

Steuerrecht aktuell

Themen u.a.:

Privat: Gesetzesentwurf zur Anpassung des ErbStG

Unternehmen: Kein Vorrang des Betriebsvermögens –
BFH präzisiert Rechtsprechung zur Minderheitsbeteiligung
an einer Komplementär-GmbH

Umsatzsteuer: EuGH: Mietnebenleistungen als
grundsätzlich von der Vermietung getrennt zu
beurteilende Leistungen des Vermieters (Az. C-42/14)

Weitere Themen siehe Innenteil

1. PRIVAT

1.1. Gesetzesentwurf zur Anpassung des ErbStG

Seite 3

2. UNTERNEHMEN

2.1. Kein Vorrang des Betriebsvermögens – BFH präzisiert Rechtsprechung zur Minderheitsbeteiligung an einer Komplementär-GmbH

Seite 4

2.2. BFH: Vorlage an Großen Senat: Verstößt Sanierungserlass gegen Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Az. X R 23/13)?

Seite 6

2.3. Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke (OFD Frankfurt/Main v. 15. Oktober 2014)

Seite 6

2.4. Steuerliche Behandlung des „Exit-Bonus“ beim Geschäftsführer (FG Münster v. 12. Dezember 2014, Az. 4 K 1918/13 E)

Seite 7

2.5. Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft und Zufluss von Gehaltsbestandteilen bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft (OFD Frankfurt/M. v. 2. März 2015)

Seite 7

2.6. BFH: Zinsswap-Geschäfte gehören nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Az. IX R 13/14)

Seite 8

3. UMSATZSTEUER

3.1. EuGH: Mietnebenleistungen als grundsätzlich von der Vermietung getrennt zu beurteilende Leistungen des Vermieters (Az. C-42/14)

Seite 9

3.2. BFH: Steuerfreiheit von Umsätzen privater Krankenhausbetreiber ab 2009 (Az. XI R 38/13)

Seite 9

1. Privat

1.1. Gesetzesentwurf zur Anpassung des ErbStG

Das Bundesministerium der Finanzen hat am 08. Juli 2015 den Gesetzesentwurf zur Neugestaltung der Erbschaftsbesteuerung von Betriebsvermögen vorgelegt (Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts).

Den Impuls hierzu lieferte die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014. Der oberste deutsche Gerichtshof hatte entschieden, dass die momentan noch gültige Privilegierung von Betriebsvermögen bei Übertragungen von Todes wegen oder durch Schenkung teilweise nicht mit der Verfassung vereinbar ist.

Der Entwurf definiert das verschonungswürdige Vermögen grundsätzlich neu. Die gegenwärtige Regelung schließt Vermögen, das zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht, von einer Begünstigung vollständig aus. Der bestehende, abschließende Verwaltungsvermögenskatalog wird nun abgelöst durch eine abstrakte Definition des begünstigten Vermögens. Begünstigungsfähig sind demnach alle Vermögensteile, die dem Hauptzweck nach der Gewinnerzielung des Betriebs dienen. Zu prüfen ist daher nun für alle Vermögensteile, ob diese aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden könnten, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen. Unschädlich sind jedoch weiterhin Finanzmittel, soweit ihr Wert nach Abzug der Schulden 20 % des Gesamtbetriebswertes nicht übersteigt. Danach nicht begünstigtes Vermögen unterliegt grundsätzlich der vollen Besteuerung.

Bei der Übertragung mehrstufiger Unternehmensstrukturen soll die derzeit geltende Einzelbetrachtung aller Gesellschaften einer Beteiligungskette aufgegeben werden. Zukünftig soll die Ermittlung des begünstigten Vermögens im Rahmen einer konsolidierten Vermögensverbundaufstellung erfolgen. Die Unterscheidung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Vermögen im Rahmen einer „Gesamtschau“ soll aktuelle Gestaltungsmöglichkeiten unterbinden.

Für Vermögensübertragungen von begünstigten Vermögen bis EUR 26 Millionen (Erwerbsschwelle) besteht weiterhin die Möglichkeit einer Verschonung zu 85 % (Regelverschonung), wenn der Erwerber das Betriebsvermögen fünf Jahre lang behält und die Mindestlohnsummen eingehalten werden. Auch die Verschonung zu 100 % (Optionsverschonung) bleibt

für Vermögensübertragungen bis EUR 26 Millionen möglich, wenn der Erwerber die Behalte- und Lohnsummenfrist auf sieben Jahre ausdehnt.

Beträgt der Wert des begünstigten Vermögens für den einzelnen Erwerb mehr als EUR 26 Millionen, gilt zukünftig folgendes: Die derzeitigen Vergünstigungen für Betriebsvermögen bleiben grundsätzlich bestehen, reduzieren sich aber um 1 % für jede vollen EUR 1,5 Millionen, die den Schwellenwert von EUR 26 Millionen übersteigen. Ab einer Vermögensübertragung von mehr als EUR 116 Millionen gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 % (bei einer Haltfrist von fünf Jahren) bzw. von 35 % (bei einer Haltefrist von sieben Jahren).

Der Steuerpflichtige erhält jedoch zukünftig die Möglichkeit, für Übertragungen in dieser Größenordnung eine Verschonungsbedarfsprüfung zu beantragen und damit einen Erlass der Steuer zu erhalten. Nach positiver Prüfung wird die entstandene Steuer soweit erlassen, wie der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass er nicht in der Lage ist, diese aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass zum verfügbaren Vermögen des Erwerbers nicht nur die Hälfte des erworbenen nicht begünstigten (steuerpflichtigen) Vermögens zählt. Zum verfügbaren Vermögen gehört nach dem Entwurf auch die Hälfte des bestehenden Privatvermögens im Zeitpunkt des Erwerbs. Müssten zur Steuerzahlung private Vermögenswerte erst liquidiert werden, kann die Steuer ganz oder teilweise bis zu sechs Monate gestundet werden.

Anstelle der o.g. EUR 26 Millionen Grenze soll eine EUR 52 Millionen Grenze treten, wenn der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung bestimmte Regelungen enthalten, die den Erwerber besonders an das Vermögen binden. Nach diesen Regelungen soll bspw. die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränkt werden, oder etwa die Weiterübertragung des Vermögens nur auf Angehörige zulässig sein. Nach dem Entwurf müssen diese Regelungen 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt des Erwerbs vorliegen.

Der Anwendungsbereich der o.g. Lohnsummenregelung soll nach dem neuen Entwurf ausgeweitet werden. Es ist vorgesehen, dass zukünftig bereits Betriebe mit mehr als drei Beschäftigten die Mindestlohnsumme nachweisen müssen. Für Betriebe mit bis zu zehn Beschäftigten reduziert sich jedoch der nachzuweisende Lohn von 400 % auf 250 % der Ausgangslohnsumme bei der Regelverschonung bzw. von 700 % auf 500 % der Ausgangslohnsumme bei der Optionsverschonung und für Betriebe mit 11 bis 15 Beteiligten auf 300 % bzw. 565 % (Flexibilisierungsklausel).

Der neue Entwurf des Bundesministeriums der Finanzen sieht für Erwerbe von begünstigten Betriebsvermögen von mehr als EUR 26 Millionen deutliche Verschärfungen vor. Die Reduzierung der bekannten Befreiungen, stellt eine Steuererhöhung dar. Es ist bereits abzusehen, dass durch die geplanten Regelungen der Vermögensbewertung zukünftig sehr viel mehr Bedeutung zukommen wird, als bisher.

Das vom Bundesverfassungsgericht neu entwickelte Konzept der Verschonungsbedarfsprüfung soll als Herzstück des Entwurfs erstmals umgesetzt werden. Nach dieser Regelung ist bei Großerwerben für die Steuerzahlung die Hälfte des Privatvermögens einzusetzen, bevor ein Erlass der Steuer in Frage kommt.

Die geplante Steuererhöhung wird daher vor allem Erwerber treffen, die bereits vermögend sind und unerwartet, oder ohne entsprechende Vorkehrungen getroffen zu haben, begünstigtes Betriebsvermögen erwerben.

Da der Entwurf keine Rückwirkung des Gesetzes enthält, sollte vor allem für „Großerwerke“ die Nutzung bestehender Verschonungsmöglichkeiten erwogen werden.

2. Unternehmen

2.1. Kein Vorrang des Betriebsvermögens – BFH präzisiert Rechtsprechung zur Minderheitsbeteiligung an einer Komplementär-GmbH

Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

Was zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehört, ergibt sich nicht immer aus deren Handelsbilanz. Eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Personengesellschaft wird steuerlich als sogenannte „Mitunternehmerschaft“ qualifiziert. Das Betriebsvermögen einer solchen Mitunternehmerschaft setzt sich aus deren Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zusammen. Hierin kommt zum Ausdruck, dass bei einer gewerblichen Personengesellschaft die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind und daher auch in bestimmten Konstellationen Wirtschaftsgüter, die vermeintlich zum Privatvermögen des Gesellschafters gehören, dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft zuzuordnen sind, wenn sie diesem dienen.

Zum Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehören die Wirtschaftsgüter, die im Eigentum der Personengesellschaft stehen. Das Gesamthandsvermögen ist somit relativ klar und eindeutig zu identifizieren. Beim Sonderbetriebsvermögen unterscheidet man nach Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II. Sonderbetriebsvermögen I sind dabei Wirtschaftsgüter der Mitunternehmer, die unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen. Sonderbetriebsvermögen II sind Wirtschaftsgüter, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers eingesetzt werden können. Die korrekte Unterscheidung zwischen Privat- und Betriebsvermögen ist steuerlich sehr wichtig, da nur so eine richtige steuerliche Erfassung des Vermögensgegenstands möglich ist und auch beim Verkauf oder im Rahmen von Restrukturierungen nur so eine vernünftige Planung erfolgen kann. Daher sollte bereits beim Erwerb einer Kommanditbeteiligung die steuerliche Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen geklärt werden.

Komplementär-GmbHs

Nach den Richtlinien der Finanzverwaltung und der bisherigen Rechtsprechung des BFH gehören Anteile eines Kommanditis-

ten an einer Komplementär-GmbH, die außer ihrer Geschäftsführungstätigkeit für die KG keine weitere oder nur eine untergeordnete Tätigkeit ausübt, zum Sonderbetriebsvermögen II dieses Kommanditisten. Der Grund hierfür ist, dass solche Komplementäranteile die Stellung des Kommanditisten stärken, weil er durch die Wahrnehmung seiner Rechte aus der Beteiligung die Möglichkeiten seiner Einflussnahme auf die KG erweitert.

Der Fall

Unter Berücksichtigung dieser Aspekte ist das Urteil des BFH vom 16. April 2015 (Az. IV R 1/12 – veröffentlicht am 17. Juni 2015) besser verständlich: Der Kläger, eine Privatperson, war zu 5 % an einer KG und der zugehörigen Komplementär-GmbH beteiligt. Die restlichen 95 % der beiden Gesellschaften wurden von einem zweiten Gesellschafter gehalten. Die Komplementär-GmbH war mit 99 % und die beiden Kommanditisten waren (im Verhältnis ihrer Kommanditeinlagen) mit 1 % am Gewinn der KG beteiligt. Im Jahr 2001 veräußerte der Kläger seine 5 %igen Gesellschaftsanteile und qualifizierte den Gewinn aus der Veräußerung der Komplementär-GmbH als privates Veräußerungsgeschäft. Im Jahr 2001 war ein solches privates Veräußerungsgeschäft außerhalb der Spekulationsfrist noch steuerfrei, so dass er lediglich den Gewinn aus der Veräußerung der KG-Beteiligung zu versteuern hatte. Das Finanzamt jedoch nahm einen (steuerpflichtigen) gewerblichen Gewinn an, da die Beteiligung an der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen II zu qualifizieren sei. Das Finanzgericht München teilte die Auffassung des Finanzamts unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung. Die Beteiligung eines Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH stelle grundsätzlich ein Mittel dar, um besonderen Einfluss auf die Personengesellschaft auszuüben. Im vorliegenden Fall wäre zudem die Teilhabe des Klägers an den Gewinnen der KG im Wesentlichen über seine Beteiligung an der Komplementär-GmbH erfolgt, weshalb sie als funktional wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren sei. Es läge bei wirtschaftlicher Betrachtung in seiner mittelbaren Gesellschafterstellung über die GmbH eine nicht unbedeutende Erweiterung seiner bestehenden Kommanditbeteiligung vor.

Der BFH

Mit der nun ergangenen Entscheidung des BFH ist dieser erstmals auf die Qualifikation von Minderheitsbeteiligungen eingegangen. Nach den Leitsätzen des Urteils ist eine Minderheitsbeteiligung eines Kommanditisten an einer geschäftsführungsbefugten Komplementär-GmbH von weniger als 10 % nicht

dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen, wenn in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Abstimmung nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt, auch dann nicht, wenn die Komplementär-GmbH außergewöhnlich hoch am Gewinn der Kommanditgesellschaft beteiligt sei.

Hierzu führt er aus, dass im Streitfall eine Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen II nur in Betracht kommen könne, wenn durch die Beteiligung an der GmbH die Mitunternehmerstellung des Klägers gestärkt würde. Dies könne entweder dadurch erfolgen, dass die Beteiligung wirtschaftlich vorteilhaft sei, aber auch dadurch, dass durch sie der Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft steige oder gestärkt werde. Ein wirtschaftlicher Vorteil läge im Streitfall jedoch nicht vor, weil hierfür die unter anderem erforderliche enge wirtschaftliche Verflechtung des Unternehmens der Kapitalgesellschaft mit dem Unternehmen der Personengesellschaft nicht gegeben sei. Somit wäre das verbleibende Kriterium die Stärkung der Einflussnahme des Gesellschafters der Personengesellschaft über die Komplementär-GmbH. Diesbezüglich wurde aber in der bisherigen Rechtsprechung nie eine Aussage hinsichtlich der Beteiligungsquote getroffen, da dieses Thema in früheren Fällen nicht entscheidungsrelevant war. Im vorliegenden Fall habe jedoch wegen der Minderheitsbeteiligung an der Komplementär-GmbH diese keinen Einfluss auf die Geschäftsführung der KG vermittelt. Die Mitunternehmerstellung des Kommanditisten sei somit nicht gestärkt worden. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise wegen der erhöhten Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH müsse bei der Beurteilung außen vor bleiben, sie könne nicht im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtung als eine Erweiterung der bestehenden Kommanditbeteiligung verstanden werden.

Fazit

Die Präzisierung der Rechtsprechung des BFH ist grundsätzlich zu begrüßen. Zumindest bei einer Minderheitsbeteiligung von weniger als 10 %, sofern bei dieser der gesetzliche Regelfall der Stimmrechtsmehrheit nach § 47 Abs. 1 GmbHG anwendbar ist, ist die Rechtslage nun klar. Den Gründen des Urteils ist auch zu entnehmen, dass für den atypischen Fall, dass eine Beschlussfassung in der GmbH nur unter Mitwirkung der Minderheitsgesellschafter möglich sei (etwa weil der Gesellschaftsvertrag Einstimmigkeit vorsieht), stets eine Zuordnung dieser Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen erfolgen müsse. Es kann daher nicht allein auf die Beteiligungshöhe abgestellt werden, sondern auch die Möglichkeit der Einflussnahme muss berücksichtigt werden.

Schade ist nur, dass aufgrund des Sachverhalts nicht auch über Minderheitsbeteiligungen zwischen 10 % und 25 % zu entscheiden war. So beteiligten Minderheitsgesellschaftern stehen die besonderen Minderheitenrechte nach § 50 Abs. 1, § 61 Abs. 2 Satz 2 und § 66 Abs. 2 GmbHG zu. Ob allein diese besonderen Minderheitenrechte eine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen rechtfertigen, musste im Streitfall nicht entschieden werden. Ausschlaggebend war für die Entscheidung des BFH im vorliegenden Fall letztlich, dass es dem Gesellschafter unter keinem denkbaren Gesichtspunkt möglich war, auf die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH und somit auf die KG Einfluss zu nehmen. Die einem Minderheitsgesellschafter von mindestens 10 % zustehenden Rechte sollten daher nach diesem Maßstab geprüft werden.

2.2. BFH: Vorlage an Großen Senat: Verstößt Sanierungserlass gegen Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Az. X R 23/13)?

Der 10. Senat des BFH hat mit Beschluss vom 25. März 2015 (X R 23/13) dem Großen Senat die Rechtsfrage vorgelegt, ob das BMF-Schreiben vom 27. März 2003; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 (sog. Sanierungserlass) gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

Als Sanierungsgewinn wird ein Gewinn bezeichnet, der sich daraus ergibt, dass Schulden zum Zweck der Sanierung eines Unternehmens ganz oder teilweise erlassen werden. Sanierungsgewinne waren bis zum Veranlagungszeitraum 1997 steuerfrei gem. § 3 Nr. 66 EStG a.F., der danach aufgehoben wurde. Die jetzige Steuerpflicht der Sanierungsgewinne stand jedoch in einem Zielkonflikt mit der am 1. Januar 1999 in Kraft getretenen Insolvenzordnung. Um diesen Zielkonflikt zu lösen, hat die Finanzverwaltung in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung geregelt, unter welchen Voraussetzungen Ertragsteuern auf Sanierungsgewinnen aus Gründen sachlicher Billigkeit erlassen werden können („Sanierungserlass“).

Der Sanierungserlass besagt, dass die Besteuerungsgrundlagen in Sanierungsfällen so zu ermitteln sind, dass Verluste/Verlustvorträge ungeachtet gesetzlicher Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkungen bis zur Höhe des Sanierungsgewinns mit diesem verrechnet werden können. Sofern danach dennoch eine Steuerlast verbleibt, ist die Steuer auf den Sanierungsgewinn für den Steuerpflichtigen auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 222 AO ab Fälligkeit zu stunden und nach abschließender Prüfung und Feststellung der endgültig auf den verbleibenden zu versteuernden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer zu erlassen.

Nach Auffassung des vorliegenden 10. Senats ist der Sanierungserlass gesetzeskonform, insbesondere liegt nach Auffassung des 10. Senats kein Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilferecht vor, da der Erlass keine selektiv begünstigende Ausnahmeregelung enthalte.

Da der Frage, ob der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, nach Auffassung des 10. Senats des BFH grundsätzliche Bedeutung zukommt, wie die Vielzahl der divergierenden erstinstanzlichen Entscheidungen und die Vielzahl der Literaturbeiträge zeigen, hat er sie dem Großen Senat vorgelegt. Der Große Senat des BFH wird sich in diesem Zusammenhang auch mit der Frage zu beschäftigen haben, ob der Erlass mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht zu vereinbaren ist.

2.3. Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke (OFD Frankfurt/Main v. 15. Oktober 2014)

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main hat mit Schreiben vom 15. Oktober 2014 (S 224 A – 40 – St 215) eine Verfügung betreffend die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke veröffentlicht.

Bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf nahe Angehörige oder innerhalb der Konzernstruktur entsteht immer wieder das Problem, einen angemessenen Kaufpreis zu ermitteln, der einem Drittvergleich im Rahmen der Überprüfung durch das Finanzamt Stand hält. Für die Bewertung der übertragenen Gesellschaftsanteile für ertragsteuerliche Zwecke wurde daher in der Vergangenheit das in den 50er Jahren eingeführte Stuttgarter Verfahren, welches auf den beiden Komponenten Vermögenswert des Unternehmens und den Ertragsaussichten beruht, verwendet. Doch bedingt durch die seit dem 1. Januar 1993 gesetzlich angeordnete Übernahme der Steuerbilanzwerte, wurde der gemeine Wert der Anteile nicht mehr erreicht. Deshalb fand das Stuttgarter Verfahren für die Bewertung von Gesellschaftsanteilen für ertragsteuerliche Zwecke keine Anwendung mehr.

Mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. Dezember 2008 fand eine grundlegende Neuregelung der Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer statt. Die Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren wurde durch das vereinfachte Ertragswertverfahren (§§199-203 BewG) abgelöst. Da § 11 Abs. 2 BewG das vereinfachte Ertragswertverfahren für die Ertragsteuern nicht ausschließt, gilt dieses somit auch uneingeschränkt für ertragsteuerliche Zwe-

cke. Die Bewertungsuntergrenze wird mit dem Substanzwert festgelegt. Es ist jedoch noch nicht höchstrichterlich entschieden, ob als Substanzwert der Liquidationswert oder Fortführungswert maßgeblich ist. Die Feststellung des Wertes eines Anteils ist eine Schlussfolgerung aus Tatsachen des jeweiligen Einzelfalles (BFH vom 8. April 2014 IX R 4/13).

Nach dem BMF-Schreiben vom 22. September 2011 (BStBl. I S. 859) sind die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17. Mai 2011 (BStBl. I S. 606) zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG in der Fassung des ErbStRG bei der Bewertung von Unternehmen und Anteilen an Kapitalgesellschaften auch für ertragsteuerliche Zwecke anzuwenden.

Macht der Steuerpflichtige geltend, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren dabei zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, trägt er selbst dafür die Feststellungslast.

2.4. Steuerliche Behandlung des „Exit-Bonus“ beim Geschäftsführer (FG Münster v. 12. Dezember 2014, Az. 4 K 1918/13 E)

Um den Wert eines Unternehmens im Hinblick auf einen künftigen Verkauf zu steigern, sind die Gesellschafter in der Regel auf das entsprechende Tätigwerden des Managements angewiesen. Als Incentive wird den Geschäftsführern daher für den Fall eines erfolgreichen Exits eine Sonderzahlung in Aussicht gestellt. In einem jüngst durch das Finanzgericht Münster entschiedenen Fall (FG Münster v. 12. Dezember 2014, Az. 4 K 1918/13 E) ging es um die steuerliche Behandlung des dem Geschäftsführer eingeräumten zusätzlichen Anteils am Veräußerungserlös.

Der Kläger des Streitfalles war als Geschäftsführer einer GmbH tätig und an dieser auch als Minderheitsgesellschafter beteiligt. Im Fall eines Verkaufs der GmbH-Anteile sollte der Geschäftsführer einen Teil des Veräußerungserlöses der Hauptgesellschafter als «Exit-Bonus» erhalten, wobei ein Verkauf des Minderheitsanteils des Klägers nicht Voraussetzung für die Bonus-Gewährung war. Im Jahr 2006 veräußerten alle Gesellschafter sämtliche GmbH-Anteile an einen Dritten. Den auf den verkauften Anteil des Klägers entfallenden Erlös behandelte das Finanzamt als steuerlich begünstigten Veräußerungsgewinn (heute Teileinkünfteverfahren, damals noch Hal-

beinkünfteverfahren), den «Exit-Bonus» jedoch als voll steuerpflichtigen Arbeitslohn. Der Kläger vertrat dagegen die Ansicht, dass auch der «Exit-Bonus» als «disquotaler Veräußerungsgewinn» steuerlich begünstigter Veräußerungsgewinn sei.

Das FG Münster bestätigte die Position des Finanzamts, dass der «Exit-Bonus» kein steuerlich begünstigter Veräußerungsgewinn ist. Der Idee, den Gesamt-Veräußerungserlös den verkaufenden Gesellschaftern für Steuerzwecke «disquotale» zuzurechnen, erteilte das Gericht eine klare Abfuhr, da ein solches Konzept mit dem Steuerrecht nicht vereinbar sei. Auch sah das Gericht keinen Kausalzusammenhang zwischen der Veräußerung durch den Kläger und dem «Exit-Bonus», da der Kläger keine vertragliche Mitveräußerungspflicht hatte und ein solcher Bonus auch Geschäftsführern gewährt wurde, die gar nicht Gesellschafter und somit auch nicht Verkäufer waren.

Das Gericht bestätigte damit die volle Steuerpflicht der Bonuszahlung, wobei es offenließ, ob es sich dabei um Arbeitslohn oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Dienstleistung an die Hauptgesellschafter) handelt.

Bei der Gewährung von Exit-Boni an Manager des zu verkaufenden Unternehmens für den Fall eines erfolgreichen Unternehmensverkaufs muss grundsätzlich mit vollständiger Steuerpflicht dieser Bonuszahlung gerechnet werden. Um sich die Möglichkeit einer begünstigten Besteuerung offenzuhalten, sind bereits bei Ausgestaltung der Bonus-Zusage Aspekte wie Anteilseignerschaft, Mitveräußerungspflicht, etc. zu berücksichtigen.

2.5. Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft und Zufluss von Gehaltsbestandteilen bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft (OFD Frankfurt/M. v. 2. März 2015)

In mehreren Urteilen hatte der BFH in den letzten Jahren Stellung zur Frage der Auswirkung bestimmter Gehaltsbestandteile eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft Stellung genommen. Konkret ging es um die Behandlung von Gehaltsbestandteilen, die zwar vertraglich vereinbart waren, tatsächlich aber nicht ausbezahlt wurden.

In einer Verfügung vom 2. März 2015 fasst die OFD Frankfurt am Main die Ergebnisse der aktuellen Rechtsprechung und deren Auslegung durch die Finanzverwaltung zusammen (Az. S 2743 A – 11 St 55).

Danach fließt einem beherrschenden Gesellschafter eine Forderung, die unbestritten und eindeutig ist, gegen seine Kapitalgesellschaft schon mit deren Fälligkeit zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich der Vorgang in der Bilanz der Kapitalgesellschaft tatsächlich gewinnmindernd ausgewirkt hat oder nicht. Vielmehr wird ein Zufluss beim Gesellschafter bereits dann fingiert, wenn nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, eine aufwandswirksame Erfassung hätte erfolgen müssen (z. B. durch Erfassung einer entsprechenden Verbindlichkeit).

Maßgeblich ist im Falle eines Verzichts, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer vor oder nach Entstehen seines Anspruches verzichtet hat. Verzichtet der Gesellschafter erst nach Entstehen des Anspruches, liegt eine verdeckte Einlage vor. Zudem unterliegt der zunächst dem Gesellschafter-Geschäftsführer (fiktiv) zugeflossene Gehaltsbestandteil der Lohnbesteuerung. Bei der Gesellschaft selbst entsteht entsprechender Aufwand. Die tatsächliche buchhalterische Erfassung ist für die Frage des Zuflusses aufgrund der verdeckten Einlage jedoch ohne Bedeutung.

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer hingegen vor Entstehen seines Anspruches auf den Gehaltsbestandteil, liegt weder eine verdeckte Einlage noch ein lohnsteuerlich relevanter Sachverhalt vor.

2.6. BFH: Zinsswap-Geschäfte gehören nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Az. IX R 13/14)

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, zu welcher Einkunftsart die Ausgleichszahlung aus einem Zinsswapgeschäft gehört. Strittig war, ob die Ausgleichszahlung als Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG a.F.) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) zu qualifizieren ist, weil das Zinsswapgeschäft das Risiko der Finanzierung einer Immobilie sicherte.

Klägerin war im Streitfall eine vermögensverwaltende Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Sie finanzierte die Anschaffungs- und Herstellungskosten der vermieteten Immobilien teilweise über Darlehen mit variablem Zinssatz. Dabei schloss sie Finanztermingeschäfte (sog. Zinsswaps) ab, um das Risiko

der steigenden Zinsen abzusichern. Nach der Zinsswapvereinbarung schuldete die Klägerin einen festen Zinssatz, während die Bank einen variablen Zinssatz auf den gleichen Geldbetrag schuldete. Der Zinsswapvertrag war auf den Immobilienfinanzierungsvertrag abgestimmt. Die Klägerin erhielt im Veranlagungszeitraum 2007 eine Ausgleichszahlung, weil sie den Zinsswapvertrag aufgrund des vereinbarten Sonderkündigungsrechts auflöste. Die Ausgleichszahlung gab die Klägerin im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung nicht an, weil sie diese nicht für einkommensteuerpflichtig hielt. Das Finanzamt sah dagegen die Ausgleichszahlung als steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an.

Nach Sicht des BFH stellen die der Klägerin zugeflossene Ausgleichszahlungen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Das Zinsswapgeschäft ist ein Termingeschäft, das im Streitfall weder den Tatbestand der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfüllt, noch mit dieser Einkunftsart in einem wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Der die Vermietung betreffende § 21 EStG erfasst nur das zeitlich begrenzte Überlassen zur Nutzung. Im Gegensatz ist in § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG a.F. ein Veräußerungsvorgang geregelt, der als Verfügung auf den Bestand eines Rechts unmittelbar einwirkt. Die Ausübung des Sonderkündigungsrechts stellt eine Verfügung über den Bestand des eigenen Rechts dar. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist auch nicht etwa anzunehmen, weil die Auszahlung durch die Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsguts veranlasst war.

Diese Entscheidung könnte somit Auswirkungen auf die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG haben. Der erweiterten Kürzung unterliegen die Gewerbebeiträge, die aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes stammen.

Wenn jedoch die laufenden Einnahmen aus dem Zinsswapgeschäft nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren wären, weil der wirtschaftliche Zusammenhang nicht ausreichend ist, stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang die erweiterten Kürzung in Anspruch genommen werden kann. Der BFH ließ in seiner Entscheidung ausdrücklich offen, ob der in der Verknüpfung einer Immobilienfinanzierung mit einem Zinsswap bestehende wirtschaftliche Zusammenhang stets für die Qualifizierung der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung ausreicht.

3. Umsatzsteuer

3.1. EuGH: Mietnebenleistungen als grundsätzlich von der Vermietung getrennt zu beurteilende Leistungen des Vermieters (Az. C-42/14)

Wird eine Vielzahl unterschiedlicher Leistungen durch einen Unternehmer erbracht, können diese als eine einheitliche Leistung zu behandeln sein, so dass die Nebenleistungen das Schicksal der eigentlichen Hauptleistung teilen. Ist die Hauptleistung umsatzsteuerfrei, gilt diese Umsatzsteuerfreiheit dementsprechend auch für die Nebenleistung, selbst wenn die Nebenleistung einzeln betrachtet umsatzsteuerpflichtig wäre. Als Grundregel sind allerdings einzelne Leistungen auch separat zu beurteilen; dabei fällt die Abgrenzung in der Praxis regelmäßig schwer.

Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchen aus Polen war die Frage nach der umsatzsteuerlichen Behandlung von Mietnebenkosten (Wasser, Wärme, Elektrizität, etc.), die der Vermieter von einem Dritten einkauft und an den Mieter weiterbelastet.

Nach der Auffassung des EuGH sind die im Rahmen der Vermietung einer Immobilie von Dritten erbrachten Lieferungen von Elektrizität, Wärme und Wasser sowie die Abfallentsorgung zugunsten der Mieter als vom Vermieter erbracht anzusehen, wenn dieser die Verträge abgeschlossen hat und die Kosten an die Mieter weitergibt. In aller Regel stellen diese Leistungen keine einheitliche Leistung (zusammen mit der Vermietung) dar, sondern sind grundsätzlich als mehrere unterschiedliche und unabhängige Leistungen anzusehen, die unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten getrennt zu beurteilen sind. Etwas anderes gilt nur für bestimmte, vor allem kurzfristige „All-Inclusive-Vermietungen“.

Die Entscheidung ist von besonderer Praxisrelevanz, da sie über den entschiedenen Einzelfall hinausgeht und die Kernfrage nach der umsatzsteuerlichen Behandlung der Mietnebenkosten betrifft.

Zur eigentlichen Frage, ob die Mietnebenkosten Teil des Entgelts für die einheitliche Vermietungsleistung oder Entgelt für getrennte Leistungen darstellen, konnte der EuGH mangels Sachverhaltsangaben zwar nicht entscheiden. Der EuGH gibt jedoch wichtige Hinweise zu den Abgrenzungskriterien. Insbesondere soll es für die Annahme separater Leistungen darauf ankommen, ob der Mieter die Möglichkeit hat, den Leistenden und/oder die Nutzungsmodalitäten der zusätzlichen Leistungen

auszuwählen. Hierunter fasst der EuGH selbst die weitverbreitete Handhabe, dass der Verbrauch von Wasser, Elektrizität oder Wärme durch Zähler individuell kontrolliert und entsprechend dem Verbrauch abgerechnet wird. Hierdurch könne der Mieter über die Nutzung der Leistungen entscheiden, so dass darin keine untrennbare Verbindung zur Vermietung zu sehen sei. Der gesonderte Ausweis der Mietnebenkosten sei ein weiteres Indiz für getrennte Leistungen. Lediglich bei der Vermietung schlüsselfertiger, einsatzbereiter Büroräume bildeten die begleitenden Leistungen objektiv gesehen mit der Vermietung eine einheitliche Leistung. Gleiches gelte für die Vermietung von Immobilien für kurze Zeiträume, insbesondere für die Ferienzeit oder aus beruflichen Gründen.

Die Konsequenz dieser Sichtweise wäre, dass alle vom Vermieter nach tatsächlichem Verbrauch abgerechneten Leistungen als separate Leistungen zu betrachten wären. Lediglich die auf die Mietflächen umgelegten Kosten dürften noch zum Entgelt für die einheitliche Vermietung gehören.

Dieser Sichtweise des EuGH steht bisher die Verwaltungsauffassung in Abschn. 4.12.1 UStAE entgegen, so dass hier eine entsprechende Anpassung zu erwarten ist. Nach der Entscheidung des EuGH empfiehlt es sich für Vermieter, Mieter und Versorger zu prüfen, ob die bisher ausgestellten Nebenkostenabrechnungen den jüngsten Grundsätzen des EuGH entsprechen. Besonders Vermieter können von der jüngsten Rechtsprechung profitieren, da sich hieraus ggf. eine Verbesserung des Vorsteuerschlüssels und somit eine Reduzierung der Betriebsausgaben ergeben kann.

3.2. BFH: Steuerfreiheit von Umsätzen privater Krankenhausbetreiber ab 2009 (Az. XI R 38/13)

Mit seiner Entscheidung vom 18. März 2015 hat sich der 11. Senat des BFH ausdrücklich der (in unserem Newsletter I/2015 dargestellten) Rechtsprechung des 5. Senates des BFH vom 23. Oktober 2014 angeschlossen, wonach die ab 1. Januar 2009 geltende Regelung des § 4 Nr. 14 b) Satz 2 aa) UStG, die die Steuerfreiheit der Leistungserbringung durch private Krankenhäuser unter einen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalt stellt, entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung mit Unionsrecht nicht vereinbar ist, da der deutsche Gesetzgeber den ihm eingeräumten Ermessensspielraum überschritten hat.

Im entschiedenen Fall hatten niedergelassene Ärzte operative Eingriffe an gesetzlich und privat versicherte Personen durchgeführt. Das Leistungsangebot des Privatkrankenhau-

ses entsprach den von öffentlichen Krankenhäusern sowie den in § 108 SGB V zugelassenen Privatkliniken bzw. war sozial vergleichbar.

Betroffene Privatkrankenhäuser können sich mithin für die Steuerfreiheit von dem Gemeinwohl dienenden Umsätzen ab 1. Januar 2009 unmittelbar auf Art. 132 Absatz 1 b) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen. Maßgebliche Kriterien sind im Einzelfall das Bestehen spezifischer Vorschriften, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen sowie der Gesichtspunkt, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden. Eine Neuregelung durch den Gesetzgeber ist unausweichlich.

Mit Urteil ebenfalls vom 18. März 2015 (Az.: XI R 8/13) hat der 11. Senat des BFH dagegen für Umsätze bis 31. Dezember 2008 entschieden, dass die Steuerbefreiung der mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsätze nach § 4 Nr. 16 b) UStG hinsichtlich der gesetzlich maßgeblichen 40 %-Grenze unionsrechtskonform ist.

Ihre Ansprechpartner

Frankfurt am Main



Nicole Fröhlich, Partnerin
Steuerberaterin
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Frankfurt a.M.
Telefon +49 69 27229 24830
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com

München



Peter Fabry, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
München
Telefon +49 89 23714 24780
peter.fabry@luther-lawfirm.com



Ulrich Siegemund, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Frankfurt a.M.
Telefon +49 69 27229 16364
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com



Peter M. Schäffler, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
München
Telefon +49 89 23714 24765
peter.schaeffler@luther-lawfirm.com

Hannover



Jens Röhrbein, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Hannover
Telefon +49 511 5458 20129
jens.roehrbein@luther-lawfirm.com

Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 221 9937 0
Telefax +49 221 9937 110, contact@luther-lawfirm.com
V.i.S.d.P.: Peter M. Schäffler, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Karlstraße 10-12, 80333 München, Telefon +49 89 23714 24765,
Telefax +49 89 23714 110, peter.schaeffler@luther-lawfirm.com
Copyright: Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich
geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle
nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten
wir um Kontaktaufnahme. Falls Sie künftig keine Informationen der
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH erhalten möchten, senden
Sie bitte eine E-Mail mit dem Stichwort „Newsletter Steuerrecht
aktuell“ an unsubscribe@luther-lawfirm.com

Haftungsausschluss

Ogleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den einzelnen Standorten zur Verfügung.

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH ist das deutsche Mitglied von Taxand, einem weltweiten Zusammenschluss unabhängiger Steuerberatungsgesellschaften.

Berlin, Brüssel, Düsseldorf, Essen, Frankfurt a. M., Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig,
London, Luxemburg, München, Shanghai, Singapur, Stuttgart, Yangon

Luther Corporate Services: Delhi-Gurgaon, Kuala Lumpur, Shanghai, Singapur, Yangon

Ihren Ansprechpartner finden Sie auf www.luther-lawfirm.com

Auf den Punkt. Luther.



www.luther-lawfirm.com

