

Navigator

Themen, Trends und Tipps für Unternehmer
2. Quartal 2018



Gesellschafter-Finanzierung
Neue Spielregeln



Vorsteuerabzug
Briefkastenanschrift genügt



Grundsteuer:
Wie geht es weiter?

”

**Verluste aus
Gesellschafter-
Darlehen können
jetzt bei der
Abgeltungsteuer
genutzt werden.**

“

Liebe Leserin, lieber Leser,

der Bundesfinanzhof hat die Finanzierung von Unternehmen in Krisensituationen in zwei Urteilen aus dem Vorjahr auf eine neue Basis gestellt. So ist der Weg zu nachträglichen Anschaffungskosten bei Gesellschafter-Darlehen und Bürgschaften in Zukunft versperrt. Dafür können Verluste aus dem endgültigen Ausfall von Unterstützungsmaßnahmen im Rahmen der Abgeltungsteuer genutzt werden.

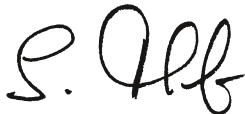
Fest steht:

Die steuerlichen Folgen von Finanzierungshilfen müssen künftig viel stärker berücksichtigt werden als bisher. Im Schwerpunkt des aktuellen Navigators beleuchten wir die neue Rechtsprechung.

Weitere Themen der aktuellen Ausgabe:

Der Europäische Gerichtshof hat ein Machtwort gesprochen und klargestellt, dass eine Briefkastenanschrift den Vorsteuerabzug nicht ausschließt. Schließlich widmen wir uns der Frage, wie es nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts mit der Grundsteuer weitergehen könnte.

Es grüßt Sie



StB Susanne Tschoepe

Geschäftsführung

Fachbereich Steuerberatung

E susanne.tschoepe@a-t-s.de

INHALT

Finanzierung	S. 4–5
Vorsteuerabzug	S. 6–7
Grundsteuer	S. 8–10

BFH stellt Gesellschafter-Finanzierung auf den Kopf

Welche Konsequenzen haben die gesellschaftsrechtlichen Änderungen des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) auf die steuerliche Behandlung des Ausfalls von Gesellschafter-Darlehen oder die Inanspruchnahme des Gesellschafters aus einer Bürgschaft für Verpflichtungen der GmbH? Dies wurde in der steuerlichen Fachliteratur äußerst kontrovers diskutiert. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dazu ein Machtwort gesprochen. Mit Urteil vom 11. Juli 2017 hat das oberste deutsche Finanzgericht seine langjährige Rechtsprechung zur Möglichkeit, bestimmte Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung geltend zu machen, aufgegeben (Aktenzeichen IX R 36/15).

Mit dem MoMiG wurde mit Wirkung ab 2008 das sogenannte Eigenkapitalersatzrecht aufgehoben und durch eine insolvenzrechtliche Regelung ersetzt. Nach Auffassung des BFH ist mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts die gesetzliche Grundlage für die Annahme nachträglicher Anschaffungskosten im Rahmen von § 17 EStG, etwa bei einem Darlehensausfall oder bei der Inanspruchnahme einer Gesellschafter-Bürgschaft, entfallen. Für Zwecke des § 17 EStG ist damit nicht mehr der bisherige „normspezifische“ Anschaffungskostenbegriff anzuwenden, sondern vielmehr die allgemeine handelsrechtliche Begriffsdefinition des § 255 HGB.

Das bedeutet konkret: Nur noch offene und verdeckte Einlagen sowie der werthaltige Teil beim Verzicht auf eine Gesellschafterforderung können zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führen. Hervorzuheben ist allerdings, dass der BFH ausdrücklich bestimmt hat, dass aus Vertrauensschutzgründen die geänderte Rechtsprechung nur für die Zukunft anzuwenden ist. Für eigenkapitalersetzende

Finanzierungshilfen, die bis zum Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils am 26. September 2017 geleistet oder die bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden sind, kann sich der Steuerpflichtige noch auf die bisherigen Grundsätze zu den nachträglichen Anschaffungskosten berufen.

Die gute Nachricht: In seiner Entscheidung vom 24. Oktober 2017 hat der BFH klargestellt: Der endgültige Ausfall einer privaten Darlehensforderung kann bei der Abgeltungsteuer als Verlust im Rahmen der Kapitaleinkünfte (§ 20 Absatz 2 EStG) steuerlich anzuerkennen sein. Einzige Voraussetzung für die steuermindernde Berücksichtigung: Der Forderungsausfall muss endgültig feststehen. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt dann, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wurde oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist. Der späteste Zeitpunkt der Verlustrealisierung ist der Zeitpunkt des Abschlusses des Insolvenzverfahrens.



WP/StB Prof. Joachim Schiffers



Fazit

Die Finanzverwaltung hat sich noch nicht positioniert; sie wird unseres Erachtens aber nicht daran vorbeikommen, die neuen Urteilsgrundsätze anzuwenden. Insoweit besteht allerdings noch Unsicherheit. Aus den Entscheidungen lassen sich insbesondere folgende Leitlinien für Handlungsempfehlungen ableiten, wobei stets der jeweilige Einzelfall sorgfältig zu würdigen ist:

Verzicht auf eine im Wert geminderte Forderung

Verzichtet der Gesellschafter auf eine im Wert geminderte Forderung, so sind im Hinblick auf den hierdurch entstehenden Aufwand Abzugsbeschränkungen zu beachten. In Höhe des werthaltigen Teils der Forderung liegt eine verdeckte Einlage vor. Der nicht werthaltige Teilbetrag dürfte – dies ist allerdings noch nicht abschließend geklärt – als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend zu machen sein.

Insolvenzbedingter Ausfall von Gesellschafterforderungen

Mit der neuen Rechtsprechung ist klar, dass bislang gängige Fremdkapitalhilfen wie „krisenbedingte“, „krisenbestimmte“ oder „in der Krise stehen gelassene“ Darlehen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führen. Für bis zum 26. September 2017 gewährte oder bis zu diesem Zeitpunkt eigenkapitalersetzend gewordene Finanzierungshilfen kann indes die vom BFH gewährte Übergangsregelung angewandt werden. Insoweit sollte eine Bestandsaufnahme und Dokumentation erfolgen.

Zukünftig gewährte Finanzierungshilfen

Werden zukünftig hoch ausfallgefährdete Finanzierungshilfen gewährt, so ist sorgfältig zu prüfen, ob eine zivilrechtliche Form gewählt wird, die eine zumindest begrenzte Verlustverrechnung ermöglicht. Zu denken ist an offene oder verdeckte Einlagen, etwa in Form von Nachschüssen oder auch Darlehen mit Rangrücktrittsvereinbarung, welche so ausgestaltet ist, dass diese steuerlich als Eigenkapital eingestuft wird. Allerdings ist auch insoweit Vorsicht geboten, da zu der Frage, ob die Zuführung von Eigenkapital „in letzter Minute“ zu Anschaffungskosten führt, aktuell vor dem BFH ein Verfahren unter dem Aktenzeichen IX R 6/15 anhängig ist. Es ist zu klären, ob hierin ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO vorliegen könnte.

Verlustnutzung

Es spricht viel dafür, dass Verluste aus dem Ausfall von Finanzierungsdarlehen und Regressforderungen nunmehr zu Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Bei Gesellschaftern, die mit mindestens 10 Prozent an der Gesellschaft beteiligt sind, können diese Verluste uneingeschränkt mit Erträgen aus anderen Einkunftsquellen verrechnet werden. Abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung insoweit Hürden aufbaut. Dies könnte etwa die Frage betreffen, zu welchem Zeitpunkt derartige Verluste entstehen. Ggf. wäre dann ein verlustrealisierender Verkauf der Forderung zu prüfen. Problematisch ist allerdings nunmehr der Ausfall einer Gesellschafterforderung, die nicht unter die Abgeltungsteuer fällt, weil diese vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist. Ein solcher Forderungsausfall dürfte steuerlich insgesamt nicht zu berücksichtigen sein. Daher ist bei bestehenden Darlehen – insbesondere dann, wenn diese noch nicht wertgemindert sind – zu prüfen, ob eventuell eine Rückzahlung und Neugewährung sinnvoll ist, um bei einem späteren Darlehensausfall den Verlust nach Maßgabe der Abgeltungsteuer geltend machen zu können.

Briefkastenanschrift schließt Vorsteuerabzug nicht aus

Der Vorsteuerabzug ist ein Dauerbrenner in Betriebsprüfungen. Gute Nachrichten für Unternehmen kommen vom Europäischen Gerichtshof (EuGH). Die europäischen Richter haben in begrüßenswerter Weise klargestellt, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch den Empfänger von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht davon abhängt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist.

Hintergrund: Die beiden Umsatzsteuersenate des Bundesfinanzhofs (BFH) hatten sich in zwei Vorabentscheidungsersuchen zu folgenden Fällen an den EuGH gewandt: In der Rechtssache „Butin“ (Aktenzeichen VR 25/15) erfolgten Erwerbe von einem Onlineverkäufer, der ausschließlich im Internet geschäftlich tätig war. Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen wurde mit der Begründung versagt, dass der leistende Unternehmer unter der Anschrift keinen Handel betrieb. Die Anmietung von Räumlichkeiten, die nicht für die Entfaltung der geschäftlichen Aktivitäten geeignet waren, reichte nicht aus. Die Anschrift diene laut Finanzamt nur als „Briefkastenadresse“.

In der Rechtssache „Geissel“ (Aktenzeichen XI R 20/14) wurde festgestellt, dass die leistende Gesellschaft unter der in der Rechnung angegebenen Anschrift zwar ihren im Handelsregister eingetragenen Sitz hatte, dort jedoch keine geschäftlichen Aktivitäten ausübte. Es handelte sich lediglich um einen Briefkastensitz, unter dem der leistende Unternehmer nur postalisch erreichbar war. In den Vorinstanzen erfolgte durch die Finanzgerichte eine unterschiedliche Würdigung beider Verfahren. Bereits in einem Urteil vom 22. Juli 2015 (VR 23/14) versagte der BFH den Vorsteuerabzug, weil es sich bei der auf der Rechnung angegebenen Anschrift des leistenden Unternehmers lediglich um die Postanschrift handelte. Das Merkmal der „vollständigen Anschrift“ wurde nicht als erfüllt angesehen.

Erreichbarkeit unter der Anschrift genügt

In seinem mit Spannung erwarteten Urteil vom 15. November 2017 (Aktenzeichen C-374/16, C-375/16) stellte der EuGH im Hinblick auf die Anfragen des BFH Folgendes klar: Die Voraussetzung der Angabe der vollständigen Anschrift auf einer Rechnung ist auch durch die Angabe einer Briefkastenanschrift erfüllt, sofern die Person unter dieser Anschrift erreichbar ist. Die Mitgliedstaaten der EU dürfen keine engeren Verpflichtungen vorsehen als diejenigen, die sich aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ergeben.

Das Recht auf Vorsteuerabzug kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Sind die materiellen Anforderungen erfüllt, ist der Vorsteuerabzug zu gewähren, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmte formelle Bedingungen nicht eingehalten hat. Modalitäten, die die Angabe der Anschrift betreffen, sind für den Vorsteuerabzug nicht maßgebend. Die Kontrolle der Steuerentrichtung und der Vorsteuerabzugsberechtigung muss durch die Angaben für die Steuerverwaltung möglich sein. Der Rechnungsaussteller muss identifizierbar sein. Der Rechnungsempfänger kann somit feststellen, ob der an ihn Leistende ein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist.

Eine wesentliche Informationsquelle für die Identifikation stellt die leicht zugängliche und von der Verwaltung überprüfbare Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer dar. Für ihren Erhalt ist bereits ein Registrierungsverfahren unter Belegeinreichung zu durchlaufen. Bereits in seinem Urteil vom 22. Oktober 2015 (PUH Stehcamp, C-277/14) entschied der EuGH: Kann an dem Sitz der Gesellschaft keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden, ist es nicht ausgeschlossen, dass diese Tätigkeit an anderen Orten als dem Gesellschaftssitz ausgeführt wird.



PRAXISHINWEIS

In der Praxis versagen die Finanzämter oft den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die in der Rechnung genannte Anschrift des Rechnungsausstellers nicht vollständig sei, da es sich um eine Briefkastenadresse oder eine lediglich im Handelsregister angegebene Anschrift handle. Diese Argumentation ist nach der überaus positiven Entscheidung des EuGH nun nicht mehr möglich. Eine Versagung des Vorsteuerabzugs im Hinblick auf die Rechnungsanschrift ist damit auf die Fälle beschränkt, in denen die Adresse erfunden wurde oder der Rechnungsaussteller lediglich als Strohmännchen agiert, also die abgerechnete Leistung tatsächlich nicht erbracht hat. Die Folgeentscheidungen des BFH stehen noch aus.

Wichtig: Das Urteil des EuGH ist für die deutsche Finanzverwaltung nicht bindend. Die Steuerpflichtigen müssen daher abweichende Steuerfestsetzungen in dieser Hinsicht offenhalten.

Wir stehen Ihnen als Ansprechpartner zu allen Fragen rund um den Vorsteuerabzug und die umsatzsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungserstellung gerne zur Verfügung.



StB Dirk Stelzer
E dirk.stelzer@a-t-s.de



Wie geht es mit der Grundsteuer weiter?

Die Einheitswerte als Grundlage für die Erhebung der Grundsteuer sind in der gegenwärtigen Form verfassungswidrig. Dies hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinem mit Spannung erwarteten Urteil vom 10. April 2018 entschieden. Die Folge: Der Gesetzgeber muss spätestens bis zum 31. Dezember 2019 eine Neuregelung treffen. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die bestehenden Bewertungsvorschriften für weitere fünf Jahre, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024, angewandt werden.

Zum Kontext des Verfahrens vor dem BVerfG: Die Grundsteuer bringt den Gemeinden ein stetiges Aufkommen von mehr als 13 Milliarden Euro pro Jahr. Allerdings basiert die Erhebung mit den Einheitswerten auf Wertmaßstäben, für die die Verhältnisse der Jahre 1964 (alte Bundesländer) bzw. 1935 (neue Bundesländer) zugrunde gelegt werden. Aus den Einheitswerten wird zunächst über Messzahlen der Messbetrag abgeleitet. Auf diesen Betrag wenden die Gemeinden dann – lokal sehr unterschiedliche – Hebesätze an und berechnen daraus die Grundsteuer.

In Anbetracht der drohenden Verfassungswidrigkeit und des daraus resultierenden Einnahmenschlusses für die Gemeinden hatten sich immerhin sämtliche Bundesländer bis auf Hamburg und Bayern bereits im Jahr 2016 auf ein Bewertungsmodell geeinigt, das die Einheitsbewertung ersetzen soll („Kostenwert“). Ein entsprechender Gesetzentwurf wurde damals zwar auf den Weg gebracht, jedoch nicht verabschiedet. Aufgrund der Komplexität der Datenerhebung und Bewertung wurde von der Finanzverwaltung zwar angeführt, dass die Steuer nach den Kostenwerten erstmals ab 2027 erhoben werden könne. Diese Jahreszahl war indes wohl nur der Wunsch einer großzügigen Übergangsfrist an das BVerfG, das diesem nun weitgehend gefolgt ist. Insofern scheint eine Umsetzung dieses Kostenwertmodells angesichts der nun vom BVerfG gewährten Fristen durchaus möglich.

Das Kostenwertmodell basiert im Kern auf einer Bewertung des Grund und Bodens mit den Bodenrichtwerten und der aufstehenden Gebäude nach einem vereinfachten Sachwertverfahren (pauschalierte Herstellungskosten). Verfassungsrechtlich problematisch erscheint bei dem Modell jedoch die unterschiedliche Gebäudebewertung rein nach dem Gebäudealter. Mit anderen Worten: Der Neubau wäre für Zwecke der Grundsteuer deutlich teurer als der sanierte Altbau. Spannend wäre im Falle einer Umsetzung des Kostenwertmodells auch, ob die geplante turnusmäßige Neubewertung funktioniert (alle 7 Jahre bzw. zu Beginn der Neubewertung nach 10 Jahren). Nach den bisherigen Erfahrungen mit der Grundsteuer ist hier Skepsis angebracht, auch wenn die Finanzverwaltung künftig auf weitgehend automatisierte Datenübertragungen vor allem durch die Gutachterausschüsse setzen möchte.



Diskussion über neues Modell

Unabhängig von den zuvor geäußerten Zweifeln mit Blick auf den Kostenwert ist die Diskussion über das zukünftige Modell in vollem Gange. Dabei spielen insbesondere zwei Aspekte eine wesentliche Rolle:

- Die Effekte im neu gestalteten Länderfinanzausgleich
- Die Wirkung einer drastisch erhöhten Grundsteuer in guten Innenstadtlagen, was über die Umlage der Grundsteuer bei den Nebenkosten letztlich vor allem die Mieter träge

Aus diesem Grund wird neben einer reinen bodenwertabhängigen Steuer auch über ein wertunabhängiges Modell diskutiert. Ein solches – auch von den Immobilienverbänden bevorzugtes – Modell knüpft nur an physikalische Größen, wie beispielsweise die Grundstücksgröße und / oder die Größe des Gebäudes, an. Hier wäre davon auszugehen, dass es zu einer weniger starken Spreizung der Grundsteuer käme. Ein weiterer Vorteil dieser Lösung läge darin, dass nicht in einem regelmäßigen Turnus neu bewertet werden müsste.

Wenn es dagegen zu einem wertabhängigen Modell kommt, ist Folgendes zu beachten: Die Finanzverwaltung wird den – beispielsweise bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer möglichen – Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes für Zwecke der Grundsteuer ausschließen. Diese Nachweise sind sehr streitanfällig, obwohl die Gutachten von öffentlich bestellten Gutachtern oder gar Gutachterausschüssen angefertigt werden. Selbst wenn nur jeder hundertste Fall zu einem Streit über ein Bewertungsgutachten führen würde, wären die Finanzverwaltung und auch die Finanzgerichte bei dann zu erwartenden ca. 350.000 streitigen Fällen offensichtlich überfordert.



StB Dr. Thomas Wagner

**„Seit über 50 Jahren
unterstützen wir
mittelständische
Unternehmen sowie
Freiberufler, ihre
Ziele zu erreichen.“**

Unsere Service-Bereiche:

- Steuerberatung
- Wirtschaftsprüfung und -beratung
- Finanz- und Personalbuchhaltung
- Existenzgründung

Impressum

Alle Angaben erfolgen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr, und können eine umfassende Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Sämtliche Bezeichnungen richten sich an beide Geschlechter.

Redaktionsstand: 06/2018

Herausgeber

ATS Allgemeine Treuhand GmbH

Buchprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
Johannstraße 37
40476 Düsseldorf

T +49 211 6878 44 0

F +49 211 6878 44 50

V. i. S. d. P.: Susanne Tschöpe

E navigator@a-t-s.de

Geschäftsführung

Dipl.-Kfm. Arnd Zimmermann

Vereidigter Buchprüfer Steuerberater
Ansprechpartner Fachbereich Wirtschaftsprüfung

Dipl.-Kfm. Susanne Tschöpe

Steuerberaterin
Ansprechpartnerin Fachbereich Steuerberatung

Gestaltung

Seele und UNIMAK GmbH