



Ihre Mandanteninformationen des Monats August 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Ihnen nun vorliegende Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen.

Allgemeine Steuerzahlungstermine im September 2010

Fälligkeit		Ende der Zahlungs-Schonfrist
Fr. 10.09.	Einkommen- und Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	13.09..
Fr. 10.09.	Getränkesteuer	13.09.
Fr. 10.09.	Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	13.09.
Fr. 10.09.	Lohn- und Kirchenlohnsteuer, Solidaritätszuschlag	13.09.
	Stromsteuer	
	- Wahlrecht	
Mi. 15.09.	- monatliche Anmeldung	
Mo. 27.09.	- Fälligkeit (monatliche Anmeldung)	30.09.
	Umsatzsteuer	
Fr. 10.09.	- Vorauszahlung	10.09.
Fr. 10.09.	- Zusammenfassende Meldung (ZM)	
Fr. 10.09.	Vergnügungsteuer	13.09.

Die 3-tägige Schonfrist gilt nur bei Überweisungen; maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

Privatbereich S. 2

1. Ehescheidung: Steuerliche Behandlung des Versorgungsausgleichs
2. Zu Werbungskosten bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen
3. Aufwendungen für gemischt veranlasste Fortbildungsveranstaltungen

Unternehmer und Freiberufler S. 5

1. Vorsteuervergütung: Neue Unternehmerbescheinigung
2. Organschaft: Handlungsbedarf durch geänderte Rechtsprechung
3. Anfechtbarkeit der Bestellung eines Nießbrauchs- oder Wohnrechts
4. Umsatzsteuerpflicht bei Verkauf von ererbten Unternehmensvermögen
5. Stromerzeugung durch Hausbesitzer: Ermittlung des privaten Verbrauchs
6. Mietgarantie kann Umsatzsteuer mindern
7. Umsatzsteuerpflicht für Haftungsvergütung an Komplementär-GmbH
8. Überschuldungsbilanz: Gesplittete Einlagen ohne Rangrücktrittserklärung
9. Vereinfachte GmbH-Gründung: Abänderung des Musterprotokolls zulässig?
10. DBA-USA: Besteuerung von Zinseinkünften einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft



Privatbereich

1. Ehescheidung: Steuerliche Behandlung des Versorgungsausgleichs

Kernproblem

Geht eine Ehe auseinander, kommt es im Regelfall zur Durchführung eines Versorgungsausgleichs. Dies hat zur Folge, dass die in der Ehezeit erworbenen Anrechte aus der Altersversorgung geteilt werden. Hier wird zwischen interner (also innerhalb des jeweiligen Versorgungssystems) und externer Teilung unterschieden. Steuerlich entstehen dabei eigene Anwartschaften, für die es bei Rentenzufluss keiner steuerlichen Sonderregelungen bedarf. Sind jedoch die Anrechte am Ende der Ehezeit noch nicht ausgleichsreif, z. B. weil der Versorgungsanspruch noch verfallbar ist, kommen Ausgleichsansprüche nach der Scheidung in Betracht. Die einkommensteuerliche Behandlung dieser Ansprüche wurde ab dem VAZ 2008 geändert, so dass sich das BMF zur Veröffentlichung einer neuen Verwaltungsanweisung veranlasst sah.

Formen der Ausgleichszahlungen

Die zivilrechtlichen Regelungen des Versorgungsausgleichs wurden ab dem 1.9.2009 geändert, wobei die bisherige zivilrechtliche Systematik weitgehend beibehalten wurde. Es lassen sich folgende Formen unterscheiden:

I. Anspruch auf schuldrechtliche Ausgleichsrente:

1. Basisversorgung,
2. Versorgungsbezug,
3. andere Leibrente (z. B. VBL),
4. Pensionsfonds, -kasse, Direktversicherung oder Riester,

II. Abtretung von Versorgungsansprüchen.

III. Anspruch auf Ausgleich von Kapitalzahlungen.

IV. Anspruch auf Abfindung.

V. Anspruch gegen Witwe/Witwer.

Neues BMF-Schreiben

Die steuerliche Behandlung folgt dem Korrespondenzprinzip: Beim Verpflichteten können die im Rahmen des Versorgungsausgleichs getätigten Ausgleichszahlungen in dem Umfang als Sonderausgaben geltend gemacht werden, in dem die den Ausgleichszahlungen zugrunde liegenden Einnahmen bei ihm der Besteuerung unterliegen. Der Berechtigte hat die Zahlungen in der Höhe als sonstige Einkünfte zu versteuern, wie sie beim Verpflichteten als Sonderausgaben abgezogen werden können. Beispiel: Im Jahr 2011 erhält der Ausgleichsverpflichtete eine Basisversorgung von 10.000 EUR; davon unterliegen (nach Berücksichtigung der voll steuerpflichtigen Anpassungen) insgesamt 6.220 EUR der Besteuerung. Bei einer Ausgleichsverpflichtung von 50 % (5.000 EUR) liegen Sonderausgaben von 3.110 EUR vor; der Berechtigte muss 3.110 EUR (minus Werbungskosten-PB) versteuern. Nach dem gleichen Prinzip wird in den anderen Anspruchsfällen verfahren (z. B. im Fall des Versorgungsbezugs durch Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unter Berücksichtigung des Versorgungsfreibetrags). Gleiches gilt auch bei Abtretung von Versorgungsansprüchen. Dagegen ist der Anspruch auf Abfindung ein Vorgang auf privater Vermögensebene.

2. Zu Werbungskosten bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen

Einführung

Seit Jahrzehnten hatte die Rechtsprechung des BFH aus der Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst waren (sog. gemischte Aufwendungen), hergeleitet. Dies hatte für den Steuerpflichtigen zur Folge, dass auch der Teil der Aufwendungen, der beruflich veranlasst war, steuerlich nicht zum



Werbungskostenabzug zugelassen wurde. Diese Rechtsauffassung hat der Große Senat des BFH im Jahre 2009 aufgegeben und gemischt veranlasste Aufwendungen nunmehr für grundsätzlich aufteilbar erklärt.

Sachverhalt

Eine Englischlehrerin begehrte den Abzug der Aufwendungen für eine mehrtägige Fortbildungsreise nach Irland als Werbungskosten. Die Reise, die von einer Englischlehrervereinigung angeboten und durchgeführt wurde und für die die Klägerin Dienstbefreiung von ihrer Schule erhalten hatte, lief nach einem festen Programm ab und beinhaltete kulturelle Vortragsveranstaltungen und Besichtigungstermine. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht lehnten den Werbungskostenabzug in vollem Umfang ab, da die Reise nicht ausschließlich beruflich veranlasst gewesen sei.

Entscheidung des BFH

Der BFH hob die Entscheidung des FG auf. Das Untergericht hat nunmehr erneut zu prüfen, ob die Kosten der Bildungsreise als beruflich veranlasste Kosten ganz oder teilweise als Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind. Die vollständige Versagung des Werbungskostenabzugs aufgrund einer auch privaten Mitveranlassung der Reise sei vor dem Hintergrund der geänderten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH aus dem Jahr 2009 nicht ohne weiteres statthaft. Nach den vom Großen Senat aufgestellten Grundsätzen sind vielmehr bei einer gemischt veranlassten Reise zunächst die Kostenbestandteile der Reise zu trennen, die sich eindeutig dem beruflichen und privaten Bereich zuordnen lassen. Aufwendungen, die beide Bereiche betreffen, also insbesondere Beförderung, Hotelunterbringung und Verpflegung, sind aufzuteilen. Hierbei kann als sachgerechter Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeiteile der Reise herangezogen werden.

Konsequenz

Zwar hat der Große Senat des BFH begrüßenswerter Weise das bislang geltende Aufteilungsverbot sog. gemischter Aufwendungen "gekippt", jedoch sind verschiedene Einschränkungen zu beachten. So muss der Steuerpflichtige unter anderem überprüfbare Nachweise erbringen, an welchen Tagen und in welchem zeitlichen Umfang er während der Reise beruflich tätig war. Die allgemeine Feststellung des Steuerpflichtigen, er sei beruflich tätig geworden, reicht keinesfalls aus.

3. Aufwendungen für gemischt veranlasste Fortbildungsveranstaltungen

Einführung

Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind (sog. gemischte Aufwendungen), unterlagen nach bisheriger Rechtsprechung des BFH einem Aufteilungs- und Abzugsverbot. Dies hatte zur Konsequenz, dass auch der Teil der Aufwendungen, der beruflich veranlasst war, steuerlich nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen wurde. Diese Rechtsauffassung hat der Große Senat des BFH im Jahr 2009 aufgegeben und gemischt veranlasste Aufwendungen nunmehr für grundsätzlich aufteilbar erklärt.

Sachverhalt

Ein angestellter Unfallarzt nahm an einem sportmedizinischen Fortbildungskurs in einem bekannten Urlaubsort teil. Für die Fortbildung, die von der Ärztekammer zum Erwerb der Qualifikation "Sportmediziner" anerkannt wurde, erhielt der Arzt eine entsprechende Freistellung durch die Klinik. Inhalt der Fortbildungsmaßnahme waren Fachvorträge sowie die Ausübung verbreiteter Sportarten (Tennis, Surfen etc.). Das Finanzamt lehnte den geltend gemachten Werbungskostenabzug des Arztes in vollem Umfang ab. Das FG hingegen gab der Klage des Arztes teilweise statt mit der Begründung, die Aufwendungen seien anteilig beruflich veranlasst.

Entscheidung des BFH

Der BFH folgte der Auffassung des FG. Er berief sich auf die geänderte Rechtsprechung des Großen Senats des BFH aus 2009, wonach Aufwendungen, die sowohl privat als auch beruflich veranlasst sind, grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten und nicht abziehbare private Aufwendungen aufzuteilen sind, sofern eine Abgrenzung möglich und nachprüfbar ist. Der BFH folgte im vorliegenden Fall der Würdigung des FG. Das Gericht hatte die Aufteilung anhand der Zeiteile vorgenommen, die gemäß Fortbildungsprogramm des Veranstalters auf die beruflich veranlassten Vorträge einerseits und die - seiner Auffassung nach - privat veranlassten sportpraktischen Veranstaltungen andererseits entfielen.



Konsequenz

Die Abkehr von dem bislang geltenden Aufteilungsverbot sog. gemischter Aufwendungen sollte in ihrer praktischen Bedeutung nicht überschätzt werden. Wenn nicht eindeutig und objektivierbar festzustellen ist, in welchem Umfang der Steuerpflichtige beruflich bzw. privat tätig geworden ist, scheidet eine Aufteilung aus. Die in einem solchen Fall lediglich theoretische Möglichkeit der Aufteilung der Aufwendungen nach Zeitanteilen reicht dann nicht aus.



Unternehmer und Freiberufler

1. Vorsteuervergütung: Neue Unternehmerbescheinigung

Kernaussage

Wird inländischen Unternehmern im Ausland Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, besteht in der EU sowie in vielen Drittstaaten die Möglichkeit, sich diese Umsatzsteuer erstatten zu lassen (Vorsteuervergütung).

Rechtslage

Seit dem 1.1.2010 erfolgt die Vorsteuervergütung zwischen EU-Staaten mit Hilfe eines einheitlichen elektronischen Verfahrens. Im Gegensatz hierzu erfolgt die Erstattung in Drittstaaten gemäß den dort jeweils geltenden Regelungen. Die Erstattung setzt allerdings immer voraus, dass der Antragsteller Unternehmer und zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Bis zum 31.12.2009 erfolgte dieser Nachweis mit Hilfe einer Unternehmerbescheinigung. Diese ist seit dem 1.1.2010 nur noch im Verhältnis zu Drittstaaten nötig.

Neuer Vordruck

Das BMF hat den Vordruck, der dem Nachweis der Unternehmereigenschaft dient (USt 1 TN) nun neu aufgelegt und an die geänderte Rechtslage angepasst.

Konsequenz

Es ist zu beachten, dass die Erstattungsanträge in Drittländern frühzeitig gestellt werden, um ein Versäumen der Frist zu vermeiden. Hierzu gehört auch, dass die Unternehmerbescheinigung rechtzeitig beantragt wird.

2. Organschaft: Handlungsbedarf durch geänderte Rechtsprechung

Einführung

Ist eine Kapitalgesellschaft wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert (Organschaft), verliert die Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) umsatzsteuerlich ihre Selbstständigkeit. Die Abführung der Umsatzsteuer aus Umsätzen der Organgesellschaft obliegt dem Organträger.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine Kommanditgesellschaft (KG), erbrachte Leistungen an ihre Komplementärin (GmbH), die ein Alten- und Pflegeheim betrieb. Die GmbH erzielte hieraus steuerfreie Erlöse und hatte insofern keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. An der KG und der GmbH waren die gleichen 3 Gesellschafter zu jeweils 1/3 beteiligt. Die KG ging daher davon aus, dass zwischen ihr und der GmbH eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand. Entsprechend wurden die Leistungen gegenüber der GmbH als Innenumsätze ohne Umsatzsteuer abgerechnet. Das beklagte Finanzamt sah in der Konstruktion keine Organschaft und unterwarf die Umsätze der Umsatzsteuer zum Nachteil der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten GmbH. Das Finanzgericht gab der Klage noch statt, auf die Revision des Beklagten hat der BFH das Urteil auf.

Neues Urteil

Der BFH folgte der Ansicht der Finanzverwaltung und gibt damit seine bisherige Rechtsprechung auf. Demnach ist eine finanzielle Eingliederung als Voraussetzung für eine Organschaft umsatzsteuerlich nur gegeben, wenn ein Über- und Unterordnungsverhältnis vorliegt. Ein solches ist bei Schwestergesellschaften, zumindest im vorliegenden Fall, nicht gegeben, da nicht die KG die Möglichkeit besitzt, rechtlich auf die GmbH einzuwirken, sondern nur die hinter ihr stehenden Gesellschafter.

Konsequenz

Das Urteil wird erhebliche Auswirkungen auf bestehende Organschaftsverhältnisse haben und bei zukünftigen Planungen zu berücksichtigen sein. So bedeutet das Urteil das Ende der Organschaft für viele Betriebsaufspaltungen. Denn nunmehr reicht es für die Annahme einer umsatzsteuerlichen Organschaft, im Gegensatz zur Betriebsaufspaltung, nicht mehr aus, dass hinter beiden Gesellschaften



eine Personengruppe steht, die einen einheitlichen Willen bei beiden durchsetzen kann. Die geänderte Rechtsprechung wird insbesondere die Unternehmen nachteilig treffen, die die Organschaft bisher, wie im Fall, genutzt haben, um Leistungen gegenüber einer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Gesellschaft als Innenumsatz, also ohne Umsatzsteuer, abzurechnen. Für betroffene Unternehmen ergibt sich daher dringender Handlungsbedarf.

3. **Anfechtbarkeit der Bestellung eines Nießbrauchs- oder Wohnrechts**

Kernaussage

Das Finanzamt kann im Wege der Gläubigeranfechtung vorgehen, wenn sich der Vollstreckungsschuldner am eigenen Grundstück ein Nießbrauchs- oder Wohnrecht bestellt. Die Anfechtung bewirkt, dass das Finanzamt einen Anspruch auf Vorrang seiner Rechte bei der Zwangsvollstreckung in das Grundstück geltend machen kann.

Sachverhalt

Gegen die Klägerin wurde wegen des Verdachts der Schenkungssteuerhinterziehung ermittelt. Nachdem die Klägerin hiervon Kenntnis erlangte, gründete sie mit ihren Kindern eine GbR und brachte in ihrem Eigentum stehende Grundstücke in diese GbR ein. Die Klägerin behielt sich in dem Übertragungsvertrag unentgeltliche Nießbrauchsrechte bzw. ein Wohnrecht an den Grundstücken vor, welche ins Grundbuch eingetragen wurden. In der Folgezeit setzte das beklagte Finanzamt die Schenkungssteuer fest. Die Vollstreckungsversuche blieben erfolglos. Der Beklagte focht die Grundstücksübertragungen gegenüber der GbR an und erließ gegenüber der Klägerin einen Duldungsbescheid (§ 191 AO), mit dem die Bestellung der Nießbrauchsrechte bzw. des Wohnrechts nach dem Anfechtungsgesetz (AnfG) angefochten wurde. Gegen diesen Bescheid richtete sich die Klage.

Entscheidung

Das FG gab der Klage statt. Der BFH wies sie abändernd ab. Die Anfechtbarkeit der Bestellung dinglicher Rechte am eigenen Grundstück folgt aus der unmittelbaren Anwendung der Vorschriften über eine vorsätzliche Gläubigerbenachteiligung (§§ 3 Abs. 1, 11 AnfG). Streitentscheidungserheblich war die Frage, ob diese Bestimmungen (hier § 3 Abs. 1 AnfG) nur auf Rechtshandlungen des Schuldners zu Gunsten eines Dritten anwendbar sind. Nach Auffassung des BFH beschränkt der Wortlaut der Norm diese nicht auf Fälle der Fremdbegünstigung. Allerdings erfordert die Rechtsfolgenvorschrift (§ 11 AnfG) vom Wortlaut, dass ein Gegenstand aus dem Vermögen des Schuldners ausgeschieden ist. Die Bestellung dinglicher Rechte bewirkt noch keine Vermögensschmälerung, wie z. B. eine Veräußerung. Nach Ansicht des BFH ist die Aufzählung in § 11 AnfG nicht abschließend. Vielmehr soll der Anfechtungsanspruch nach Art und Umfang auf das beschränkt werden, was zur Wiederherstellung der früheren, durch die Vermögensverschiebung vereitelten Zugriffslage des Gläubigers erforderlich ist.

Konsequenz

Hat ein Schuldner für sich selbst ein Recht am eigenen Grundstück bestellt, kann dieses der Anfechtung unterliegen, wenn sich die Bestellung nach den Gesamtumständen als gläubigerbenachteiligend darstellt.

4. **Umsatzsteuerpflicht bei Verkauf von ererbten Unternehmensvermögen**

Einführung

Obwohl wir immer älter werden, schaffen viele Unternehmer es nicht, ihr Unternehmen vor ihrem Ableben an geeignete Nachfolger zu übergeben. Häufig haben die Erben auch kein Interesse an der Weiterführung des Betriebs. Umstritten ist dennoch bisher, ob derart unwillige Erben nicht doch ungewollt Unternehmer werden, und zwar aus Sicht der Umsatzsteuer.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine Erbengemeinschaft, erbt einen Pkw, den der Erblasser seinem Unternehmensvermögen zugeordnet und dementsprechend den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung vorgenommen hatte. Die Klägerin hatte keine Absicht das Unternehmen des Erblassers fortzuführen und veräußerte den Pkw. Das Finanzamt sah hierin einen der Umsatzsteuer unterliegenden Eigenverbrauch. Hiergegen wehrte sich die Klägerin mit dem Argument, dass sie nie Unternehmerin



geworden sei und somit auch keine umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalte verwirklichen könne. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Neues Urteil

Der BFH bestätigt zunächst, dass die Unternehmereigenschaft des Erblassers nicht vererblich ist. Allerdings rückt die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin in die umsatzsteuerlich noch nicht abgewickelten unternehmerischen Rechtsverhältnisse des Erblassers ein. Hierzu gehört auch der Pkw, der nach dem Tod des Erblassers Unternehmensvermögen bleibt. Wird dieses veräußert, müssen sich die Erben daher insoweit als Unternehmer behandeln lassen. Die Veräußerung ist dann als umsatzsteuerpflichtige Lieferung zu qualifizieren.

Konsequenz

Mit dem Urteil schafft es der BFH, dass entsprechend dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer, ein unverteuerter Letztverbrauch verhindert wird, obwohl die Erben eigentlich nicht unternehmerisch tätig werden. Um zu bestimmen, ob die Veräußerung ererbten Vermögens der Umsatzsteuer unterliegt, ist danach alleine darauf abzustellen, wie diese Veräußerung noch zu Lebzeiten des Erblassers zu behandeln wäre. Die Erben müssen sich insoweit als Unternehmer behandeln lassen, auch wenn sie tatsächlich nicht die Voraussetzungen erfüllen, die das UStG an die Unternehmereigenschaft stellt.

5. **Stromerzeugung durch Hausbesitzer: Ermittlung des privaten Verbrauchs**

Einführung

Immer mehr Hausbesitzer erzeugen Strom in ihrem Haus, z. B. durch Photovoltaikanlagen oder Blockheizkraftwerke. Speisen sie diesen Strom regelmäßig ins öffentliche Netz ein, so werden sie unternehmerisch tätig und können den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage geltend machen. Der private Energieverbrauch wird im Gegenzug der Umsatzsteuer unterworfen.

Sachverhalt

Der Kläger betreibt in seinem Einfamilienhaus ein Blockheizkraftwerk. Dieses erzeugt Strom und Wärme. Der Strom wird ins öffentliche Netz eingespeist und für den privaten Bedarf verwendet. Die Wärme hingegen wird ausschließlich privat genutzt. Streit entbrannte hinsichtlich der Bestimmung der Höhe der privat genutzten Energie. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Wärmeleistung 2/3 der gesamten Energieleistung ausmache. Es unterwarf daher diesen Anteil der Kosten sowie den Anteil, der auf den privat verwendeten Strom entfiel, der Umsatzsteuer (ca. 5.000 EUR). Der Kläger wendete hiergegen im Wesentlichen ein, dass die Bemessungsgrundlage nicht auf Basis der Kosten der Anlage zu bestimmen sei, sondern nach den üblichen Einkaufspreisen für Wärme und Energie (ca. 2.400 EUR).

Neues Urteil

Das Niedersächsische Finanzgericht teilt die Ansicht des Finanzamtes, dass die Umsatzsteuer auf den privaten Verbrauch nach den entstandenen Kosten zu ermitteln ist. Allerdings stimmt das Gericht nicht zu, die gesamte Wärmeleistung dem privaten Verbrauch zuzuordnen. Der Anteil der Wärmeleistung, der auf Prozess- sowie Abwärme entfällt, die nicht zur Beheizung des Hauses zur Verfügung stehen, ist nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Konsequenz

Da gegen das Urteil Revision eingelegt wurde, ist abzuwarten, ob der BFH dem Untergericht folgt. Bis dahin sollten Veranlagungen offen gehalten werden, wenn sich aufgrund des Ansatzes der Einkaufspreise statt der entstandenen Kosten, eine geringere Umsatzsteuer ergibt. Dies gilt für alle derartigen Energieerzeuger im eigenen Haus. Betreiber von Blockheizkraftwerken müssen darüber hinaus beachten, dass bei der Ermittlung des privaten Verbrauchs der Anteil, der auf Prozess- bzw. Abwärme entfällt, außen vor bleibt. Sofern technisch möglich, sollten entsprechende Daten dokumentiert werden, ansonsten muss der Anteil geschätzt werden.

6. **Mietgarantie kann Umsatzsteuer mindern**

Einführung

Schadensersatz ist nicht steuerbar, da es an einem Leistungsaustausch fehlt, und unterliegt daher nicht



der Umsatzsteuer. Allerdings stellt nicht alles, was umgangssprachlich als Schadensersatz bezeichnet wird, auch umsatzsteuerlich nicht steuerbaren Schadensersatz dar.

Fall

Beim Verkauf eines Einkaufszentrums vereinbarte der Verkäufer mit dem Käufer eine Mietgarantie, ferner wurde zur Umsatzsteuer optiert. Nachdem die garantierten Mieten nicht erzielt werden konnten, erhielt der Käufer aufgrund eines Vergleichs 605.000 EUR Schadensersatz. Der Verkäufer behandelte die Zahlung als Minderung des ursprünglichen Kaufpreises und korrigierte die Umsatzsteuer. Dem stimmte das Finanzamt nicht zu. Es sah keine Verbindung zwischen der Zahlung und dem Kauf des Grundstückes, sondern behandelte die Zahlung als nicht steuerbaren Schadensersatz für die entgangenen Mieteinnahmen. Die hiergegen gerichtete Klage hatte schließlich vor dem BFH Erfolg.

Neues Urteil

Entgegen der Vorinstanz folgt der BFH der Auffassung des Verkäufers. Nach Ansicht des BFH bestimmt sich der Wert einer Gewerbeimmobilie regelmäßig nach den nachhaltig erzielbaren Mieteinkünften. Der getroffene Vergleich stellt daher einen Ausgleich für den Minderwert der Immobilie dar.

Konsequenz

Im Fall diene die Mietgarantie als zivilrechtliches Mittel, um sich gegen einen zu hohen Kaufpreis zu schützen. Daher ist die Korrektur der Umsatzsteuer zutreffend. Doch Vorsicht, nicht jede Zahlung aufgrund einer Mietgarantie löst eine Korrektur der Umsatzsteuer aus. So weist der BFH ausdrücklich darauf hin, dass der vorliegende Fall sich von jenem unterscheidet, in dem für die Mietgarantie ein separates Entgelt vereinbart wird. Es ist daher ein schmaler Grad auf dem die Vertragsparteien wandeln, wenn sie Mietgarantien vereinbaren. Gegenüber dem Urteil der Vorinstanz ergibt sich für den Verkäufer ein umsatzsteuerlicher Vorteil in Höhe von ca. 79.000 EUR, für den Käufer hingegen ein entsprechender Nachteil. Bei Abschluss derartiger Kaufverträge und auch solcher Vergleiche sollte daher auf steuerlichen Rat nicht verzichtet werden.

7. Umsatzsteuerpflicht für Haftungsvergütung an Komplementär-GmbH

Einführung

Bei der Rechtsform der GmbH & Co. KG erhält die GmbH als Komplementärin regelmäßig eine Vergütung für die von ihr übernommene Haftung. Daneben kann sie auch anders, z. B. geschäftsführend, für die KG tätig werden. Schwierig wird es, wenn es zu klären gilt, ob diese Tätigkeiten der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.

Rechtslage

Zur Haftungsvergütung hat das BMF seine Sicht der Dinge mehrfach modifiziert. Zuletzt sollte die Haftungsvergütung nur der Umsatzsteuer unterliegen, wenn zudem steuerbare Geschäftsführungsleistungen durch die GmbH an die KG erbracht werden. Die alleinige Vergütung der Übernahme der Haftung hingegen sollte nicht steuerbar sein.

Neues Urteil

Das FG Niedersachsen hat sich nun gegen die Auffassung des BMF ausgesprochen. Demnach hängt die umsatzsteuerliche Behandlung der Haftungsvergütung von den gleichen Kriterien ab, wie sie für die übrigen Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft herangezogen werden. Soweit für die Haftungsvergütung ein Sonderentgelt gezahlt wird, ist dieses steuerbar und steuerpflichtig. Wird die Haftung hingegen durch eine Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten, so ist sie nicht steuerbar. Das FG sieht, entgegen dem BMF, in der Haftungsvergütung eine eigenständige Leistung. Die umsatzsteuerliche Beurteilung der Haftungsvergütung ist daher vollkommen unabhängig von der Behandlung einer ggf. ebenfalls zu zahlenden Vergütung für die Geschäftsführung.

Konsequenz

Es spricht einiges dafür, dass das Urteil des FG auch eine mögliche Revision beim BFH bestehen wird. Bis dahin kann unter Berufung auf das Urteil ein Verfahren offen gehalten werden, wenn dies im Einzelfall günstiger ist als die Auffassung des BMF, z. B. um der Komplementär-GmbH den Vorsteuerabzug zu ermöglichen.



8. Überschuldungsbilanz: Gesplittete Einlagen ohne Rangrücktrittserklärg.

Kernaussage

Darlehen, die ein Gesellschafter einer GmbH aufgrund einer Zusage im Gesellschaftsvertrag gewährt hat, sind in der Überschuldungsbilanz zu passivieren, soweit nicht ausdrücklich ein - bis zum Inkrafttreten des MoMiG sog. qualifizierter - Rangrücktritt erklärt ist. Diese sog. "gesplitteten Einlagen" oder Finanzplankredite sind keine eigenständige Kategorie des Eigenkapitalrechts, sondern werden wie andere Gesellschafterdarlehen behandelt.

Sachverhalt

Der Kläger verlangt als Insolvenzverwalter einer KG entsprechend § 31 GmbHG a. F. von der Beklagten als Erbin die Erstattung eigenkapitalersetzender Darlehensrückzahlungen. Der Erblasser war als Kommanditist an der KG beteiligt. Persönlich haftende Gesellschafterin war eine GmbH, deren Geschäftsführer der Erblasser war. Im Gesellschaftsvertrag hatten die Mitgesellschafter vereinbart, der Gesellschaft Darlehen zu gewähren. Eine Kündigung der Darlehen durch die Gesellschafter sollte ohne gleichzeitige Kündigung der Gesellschafterstellung ausgeschlossen sein. Daraufhin nahm der Erblasser ein Darlehen auf und leitete die Darlehensvaluta unmittelbar an die KG weiter. In den Jahren 2002 bis 2004 wurden insgesamt rund 122.000 EUR an den Erblasser zurückgezahlt. Im Jahr 2005 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG eröffnet.

Entscheidung

Die Klage hatte in allen Instanzen Erfolg. Das Darlehen war eigenkapitalersetzend. Die Gesellschaft war überschuldet, da die mit den Mitgesellschaftern bereits im Gesellschaftsvertrag vereinbarten, valutierenden Darlehen zu passivieren waren. Auf die sog. gesplittete Einlage sind entsprechend dem erfüllten Finanzplankreditversprechen die Regeln des Eigenkapitalersatzes anzuwenden. Hiernach ist geklärt, dass die Darlehensrückzahlungsansprüche zu passivieren sind, wenn kein qualifizierter Rangrücktritt vorliegt. Allein der Ausschluss der Kündigungsmöglichkeit durch den Gesellschafter ersetzt die ausdrückliche Rangrücktrittserklärung nicht. Die rechtliche Einordnung als nachrangige Forderung sowie der materielle Nachrang reichen ebenfalls nicht aus.

Konsequenz

Der BGH hat seine bisher klare Aussage nochmals bestätigt. Ein Geschäftsführer hat damit die Gesellschafterdarlehen im Überschuldungsstatus zu passivieren, sofern kein Rangrücktritt bzw. für Altfälle kein qualifizierter Rangrücktritt vorliegt. Zugunsten des Geschäftsführers verlangt der BGH also eine zweifelsfreie und rechtssichere Beurteilungsgrundlage.

9. Vereinfachte GmbH-Gründung: Abänderung des Musterprotokolls zulässig?

Kernaussage

Wird das für die GmbH-Gründung im vereinfachten Verfahren vorgesehene Musterprotokoll abgeändert, finden die allgemeinen Vorschriften für eine "normale" GmbH-Gründung Anwendung.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer beabsichtigte die Gründung einer GmbH im vereinfachten Verfahren (§ 2 Abs. 1a GmbHG) unter Verwendung des gesetzlichen Musterprotokolls. Die Gründungsurkunde wurde beim Registergericht zur Anmeldung der GmbH eingereicht. Das Gericht beanstandete, dass die Kostenregelung nicht dem Musterprotokoll entspreche, weil die Gesellschaft die Gründungskosten bis zu einer Höhe von 1.500 EUR anstatt nur 300 EUR übernehmen sollte. Die Eintragung wurde abgelehnt. Die hiergegen gerichtete Beschwerde blieb erfolglos.

Entscheidung

Die vorgelegte Gründungsurkunde verstieß gegen das Gesetz, demzufolge das Musterprotokoll (Anlage zum GmbHG) über die dort zugelassenen Alternativen hinaus weder abgeändert noch ergänzt werden darf. Die Abänderung der Kostenhaftung hatte zu Recht zur Folge, dass die Eintragung der GmbH nicht vollzogen wurde. Erfährt das Musterprotokoll Änderungen, so liegt eine "normale GmbH-Gründung" vor, für die keine Erleichterungen, sondern die allgemeinen Regelungen gelten. Es bedarf daher der Einreichung einer Satzung; die Vorlage eines geänderten Musterprotokolls reicht dazu nicht aus. Das Musterprotokoll ist vielmehr Charakteristikum des vereinfachten Verfahrens und allein dieser Gründungsart vorbehalten. Bei Gründung einer GmbH im "normalen Verfahren" kann das



Musterprotokoll nicht Grundlage für den Nachweis der darin zusammengefassten Dokumente sein (Satzung, Geschäftsführer-Bestellung, Gesellschafterliste). Es fehlt z. B. die erforderliche satzungsmäßige Grundlage für die Befreiung des Geschäftsführers vom Selbstkontrahierungsverbot. Ferner ist auch die Einreichung der Gesellschafterliste für eine Eintragung der GmbH im "normalen Verfahren" nicht ausreichend.

Konsequenz

Die Entscheidung zeigt, dass bei einer GmbH-Gründung im vereinfachten Verfahren das Musterprotokoll keine Änderungen erfahren darf. Anderenfalls liegt eine "normale" Gründung vor, bei der das (geändert) Musterprotokoll nicht den Nachweis für die darin zusammengefassten Dokumente liefern kann.

10. **DBA-USA: Besteuerung von Zinseinkünften einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft**

Kernproblem

Der BFH hatte über die Besteuerung von Zinseinkünften aus einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden amerikanischen Personengesellschaft zu entscheiden.

Sachverhalt

Eine US-amerikanische Personengesellschaft vermietete im Streitjahr 1995 eine in den USA belegene Immobilie und erzielte aus den Mieteinnahmeüberschüssen Zinserträge. An der Personengesellschaft waren, teils mittelbar und teils unmittelbar, in Deutschland ansässige unbeschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt. Streitig war, ob die Zinserträge nach dem DBA-USA von der deutschen Besteuerung freizustellen sind oder wenigstens die in den USA auf die Zinserträge gezahlte Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet wird. Der Kläger begehrte eine Besteuerung als Unternehmensgewinn in den USA. Das beklagte Finanzamt vertrat die Ansicht, die Zinsen seien nicht als gewerbliche Einkünfte, sondern als Zinseinkünfte zu qualifizieren und könnten nur in Deutschland besteuert werden. Die Klage blieb erfolglos.

Entscheidung

Fraglich war die Wirkung, die von Artikel 3 Abs. 2 des DBA-USA ausgeht. Maßgeblich wäre danach das Recht des Anwenderstaates, also Deutschlands. Bei einer gewerblich geprägten Gesellschaft würde dies zu Unternehmensgewinnen führen (so auch das BMF im Schreiben vom 16.4.2010). Geklärt wurde außerdem das Verhältnis zu Art. 6 Abs. 3 des DBA, der eine Zuordnung der Zinsen zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen hätte auslösen können. Schließlich war zu klären, ob es zu einer Anrechnung der amerikanischen Steuer auf die Zinsen kommen kann. Der BFH vertritt abweichend von der Meinung im jüngsten BMF-Schreiben die Auffassung, dass die gewerbliche Prägung nicht zu einer Umqualifizierung von Einkünften aus der Vermögensverwaltung in gewerbliche Einkünfte führt. Art. 3 Abs. 2 erfordert nach Ansicht des BFH eine abkommensspezifische Auslegung. Die Regelungen im nationalen Recht sollen nur eine Hilfsfunktion haben. Hinsichtlich der Zuordnung zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen sieht der BFH ebenfalls nur einen mittelbaren Zusammenhang. Deshalb ist der Zinsartikel vorrangig anzuwenden. Schließlich stellt der BFH klar, dass eine Steueranrechnung der in den USA abgeführten Quellensteuer nur dann erfolgen könne, wenn beide Staaten ein Besteuerungsrecht hätten. Dies sei aber gerade nicht der Fall, da Deutschland insoweit ein alleiniges Besteuerungsrecht zustehe.