

Aktuelle Informationen für den GmbH-Geschäftsführer

November 2018

**Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,**

die **Verschmelzung** einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft stellt grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch dar. Wir stellen Ihnen dazu eine aktuelle Entscheidung vor. Außerdem zeigen wir, warum die Diskussion um die Verfassungskonformität **gewerbsteuerlicher Hinzurechnungen** vorerst zum Erliegen gekommen sein dürfte. Der **Steuertipp** macht auf die Möglichkeit aufmerksam, für das laufende Jahr die **Steuerklasse zu wechseln**.

VERSCHMELZUNG

Kein Gestaltungsmissbrauch bei Umwandlung einer Gewinngesellschaft

Wenn eine Gesellschaft, die über Verlustvorträge verfügt, umgewandelt oder verschmolzen werden soll, kann man in der Regel davon ausgehen, dass die **Verlustvorträge wegfallen**. Mehrere Vorschriften in den Steuergesetzen führen diese Rechtsfolge herbei. Denkbar ist aber auch, dass nicht die Verlust- auf die Gewinngesellschaft, sondern die Gewinn- auf die Verlustgesellschaft verschmolzen werden soll.

Beispiel: Die M-GmbH ist an der T-GmbH zu 100 % beteiligt. Die M-GmbH erwirtschaftet Gewinne, während die T-GmbH seit Jahren defizitär ist und Verlustvorträge aufbaut. Wird die T-GmbH auf die M-GmbH verschmolzen (Aufwärtsverschmelzung oder „Upstream-Merger“), führt dies unweigerlich dazu, dass die Verlustvorträge der T-GmbH entfallen. Überlegt werden könnte demgegenüber aber auch, die M-GmbH auf die T-GmbH zu verschmelzen (Abwärtsverschmelzung oder „Downstream-Merger“).

Finanzbeamte erblicken in Letzterem gerne einen Gestaltungsmissbrauch. Darunter versteht man eine unangemessene rechtliche Gestaltung, die bewusst dazu gewählt wird, im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung einen gesetzlich nicht vorgesehenen

Steuervorteil zu erlangen. Im Fall eines solchen Missbrauchs entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer **angemessenen rechtlichen Gestaltung** entstehen würde.

Das Finanzgericht Hessen hat diesem Ansinnen des Fiskus einen Riegel vorgeschoben. Die Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft an sich sei kein Gestaltungsmissbrauch. Die Verlustuntergangsvorschriften bieten nach Ansicht der Richter schon deshalb keinen Raum für den Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs, weil diese Spezialregelungen zahlreiche Gestaltungsmissbräuche berücksichtigen.

Hinweis: Das Finanzamt hat Revision eingelegt. Der Ausgang dieses Verfahrens sollte abgewartet werden, bevor entsprechende Gestaltungen umgesetzt werden.

KEIN ARBEITSLOHN

Schadenersatz wegen überhöhter Einkommensteuerfestsetzung

Die Erfüllung eines Schadenersatzanspruchs eines Arbeitnehmers gegen seinen Arbeitgeber, der auf einer überhöhten Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Arbeitnehmer beruht, führt beim Arbeitnehmer nicht zu einem Lohnzufluss. Dem Arbeitnehmer muss aber **tatsächlich ein Schaden entstanden** sein. Da-

In dieser Ausgabe

- Verschmelzung:** Kein Gestaltungsmissbrauch bei Umwandlung einer Gewinngesellschaft..... 1
- Kein Arbeitslohn:** Schadenersatz wegen überhöhter Einkommensteuerfestsetzung..... 1
- Gewerbeertrag:** Hinzurechnungen von Mietzinsen und Lizenzgebühren..... 2
- Homeoffice:** Anmietungsmodell mit Arbeitgeber erfordert Überschussprognose..... 2
- 1-%-Regelung:** Keine Deckelung der Nutzungsentnahme auf 50 % der Kfz-Kosten 3
- Organschaft:** Kapitalrücklage darf nicht zum Verlustausgleich verwendet werden..... 3
- Rechnungsangaben:** Briefkastenanschrift reicht für den Vorsteuerabzug aus 3
- Steuertipp:** Steuerklassenwahl für das laufende Jahr ist bis zum 30.11. änderbar 4

von ist auszugehen, wenn die Einkommensteuer ohne die arbeits- bzw. zivilrechtliche (Fürsorge-)Pflichtverletzung oder unerlaubte Handlung des Arbeitgebers niedriger festgesetzt worden wäre.

Im Streitfall stand dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen nebst Fahrer zur Verfügung. Letztlich ging es darum, ob der Arbeitnehmer Anspruch auf Schadenersatz gegen seinen Arbeitgeber wegen nicht ordnungsgemäß geführter Fahrtenbücher hatte und in welcher Höhe dem Arbeitnehmer durch eine etwaige Pflichtverletzung seines Arbeitgebers überhaupt ein Steuerschaden entstanden war.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs trägt der Arbeitnehmer die **objektive Feststellungslast**, dass die Ersatzleistung des Arbeitgebers der Erfüllung eines tatsächlich bestehenden Schadenersatzanspruchs diene.

GEWERBEERTRAG

Hinzurechnungen von Mietzinsen und Lizenzgebühren

Bei der Berechnung der Gewerbesteuer ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb um bestimmte Hinzurechnungen zu erhöhen, um zuvor abgesetzte Beträge gewerbesteuerrechtlich teilweise wieder zu neutralisieren. Hinzurechnungen sind etwa für einen Teil der gezahlten **Miet- und Pachtzinsen** für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und der Aufwendungen für zeitlich befristete Rechteüberlassungen vorzunehmen.

Ein Hotelbetreiber, der 2008 erheblichen Hinzurechnungen ausgesetzt war, machte vor dem Bundesfinanzhof (BFH) **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen diese Hinzurechnungsregeln geltend. Da er seine Hotels angemietet hatte, musste er allein für Miet- und Pachtzinsen Hinzurechnungen von rund 10 Mio. € vornehmen; nochmals 29.000 € waren für Lizenzgebühren hinzuzurechnen. Sein 2008 erzielter Verlust entwickelte sich dadurch zu einem positiven Gewerbeertrag, so dass Gewerbesteuer anfiel.

Der BFH hat entschieden, dass die vorgenommenen Hinzurechnungen **verfassungskonform** sind. Die Gewerbesteuer habe Objektsteuercharakter. Die Steuer knüpfe demnach an das Objekt „Gewerbebetrieb“ an und sei von den Beziehungen zu einem bestimmten Rechtsträger losgelöst. Der Ertrag des Kapitals, das im Betrieb arbeite, solle in vollem Umfang der Besteuerung unterworfen werden. Darauf, ob die Kapitalausstattung des Betriebs mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert worden sei, müsse keine Rücksicht genommen werden. Diese „Verobjektivierung“ werde durch die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen angestrebt.

Die der Höhe nach unterschiedlichen gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen von Miet- und Pachtzinsen sowie von Lizenzgebühren müssten nicht strikt einem **Folgerichtigkeitsgebot** genügen. Laut BFH kann nicht gefordert werden, dass vergleichbare Betriebe in allen denkbaren Sachverhaltskonstellationen in gleicher Höhe mit Gewerbesteuer belastet werden - unabhängig davon, ob sie mit eigenem oder fremdem Sachkapital wirtschaften.

HOMEOFFICE

Anmietungsmodell mit Arbeitgeber erfordert Überschussprognose

In der Praxis kann es steuerlich sinnvoll sein, dass ein Arbeitnehmer einen Raum seiner Wohnung bzw. seines Hauses an seinen Arbeitgeber vermietet und diesen Raum selbst als **Homeoffice** nutzt. Die Mietzahlungen des Arbeitgebers sind dann beim Arbeitnehmer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Voraussetzung ist ein betriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Anmietung des Raums.

Sofern Vermietungseinkünfte vorliegen, kann der Arbeitnehmer die Kosten seiner Wohnung bzw. seines Hauses (z.B. Erhaltungsaufwendungen, Abschreibungen, Schuldzinsen, Nebenkosten), die auf das Homeoffice entfallen, anteilig als **Werbungskosten** bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen. Auf diese Weise kann er sogar steuerliche Verluste generieren, die er dann mit seinen anderen Einkünften verrechnen kann.

Hinweis: Die Abzugsbeschränkungen für häusliche Arbeitszimmer gelten bei diesem Vermietungsmodell nicht. Die auf den vermieteten Raum entfallenden Kosten können also selbst dann in voller Höhe abgesetzt werden, wenn der Arbeitnehmer im Homeoffice nicht seinen Tätigkeitsmittelpunkt hat.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat eine neue Hürde für die Verlustanerkennung gesetzt. Er hat entschieden, dass entsprechende Vermietungsmodelle steuerlich nur anerkannt werden, wenn der Arbeitnehmer nachweisen kann, dass er mit der Vermietung auf Dauer gesehen „schwarze Zahlen“ schreiben will. Diese **Überschusserzielungsabsicht** muss der Arbeitnehmer dem Finanzamt anhand einer objektbezogenen Prognose darlegen. Der BFH sieht das Vermietungsmodell nämlich als Vermietung zu gewerblichen Zwecken an. Hierbei könne eine bestehende Überschusserzielungsabsicht nicht einfach unterstellt werden (anders als bei dauerhaften Wohnungsvermietungen). Fallen über die Dauer der Vermietung voraussichtlich mehr Werbungskosten als Einnahmen an, wird das Vermietungsmodell steuerlich nicht anerkannt. Die Vermietungsverluste sind dann nicht absetzbar.

Geklagt hatte ein Angestellter, der seinem Arbeitgeber eine Einliegerwohnung seines Hauses vermietet und diese als Homeoffice genutzt hatte. Die für die Wohnung angefallenen Kosten einer behindertengerechten Badsanierung von 25.800 € wollte er komplett als Werbungskosten bei seinen Vermietungseinkünften abziehen.

Hinweis: Der BFH hat die Sache an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen. Das FG muss nun in einem zweiten Rechtsgang prüfen, ob der Arbeitnehmer über die voraussichtliche Vermietungsdauer überhaupt einen Gesamtüberschuss erzielen kann. Die Renovierungskosten müssen durch die prognostizierten Überschüsse der Folgejahre also komplett wieder „reingeholt“ werden können, um steuerlich anerkannt zu werden.

1%-REGELUNG

Keine Deckelung der Nutzungsentnahme auf 50 % der Kfz-Kosten

Wenn ein privat mitgenutzter Firmenwagen zu **mehr als 50 %** betrieblich genutzt wird, muss die private Nutzungsentnahme grundsätzlich nach der 1%-Regelung ermittelt werden. Für jeden Kalendermonat ist 1 % des inländischen Bruttolisten-Neupreises des Fahrzeugs anzusetzen.

Ein Unternehmer hat vor dem Bundesfinanzhof (BFH) versucht, die 1%ige Nutzungsentnahme für seinen Firmenwagen auf 50 % der angefallenen Fahrzeugkosten zu begrenzen. Er berief sich darauf, dass die 1%-Regelung nur angewandt werden dürfe, wenn der Firmenwagen zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werde. Komme diese Regelung zum Zuge, stehe im Umkehrschluss fest, dass die **Privatnutzung höchstens 50 %** betragen habe. Eine Nutzungsentnahme in Höhe von mehr als 50 % der Kfz-Kosten verstoße also gegen das Übermaßverbot. Im Streitfall hatte das Finanzamt für 2009 eine Nutzungsentnahme von 7.680 € bei Gesamtfahrzeugkosten von lediglich 11.000 € angesetzt.

Der BFH hat eine Deckelung der Nutzungsentnahme jedoch abgelehnt und die 1%-Regelung als **verfassungsrechtlich unbedenklich** eingestuft. Laut BFH durfte der Gesetzgeber eine derart vereinfachende Regelung schaffen. Die Nutzung eines Firmenwagens liege im Grenzbereich zwischen privater und betrieblicher Sphäre und sei einzelfallbezogenen Ermittlungen der Finanzämter schwer zugänglich.

Die pauschale 1%-Regelung könne durch ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** umgangen werden („Escape-Klausel“). Das verhindere eine Übermaßbesteuerung. Aus verfassungsrechtlichen Gründen sei es daher nicht geboten, die Höhe der Nutzungsentnahme auf 50 % der Kfz-Gesamtkosten zu deckeln.

ORGANSCHAFT

Kapitalrücklage darf nicht zum Verlustausgleich verwendet werden.

Die Vereinbarung einer ertragsteuerlichen Organschaft mit einer Tochterkapitalgesellschaft bietet zahlreiche Vorteile: So lassen sich unter anderem Verluste der Tochtergesellschaft mit Gewinnen des Organträgers ausgleichen, andererseits vermeidet man die 5%ige Besteuerung von Gewinnausschüttungen. Diese Vorteile erkaufte man sich allerdings mit einem sehr hohen Compliance-Aufwand. Zudem sind einige formelle Anforderungen zu erfüllen.

Eine dieser Anforderungen ist der Abschluss eines die steuerlichen Voraussetzungen erfüllenden **Ergebnisabführungsvertrags**. Ist die Organtochtergesellschaft eine GmbH, muss dieser eine Verlustübernahmeregelung bzw. -verpflichtung enthalten, wie sie im Aktiengesetz (AktG) vorgesehen ist. Diese Voraussetzung lässt sich zwar relativ einfach erfüllen, indem man auf die entsprechende Vorschrift des AktG in der jeweils gültigen Fassung verweist („dynamischer Verweis“), der Teufel steckt aber wie so oft im Detail. Die Verlustübernahme kann nämlich gemindert werden, indem (andere) Gewinnrücklagen so aufgelöst werden, dass erst gar kein Jahresfehlbetrag und damit keine Verlustübernahmeverpflichtung seitens des Organträgers entstehen.

In einem Streitfall vor dem Finanzgericht Düsseldorf hatte der Kläger eine Kapitalrücklage jedoch anteilig aufgelöst, um zu vermeiden, dass ein **Jahresfehlbetrag** entstand. Daraufhin war die Organschaft nicht mehr anerkannt worden. Die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen hat nun ihre Finanzämter angewiesen, in gleichgelagerten Fällen das Organschaftsverhältnis ebenfalls nicht anzuerkennen.

Hinweis: Wir prüfen gerne für Sie, ob Ihr Ergebnisabführungsvertrag eine ordnungsgemäße Verlustübernahmeregelung enthält.

RECHNUNGSANGABEN

Briefkastenanschrift reicht für den Vorsteuerabzug aus

Unternehmer sind zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn ihnen eine ordnungsgemäße Eingangsrechnung vorliegt. Die Rechnung muss unter anderem die **vollständige Anschrift** des leistenden Unternehmers enthalten. Der Bundesfinanzhof (BFH) hielt dieses Formerfordernis bisher nicht für erfüllt, wenn die Rechnung nur den Briefkastensitz des leistenden Unternehmers ausweist, unter dem der Unternehmer zwar postalisch erreichbar ist, an dem allerdings keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet werden.

In zwei aktuellen Urteilen hat der BFH die Anforderungen an die anzugebende Anschrift nun erheblich gelockert. Er hat entschieden, dass auch eine bloße „Briefkastenanschrift“ des leistenden Unternehmers als Rechnungsangabe ausreichend ist. Anlass für diesen Sinneswandel war die neuere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu dieser Thematik.

In einem der Urteilsfälle des BFH hatte der leistende Unternehmer in seinen Rechnungen nur die Anschrift einer Anwaltskanzlei angegeben, die als Domiziladresse für 15 bis 20 Firmen fungierte. Laut BFH reicht die Angabe eines Orts mit **postalischer Erreichbarkeit** aus, um das Anschriftenerfordernis für eine ordnungsgemäße Rechnung zu erfüllen, so dass ein Vorsteuerabzug aus der Rechnung zulässig ist.

Hinweis: Vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer müssen sich nun nicht mehr vergewissern, ob ihr Geschäftspartner bzw. Lieferant unter der angegebenen Rechnungsanschrift tatsächlich geschäftlich aktiv ist.

STEUERTIPP

Steuerklassenwahl für das laufende Jahr ist bis zum 30.11. änderbar

Wer verheiratet ist oder in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft lebt, kann über die **Wahl der Steuerklasse** selbst beeinflussen, wie viel Lohnsteuer vom Arbeitslohn monatlich einbehalten wird und wie hoch damit letztlich sein Nettolohn ausfällt.

Eine Eingruppierung in die Steuerklassen IV/IV kann ungünstig sein, wenn nur ein Partner berufstätig ist oder die erzielten Einkommen beider Partner sehr unterschiedlich ausfallen. In diesen Fällen bietet sich die Wahl der Steuerklassenkombination III/V oder des „Faktorverfahrens“ an. Die Steuerklassenkombination III/V führt zum insgesamt geringsten Lohnsteuerabzug, wenn einer der Partner **mehr als 60 %** des gemeinsamen Arbeitslohns erzielt - er wird dann in die Steuerklasse III eingruppiert; der andere Partner erhält die Steuerklasse V.

Hinweis: In dieser Konstellation müssen die (Ehe-) Partner häufig damit rechnen, dass ihr Einkommensteuerbescheid später zu einer Steuernachzahlung führt. Entspricht das Verhältnis der Arbeitseinkommen 60 % (in Steuerklasse III) zu 40 % (in Steuerklasse V), ist die Steuerklassenkombination III/V so konzipiert,

dass die Summe der Lohnsteuerabzugsbeträge beider Partner in etwa der zu erwartenden Jahressteuer entspricht, so dass es zu keiner Steuernachzahlung kommt.

Eheleute und eingetragene Lebenspartner haben alternativ die Möglichkeit, sich vom Finanzamt die **Steuerklasse IV mit einem Faktor** - einem steuermindernden Multiplikator - eintragen zu lassen. Durch den Faktor reduziert sich die einzubehaltende Lohnsteuer entsprechend der Wirkung des Splittingverfahrens. Im Ergebnis wird durch das Faktorverfahren sehr genau die spätere tatsächliche gemeinsame Steuerbelastung in Abzug gebracht, so dass bei der Einkommensteueranlagung weder hohe Nachzahlungen noch hohe Erstattungen zu erwarten sind.

Hinweis: Wer für das Jahr 2018 noch die Steuerklasse wechseln oder das Faktorverfahren nutzen möchte, muss dies spätestens bis zum 30.11.2018 bei seinem Wohnsitzfinanzamt beantragen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team der **AWI TREUHAND**

IMPRESSUM

Herausgeber:

AWI TREUHAND Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg unter HRA 16827
vertreten durch AWI TREUHAND Unternehmensberatung GmbH Steuerberatungsgesellschaft, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg, HRB 24812,
Geschäftsführer Margot Liedl, Tobias Litzel, Ulrich Raab, Marco Stanke und Markus Stötter
USt.-ID-Nr.: DE268560688

Ernst-Reuter-Platz 4, 86150 Augsburg | Telefon: +49 (0)821 90643-0 | Telefax: +49 (0)821 90643-20 | awi@awi-treuhand.de | www.awi-treuhand.de

Die gesetzliche Berufsbezeichnung lautet Steuerberatungsgesellschaft und wurde in der Bundesrepublik Deutschland verliehen. Die Zulassung erfolgte durch die Steuerberaterkammer München, Niederlinger Str. 9, 80638 München, welche auch zuständige Aufsichtsbehörde ist. Die maßgeblichen berufsrechtlichen Regelungen sind das Steuerberatungsgesetz, die Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberatervergütungsverordnung.

Alle Informationen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr. Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung!