

01.09.2017

News September 2017

Sehr geehrte Mandanten,

am 7. Juli 2017 hat der Bundesrat dem Betriebsrentenstärkungsgesetz zugestimmt. Diese Betriebsrentenreform hat in der Tagespresse vergleichsweise wenig Aufmerksamkeit erhalten, obwohl es sich um ein wichtiges Thema handelt.

Neben der gesetzlichen auf ewig sicheren Rente des Staates bzw. der Rentenversicherungsträger und der privaten Vorsorge stellt die betriebliche Altersvorsorge für viele einen wesentlichen Baustein der Alterssicherung dar. Sie wurde modern in den 50er und 60er Jahren, nicht zuletzt aus steuerlichen Gründen. Es gab vergleichsweise wenige Versorgungsberechtigte, dafür viele Angestellte und hohe Rückstellungen, die über die Jahrzehnte in unterschiedlichen Ausprägungen steuermindernd geltend gemacht wurden. In manchen Konzernen z. B. der Assekuranz lagen die Altersruhebezüge weit über denen der gesetzlichen Rentenversicherung.

Diese Zeiten sind lange vorbei. Auch die Zeiten, bei denen die Rückstellungsbildungen für Pensionsverpflichtungen frei-

willig waren. Heute belasten die Rückstellungen die Finanzlage, die gebildeten Polster werfen angesichts der Kapitalmarktsituation kaum Rendite ab, die Pensionäre werden mehr und die beschäftigten Arbeitnehmer weniger, so dass die vereinbarten Zusagen auf ein deutlich niedrigeres Niveau gesenkt werden mussten.

Die veränderten Rahmenbedingungen haben die betriebliche Altersvorsorge für Arbeitgeber zunehmend unattraktiv werden lassen und darüber hinaus das Bedürfnis erwachsen lassen, die verursachte Zukunftsbelastung rechtlich und bilanziell auf einen Pensionsfonds und / oder eine Unterstützungskasse auszulagern. Der Pensionsfonds bzw. die Unterstützungskasse erhielt für die Übernahme der Verpflichtung einen Betrag, der aufgrund der Berechnungsmodalitäten in der Regel deutlich höher lag als der Rückstellungswert, erst Recht als der steuerliche Rückstellungswert. So glaubte man, wenigstens für die Zukunft Ruhe zu haben. Allein

dadurch, dass die Rückstellung nicht mehr die Eigenkapitalquote belastet hat, ergaben sich häufig bessere Ratingeinstufungen.

Das Dumme war nur, dass die Schatten der Vergangenheit einen einholen konnten. Auch bei einer Auslagerung auf einen Pensionsfonds oder eine Unterstützungskasse haftet am Ende der Arbeitgeber dafür, dass die Ruhegeldzusage zum Beispiel in Höhe von 60 % der letzten Aktivbezüge einzuhalten war. Aus diesem Grunde haben sich bei vielen Unternehmen in den letzten Jahren nicht unerhebliche Nachfinanzierungserfordernisse ergeben.

Letztlich stand der Arbeitgeber vor dem Dilemma, eine Zusage erfüllen zu müssen, die nicht gedeckt war. Verschärfend kam hinzu, dass die steuerlichen Rückstellungsmöglichkeiten weit hinter den tatsächlichen Erfordernissen zurück geblieben sind, d. h. den um bis zu 50 % höheren echten Finanzierungsbedarf musste das Unternehmen aus versteuerten Gewinnen abbilden.

Will man es den Unternehmen übel nehmen, dass sie in Sachen betrieblicher Altersversorgung auf Rückzugskurs sind?

Mit dem neuen Betriebsrentengesetz wird immerhin ein Kardinalfehler beseitigt. Nunmehr können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern auch sogenannte reine Beitragszusagen erteilen. Der Arbeitgeber sichert also zu, einen bestimmten Beitrag

in die Altersversorgung einzubezahlen und nicht, welche Rente z. B. 20 Jahre später nach Renteneintritt tatsächlich gezahlt wird. Das Ruhegeld des Arbeitnehmers hängt dann also davon ab, welche Rendite mit den eingezahlten Beiträgen erzielt wird. Das ist immerhin ein Weg in die richtige Richtung und macht die Kosten der betrieblichen Altersversorgung für den Arbeitgeber kalkulierbar. Ob es die Attraktivität der betrieblichen Altersvorsorge tatsächlich erheblich steigert, bleibt abzuwarten. In unserer nächsten BAN-Aktuell-Ausgabe werden wir Sie diesbezüglich mittels eines Specials ausführlicher informieren.

Noch etwas?

Ach ja – wir haben Bundestagswahl. Der Wahlkampf scheint so vor sich hin zu dümpeln und auch die beabsichtigte Steuerpolitik der einzelnen Parteien scheint keine Aufreger zu beinhalten. Im Gegensatz zu früheren Wahlen haben wir auf eine Analyse verzichtet. Nicht mal die Enteisungsstrategie mittels Steuererhöhung der Linken ist der Rede wert, da diese im Falle einer Beteiligung an einer Regierung in der hintersten Kellerecke verhungern würde. Ein bisschen konkreter ist die SPD, aber die wird alleine nichts können und die Grünen bleiben mit ihrem diffusen Teilenteisungsprogramm im Flüsterton. Man lernt ja aus Erfahrungen. Der Rest verspricht, alles wird gut.

Der an Wahnsinn grenzende Steuervollzug mit seinen irren Komplexitäten und auf Auseinandersetzungen getrimmter Staatsideologie scheint den politischen Parteien als Thema unattraktiv zu sein. Mit Vernunft kann man vielleicht einen Blumentopf gewinnen aber keine Bundestagswahl.

Wir wünschen Ihnen die richtige Fortüne bei der Auswahl Ihres Kreuzchens und bleiben Ihnen aufs Wärmste verbunden.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr FRTG Team

Anlagen

News

Steuer-Tipp Schenkungen steuerbegünstigt vornehmen – Fünf Tipps für die Schenkungsteuer

Special Die Ausgliederung – Dekonzentration von Unternehmen

Inhaltsverzeichnis

Termine September 2017	2		
Termine Oktober 2017	3		
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4		
Kein Abzug von Pflichtbeiträgen zur inländischen gesetzlichen Rentenversicherung, die auf steuerfreiem ausländischem Arbeitslohn beruhen	5	Miet- und Leasingkosten für Rauchwarnmelder sind nicht als Betriebskosten auf Wohnungsmieter umlegbar	8
Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Unterbringung von Angehörigen in einem Pflegeheim	5	Pflegefreibetrag für gesetzlich zum Unterhalt verpflichtete Personen	8
Verlustabzugsverbot: Erwerbergruppe beim schädlichen Beteiligungserwerb	6	Beginn der Verjährungsfrist bei mittelbarer Schenkung	9
Zahlungen aufgrund eines Beratervertrags mit GmbH-Gesellschafter ohne Vereinbarung einer zeitlichen Perspektive der Leistungserbringung mindern nicht das Einkommen der GmbH	7	Umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung auch bei fehlendem Umsatz im Gründungsjahr anzuwenden	10
		Haftung eines Auffahrenden bei Kettenauffahrunfall	10
		Tilgungsleistungen bei Unterhaltspflicht gegenüber Eltern	11

Termine September 2017

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

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	11.09.2017	14.09.2017	08.09.2017
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	11.09.2017	14.09.2017	08.09.2017
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	11.09.2017	14.09.2017	08.09.2017
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer ⁴	11.09.2017	14.09.2017	08.09.2017
Sozialversicherung ⁵	27.09.2017	entfällt	entfällt

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

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

³ Für den abgelaufenen Monat.

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

⁵ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 25.09.2017) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Termine Oktober 2017

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, Solidaritätszuschlag³	10.10.2017	13.10.2017	06.10.2017
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer⁴	10.10.2017	13.10.2017	06.10.2017
Sozialversicherung⁵	26.10.2017	entfällt	entfällt

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

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

³ Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das vorangegangene Kalendervierteljahr.

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

⁵ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.10.2017) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen

Der Gläubiger kann nach dem Eintritt der Fälligkeit seines Anspruchs den Schuldner durch eine Mahnung in Verzug setzen.¹ Der Mahnung gleichgestellt sind die Klageerhebung sowie der Mahnbescheid.²

Einer Mahnung bedarf es nicht, wenn

für die Leistung eine Zeit nach dem Kalender bestimmt ist,

die Leistung an ein vorausgehendes Ereignis anknüpft,

der Schuldner die Leistung verweigert,

besondere Gründe den sofortigen Eintritt des Verzugs rechtfertigen.³

Bei Entgeltforderungen tritt Verzug spätestens 30 Tage nach Fälligkeit und Zugang einer Rechnung ein; dies gilt gegenüber einem Schuldner, der Verbraucher ist, allerdings nur, wenn hierauf in der Rechnung besonders hingewiesen wurde.⁴

Im Streitfall muss allerdings der Gläubiger den Zugang der Rechnung (nötigenfalls auch den darauf enthaltenen Verbraucherhinweis) bzw. den Zugang der Mahnung beweisen.

Während des Verzugs ist eine Geldschuld zu verzinsen.⁵ Der Verzugszinssatz beträgt für das Jahr fünf Prozentpunkte bzw. für Rechtsgeschäfte, an denen Verbraucher nicht beteiligt sind, neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.⁶

Der Basiszinssatz verändert sich zum 1. Januar und 1. Juli eines jeden Jahrs um die Prozentpunkte, um welche die Bezugsgröße seit der letzten Veränderung des Basiszinssatzes gestiegen oder gefallen ist. Bezugsgröße ist der Zinssatz für die jüngste Hauptrefinanzierungsoperation der Europäischen Zentralbank vor dem ersten Kalendertag des betreffenden Halbjahrs.⁷

Aktuelle Basis- bzw. Verzugszinssätze ab 1. Januar 2015:⁸

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
01.01. bis 30.06.2015	-0,83 %	4,17 %	8,17 %
01.07. bis 31.12.2015	-0,83 %	4,17 %	8,17 %
01.01. bis 30.06.2016	-0,83 %	4,17 %	8,17 %
01.07. bis 31.12.2016	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %

¹ § 286 Abs. 1 Satz 1 BGB.

² § 286 Abs. 1 Satz 2 BGB.

³ § 286 Abs. 2 BGB.

⁴ § 286 Abs. 3 Satz 1 BGB.

⁵ § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB.

⁶ § 288 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 BGB.

⁷ § 247 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 BGB.

⁸ Homepage Deutsche Bundesbank.

Kein Abzug von Pflichtbeiträgen zur inländischen gesetzlichen Rentenversicherung, die auf steuerfreiem ausländischem Arbeitslohn beruhen

Erzielt ein in Deutschland lebender Arbeitnehmer Arbeitslohn für eine Beschäftigung im Ausland, ist der Arbeitslohn häufig nach einem zwischen dem Wohnsitzstaat und dem Beschäftigungsstaat geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) im Wohnsitzstaat steuerfrei. Zur Ermittlung des Einkommenssteuersatzes auf in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte des Arbeitnehmers wird der steuerfreie Arbeitslohn allerdings hinzugerechnet (sog. Progressionsvorbehalt).

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz¹ hat entschieden, dass Pflichtbeiträge zur deutschen Rentenversicherung, die auf den steuerfreien ausländischen Arbeitslohn entfallen, nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden können. Die Pflichtbeiträge stünden in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen. Solche Ausgaben dürften im Inland generell nicht abgezogen werden. Im zu entscheidenden Fall ging es um in der Schweiz erzielten Arbeitslohn.

¹ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 23.01.2017, 5 K 1463/14, (Rev. eingel., Az. BFH: X R 23/17), EFG 2017, S. 1078, LEXinform 5020167.

Der Bundesfinanzhof wird abschließend entscheiden.

Hinweis: In einem ähnlich gelagerten Fall hat der Gerichtshof der Europäischen Union² die deutsche Regelung als mit Unionsrecht unvereinbar angesehen. Zumindest in den Fällen, in denen der Arbeitslohn in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union erzielt wird, dürfte das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz damit überholt sein.

Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Unterbringung von Angehörigen in einem Pflegeheim

Die in einem Haushalt entstehenden Aufwendungen für die Beschäftigung von Arbeitnehmern (z. B. einer Haushaltshilfe) sowie für die Inanspruchnahme von Dienst- und Handwerkerleistungen sind in bestimmtem Umfang bei der Einkommenssteuer abzugsfähig:³

- a) Für die Beschäftigung von Aushilfskräften auf geringfügiger Basis, d. h. bis zu einem monatlichen Arbeitsentgelt von 450 €, verringert sich die Einkommensteuer um 20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € jährlich.
- b) Für nicht geringfügige haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, die Inan-

² EuGH, Urt. v. 22.06.2017, C-20/16, LEXinform 0589545.

³ § 35a EStG.

spruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen (z. B. die Beauftragung eines selbstständigen Fensterputzers) oder Pflege- und Betreuungsleistungen, verringert sich die Einkommensteuer um 20 % der Aufwendungen, höchstens 4.000 € jährlich.

c) Bei der Inanspruchnahme handwerklicher Dienstleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen verringert sich die Einkommenssteuer um 20 % der Aufwendungen, höchstens 1.200 € jährlich.

Zu den unter b) fallenden Aufwendungen gehören auch Pflege- und Betreuungsleistungen in einem Seniorenheim, soweit der Bewohner dort einen eigenen Haushalt führt. Dieser wird anerkannt, wenn die Wohnung über ein eigenes Bad, eine Küche, einen Wohn- und einen Schlafbereich verfügt und individuell nutzbar (abschließbar) ist.

Nach einem Urteil des Hessischen Finanzgerichts¹ können Pflege- und Betreuungskosten grundsätzlich wahlweise von der die Kosten tragenden als auch von der gepflegten Person geltend gemacht werden. Entstehen sie allerdings im Zusammenhang mit der Unterbringung in einem Pflege- oder Seniorenheim, können die Aufwendungen nach Auffassung des Ge-

richts nur von der pflegebedürftigen Person in Abzug gebracht werden. Doch fehlt es im vorliegenden Fall an einem Haushalt in o. g. Sinne.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Verlustabzugsverbot: Erwerbergruppe beim schädlichen Beteiligungserwerb

Eine Variante des schädlichen Beteiligungserwerbs liegt vor, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Kapitalanteile oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen werden. In diesem Fall fallen alle bisher nicht genutzten Verluste weg.² Eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen zählt als ein Erwerber.³

Der Bundesfinanzhof⁴ hatte den Fall einer verlusttragenden GmbH (V-GmbH) zu entscheiden, an der die A-GmbH zu 53 % beteiligt war. Die Gesellschafter der A-GmbH veräußerten ihre Anteile zu jeweils 33,33 % an B, C und E. Diese waren bereits unmittelbar zu jeweils 10 % an der V-GmbH beteiligt und nunmehr auch mittelbar zu jeweils 17,67 %. Das Finanzamt sah B, C und E als Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen an, weil sie

¹ Hessisches FG, Urt. v. 28.02.2017, 9 K 400/16, (Rev. eingel., Az. BFH: VI R 19/17), LEXinform 5020126.

² § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG.

³ § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG.

⁴ BFH, Urt. v. 22.11.2016, I R 30/15, DStR 2017, S. 1318, LEXinform 0950395.

die Möglichkeit zur Beherrschung der V-GmbH hatten. Folglich erkannte es die bisher nicht genutzten Verluste der V-GmbH nicht mehr an.

Zu Unrecht, wie der Bundesfinanzhof entschied. Die bloße Möglichkeit einer Beherrschung ist nicht ausreichend. Das gilt ebenso für eine Absprache der Erwerber beim Beteiligungserwerb im Hinblick auf Zeitpunkt, Erwerbsquote oder Preis. Erforderlich wären, spätestens im Erwerbszeitpunkt, konkrete Abreden zwischen B, C und E zur späteren gemeinsamen Beherrschung der V-GmbH gewesen. Dafür trägt das Finanzamt die Darlegungs- und Beweislast.

Hinweis: Das Bundesverfassungsgericht¹ hat eine andere Variante des schädlichen Beteiligungserwerbs, nämlich die Übertragung von mehr als 25 % bis zu 50 % der Kapitalanteile, für verfassungswidrig erklärt. Diese Entscheidung umfasst allerdings nicht die Variante, die der Bundesfinanzhof vorliegend zu entscheiden hatte.

Zahlungen aufgrund eines Beratervertrags mit GmbH-Gesellschafter ohne Vereinbarung einer zeitlichen Perspektive der Leistungserbringung mindern nicht das Einkommen der GmbH

Schließt eine GmbH mit ihrem Gesellschafter einen Beratervertrag (z. B. über

die Einrichtung eines EDV-Systems), sind Zahlungen der GmbH nur dann als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn der Vertrag dem sog. Fremdvergleich standhält. Das heißt, der GmbH-Geschäftsführer hätte einen vergleichbaren Vertrag auch mit einem fremden Dritten abgeschlossen. Ein Vertrag, in dem weder vereinbart wurde, wie der vertraglich zu erbringende Erfolg zu erfüllen ist noch bis wann der Erfolg eingetreten sein soll, hält diesem Fremdvergleich nicht stand. Ein solcher Vertrag ist steuerlich nicht anzuerkennen. Die Zahlungen stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar, die das steuerpflichtige Einkommen der GmbH nicht mindern.

Grundsätzlich ist für die Frage, ob ein Vertrag dem Fremdvergleich standhält, auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen. Ändern sich allerdings in erheblichem Umfang die Beziehungen zwischen den Vertragsparteien, ist ausnahmsweise auf die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungsgewährung abzustellen.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

(Quelle: Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt²)

¹ BVerfG, Beschl. v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, S. 1094, LEXinform 0928447.

² FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urt. v. 13.07.2016, 3 K 467/16, (Rev. eingel., Az. BFH: I R 77/16), EFG 2017, S. 1020, LEXinform 5020114.

Miet- und Leasingkosten für Rauchwarnmelder sind nicht als Betriebskosten auf Wohnungsmieter umlegbar

Die Kosten für Leasing und Anmietung von Rauchmeldern sind keine Betriebskosten, die in die Betriebskostenrechnung eingestellt werden dürfen. Das Amtsgericht Dortmund¹ sah in Miet- oder Leasingkosten sog. Kapitalersatzkosten und keine Betriebskosten.

Ein Vermieter installierte in einer Mietwohnung Rauchmelder, die er nicht gekauft, sondern angemietet hatte. In der Betriebskostenabrechnung stellte er die Kosten für Miete und Wartung der Rauchmelder dem Mieter in Rechnung. Der Mieter weigerte sich, diese Kosten zu zahlen. Er ist der Meinung, dass die Mietkosten nicht umlagefähig sind, da sie die Anschaffungskosten ersetzen würden.

Nach Auffassung des Gerichts muss der Mieter weder die Kosten für die Miete noch die Kosten der Wartung der Rauchmelder tragen. Die Mietkosten sind nicht umlagefähig, weil sie an die Stelle der Anschaffungskosten treten und den Kapitalkosten zuzuordnen sind. Ebenfalls nicht umzulegen sind die Kosten für die Wartung der Rauchmelder. Zwar ist es grundsätzlich möglich, neu entstehende Betriebskosten auf den Mieter umzulegen.

¹ AG Dortmund, Urte. v. 30.01.2017, 423 C 8482/16, LEXinform 4039781.

Auch sind die Kosten von Wartungsarbeiten grundsätzlich als Betriebskosten anzusehen und wären damit umlagefähig. Jedoch sind nach der nordrhein-westfälischen Bauordnung² die Mieter für die Sicherstellung der Betriebsbereitschaft der Rauchmelder verantwortlich. Deshalb obliegt auch ihnen die Wartung der Rauchmelder. Ohne eine vertragliche Übertragung der Wartungspflicht auf den Vermieter kann dieser etwaige Wartungskosten nicht geltend machen, auch wenn er diese trägt.

Pflegefreibetrag für gesetzlich zum Unterhalt verpflichtete Personen

Der erbschaftsteuerliche Freibetrag für Pflegeleistungen steht einer pflegenden Person auch dann zu, wenn sie gesetzlich zum Unterhalt verpflichtet ist. Damit widerspricht der Bundesfinanzhof³ der Auffassung der Finanzverwaltung⁴.

Eine Tochter pflegte ihre im Wachkoma liegende Mutter bis zu deren Tod. Bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer lehnte das Finanzamt die Anwendung des Pflegefreibetrags von 20.000 € ab, weil die Tochter ihrer Mutter gegenüber zum Unterhalt verpflichtet gewesen sei.⁵

² § 49 Abs. 7 BauO NRW.

³ BFH, Urte. v. 10.05.2017, II R 37/15, DStR 2017, S. 1530, LEXinform 0950448.

⁴ Abschn. 13.5 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011.

⁵ § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs reicht es jedoch aus, dass die Pflege des Erblassers durch seine Hilfsbedürftigkeit veranlasst war und unentgeltlich oder gegen ein unzureichendes Entgelt geleistet wurde. Die Zuwendung muss zudem als angemessenes Entgelt für die Pflege anzusehen sein. Angemessen ist der Betrag, den der Erblasser durch die Inanspruchnahme der Pflegeleistungen eingespart hat. Die Höhe des anzusetzenden Freibetrags orientiert sich daher an Art, Dauer und Umfang der erbrachten Hilfeleistungen. Der Angemessenheit steht nicht entgegen, wenn der Erbe gegenüber dem Erblasser unterhaltspflichtig ist.

Beginn der Verjährungsfrist bei mittelbarer Schenkung

Eine mittelbare Schenkung liegt vor, wenn der Bedachte nicht über den ihm zugewendeten Gegenstand verfügen kann, sondern erst über den aus der Veräußerung dieses Gegenstands erzielten Verkaufserlös. In diesem Fall sind der Finanzbehörde zur Steuerfestsetzung alle Umstände offenzulegen, die zur mittelbaren Schenkung geführt haben. Dazu gehört auch die Information über die Veräußerung des Gegenstands.

Die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Schenkungsteuer beträgt regelmäßig vier

Jahre.¹ Sie beginnt mit Ablauf des Jahrs, in dem die Steuer entstanden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Jahrs, in dem der Schenker gestorben ist oder die Finanzbehörde von allen Umständen einer durchgeführten Schenkung Kenntnis erlangt hat.²

Über einen derartigen Fall hatte der Bundesfinanzhof³ zu entscheiden. Der Ehemann übertrug die Hälfte seiner Gesellschaftsanteile an einer Kommanditgesellschaft (KG) im Wege der Schenkung auf seine Ehefrau. Sie hatte sich im Schenkungsvertrag verpflichtet, für den Fall einer möglichen Veräußerung sämtlicher KG-Anteile, auch ihre Anteile mit zu veräußern. Noch am Tag der Schenkung verkauften die Eheleute sämtliche KG-Anteile an einen fremden Erwerber.

Dem Finanzamt wurde nur die Schenkung des Ehemanns an seine Ehefrau angezeigt. Es setzte die Schenkungsteuer nach dem Wert des KG-Anteils fest. Sechs Jahre später erhielt das Finanzamt über eine Kontrollmitteilung Kenntnis von dem Veräußerungsvorgang und setzte danach auf Grundlage des erheblich höheren Verkaufspreises eine entsprechend höhere Schenkungsteuer fest. Der Einwand der Eheleute, dass eine Schenkungsteuer wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist

¹ § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO.

² § 170 Abs. 1 i. V. m. § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO.

³ BFH, Urf. v. 08.03.2017, II R 2/15, BFH/NV 2017, S. 936, LEXinform 0950306.

nicht mehr erhoben werden könne, führte nicht zum Erfolg. Das Finanzamt hat erst durch die spätere Kontrollmitteilung sämtliche Umstände des mittelbaren Schenkungsvorgangs erfahren, so dass erst zu diesem Zeitpunkt eine ordnungsgemäße Veranlagung möglich war.

Umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung auch bei fehlendem Umsatz im Gründungsjahr anzuwenden

Als sog. Kleinunternehmer werden im Umsatzsteuerrecht Unternehmer bezeichnet, deren Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer im Vorjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteigen wird. Kleinunternehmer dürfen keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen, können gleichzeitig aber auch keinen Vorsteuerabzug aus ihren Eingangsrechnungen geltend machen.

Das Thüringer Finanzgericht¹ hat entschieden, dass die Umsatzgrenze von 17.500 € auch maßgeblich ist, wenn im Gründungsjahr lediglich Vorbereitungs-handlungen, aber noch keine Umsätze getätigt werden. Der Unternehmerbegriff sei für Zwecke der Kleinunternehmerregelung ebenso auszulegen wie für Zwecke des Vorsteuerabzugs.

¹ Thüringer FG, Urt. v. 11.01.2017, 3 K 758/13, EFG 2017, S. 525, (rkr.), LEXinform 5020106.

Beispiel:

A gründet im Dezember 2015 ein Unternehmen, indem er einen Büroraum anmietet, Bürogegenstände einkauft und erste Konzepte erarbeitet. Ausgangsumsätze werden erstmals in 2016 in Höhe von 30.000 € getätigt.

Auch ohne Erzielung von Einnahmen ist A aufgrund der Vorbereitungs-handlungen bereits in 2015 Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne. Da sein Umsatz in 2015 0 € beträgt und im Folgejahr über 17.500 €, aber unter 50.000 € liegt, kann er die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen. Auf seine Umsätze des Jahrs 2016 wird keine Umsatzsteuer erhoben. Eines Antrags bedarf es hierfür nicht. Lediglich der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ist gegenüber dem Finanzamt zu erklären.

Wäre A erst ab 2016 als Unternehmer anzusehen, käme die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung, da die Umsätze in diesem Jahr über 17.500 € liegen.

Haftung eines Auffahrenden bei Kettenauffahrunfall

Bei einem Auffahrunfall ist grundsätzlich von einem Verschulden des Auffahrenden auszugehen, wenn dieser nicht ein (Mit)verschulden des Vordermanns beweisen kann.

Nach einer Entscheidung des Oberlandesgerichts München¹ gilt diese Regel bei einem Kettenauffahrunfall nur dann, wenn das vorausfahrende Fahrzeug rechtzeitig hinter seinem Vordermann zum Stehen gekommen ist und sich der Bremsweg des folgenden Fahrzeugs nicht durch einen Aufprall auf das vorausfahrende Fahrzeug verkürzt hat.

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall war ein Unfallsachverständiger zu dem Ergebnis gekommen, dass eine größere Wahrscheinlichkeit für ein aktives Auffahren der geschädigten Anspruchstellerin auf ihren Vordermann bestehe als für ein Aufschieben durch das nachfolgende Fahrzeug. Die Geschädigte konnte nicht beweisen, dass sie von dem nachfolgenden Pkw auf das vor ihr befindliche Fahrzeug aufgeschoben wurde.

Tilgungsleistungen bei Unterhaltspflicht gegenüber Eltern

Verwandte in gerader Linie sind grundsätzlich gesetzlich verpflichtet, einander Unterhalt zu gewähren.² Dementsprechend können Kinder verpflichtet sein, für den Unterhalt der Eltern zu sorgen. Voraussetzung hierfür sind Bedarf und Bedürftigkeit des Unterhaltsberechtigten³ so-

wie die Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen⁴.

Der Bundesgerichtshof⁵ hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, in welcher Höhe ein Sohn gegenüber seiner in einem Pflegeheim untergebrachten Mutter unterhaltspflichtig ist. Die Heimunterbringung der pflegebedürftigen Frau war notwendig. Die dadurch entstandenen Kosten konnte sie nicht aus eigenem Einkommen oder Vermögen aufbringen.

Das Gericht hatte daher nur über die Leistungsfähigkeit des Sohns zu befinden.

Konkret ging es um die Frage, ob und wie bei der Ermittlung des unterhaltsrelevanten Einkommens des Sohns Zins- und Tilgungsleistungen aus der Finanzierung einer selbstgenutzten Immobilie zu berücksichtigen sind.

Nach der Entscheidung des Gerichts muss ein Wohnvorteil für die Nutzung des Eigenheims in die Berechnung des für den Unterhalt einzusetzenden Einkommens eingestellt werden. Darlehnszinsen für die selbstgenutzte Immobilie sind in voller Höhe abziehbar, darüber hinaus auch Tilgungsleistungen bis zum Erreichen des Wohnvorteils. Den Wohnvorteil übersteigende Tilgungsleistungen sind als sekundäre Altersvorsorge im Rahmen der Altersvorsorgequote in Höhe von 5 % des

¹ OLG München, UrT. v. 12.05.2017, 10 U 748/16, LEXinform 1660964.

² § 1601 BGB.

³ § 1610 BGB.

⁴ § 1603 BGB.

⁵ BGH, Beschl. v. 18.01.2017, XII ZB 118/16, NJW 2017, S. 1169, LEXinform 1659445.

Bruttoeinkommens zu berücksichtigen.
Darüber hinausgehende Tilgungsleistungen sind grundsätzlich nicht absetzbar.



Schenkungen steuerbegünstigt vornehmen – Fünf Tipps für die Schenkungsteuer

I. Ausgangslage

In Deutschland stehen weiterhin erhebliche Vermögensübertragungen auf die nächste Generation an. Insbesondere bei Betriebsvermögen haben in der jüngeren Vergangenheit viele Übertragungen stattgefunden, die komplexe Begünstigungen bei der Schenkungsteuer genossen haben. Nach unserer Erfahrung ist dabei etwas in den Hintergrund geraten, dass auch private Vermögensübertragungen durchgeführt wurden oder noch anstehen, die ebenfalls ohne vorherige Planungen erhebliche Schenkung- oder Erbschaftsteuerfolgen nach sich ziehen können. Mit vergleichsweise geringem Aufwand können jedoch die vorhandenen, zulässigen Begünstigungsregelungen der Schenkungsteuer genutzt und hohe Steuersummen vermieden werden.

Dieser Kurzüberblick soll fünf einfache Regelungen aufzeigen, die – flankiert durch unsere Beratung bezüglich der jeweiligen Details des einzelnen Sachver-

halts – fast immer erhebliche Schenkungssteuerersparnisse zur Folge haben.

Aufgrund der meist hohen persönlichen Freibeträge (jedenfalls innerhalb der engsten Familie) unterliegt selbstverständlich nicht jedes Vermögen und jede Übertragung hiervon einer Schenkung- oder Erbschaftsteuer. Allerdings haben wir immer wieder in unserer Beratungspraxis erfahren, dass die Selbsteinschätzung des Werts der gesamten Vermögenswerte (inkl. Renten, Versicherungen und Immobilien) erheblich unter den tatsächlichen Vermögenswerten liegt und die drohende Schenkungsteuerhöhe unterschätzt wurde.

II. Fünf Tipps für die Schenkungsteuer

Je nach den Einzelheiten des Sachverhaltes sollten Sie die folgenden Möglichkeiten in Erwägung ziehen.

1. Persönliche Freibeträge – wenn möglich, mehrfach – ausnutzen



Steuer-Tipp September 2017 **FRTG**GROUP

Der persönliche Freibetrag einer Übertragung unter den Eltern beträgt 500.000,00 € und eines Elternteils an ein Kind 400.000,00 €. Unbekannt ist aber häufig, dass in jedem Schenkungsverhältnis – jeder Elternteil an jedes Kind – dieser Freibetrag zur Verfügung steht, so dass es auch auf die richtige Vermögensverteilung vor der Schenkung ankommt. Zudem stehen diese Freibeträge alle 10 Jahre zur Verfügung, so dass eine langfristige Planung einer vorweggenommenen Erbfolge sehr wichtig sein kann.

2. Erweiterung des Kreises der Beschenkten prüfen

Teilweise mag auch die Übertragung an Enkel – unter Überspringung einer Generation – sinnvoll sein, z.B. bei bereits ausgenutzten Freibeträgen für die Kindergeneration. Hier sind Freibeträge von 200.000,00 € pro Schenkungsverhältnis alle 10 Jahre vorhanden. Zudem mag es auch denkbar sein, im Wege einer Kettenschenkung, z.B. bei Übertragungen von Onkeln und Tanten an die Nichten/Neffen, wo „nur“ ein persönlicher Freibetrag von 20.000,00 € an sich möglich wäre, über den Umweg der Zwischenübertragung an Geschwister (=Eltern der Nichten/Neffen) unter Beachtung der engen Voraussetzungen einer Kettenschenkung in den Genuss eines höheren Freibetrags zu kommen. Hier werden zudem Steuersatzvorteile ausgenutzt, da der Steuersatz bei

Übertragungen an enge Verwandte niedriger ist.

3. Sachliche Begünstigungen ausnutzen

Übertragungen von Sachwerten unterliegen weiteren sachlichen Befreiungen, z.B. Wohnimmobilien von 10%, Familienheim von 100%, Hausrat und bewegliche Gegenstände von bis zu 41.000,00 € alle 10 Jahre. Zudem werden Immobilien häufig auch durch die besonderen Bewertungsverfahren niedriger bewertet als die heutigen Verkehrswerte. So kann z.B. unter der Gestaltung der mittelbaren Schenkung (es wird Geld verschenkt mit der Auflage, eine begünstigte Immobilie oder begünstigtes Sachvermögen zu kaufen) eine Geldschenkung begünstigt vorgenommen werden.

4. Belastungen begünstigen Schenker und sparen Steuern

Weiterhin ist es sinnvoll, auch den Vorbehalt von Belastungen (häufig Nießbrauch) zu Gunsten des Schenkers zu prüfen. Zum einen wird so der Schenker weiterhin von dem verschenkten Gegenstand durch Nutzung der Erträge profitieren. Zum anderen ist dieser Nießbrauch abzugsfähig bei der Schenkungsteuer. Verstirbt später der Schenker, so ist der Wegfall des Nießbrauchs grundsätzlich kein steuerpflichtiger Tatbestand, so dass es so zu einer endgültigen Steuerersparnis kommt.

5. Gesetzliche Übertragungspflichten lassen Schenkungsteuer entfallen

Der bei Beendigung einer gesetzlichen Ehe grundsätzlich vorgesehene Zugewinnausgleich ist rechtlich angeordnet, so dass es an einer freigiebigen Schenkung fehlt. Schenkungsteuer kann somit verhindert werden, wenn zum Zwecke der Vermögensübertragung der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft – wenn auch nur kurzfristig – aufgehoben wird. Genauso sind Übertragungen zum angemessenen Unterhalt oder zu einer Ausbildung an sich steuerfrei. Übliche Gelegenheitsgeschenke sind jedoch – auch wenn dies verwundert – nur in angemessener Höhe steuerfrei, und können somit bei Überschreiten dieser Grenzen Steuerpflichten auslösen.

Folgen endgültig unmöglich werden. Zudem ist auch zu beachten, dass nicht beim Finanzamt angezeigte Schenkungen grundsätzlich nicht verjähren und Steuern auch noch Jahrzehnte nach Übertragung erhoben werden können, so dass hier der Weg einer frühzeitigen Gestaltung auf Basis der vielfältigen rechtlichen Möglichkeiten zumeist die bessere Alternative ist.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.

III. Steuer-Tipp: Sorgsame Planung entscheidet

Es ist immer wieder erkennbar, dass eine sorgsame Vermögensplanung nicht nur schenkungsteuerlich sinnvoll ist, sondern auch dem übergeordneten Familienfrieden zu Gute kommt. Entscheidend ist die breit angelegte Planung von Vermögensübertragungen, da jeder Einzelfall Besonderheiten birgt. Keine Alternative ist es meist, vor den spätestens bei Tod anfallenden Übertragungen „die Augen zu verschließen“, weil dann frühzeitige Erwägungen und Steuersparmöglichkeiten mit teuren

Die Ausgliederung – Dekonzentration von Unternehmen

I. Einleitung

Unternehmen unterliegen mit zunehmender Dauer ihres Bestehens aus vielfältigen Gründen dem Zwang zur Reorganisation. Dies können betriebswirtschaftliche, steuerrechtliche oder allgemein rechtliche Zwänge sein. Eine Variante der Reorganisation ist die sog. Ausgliederung (von Unternehmensteilen). Hierbei handelt es sich gesellschaftsrechtlich um einen Unterfall der Spaltung nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG), bei der die Anteile an dem den ausgegliederten Unternehmensteil übernehmenden Rechtsträger nicht den Gesellschaftern des übertragenden Rechtsträgers (=bisheriges Unternehmen), sondern dem übertragenden Rechtsträger selbst gewährt werden. Es kommt gewissermaßen zu einer Verlängerung der Beteiligungskette.

Einer der möglichen Gründe für eine Ausgliederung mag sein, dass Gesellschafter ein ihrer Meinung nach zu großes Unternehmen in kleinere Einheiten zerlegen möchten, sei es um flexibler handeln zu können, sei es um die Verantwortung für bestimmte Geschäftsbereiche zu trennen,

jeweils ohne dass sich an den Beteiligungsverhältnissen etwas ändert. Ein anderes Motiv kann die Isolierung von Risiken durch die Verlagerung bestimmter

Geschäftsbereiche und damit verbundener Risiken auf Tochtergesellschaften oder die Vorbereitung der Veräußerung eines Geschäftsbereichs sein. Ein häufiger Beweggrund für die Aufteilung des Unternehmens in verschiedene, selbstständige Tochtergesellschaften ist die Zielsetzung, das Gesamtunternehmen künftig von einer geschäftsleitenden Holdinggesellschaft führen zu lassen.

Problematisch ist dabei nicht nur, dass (rechtlich betrachtet) jeder Vermögensgegenstand des auszugliedernden Unternehmensteils im Ausgangspunkt einzeln auf die künftige Tochtergesellschaft übertragen werden muss. Vielmehr bedürfen die zu übertragenden Vertragsverhältnisse des übertragenden Unternehmens(-teils) eines Neuabschlusses zwischen Dritten und der übernehmenden Gesellschaft, zumindest aber bedarf es der Zustimmung des Dritten zum Vertragseintritt des übernehmenden Rechtsträgers, was in der

Praxis regelmäßig mit Nachverhandlungen der Vertragskonditionen verbunden ist.

Abhilfe schafft an dieser Stelle das Umwandlungsgesetz. Hiernach ist eine Vermögensübertragung in einem Akt durch partielle Gesamtrechtsnachfolge (sog. Sonderrechtsnachfolge) im Wege der Ausgliederung (§ 123 Abs. 4 UmwG) möglich. Die Sonderrechtsnachfolge bedeutet dabei nicht nur eine Beibehaltung aller bisherigen, dem ausgegliederten Unternehmensteil zuzurechnenden Wirtschaftsgüter und Verträge, sondern auch eine „automatische“ Verlängerung der Beteiligungskette. Mit Wirksamwerden der Ausgliederung durch deren Eintragung ins Handelsregister gehen sämtliche Vermögensgegenstände und Vertragswerke des auszugliedernden Unternehmensteils in einem Akt auf den übernehmenden Rechtsträger, die künftige Tochtergesellschaft des ausgliedernden Unternehmens, über, ohne dass es der Zustimmung oder Mitwirkung Dritter bedarf. Im Ergebnis stellt sich eine Ausgliederung daher auch als kostengünstige und einfache Alternative zur Neugründung einer Tochtergesellschaft und anschließender Übertragung/Einbringung eines Unternehmensteils dar.

II. Drei Arten der Spaltung

Wie bereits erwähnt, ist die Ausgliederung ein Unterfall der umwandlungsrechtlichen Spaltung und steht selbständig neben den

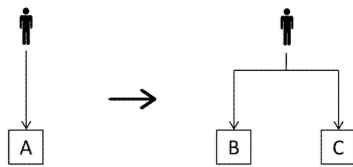
beiden anderen Spaltungsvarianten, der Aufspaltung und der Abspaltung.

Die **Aufspaltung** stellt eine Übertragung des *gesamten* Vermögens eines Rechtsträgers auf zwei oder mehrere übernehmende Rechtsträger dar. Der übertragende Rechtsträger wird ohne Abwicklung aufgelöst und erlischt mit Eintragung der Aufspaltung ins Handelsregister. Letztlich entstehen dann aus Sicht der Gesellschafter der aufzusplattendes Gesellschaft zwei oder mehrere Schwestergesellschaften.

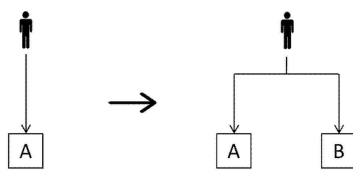
Bei der **Abspaltung** wird nur ein Teil des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers auf mindestens einen übernehmenden Rechtsträger übertragen. Es wird also ein Teil des Unternehmens an eine Schwestergesellschaft abgegeben. Der übertragende Rechtsträger bleibt aber, anders als bei der Aufspaltung, bestehen. Gesellschafter des bestehenbleibenden und des neuen Rechtsträgers sind die ursprünglichen Anteilsinhaber.

Bei der **Ausgliederung** handelt es sich fast um den gleichen Prozess wie bei der Abspaltung. Der Unterschied besteht lediglich darin, dass nicht die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers die Anteile am übernehmenden Rechtsträger erhalten, sondern der übertragende Rechtsträger selbst die neu entstehenden Anteile erhält; es entsteht mithin eine Tochtergesellschaft.

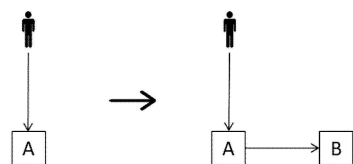
Grafisch stellen sich die Varianten wie folgt dar:



Aufspaltung



Abspaltung



Ausgliederung

Die Ausgliederung kann *zur Aufnahme* oder *zur Neugründung* erfolgen. Der Unterschied besteht hier lediglich darin, ob die Übertragung des Vermögens auf einen (oder mehrere) bereits bestehende Rechtsträger (Tochtergesellschaften) erfolgt, oder aber der übernehmende Rechtsträger erst im Zuge der Ausgliederung entsteht (Neugründung). Als Zielrechtsträger für die Ausgliederung *zur Neugründung* kommt allerdings nur eine Körperschaft in Betracht, da es für eine Personengesellschaft an der Beteiligung eines zweiten Gesellschafters fehlt (Ausnahme GmbH & Co. KG).

III. Ablauf einer Ausgliederung

Die Ausgliederung lässt sich in drei Phasen unterteilen:

In der *Vorbereitungsphase* müssen zunächst die Grundlagen der Ausgliederung durch die Vorbereitung der entsprechenden Beschlüsse (Ausgliederungsplan / Ausgliederungsvertrag) geschaffen werden. In diesem Zusammenhang sind durch die Vertretungsorgane der beteiligten Gesellschaften bestimmte Berichtspflichten gegenüber den Anteilseignern und Arbeitnehmern zu erfüllen. Zudem muss zur Gesellschafterversammlung eingeladen werden.

In der *Beschlussphase* wird auf Grundlage der vorbereiteten Verträge, Pläne und Berichte über die Ausgliederung entschieden. Für die Beschlüsse ist dabei in der Regel eine $\frac{3}{4}$ Mehrheit (bei Personenhandelsgesellschaften ggf. Einstimmigkeit, § 125 Satz 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 UmwG) erforderlich; zudem ist der Beschluss notariell zu beurkunden.

In der *Vollzugsphase* wird die Ausgliederung zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet. Erst mit ihrer Eintragung wird die Ausgliederung zivilrechtlich wirksam (insbesondere der Vermögensübergang auf den übernehmenden Rechtsträger sowie ggf. das Erlöschen der Firma bei der Ausgliederung aus dem Vermögen eines eingetragenen Einzelkaufmanns).

IV. Zivilrechtliche Aspekte

Die Ausgliederung eines Betriebsteils zur Aufnahme oder Neugründung auf eine GmbH oder eine Personenhandelsgesellschaft (insb. GmbH & Co. KG) ist ein in der Praxis durchaus häufig anzutreffender Fall.

Grundsätzlich hat dabei der übertragende Rechtsträger die Wahl, ob er den Teilbetrieb auf eine bereits bestehende Gesellschaft oder zur Neugründung einer Gesellschaft ausgliedern möchte. Im Fall der Ausgliederung zur Aufnahme führt dies zu einer Sachkapitalerhöhung bei der übernehmenden GmbH bzw. zur Gewährung neuer Personengesellschaftsanteile. Im Fall der Ausgliederung zur Neugründung liegt eine Sachgründung vor. Es gelten insoweit die einschlägigen Bestimmungen des GmbHG bzw. des HGB.

Da mit einer Ausgliederung nur eine teilweise Gesamtrechtsnachfolge angestrebt wird (nur ein Betriebsteil soll ausgegliedert werden), muss zur Herstellung der erstrebten Sonderrechtsnachfolge eine Abgrenzung vorgenommen werden, welche Wirtschaftsgüter und sonstigen Gegenstände übergehen sollen, und welche beim übertragenden Rechtsträger verbleiben. Dies geschieht bei Ausgliederung zur Neugründung durch einen sog. Ausgliederungsplan, bei Ausgliederungen zur Aufnahme durch einen Ausgliederungsvertrag.

V. Handelsbilanzielle Aspekte

Handelsrechtlich erfolgt die „Einbringung“ durch Ausgliederung des Betriebsteils auf den übernehmenden Rechtsträger nach herrschender Meinung wahlweise zum Buchwert des übertragenden Rechtsträgers (sog. Buchwertfortführung) oder zu Anschaffungskosten, also dem Zeit-/Verkehrswert der eingebrachten Vermögensgegenstände.

Die Ausübung des Wahlrechts kann nur einheitlich für das gesamte ausgegliederte Vermögen ausgeübt werden. Eine Buchwertfortführung bei nur einzelnen Wirtschaftsgütern kommt nach allgemeiner Meinung nicht in Betracht. Das Wahlrecht steht dem übernehmenden Rechtsträger zu, der es durch entsprechende Bilanzansätze im ersten Jahresabschluss, in dem der Vermögensübergang zu erfassen ist, ausübt.

Der Einbringungswert kann handelsrechtlich unabhängig vom Ansatz in der Steuerbilanz festgelegt werden (keine Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz!). Da es sich bei der Ausgliederung um eine Einbringung, mithin um einen tauschähnlichen Vorgang handelt (Wirtschaftsgüter gegen Geschäftsanteile / Mitgliedschaftsrechte bzw. Gesellschaftsanteile), liegt handelsbilanziell ein Veräußerungsgeschäft vor, so dass nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen die Anschaffungskosten, mithin der Zeit-/Verkehrswert

der eingebrachten Wirtschaftsgüter in Ansatz zu bringen ist. Beim bisherigen Unternehmen führt dies zu einem Veräußerungsgewinn. Entscheidet sich der übernehmende Rechtsträger demgegenüber handelsrechtlich für die Buchwertfortführung, ist er an die Ansätze in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers gebunden.

Hinweis: Zur Vermeidung von Ausschüttungssperren in der neuen GmbH bzw. von Haftungsrisiken wegen noch nicht voll erbrachter Kommanditeinlagen bei einer KG und um ein akzeptables Bilanzbild nach außen darzustellen, wird man in der Praxis im Regelfall versuchen, eine auch bilanziell belegte Deckung des Stammkapitals der übernehmenden GmbH/ Festkapitals der übernehmenden KG abzubilden. Sichergestellt sein muss dabei aber, dass die eingebrachten Vermögensgegenstände materiell zum Zeitwert mindestens den Betrag des Stammkapitals / der Kommanditeinlage decken. Dies ist im Sachgründungsbericht bzw. Kapitalerhöhungsbericht zu belegen und ggf. (in Grenzfällen) mit einem Werthaltigkeitsgutachten zu untermauern. Andernfalls besteht ggf. die persönliche Haftung weiterhin fort. Bei einer GmbH würde zudem das Handelsregister die Eintragung der Ausgliederung mangels Deckung des Stammkapitals womöglich in Frage stellen.

VI. Steuerliche Aspekte

Nach den Regelungen des EStG, KStG und des GewStG führt die Bewertung einer Transaktion von Wirtschaftsgütern zwischen den beteiligten Gesellschaften zum Teilwert oder gemeinen Wert in der Regel zu einer Aufdeckung stiller Reserven und damit zu deren Besteuerung. Diese ertragsteuerlichen Wirkungen einer Ausgliederung werden jedoch durch das Umwandlungssteuergesetz modifiziert bzw. vermieden. Dabei sind drei Ebenen zu unterscheiden:

1. Steuerfolgen bei der *übertragenden* Gesellschaft

Beim übertragenden Rechtsträger entsteht ein sog. *Einbringungsgewinn*, wenn in der Schlussbilanz statt der bisherigen Buchwerte höhere Werte anzusetzen sind bzw. angesetzt werden. Dabei besteht steuerlich grundsätzlich die Pflicht, die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Auf Grundlage des Umwandlungssteuergesetzes ist jedoch – sofern die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist – *auf Antrag* der Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten möglich, um so eine Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven zu vermeiden.

Der Buchwertansatz setzt voraus, dass der ausgegliederte Betrieb die steuerlichen Anforderungen an einen sog. Teilbe-

trieb erfüllt. Ein solcher liegt vor, wenn es sich um einen mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteten, organisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebs handelt, der für sich betrachtet „lebensfähig“ ist. Die Erfüllung der Teilbetriebsvoraussetzung ist sorgfältig zu prüfen und ggf. herzustellen.

Zu beachten ist, dass im Anschluss an die Ausgliederung eine siebenjährige Sperrfrist einzuhalten ist. Das Unternehmen kann also die ausgegliederte Gesellschaft nicht umgehend weitgehend steuerfrei gem. § 8b KStG verkaufen. Sie muss sieben Jahre warten. Die volle Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns schmilzt jedes volle Jahr um ein Siebtel, d. h. bei einer Veräußerung nach 5 ½ Jahren wäre der Veräußerungsgewinn mit 2/7 voll steuerpflichtig und mit 5/7 bis auf 5 % steuerfrei nach Maßgabe des § 8b KStG.

2. Steuerfolgen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft

Steuerfolgen bei der übernehmenden Gesellschaft können sich nur in der Konstellation der Ausgliederung zur Aufnahme und damit nur unter Beteiligung einer bereits bestehenden Kapitalgesellschaft als übernehmenden Rechtsträger ergeben. Es handelt sich hierbei um einen sog. *Übernahmefolgengewinn*, welcher entsteht, wenn zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger wechselseitige Forderungen und Verbindlichkei-

ten bestehen, die zum Ausgliederungsvermögen gehören und deren Wertansätze unterschiedlich hoch sind (etwa weil vom Gläubiger auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben). Der Übernahmefolgengewinn ist auf Grundlage des Umwandlungssteuergesetzes verteilt über 3 Jahre zu versteuern.

3. Steuerfolgen bei den Anteilseignern

Da die Gesellschafterebene bei einer Ausgliederung nicht berührt wird (die neuen Anteile für das übertragene Vermögen erhält der übertragende Rechtsträger), ergeben sich keine Steuerfolgen bei den Anteilseignern.

Hinweis: Steuerlich stellt die Ausgliederung eine Einbringung nach § 20 UmwStG (Einbringung in eine Kapitalgesellschaft) oder § 24 UmwStG (Einbringung in eine Personengesellschaft) dar. Beiden Regelungen ist gemein, dass es sich bei dem ausgegliederten Vermögen um einen Betrieb oder Teilbetrieb handeln muss. Eine Ausgliederung ist demnach nicht steuerlich durch das Umwandlungssteuergesetz begünstigt, soweit nur einzelne Wirtschaftsgüter ausgegliedert werden.

VII. Steuerliche Besonderheiten

1. Rückwirkung

Da das Wirksamwerden der Ausgliederung von der Eintragung im Handelsregis-

ter abhängt, hätten die Beteiligten keinen Einfluss darauf, zu welchem Zeitpunkt hieraus bedingte Gewinne bzw. Verluste entstehen und wann diese zu berücksichtigen sind. Daher sieht das Umwandlungsgesetz eine Rückwirkungsfiktion vor. Der Ausgliederungstichtag kann per Vertrag auf einen Tag festgelegt werden, der bis zu acht Monate vor dem Tag der *Anmeldung* der Ausgliederung zum Handelsregister liegt.

Entsprechend zum Umwandlungsgesetz normiert auch das Umwandlungssteuerrecht eine Rückwirkungsfiktion. So liegt der steuerliche Übertragungstichtag einen Tag vor dem handelsrechtlichen Verschmelzungstichtag. Im Ergebnis gilt also auch für das Steuerrecht ein achtmonatiger Rückwirkungszeitraum.

2. Umsatzsteuer

Die Ausgliederung wird regelmäßig als sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen (hinsichtlich eines gesondert geführten Betriebs) gem. § 1 Abs. 1a UStG zu beurteilen sein und ist daher nicht umsatzsteuerbar. Der übernehmende Rechtsträger tritt auf Grund der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge in die umsatzsteuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, insbesondere auch hinsichtlich etwa notwendig werdender Vorsteuerberichtigungen.

3. Grunderwerbsteuer

Umfassen die Wirtschaftsgüter des übertragenden Rechtsträgers auch Grundstücke, löst die Ausgliederung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG grundsätzlich Grunderwerbsteuer aus. Diese fällt jedoch bei einer Ausgliederung auf eine Kapitalgesellschaft nicht an, wenn die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für Konzernumstrukturierungen i.S.v. § 6a GrEStG erfüllt sind. Bei einer Ausgliederung auf eine Personengesellschaft liegt typischerweise die Begünstigung (Steuer wird nicht erhoben) nach § 5 Abs. 2 GrEStG vor.

Hinweis: Bei Gestaltungsüberlegungen – beispielsweise im Falle der Zurückbehaltung von Grundstücken – zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer sind die Anforderungen des UmwStG an den Betriebs-/ Teilbetriebsbegriff zu beachten, um die Steuerneutralität bzw. die Buchwertfortführung ertragsteuerlich nicht zu gefährden.

VIII. Fazit

Ist eine Ausgliederung beabsichtigt, sind die wichtigsten Zielsetzungen festzulegen. Dies betrifft neben dem Umfang und konkreter Ausgestaltung auch das Ausloten der rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen. Dabei ist zu bedenken, dass solche Umstrukturierungen nicht einfach wieder rückgängig zu machen sind. Die

Umsetzung bedarf daher einer sorgfältigen Planung und fachlicher Expertise.

Darüber hinaus werden für eine Ausgliederung vielerlei Verträge, Beschlüsse und Berichte, welche nicht nur die allgemeinen Regelungen, sondern auch die rechtsformspezifischen Besonderheiten der beteiligten Rechtsträger berücksichtigen, benötigt.

Gerne stehen wir Ihnen hierbei mit Rat und Tat zu Seite.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.