

Themen dieser Ausgabe

- Einschränkung der Sollbesteuerung
- Bundesfinanzministerium zur Realteilung
- Grunderwerbsteuer bei Umwandlung
- Sonderabschreibung beim Mietwohnungsbau
- Zinsen: Aussetzung der Vollziehung
- Vererbbarkeit von Urlaubsansprüchen

Ausgabe Februar 2019

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer Februar-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren.

STEUERRECHT

Unternehmer

Einschränkung der Sollbesteuerung

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) schränkt die umsatzsteuerliche Sollbesteuerung, nach der die Umsatzsteuer mit Ausführung der Leistung entsteht, bei Ratenzahlungen ein. Danach gilt die Sollbesteuerung bei **Ratenzahlungen für Dienstleistungen** dann nicht, wenn die Raten vertragsgemäß über mehrere Jahre gezahlt werden sollen.

Hintergrund: Grundsätzlich gilt im Umsatzsteuerrecht die Sollbesteuerung. Danach entsteht die Umsatzsteuer mit

der Ausführung der Lieferung oder Dienstleistung unabhängig davon, wann der Kunde bezahlt. Im Ergebnis muss der Unternehmer damit die Umsatzsteuer vorfinanzieren. Anders ist dies bei der Istbesteuerung, die nur auf Antrag u. a. bei kleineren Unternehmen mit einem Jahresumsatz von maximal 500.000 € und bei Freiberuflern in Betracht kommt; hier entsteht die Umsatzsteuer erst bei Bezahlung durch den Kunden.

Sachverhalt: Die Klägerin ist im bezahlten Fußball als Spielervermittlerin tätig. Im Jahr 2012 vermittelte sie einen Spieler für ein dreijähriges Engagement und vereinbarte mit dem Verein, dass dieser die Vermittlungsprovision in Raten über drei Jahre leisten soll. Das Finanzamt verlangte von der Klägerin für 2012 die gesamte Umsatzsteuer unter Hinweis auf die ausgeführte Vermittlungsleistung. Hierge-

DIE MANDANTEN | INFORMATION

gen wehrte sich die Klägerin. Der Fall kam zum Bundesfinanzhof (BFH), der ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH richtete.

Entscheidung: Dem EuGH zufolge entsteht die Umsatzsteuer erst mit der jeweiligen Ratenzahlung:

- Bei Leistungen, die durch bedingte Ratenzahlungen erst über mehrere Jahre nach der eigentlichen Vermittlung vergütet werden, entsteht die Umsatzsteuer nicht bereits mit Ausführung der Vermittlung. Vielmehr entsteht die Umsatzsteuer erst mit Ablauf des jeweiligen Zeitraums, auf den sich die geleisteten Zahlungen beziehen; dies ist die jeweilige Rate.
- Der EuGH begründet dies mit der europäischen Regelung für Teilleistungen. Danach gelten Dienstleistungen unter bestimmten Voraussetzungen erst mit der jeweiligen Rate als bewirkt. Diese Voraussetzung dürfte dem EuGH zufolge im Streitfall erfüllt sein, so dass die Umsatzsteuer erst mit der jeweiligen Jahresrate entsteht.

Hinweise: Die Sache muss nun vom BFH abschließend entschieden werden. Zwar hat der EuGH angedeutet, dass der Klage stattzugeben sein dürfte; es liegt nun aber am BFH, die nicht leicht verständliche EuGH-Entscheidung umzusetzen und deutlich zu machen, in welchen Fällen die Sollbesteuerung nicht gilt, weil eine Leistung in mehrere Teilleistungen – entsprechend den Ratenzahlungen – unterteilt wird.

Noch nicht klar ist, ob sich die EuGH-Entscheidung auch auf Leasingverträge und Mietkaufgeschäfte übertragen lässt. In der Praxis werden hier häufig Finanzierungsbanken zwischengeschaltet, die den Kaufpreis für den Käufer sogleich an den Unternehmer (Lieferanten) in voller Höhe bezahlen, während der Käufer Raten an die Bank leistet. Der Unternehmer bekommt seinen Kaufpreis dann also sofort, so dass er die Umsatzsteuer nicht vorfinanzieren muss. Zumindest in diesen Fällen mit einer zwischengeschalteten Bank dürfte es also bei der Sollbesteuerung bleiben.

Ebenfalls in der Praxis üblich ist es, einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Käufer zusätzlich zur ersten Rate auch die gesamte Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, so dass der Verkäufer die Umsatzsteuer sogleich in voller Höhe erhält und diese nicht vorfinanzieren muss. Der Käufer kann die ihm mit der ersten Rate in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in voller Höhe beim Finanzamt geltend machen.

Bundesfinanzministerium zur Realteilung

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat ein neues Schreiben zur Realteilung von unternehmerisch tätigen Personengesellschaften veröffentlicht. Das Schreiben übernimmt die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und ersetzt das bisherige Schreiben aus dem Jahr 2016. Das BMF-Schreiben ist für die Finanzämter bindend, nicht jedoch für die Finanzgerichte.

Hintergrund: Bei einer Realteilung wird eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft in der Weise aufgelöst, dass jeder der Gesellschafter einen Teil des Gesellschaftsvermögens erhält und damit weiterhin unternehmerisch

tätig ist, z. B. als Einzelunternehmer. Eine Realteilung hat den Vorteil, dass die sog. stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, die der einzelne Gesellschafter übernimmt, nicht versteuert werden müssen. Unter den stillen Reserven versteht man die Differenz zwischen dem aktivierten Buchwert und dem höheren Verkehrswert.

Kernaussagen des BMF:

Das BMF unterscheidet nunmehr ebenso wie der BFH zwischen echter und unechter Realteilung.

- Bei der echten Realteilung wird die Personengesellschaft aufgelöst, und jeder Gesellschafter übernimmt einen Teil des Gesellschaftsvermögens (s. Hintergrund).
- Daneben gibt es noch die unechte Realteilung, bei der einer der Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheidet und einen Teil des Gesellschaftsvermögens mitnimmt und damit unternehmerisch tätig wird. Die übrigen Gesellschafter führen den Betrieb der bisherigen Personengesellschaft fort.
- Beide Arten der Realteilung sind begünstigt, so dass die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, die auf die Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft (echte Realteilung) bzw. auf den ausscheidenden Gesellschafter übergehen (unechte Realteilung), grundsätzlich nicht versteuert werden müssen.

Bei der unechten Realteilung erkennt das BMF eine steuerbegünstigte Realteilung auch dann an, wenn der ausscheidende Gesellschafter **nur Einzelwirtschaftsgüter** übernimmt und nicht einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil.

Hinweise: Damit hält das BMF an seiner bisherigen Auffassung nicht mehr fest, nach der der ausscheidende Gesellschafter bei einer unechten Realteilung einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erhalten müsse, damit eine begünstigte (unechte) Realteilung vorliegt. Die Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern reicht aus; diese müssen jedoch weiterhin betrieblich genutzt werden.

Alle Gesellschafter können beantragen, dass die aktuellen Ausführungen des BMF zur unechten Realteilung nicht angewendet werden, wenn die unechte Realteilung vor dem 1.1.2019 stattgefunden hat.

Das aktuelle Schreiben enthält darüber hinaus zahlreiche weitere Ausführungen zur Realteilung wie z. B. die steuerliche Behandlung von Ausgleichszahlungen unter den Gesellschaftern, die Bewertung des übernommenen Betriebsvermögens oder die Sperrfrist, die zu beachten ist, damit die stillen Reserven nicht versteuert werden müssen. Insofern werden allerdings die Grundsätze aus dem bisherigen Schreiben zur Realteilung übernommen.

Grunderwerbsteuer bei missglückter formwechselnder Umwandlung

Ein Einzelunternehmen, zu dem Grundbesitz gehört, kann nicht formwechselnd in eine Ein-Mann-GmbH umgewandelt werden. Der Beschluss über die Umwandlung ist daher als Verpflichtung zur Einbringung auszulegen und löst Grunderwerbsteuer aus. Eine Grunderwerbsteuerfreiheit aufgrund der sog. Konzernklausel kommt nicht in Betracht.

Hintergrund: Grunderwerbsteuer entsteht bei einem Vertrag, der auf die Übertragung eines Grundstücks gerichtet ist (z. B. Kaufvertrag). Aber auch ein Vertrag, mit dem sich der Grundstückseigentümer verpflichtet, das Grundstück auf eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, also gegen eine Beteiligung, zu übertragen oder einzubringen, führt zur Grunderwerbsteuerbarkeit.

Sachverhalt: A war Einzelunternehmer. Zu seinem Unternehmen gehörte ein Grundstück. A fasste im August 2013 einen notariell beglaubigten Umwandlungsbeschluss, durch den sein Einzelunternehmen in eine GmbH formwechselnd umgewandelt werden sollte. A sollte alle Anteile an der GmbH erhalten. Im September 2013 wurde die GmbH im Handelsregister eingetragen, und zwar mit dem Zusatz „entstanden durch formwechselnde Umwandlung der Firma des A“. Das Finanzamt setzte gegenüber der GmbH Grunderwerbsteuer fest. Diese legte gegen den Bescheid Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Über diesen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung musste nun der Bundesfinanzhof (BFH) entscheiden.

Entscheidung: Der BFH wies den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ab:

- Der Umwandlungsbeschluss aus dem August 2013 löste wie ein Kaufvertrag Grunderwerbsteuer aus. Denn in dem Beschluss verpflichtete sich A, sein Grundstück auf die GmbH zu übertragen.
- Es handelte sich nicht um eine lediglich formwechselnde Umwandlung, bei der keine Grunderwerbsteuer entsteht. Ein Einzelunternehmen kann nämlich nicht formwechselnd umgewandelt werden. Vielmehr war der Beschluss des A als Verpflichtung zur Einbringung auszulegen.
- Unbeachtlich ist, dass im Handelsregister eine formwechselnde Umwandlung vermerkt worden ist. Entscheidend für die Grunderwerbsteuer ist allein das Verpflichtungsgeschäft, nicht die Eintragung im Handelsregister.
- Die Verpflichtung zur Einbringung des Grundstücks war auch nicht nach der sog. Konzernklausel steuerfrei. Die Konzernklausel gilt nämlich nicht für Kaufverträge und vergleichbare Verpflichtungsgeschäfte wie im Streitfall, sondern erfasst nur bestimmte Rechtsvorgänge aufgrund einer Umwandlung, z. B. den Eigentumsübergang ohne vorheriges Verpflichtungsgeschäft, die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Grundstück oder die Übertragung von Anteilen an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft, jeweils im Rahmen einer Umwandlung.

Hinweise: Der Umwandlungsbeschluss des A war inhaltlich missglückt, weil die von A und seinem Notar beabsichtigte formwechselnde Umwandlung gar nicht möglich war. Um das Einzelunternehmen als Ein-Mann-GmbH weiterführen zu können, hätte A eine Ausgliederung als Unterart der Spaltung vornehmen müssen. Für eine Ausgliederung ergaben sich aus dem Umwandlungsbeschluss jedoch nicht genügend Anhaltspunkte. Deshalb ging der BFH von einer Grunderwerbsteuerbaren Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH aus, die nicht von der Konzernklausel erfasst wurde.

Die Grunderwerbsteuer wird grundsätzlich vom Erwerber geschuldet, im Streitfall also von der GmbH. Zahlt der Er-

werber nicht, kann der Verkäufer bzw. Einbringende vom Finanzamt in Anspruch genommen werden.

Vermieter

Vorerst keine neue Sonderabschreibung beim Mietwohnungsbau

Der Bundesrat hat am 14.12.2018 kurzfristig einen Gesetzesbeschluss des Bundestags zu Sonderabschreibungen beim Mietwohnungsneubau von der Tagesordnung abgesetzt. Damit wird eine zunächst geplante neue Sonderabschreibung zur Förderung des Mietwohnungsneubaus vorerst nicht umgesetzt.

Geplant war, privaten Investoren zu ermöglichen, befristet für vier Jahre, fünf Prozent der Anschaffungs- und Herstellungskosten einer neuen Wohnung bei der Steuer geltend zu machen. Die bereits geltende lineare Sonderabschreibung über zwei Prozent sollte bestehen bleiben. Damit hätten in den ersten vier Jahren insgesamt 28 Prozent der Anschaffungs- und Herstellungskosten einer neuen Mietwohnung steuerlich abgeschrieben werden können.

Voraussetzung für die Sonderabschreibung sollte dem Gesetz zufolge sein, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3.000 €/qm Wohnfläche nicht übersteigen.

Außerdem hätte die Wohnung im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen müssen.

Um sicherzustellen, dass die neuen Wohnungen nicht als Ferienwohnungen (unter-)vermietet werden, hätten die Wohnungen dauerhaft bewohnt sein müssen.

Vorgesehen waren darüber hinaus auch Steuerbegünstigungen für Investitionen in bestehende Gebäude. Sie sollten nur greifen, wenn sie zu neuem Wohnraum führen.

Hinweise: Das Gesetzgebungsverfahren ist damit nicht beendet. Theoretisch kann das Gesetz auf Antrag eines Landes oder der Bundesregierung auf eine der nächsten Tagesordnungen des Bundesrates gesetzt und zu einem späteren Zeitpunkt verabschiedet werden.

Alle Steuerpflichtigen

Zinsen: Aussetzung der Vollziehung

Das Bundesfinanzministerium (BMF) folgt im Ergebnis der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und gewährt auf Antrag Aussetzung der Vollziehung für Zinsen für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2012. Der BFH hat nämlich erneut ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des gesetzlichen Zinssatzes von 6 % geäußert.

Hintergrund: Der gesetzliche Zinssatz im Steuerrecht beträgt 6 % jährlich. Dies betrifft Zinsen für Steuernachzahlungen, für gestundete oder ausgesetzte Beträge und für hinterzogene Steuern. Die Höhe dieses Zinssatzes wird von Fachleuten für verfassungswidrig gehalten. Der BFH hat in zwei aktuellen Eilverfahren den Zinssatz in einer vorläufigen Prüfung zunächst für den Verzinsungszeitraum

DIE MANDANTEN | INFORMATION

ab dem 1.4.2015 als verfassungswidrig angesehen und jüngst auch für den Verzinsungszeitraum ab 2012.

Aktuelles Schreiben: Das BMF akzeptiert die beiden BFH-Entscheidungen zur möglichen Verfassungswidrigkeit und gewährt nunmehr auf Antrag des Zinsschuldners Aussetzung der Vollziehung für **Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2012**.

Hinweis: Das aktuelle BMF-Schreiben gilt in allen offenen Fällen und ersetzt das bisherige BMF-Schreiben, das eine Aussetzung der Vollziehung nur für den Verzinsungszeitraum ab dem 1.4.2015 vorsah (s. hierzu unsere Mandanten-Information Dezember 2018).

Für **Verzinsungszeiträume vor dem 1.4.2012** gewährt das BMF nicht ohne Weiteres Aussetzung der Vollziehung. Hier muss ein **besonderes berechtigtes Interesse** an der Aussetzung der Vollziehung dargelegt werden. Dieses ist dann gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen die Zahlung der Zinsen nicht zuzumuten ist, weil er ansonsten z. B. Insolvenz anmelden müsste. Insoweit kommt es möglicherweise aber noch zu weiteren Gerichtsentscheidungen, in denen auch für Verzinsungszeiträume vor dem 1.4.2012 verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe des Zinssatzes von 6 % geäußert werden und Aussetzung der Vollziehung gewährt wird.

ERBRECHT

Vererbbarkeit von Urlaubsansprüchen

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat zugunsten von Arbeitnehmern und ihren Familien entschieden, dass der Erbe des Arbeitnehmers einen Anspruch gegen den Arbeitgeber auf Vergütung für den nicht genommenen Jahresurlaub des Verstorbenen hat. Damit widerspricht der EuGH der deutschen Rechtsprechung, nach der ein Anspruch auf Jahresurlaub nicht vererbt werden kann und daher auch nicht gegenüber dem Erben zu vergüten ist. Die Entscheidung des EuGH gilt sowohl gegenüber öffentlich-rechtlichen, als auch gegenüber privaten Arbeitgebern.

Hintergrund: Nach deutschem Recht muss ein Arbeitgeber den Jahresurlaub abgelden, wenn er wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr vollständig gewährt werden kann. Stirbt der Arbeitnehmer, ist der Anspruch auf Resturlaub nicht vererbbar, so dass der Erbe nach deutschem Recht keinen Vergütungsanspruch gegen

den Arbeitgeber hat. Nach europäischem Recht darf der bezahlte Jahresurlaub nicht durch eine finanzielle Vergütung ersetzt werden, außer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Streitfälle: Der EuGH musste über zwei verschiedene Sachverhalte entscheiden. Es ging jeweils um den Erben eines Arbeitnehmers, der bis zu seinem Tod den Jahresurlaub nicht vollständig genommen hatte. In einem Fall handelte es sich um einen öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber, in dem anderen Fall um einen privaten Arbeitgeber. Die Erben machten jeweils einen Anspruch auf Vergütung für den nicht genommenen Jahresurlaub geltend. Beide Fälle gingen zum Bundesarbeitsgericht, das den EuGH anrief.

Entscheidung: Der EuGH bejahte einen Vergütungsanspruch der Erben:

- Nach der Charta der Grundrechte der EU hat jeder Arbeitnehmer einen Anspruch auf bezahlten Mindestjahresurlaub von 20 Tagen. Dieser Anspruch auf bezahlten Jahresurlaub darf nur bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch eine finanzielle Vergütung ersetzt werden.
- Die Charta der Grundrechte der EU gewährt dem Arbeitnehmer einen doppelten Anspruch: nämlich auf Urlaub **und** auf Bezahlung während dieser Zeit. Kann der Arbeitnehmer den Urlaub wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr nutzen, bleibt ihm wenigstens ein Anspruch auf Bezahlung. Auf den Grund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses kommt es nicht an.
- Eine Regelung eines EU-Staates, die den Anspruch auf Bezahlung im Fall des Todes des Arbeitnehmers versagt, ist mit der Charta der Grundrechte der EU nicht vereinbar. Der Erbe des Arbeitnehmers kann sich daher unmittelbar auf die EU-Charta berufen, und zwar nicht nur gegenüber öffentlich-rechtlichen Arbeitgebern, sondern auch gegenüber privaten Arbeitgebern.

Hinweise: Das Urteil ist für die Erben deutscher Arbeitnehmer vorteilhaft, weil sie für den noch nicht genommenen Jahresurlaub ihres verstorbenen Angehörigen Gehalt beanspruchen können. Der EuGH folgt damit der deutschen Rechtsprechung nicht, die den Urlaubsanspruch für nicht vererbbar hält und deshalb dem Erben keinen Anspruch für den nicht genommenen Jahresurlaub einräumt.

Aus steuerlicher Sicht ist das Urteil für Arbeitgeber relevant, weil die Ansprüche der Erben bei der Bemessung der Urlaubsrückstellung zu berücksichtigen sind.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Februar 2019

- | | |
|------------------|---|
| 11.2.2019 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer, Kirchensteuer zur Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag
Zahlungsschonfrist bis zum 14.2.2019 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 15.2.2019 | Gewerbsteuer, Grundsteuer
Zahlungsschonfrist bis zum 18.2.2019 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 26.2.2019 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 26.2.2019
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 22.2.2019 |