

# WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL

Ausgabe Nr. 3 | Juni 2016

## INHALT

### Editorial

Abschlussprüfungsreformgesetz:  
Externe Rotation für alle? Nein! 1

### Schwerpunktthema

Beschränkung der sonstigen Gegenleistungen  
in Einbringungsfällen 2

### Unternehmensbesteuerung

Sachspenden aus dem Betriebsvermögen 3

Steuerliche Behandlung der  
Gesellschafterfinanzierung nach MoMiG 5

Die Dokumentation von Verrechnungspreisen  
und das Country-by-Country-Reporting 7

Der Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze  
Betriebsstättengewinnaufteilung“ 7

### Freiberufler

Wende bei Abschlagszahlungen für  
Werkleistungen 3

### Immobilien

Sonderabschreibung für den  
Mietwohnungsneubau 3

### Wirtschaft und Recht

Verlängerte Kündigungsfristen (auch) für  
Haushaltshilfen 4

### Alle Steuerzahler

Welche Posten der Betriebskostenabrechnung  
sind für den Mieter steuerbegünstigte  
haushaltsnahe Dienstleistungen? 4

Verteilung größerer Aufwendungen auf  
mehrere Jahre aus Billigkeitsgründen 4

Neuigkeiten für Übungsleiter 6

Steuerpflicht bei testamentarisch angeordneter  
Verzinsung eines Vermächtnisses 8

### Kommentar

Wenn rechtsstaatliche Gesetzgebung zur  
Seifenoper wird 5

### Lohnsteuer

Erleichterte Voraussetzungen für den  
Gesundheitsfreibetrag 6

## Editorial

# ABSCHLUSSPRÜFUNGSREFORMGESETZ: EXTERNE ROTATION FÜR ALLE? NEIN!

Am 17. 3. 2016 hat der Deutsche Bundestag das Abschlussprüfungsreformgesetz (AREG) verabschiedet. Mit diesem Gesetz setzt die Bundesregierung die EU-Reform der Abschlussprüfung in nationales Recht um. Die zu der Reform gehörende EU-Verordnung gilt ab dem 17. 6. 2016 unmittelbar.



Die Änderungen haben wesentliche praktische Auswirkungen. Eine einschneidende Änderung betrifft die Einführung der externen Rotation des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE). Diese müssen zukünftig grundsätzlich nach zehn Jahren den Prüfer wechseln.

In Ausübung eines durch die EU-Reform gewährten Mitgliedsstaatenwahlrechts wurde durch das AREG die Möglichkeit geschaffen, die Höchstdauer eines Prüfungsmandats auf 20 Jahre zu verlängern, wenn nach zehn Jahren ein öffentliches Ausschreibungsverfahren stattgefunden hat. Bei Beauftragung eines Joint Audits kann die Höchstlaufzeit auf 24 Jahre verlängert

werden. Nach Ablauf der maximalen Mandatsdauer unterliegt der Abschlussprüfer einer Cooling-off-Periode von vier Jahren.

Das Gesetz wirft Zweifelsfragen auf, wie z. B. zur Höchstlaufzeit von zehn Jahren oder dazu, welche Voraussetzungen künftig an eine öffentliche Ausschreibung zur Ausübung der Verlängerungsoption zu stellen sind. Antworten liefert ein durch das IDW verabschiedetes Positionspapier. Hierin wird unter anderem klargestellt, dass bei der Berechnung der Höchstlaufzeit die Jahre nicht mitzuzählen sind, in denen das Unternehmen noch kein PIE war.

Keine Anwendung findet die neue Regelung auf Unternehmen, die nicht im öffentlichen Interesse stehen, wie z. B. mittelständische Familienunternehmen. Das ist begrüßenswert, da der Wechsel des Prüfers zu erheblichen Mehrbelastungen sowohl auf der Seite des zu prüfenden Unternehmens als auch auf der des Prüfers führt. Auch nach Ansicht des IDW ist ein negativer Zusammenhang zwischen Bestelldauer und Qualität der Prüfung nicht erkennbar. Darüber hinaus droht im Fall einer Zwangsrotation der Verlust des Mehrwerts, den eine langjährige Mandatsbeziehung mit dem Prüfer bietet.

**Armin Kroniger**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

# BESCHRÄNKUNG DER SONSTIGEN GEGENLEISTUNGEN IN EINBRINGUNGSFÄLLEN

## Vorgeschichte

Im Jahr 2012 hat der sogenannte VW-Porsche-Deal in Medien und Politik für große Aufregung gesorgt. Damals hatte der Vorstand der Volkswagen AG deren Grundkapital durch die Ausgabe einer einzigen neuen Stammaktie im Wert von 2,56 € erhöht. Anschließend brachte die Porsche Automobil Holding SE ihren Geschäftsbetrieb im Wert von 4.494.713.736,41 € in die Volkswagen AG ein. Als Gegenleistung erhielt sie die genannte Aktie sowie eine Zahlung in Höhe von 4.494.713.733,85 €. Das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) erlaubte für diese Gestaltung eine Buchwerteinbringung, wodurch rund 1,5 Mrd. € an Steuern eingespart werden konnten.

Die Volkswagen AG machte sich dabei zunutze, dass bisher der Einbringende bei einer Umwandlung oder Einbringung im Sinne des § 20 UmwStG neben den Anteilen bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils auch andere Wirtschaftsgüter von der aufnehmenden Kapitalgesellschaft erhalten konnte, ohne die steuerneutrale Buchwertfortführung zu gefährden. Solche anderen Wirtschaftsgüter sind etwa Barzahlungen, die Einräumung von Darlehensforderungen, die Gewährung einer stillen Beteiligung oder von Genusscheinern sowie die Hingabe von Sachwerten.

Betrug der Buchwert des einzubringenden Betriebs z. B. 1 Mio. €, konnten dem Einbringenden im Rahmen der Gründung einer GmbH ein Geschäftsanteil von 25.000 € sowie ein Darlehensanspruch in Höhe von 975.000 € zugestanden werden. Wie eingangs aufgezeigt, profitierten auch VW und Porsche von diesen gesetzlichen Rahmenbedingungen.

Derartige Gestaltungen führen allerdings bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft regelmäßig zum Abfluss von Liquidität, sodass auf dieses Modell normalerweise verzichtet und der den Nennbetrag der gewährten Geschäftsanteile übersteigende Buchwert in der Praxis meist ohne Liquiditätsbelastung in die Kapitalrücklage eingebucht wird.

## Neuregelung

Der Gesetzgeber reagierte auf den ihm missliebig erscheinenden VW-Porsche-Deal im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 dahingehend, dass eine erhebliche Beschränkung der anderen Gegenleistungen bei Einbringungen im Sinne des UmwStG beschlossen wurde. Umbenannt in nun sonstige Gegenleistungen sind diese nur noch bis zu einem Freibetrag von 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens steuerneutral. Alle sonstigen Gegenleistungen, die diese Grenze überschreiten, gelten nunmehr als anteilige Abgeltung der stillen Reserven, was zu einer entsprechenden Steuerpflicht führt. Bei Einbringungen mit Ausgleichszahlungen bis zu einer Höhe von 500.000 € ist allerdings in jedem Fall die Steuerneutralität vollumfänglich gegeben. Dennoch dürfte durch die Begrenzungen der sonstigen Gegenleistungen der Wertausgleich bei Umstrukturierungen oder der Bildung von Joint Ventures deutlich erschwert werden.

Diese neuen Einschränkungen gelten nicht nur für Einbringungen von Betriebsvermögen in Kapitalgesellschaften (§ 20 UmwStG) und für den Anteilstausch (§ 21 UmwStG), sondern auch für Einbringungen in Personengesellschaften (§ 24 UmwStG). Für den Bereich der Personengesellschaften gab es bisher hinsichtlich der Zulässigkeit der Gewährung von sonstigen Gegenleistungen keine gesetzliche Vorschrift. Damit stellt sich der Gesetzgeber gegen die anderslautende Meinung der Finanzverwaltung und schließt sich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum sogenannten Mischentgelt aus dem Jahr 2013 an.

Die gesetzliche Neuregelung ist anzuwenden, wenn bei Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2014 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist. Das bedeutet, dass auch Einbringungen mit zeitlich bis zu acht Monate zulässigem rückbezogenen Umwandlungsstichtag jetzt immer den neuen Regelungen unterliegen.

## Gestaltungsmöglichkeiten

Bankguthaben und Kassenbestände gehören in der Regel nicht zum funktional wesentlichen Betriebsvermögen und müssen deshalb nicht zwingend mitübertragen werden. In kleineren Einbringungsfällen könnte so durch Ausnutzung des Freibetrags von 500.000 € eine sonstige Gegenleistung von bis zu 100 % gewährt werden. Eine solche Reduzierung des eingebrachten Betriebsvermögens kann gleichfalls durch vorherige Entnahmen erreicht werden. Die Entnahme von einzelnen Wirtschaftsgütern ist jedoch – außerhalb der Fälle der Buchwertübertragung im Rahmen von § 6 Abs. 5 EStG – steuerpflichtig.

Eine weitere Möglichkeit ist der Ausgleich der Wertverhältnisse durch gesellschaftsvertragliche Regelungen, wie etwa die Vereinbarung eines Gewinnvorabs, der allerdings jährlich als laufender Gewinn zu besteuern ist. Fraglich ist aber, inwieweit es sich hierbei eventuell um (verdeckte) Kaufpreistraten handelt, da sowohl Beträge als auch Zeitraum vorher feststehen.

Außerdem könnten Einzelunternehmen zunächst in eine GmbH & Co. KG überführt und anschließend schrittweise in eine andere Personengesellschaft eingebracht werden – und zwar unter jeweiliger Ausnutzung des Freibetrags von 500.000 €. Zu beachten ist allerdings, dass eine solche Gestaltung in der Praxis dem Verdacht der Finanzverwaltung hinsichtlich eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten ausgesetzt sein könnte. Wenn das Einzelunternehmen aus mehreren Teilbetrieben besteht, könnte analog dazu auch erwogen werden, die Teilbetriebe voneinander unabhängig einzubringen.

Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass in der Praxis immer eine einzelfallorientierte und fachlich spezialisierte Begleitung von Einbringungen und Umwandlungen sichergestellt sein muss.

# SACHSPENDEN AUS DEM BETRIEBSVERMÖGEN

Unternehmen können gemeinnützige Organisationen nicht nur in Form von Geldzuwendungen steuerlich begünstigt unterstützen, sondern auch durch sogenannte Sachspenden. Gegenstand einer Sachspende können neue oder gebrauchte Gegenstände sein, nicht jedoch Dienstleistungen. Bei Sachspenden sind ertragsteuerlich sowie umsatzsteuerlich besondere Vorschriften zu beachten.

Ertragsteuerlich besteht für das Unternehmen ein Wahlrecht, ob die Sachspende mit dem Teilwert oder dem Buchwert angesetzt wird. Die gemeinnützige Organisation ist in ihrer Spendenbescheinigung an den gewählten Wertansatz gebunden. Ein Unternehmen kann ein Interesse an der Bewertung mit dem Teilwert haben, um den wirtschaftlichen Wert der Unterstützung auch formal zu dokumentieren. Steuerlich hat es hierdurch jedoch keine Vorteile, da der höhere Spendenabzug dadurch ausgeglichen wird, dass zuerst ein Gewinn in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Buchwert realisiert wird.

Umsatzsteuerlich sind Sachspenden einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Sie sind deshalb umsatzsteuerpflichtig, sofern der hingeegebene Gegenstand zuvor zum

Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die Umsatzsteuer bemisst sich nach dem fiktiven Einkaufspreis der abgegebenen Gegenstände im Zeitpunkt der Spende. Gemäß einer aktuellen Verfügung der Finanzverwaltung wird der Wert von Waren, die nicht mehr verkäuflich sind, naturgemäß gegen 0 € tendieren. Solche Waren sind z. B. Lebensmittel kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums.

Aufgrund dieser Vorschriften kann es zu Abweichungen zwischen dem ertragsteuerlichen Wert der Sachspende und der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage kommen, wenn ertragsteuerlich der Buchwertansatz gewählt wird. Das lässt sich in der Buchhaltung in der Regel nur über mehrere Buchungen abbilden.

Für die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit der Spende ist eine Zuwendungsbestätigung notwendig. Darin muss neben dem Wert auch eine genaue Beschreibung des Spendegenstands hinsichtlich Zustand, Alter, historischem Wert usw. enthalten sein. Bewertet der Unternehmer die Sachspende mit dem Buchwert, ist als Wert der Spende der Buchwert zuzüglich Umsatzsteuer auf den maßgeblichen Einkaufspreis zu bescheinigen.

## Immobilien

# SONDERABSCHREIBUNG FÜR DEN MIETWOHNUNGSNEUBAU

Nach einem von der Bundesregierung eingebrachten Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus soll die Schaffung neuer Mietwohnungen mit einem zusätzlichen Steuerbonus belohnt werden. Nachdem eine Anhörung des Finanzausschusses stattgefunden hat, ist die vorgesehene Beschlussfassung des Gesetzes jedoch kurzfristig verschoben worden.

Worum geht es in dem Gesetzesentwurf? Mit dem Gesetz sollen Anreize zur Schaffung neuer Mietwohnungen im unteren und mittleren Mietpreissegment in ausgewiesenen Fördergebieten gegeben werden. Dazu soll eine zeitlich befristete

Sonderabschreibung für Wohnungen eingeführt werden, deren Bauantrag zwischen 2016 und 2018 gestellt wird.

Abgesetzt werden können im ersten und zweiten Jahr jeweils bis zu 10 % der abschreibungsfähigen Kosten, im dritten Jahr bis zu 9 %. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen 3.000 € je Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen; die Förderung bezieht sich aber maximal auf 2.000 €. Die begünstigten Flächen müssen laut Entwurf mindestens zehn Jahre nach Fertigstellung zu Wohnzwecken vermietet werden. Es bleibt abzuwarten, in welcher letztendlichen Ausprägung das Gesetz verabschiedet wird.

## Freiberufler

# WENDE BEI ABSCHLAGSZAHLUNGEN FÜR WERKLEISTUNGEN

Der Bundesfinanzhof hatte am 14. 5. 2014 entschieden, dass Gewinne aus Planungsleistungen eines bilanzierenden Ingenieurs bereits zu realisieren sind, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI (alte Fassung!) entstanden ist. Aufgrund der damaligen gesetzlichen Sonderregelung in der HOAI ist in diesem Fall nicht der Zeitpunkt der Abnahme der Leistung durch den Auftraggeber maßgeblich.

Diese Rechtsprechung wollte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 29. 6. 2015 allgemein auf sämtliche Abschlagszahlungen im Sinne des § 632a BGB bei Werkverträgen anwenden. Nach herrschender Meinung stand solch eine analoge Behandlung jedoch offenkundig im Widerspruch zu den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen. Eine entsprechende Berücksichtigung der Abschlagszahlungen in der Handelsbilanz wäre deshalb nicht möglich gewesen.

Mit Datum vom 15. 3. 2016 hat das BMF seine Auffassung revidiert und das angeführte Schreiben vom 29. 6. 2015 weitgehend aufgehoben. Es sind nun nur noch Abschlagszahlungen zu realisieren, die bis zum 17. 8. 2009 vertraglich vereinbart wurden und somit noch unter § 8 Abs. 2 HOAI in der alten Fassung fallen. Zur Vermeidung von Härten lässt es das BMF zu, den zu realisierenden Gewinn gleichmäßig auf maximal drei Jahre zu verteilen.

Freiberufler, die ihren Gewinn mittels Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, waren von dieser Thematik ohnehin nicht betroffen, da diesbezüglich das Zuflussprinzip für Honorare gilt.

## WELCHE POSTEN DER BETRIEBSKOSTENABRECHNUNG SIND FÜR DEN MIETER STEUERBEGÜNSTIGTE HAUSHALTSNAHE DIENSTLEISTUNGEN?

Betriebskosten sind die Kosten, die dem Eigentümer durch das Eigentum am Grundstück oder durch dessen bestimmungsmäßigen Gebrauch laufend entstehen. Für die Betriebskosten wird üblicherweise eine Umlage auf den Mieter vereinbart.

Die vom privaten Mieter gezahlten Betriebskosten resultieren häufig aus haushaltsnahen Dienst- und Handwerkerleistungen gemäß § 35a EStG. Die Begünstigung hängt von der Art der Leistungen ab. Nicht ermäßigungsfähig sind die auf das eingesetzte Material entfallenden Kosten.

Begünstigte Kosten sind: Schornsteingerleistungen und Wartungen (Einrichtung der Wäschepflege und Gemeinschafts-Antennenanlage), Straßenreinigung, Winterdienst, Gartenpflege (soweit dieser Bereich der Wohnanlage zugeordnet wird), Fahrstuhlwartung, Hausreinigung, Ungezieferbekämpfung, und Hausmeistertätigkeiten.

Nicht begünstigte Kosten sind: Heizung, Strom, Wasser, Grundsteuer, Kosten für Müllabfuhr, Verwaltungskosten, Versicherungen.

Der Vermieter ist verpflichtet, dem Mieter die steuerbegünstigten Teile der Betriebs-

kosten zu bescheinigen. Der Abzugszeitpunkt für diese Kosten bei der Steuererklärung ist generell der Zeitpunkt der Zahlung. In der Praxis wird ohnehin von der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung Gebrauch gemacht. Danach bleibt es unbeanstandet, wenn Mieter die gesamten Aufwendungen erst in dem Jahr geltend machen, indem sie die Jahresabrechnung erhalten und bezahlt haben.

Soweit Betriebskosten auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallen, scheidet eine Berücksichtigung nach § 35a EStG aus. Es liegen vorrangig zu berücksichtigende Betriebsausgaben oder Werbungskosten vor.

## VERTEILUNG GRÖßERER AUFWENDUNGEN AUF MEHRERE JAHRE AUS BILLIGKEITSGRÜNDEN

Grundsätzlich können nur betrieblich bzw. beruflich veranlasste Aufwendungen das steuerliche Einkommen mindern. Kosten der Lebensführung bleiben dagegen unberücksichtigt. Der Gesetzgeber hat jedoch einige Ausnahmen zugelassen. Unter bestimmten gesetzlichen und von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Voraussetzungen können insbesondere außergewöhnliche Belastungen im Jahr der Verausgabung steuermindernd erfasst

werden. Eine Verteilung auf Folgejahre soll nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht möglich sein. Hiergegen hatte das Finanzgericht (FG) Düsseldorf mit Urteil vom 20.8.2014 entschieden, dass auf Antrag im Wege einer Billigkeitsmaßnahme als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigende Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau einer Eigentumswohnung auf das Jahr der Verausgabung und auf die Folgejahre zu

verteilen sind. Die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) wurde nicht zugelassen. Anders das FG Baden-Württemberg, das mit Urteil vom 23.4.2015 entschieden hat, dass eine solche Verteilung auf mehrere Jahre nicht zulässig ist. Zu diesem Urteil ist wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache die Revision beim BFH anhängig. Selbstverständlich werden wir für Sie beobachten, ob sich hier neue Gestaltungsspielräume ergeben werden.

## VERLÄNGERTE KÜNDIGUNGSFRISTEN (AUCH) FÜR HAUSHALTSILFEN

Haushaltshilfen sind Arbeitnehmer, die eine Beschäftigung in einem fremden Privathaushalt ausüben. Es gelten grundsätzlich die allgemeinen arbeitsrechtlichen Vorschriften. Nach bisher überwiegender Meinung ist der Haushalt kein Betrieb, sodass nicht die verlängerten Kündigungsfristen des § 622 Abs. 2 BGB bei langjähriger Betriebszugehörigkeit gelten.

Abweichend hiervon hat das Landesarbeitsgericht Baden-Württemberg (LAG BW) mit Urteil vom 26.6.2015 entschieden: Eine gesetzliche Bestimmung des Betriebsbegriffs existiere nicht. Der Haushalt erfülle als eine arbeitstechnische Organisation den Betriebsbegriff im Sinne des § 622 Abs. 2 BGB. Eine Hausangestellte hatte dagegen geklagt, dass ihr nach 35

Jahren mit einer Kündigungsfrist von nur einem Monat zum Monatsende ordentlich gekündigt wurde. Das LAG BW gab der Klägerin Recht. Es war eine Kündigungsfrist von sieben Monaten zum Monatsende einzuhalten.

## WENN RECHTSSTAATLICHE GESETZGEBUNG ZUR SEIFENOPER WIRD

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer beschäftigt Berater und Steuerpflichtige seit vielen Jahren nicht mehr nur im Hinblick auf Fragen der Rechtsanwendung und -auslegung, was für sich genommen schon schwierig genug ist, schließlich handelt es sich um ein Steuergesetz. Nein, es ist immer auch der aktuelle Zustand des Gesetzes an sich zu berücksichtigen: Mal gibt es ein Gesetz, das noch nicht verfassungswidrig ist, von allen aber dafür gehalten wird. Ein anderes Mal gibt es ein Gesetz, das zwar verfassungswidrig ist, aber noch ein bisschen weitergelten darf. Um den Spannungsbogen hoch zu halten, kann und wird nahezu permanent gestritten, interpretiert und gemutmaßt, wann nun genau welcher Zustand erreicht sein wird. Wer soll bis spätestens zu welchem Zeitpunkt Betriebsvermögen übertragen haben, um das günstigste Ergebnis zu erzielen? Besondere Würze bringen Gerüchte darüber, ob sich nicht doch die Situation einstellen könnte, dass es plötzlich gar keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr gibt – quasi versehentlich.

In den vergangenen Wochen ist es ruhiger um die Erbschaft- und Schenkungsteuer

geworden: Es gibt einen Gesetzesentwurf, der nicht so richtig weiterkommt, denn die politischen Fronten sind verhärtet. Den einen gehen die Beschränkungen der Begünstigungen nicht weit genug, die anderen bestehen auf einer brauchbaren Entlastung für Familienunternehmen. Was genau kommt, ist offen – davon, dass es praktikabel sein wird, sollte aber vorsichtshalber niemand ausgehen.

So langsam steigt die Spannung nun aber wieder, rückt doch der 30.6.2016 näher. Diesen Tag hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) als Frist für die notwendige Gesetzesreform auserkoren. Wurde zu Beginn noch spekuliert, dass die Frist doch eher reichlich bemessen sei und mit einer früheren Reform gerechnet werden müsse, ist derzeit nicht erkennbar, wie dieser Termin noch eingehalten werden soll. Vorsichtshalber hat der Pressesprecher des BVerfG deshalb schon mal klargestellt, dass das bisherige Gesetz so lange weitergelte, bis ein neues erlassen ist. Wohl um den Gesetzgeber zu motivieren, kam in diesem Zug auch die Verfassung gleich mit aufs Tablett. Eine erneute Prüfung der Verfassungswidrigkeit werde erst dann erfolgen, wenn dem Gericht entsprechende



**Christian Knöller**  
Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

Fälle vorgelegt werden. Immerhin: Mit einer verfassungsgemäßen Regelung scheint man beim BVerfG nicht so richtig zu rechnen.

Aktueller Höhepunkt also, aber sicher noch nicht das große Finale: Eine Erbschaft- und Schenkungsteuerreform, die noch nicht stattgefunden hat, von der auch unklar ist, wann sie stattfinden wird – weil es ja doch keinen Zeitdruck gibt –, die sich aber trotzdem schon den Vorwurf der Verfassungswidrigkeit gefallen lassen muss.

### Unternehmensbesteuerung

## STEUERLICHE BEHANDLUNG DER GESELLSCHAFTERFINANZIERUNG NACH MOMIG

Bis zur Reform des GmbH-Gesetzes durch das sogenannte Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) wurden zu den §§ 32a und 32b GmbHG Fallgruppen entwickelt, die vorgeben, unter welchen Voraussetzungen eine Gesellschafterfinanzierung als eigenkapitalersetzend angesehen wurde. Die Frage, ob die Finanzierungshilfe eines Gesellschafters zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die GmbH-Anteile im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG führte, wurde anhand dieser Rechtsprechungsregeln entschieden.

Durch das MoMiG wurden die §§ 32a und 32b GmbHG aufgehoben. Nunmehr ist jede Form der Gesellschafterfinanzierung im Insolvenzfall nachrangig zu behandeln, und es kommt auf die von der Rechtsprechung vorgenommene Unterscheidung in kapital-

ersetzende und normale Gesellschafterdarlehen nicht mehr an. Offen ist, unter welchen Voraussetzungen seit der Abschaffung dieser Rechtsprechungsgrundsätze der Verlust von Gesellschafterdarlehen oder die Inanspruchnahme von Gesellschaftersicherheiten als nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen sind.

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 30.9.2015 den Fall, dass sich ein GmbH-Gesellschafter für ein Darlehen der Gesellschaft mitverpflichtete, entschieden, dass die (restriktiven) Voraussetzungen der gesellschaftsrechtlich nicht mehr anwendbaren Rechtsprechungsregeln für die Frage der nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 EStG weiter gültig sind. Bereits im Fall eines Gesellschafterdarlehens hat das FG Köln mit Urteil vom

20.3.2014 diese Rechtsprechungsregeln für die steuerliche Beurteilung weiterhin für einschlägig gehalten.

Danach kommt es für die Beantwortung der Frage, ob der Verlust eines Darlehens oder die Inanspruchnahme einer Sicherheit zu nachträglichen Anschaffungskosten führt, weiterhin darauf an, ob diese Finanzierungshilfe des Gesellschafters in einem Zeitpunkt der Gesellschaft gewährt wurde, in dem ein ordentlicher Kaufmann der Gesellschaft Eigenkapital zugeführt hätte. Wesentliche Fallgruppen einer solchen eigenkapitalersetzenden Finanzierung sind krisenbestimmte Darlehen und die Hingabe von Gesellschafterdarlehen als funktionales Eigenkapital. Offen ist, ob auch der Bundesfinanzhof die Rechtsprechungsregeln zum Eigenkapitalersatz weiterhin anwenden wird.



# ERLEICHTERTE VORAUSSETZUNGEN FÜR DEN GESUNDHEITSFREIBETRAG

Nicht neu, aber wenig genutzt: Jeder Arbeitgeber hat die Möglichkeit, steuer- und beitragsfreie Zuschüsse zur Gesundheitsförderung an die Beschäftigten zu zahlen. Leistungen des Arbeitgebers zur betrieblichen Gesundheitsvorsorge und zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands sind bis zur Höhe von 500 € im Kalenderjahr steuerfrei (§ 3 Nr. 34 EStG) und damit auch beitragsfrei in der Sozialversicherung. Bislang verlangt die Finanzverwaltung einen Nachweis dafür, dass die Maßnahmen von einem besonders qualifizierten Anbieter erbracht werden. Das Finanzgericht Bremen hat diese Praxis jetzt gelockert.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass der Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Leistungen finanziert, die in puncto Qualität, Zweckbindung

und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a des Fünften Sozialgesetzbuchs (SGB V) genügen. Nach Auffassung des Gerichts müsse der Arbeitgeber nicht nachweisen, dass der Anbieter der Gesundheitsmaßnahmen über eine besondere Qualifikation verfügt. Es gebe keine Rechtsgrundlage, diese Nachweise zu verlangen.

Erfüllen die bezuschussten Maßnahmen Mindestanforderungen an Qualität und Zielgerichtetheit, reicht das für die Steuerfreiheit aus. Diese Mindestanforderungen sind erfüllt, wenn die Maßnahmen durch Physiotherapeuten, Heilpraktiker und qualifizierte Fitnesstrainer erbracht werden. Danach sind selbst Gymnastikkurse, strukturelle Körpertherapie, Physiotherapie, Personal Training und Massagen steuerfrei.

Mit Verabschiedung des Präventionsgesetzes wurde für alle Krankenkassen ein einheitliches Zertifizierungsverfahren eingeführt. Zertifizierte Präventionsangebote erfüllen seither automatisch die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit. Die Einzelfallprüfung durch das Finanzamt entfällt. Dennoch sollten Arbeitgeber künftig darauf achten, dass der Anbieter eine entsprechende Zertifizierung vorweisen kann.

Im Einzelfall können auch Maßnahmen, die mehr als 500 € kosten, steuerfrei sein. Voraussetzung ist, dass es sich um medizinisch notwendige Maßnahmen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse handelt.

## Alle Steuerzahler

# NEUIGKEITEN FÜR ÜBUNGSLEITER

Die Nutzung des sogenannten Übungsleiterfreibetrags ist in der Praxis weit verbreitet. Nicht nur die Verantwortlichen gemeinnütziger Organisationen kommen mit dieser Regelung in Berührung. Viele ehrenamtlich Engagierte, die für ihre Tätigkeit zumindest eine symbolische Entschädigung erhalten, kennen und nutzen den Übungsleiterfreibetrag in Höhe von 2.400 € pro Jahr.

Voraussetzung für den Erhalt des jährlichen Freibetrags ist neben der Tätigkeit für eine gemeinnützige Organisation, bei der direkt auf andere Menschen eingewirkt wird (Trainer, Betreuer und Ähnliches), die Nebenberuflichkeit. Diese Voraussetzung wird in der Praxis häufig übersehen, spielt aber eine große Rolle, da der Freibetrag nicht genutzt werden kann, wenn eine Tätigkeit ausgeübt wird, die dem Hauptberuf zuzuordnen ist. In der Vergangenheit war dabei häufig strittig, wann eine Beschäftigung zum Hauptberuf wird.

Vor vielen Jahren hat der Bundesfinanzhof dazu in einem Urteil verlauten lassen, dass dann von Nebenberuflichkeit ausgegangen werden kann, wenn die Tätigkeit nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitberufs in Anspruch nimmt. Die Finanzverwaltung hat das dankbar aufgegriffen und verlangte seither, dass anhand tariflicher Arbeitszeiten oder Ähnlichem eine genaue Zeitgrenze ermittelt wird. Dabei hat sich regelmäßig ein Wert zwischen 12 und 13 Wochenstunden ergeben.

Kürzlich hat sich die Finanzverwaltung nun dahingehend geäußert, dass bis zu einer wöchentlichen Arbeitszeit von 14 Stunden ohne weitere Einzelfallprüfung immer von Nebenberuflichkeit ausgegangen werden kann – zur Vereinfachung. Der Nachweis einer höheren Grenze nach den bisherigen Grundsätzen bleibt unbenommen.

Eine ganz andere Problematik ergibt sich bei Ehrenamtlichen, deren Entschädigung die damit verbundenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (z. B. Fahrtkosten, Kosten für Schulungen/Ausbildungen) in einzelnen Jahren nicht übersteigt und es deshalb zu einem Verlust kommt. Wegen des Gesetzeswortlauts, der einen Abzug von Aufwendungen bei entsprechenden Tätigkeiten nur zulässt, soweit der Freibetrag überschritten wird, versagen einzelne Finanzämter immer wieder die steuerliche Berücksichtigung eines Verlusts. Dem steht jedoch die eindeutige Rechtsprechung verschiedener Finanzgerichte entgegen, sodass es sich auf jeden Fall empfiehlt, gegen entsprechende Bescheide vorzugehen.

Wegen der Gleichartigkeit der Regelungen ist davon auszugehen, dass die Grundsätze auch auf die sogenannte Ehrenamtspause in Höhe von 700 € anzuwenden sind.

## DIE DOKUMENTATION VON VERRECHNUNGSPREISEN UND DAS COUNTRY-BY-COUNTRY-REPORTING

Geschäftsbeziehungen innerhalb eines Konzernverbands erfordern grundsätzlich eine Gewinnabgrenzung, d.h. es müssen Verrechnungspreise für Liefer- und Leistungsbeziehungen festgesetzt werden, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Die Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) hat einen neuen standardisierten, dreistufigen Ansatz zur Dokumentation von internationalen Verrechnungspreisen beschlossen. Durch die zügige Übernahme der OECD-Empfehlungen in Entwürfe zur Änderung von EU-Richtlinien müssen auch deutsche Unternehmen mit einer baldigen Umsetzung der neuen Anforderungen rechnen.

Der dreistufige Dokumentationsansatz der OECD geht über die derzeit bestehende Dokumentationspflicht bei Verrechnungspreisen, die in § 90 Abs. 3 AO sowie der sogenannten Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung geregelt ist, hinaus: Er besteht aus einem Master-File,

einem Local-File und dem sogenannten Country-by-Country-Reporting (CbCR). Zudem sollen innerhalb der EU eine allgemeine CbCR-Pflicht sowie eine entsprechende Publizitätspflicht eingeführt werden.

Das Master-File soll einen Überblick über die globale Geschäftstätigkeit, wie eine allgemeine Beschreibung des Unternehmens und der Unternehmensstrategie sowie der Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, und die Verrechnungspreispolitik des Unternehmens geben. Derzeit wird erwogen, diese Berichtspflicht auf Unternehmen mit konsolidierten Umsatzerlösen von jährlich mehr als 100 Mio. € anzuwenden.

Das Local-File enthält eine Aufstellung aller wesentlichen Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Konzerngesellschaften und soll in erster Linie dazu beitragen, den Nachweis zu erbringen, dass das Unternehmen seine Geschäftsbeziehungen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrund-

satzes abgewickelt hat. Diese Local-File-Dokumentationspflicht soll sich voraussichtlich auf Unternehmen erstrecken, deren Entgelte aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen mehr als 5 Mio. € für Lieferungen oder mehr als 0,5 Mio. € für Leistungen betragen.

Das CbCR stellt eine zentrale Neuerung dar, weil es sich um eine bisher im deutschen Steuerrecht nicht vorhandene Berichtspflicht handelt. In diesem sollen in einer länderbezogenen Darstellung unter anderem Informationen hinsichtlich der internen und externen Umsätze, der jeweiligen Vorsteuerergebnisse, der gezahlten Steuern, des Kapitals und der Mitarbeiteranzahl ausgewiesen werden. Von dem CbCR sollen voraussichtlich Unternehmensgruppen mit mehr als 750 Mio. € an Umsatzerlösen betroffen sein.

Da eine Umsetzung der neuen Dokumentationsanforderungen in deutsches Recht noch für das Jahr 2016 erwartet wird, besteht unmittelbarer Handlungsbedarf.

## DER ENTWURF DER „VERWALTUNGSGRUNDSÄTZE BETRIEBSSTÄTTENGEWINNAUFTEILUNG“

Fragen der Betriebsstättenbesteuerung sind regelmäßig Streitpunkt in Betriebsprüfungen. Angestoßen durch die Entwicklungen auf OECD-Ebene ist auch der Gesetzgeber in den vergangenen Jahren aktiv geworden und hat den Authorized OECD Approach (AOA) in § 1 AStG als Einkünftekorrekturnorm implementiert. Nach dem AOA gilt die Fiktion der uneingeschränkten Selbstständigkeit der Betriebsstätte, sodass diese im Ergebnis wie eine Tochtergesellschaft besteuert werden soll. Hierfür sind in einem ersten Schritt anhand von wesentlichen Personalfunktionen die Vermögenswerte und Chancen und Risiken zuzuordnen. Anschließend ist ein sogenanntes Dotationskapital zu berechnen und Fremdkapitalaufwendungen sind zu allokalieren. In einem zweiten Schritt sind unternehmensinterne Transaktionen (sogenannte Dealings) zu identifizieren und fremdüblich zu vergüten.

Bereits 2014 wurde ergänzend die Betriebsstättenengewinnaufteilungsverordnung

(BsGaV) erlassen. In der Verordnungsbegründung wies das Bundesministerium der Finanzen (BMF) darauf hin, dass weitergehende Einzelheiten einem ergänzenden BMF-Schreiben vorbehalten sind, sodass auch für die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Betriebsstätten der bereits von den Funktionsverlagerungen bekannte Dreiklang aus Gesetz, Verordnung und BMF-Schreiben angestrebt wird.

Am 18.3.2016 hat das BMF nunmehr den Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättenengewinnaufteilung – VWG BsGa“ veröffentlicht und eine Verbandsanhörung eingeleitet. Auf 152 Seiten und in 464 Textziffern nimmt das BMF (überwiegend anhand kurzer Beispielfälle) zur Anwendung der gesetzlichen Neuregelung des § 1 AStG und insbesondere zu den auslegungsbedürftigen Einzelfallregelungen der BsGaV Stellung. Die Veröffentlichung des BMF-Schreibens im Bundessteuerblatt ist für die zweite Hälfte des Jahres 2016 geplant.

Für Unternehmen, die mittels Betriebsstätten grenzüberschreitend tätig sind, ist künftig die Erstellung einer sogenannten Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 BsGaV) verpflichtend. Dabei handelt es sich inhaltlich um eine eigenständige Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Betriebsstätte, in der insbesondere auch Dealings abzubilden sind. Die Hilfs- und Nebenrechnung muss sowohl für ausländische als auch inländische Betriebsstätten (jeweils spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuerklärung) erstellt werden und ist erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, aufzustellen. Der Steuerpflichtige hat seine Zuordnungsentscheidung sowie die Angemessenheit der Dealings auch entsprechend zu dokumentieren, sodass die Hilfs- und Nebenrechnung die Verrechnungspreisdokumentation ergänzt.

## STEUERPFLICHT BEI TESTAMENTARISCH ANGEORDNETER VERZINSUNG EINES VERMÄCHTNISSES

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 20. 10. 2015 entschieden, dass Zinsen, die auf einer in einem Berliner Testament angeordneten Verzinsung eines erst fünf Jahre nach dem Tod des Erblassers fälligen Vermächtnisanspruchs beruhen, beim Vermächtnisnehmer steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen sind.

Die Eltern des Klägers hatten ein Berliner Testament errichtet und sich gegenseitig zum Alleinerben eingesetzt. Die Ehegatten setzten dem Kläger nach dem ersten Erbfall als Vermächtnis einen Geldbetrag in Höhe des beim Tod des Erstversterbenden geltenden Freibetrags bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer aus. Dieser Betrag sollte erst fünf Jahre nach dem Tod des zuerst Versterbenden fällig werden und war mit 5 % bis zur Auszahlung zu verzinsen. Der Vater des Klägers verstarb 2001. Im

Jahr 2007 verzichtete der Kläger unter anderem auf seine bis dahin noch nicht erfüllten Ansprüche aus dem Vermächtnis. Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2006 die Zinsen für fünf Jahre als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Kläger wendete sich gegen diese Festsetzung.

Der BFH stellte fest, dass der Vermächtnisanspruch eine Kapitalforderung darstellt, die bereits mit Eintritt des ersten Erbfalls entstanden ist, und die Zinsen deshalb Einkünfte aus Kapitalvermögen sind. Diese ertragsteuerliche Bewertung gilt auch dann, wenn man der Auffassung des Klägers folgt, dass ihm ein Gesamtbetrag, Vermächtnis zuzüglich Zinsen, im Jahr 2006 zugewendet worden war, der ausschließlich der Erbschaftsteuer unterliegt. Laut BFH handelt es sich um eine unfrei-

willige Kreditgewährung an die Erben, die in einen Kapital- und in einen Zinsanteil aufzuteilen ist. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschied der BFH aber, dass dem Kläger die Zinsen nicht im Jahr 2006 zugeflossen waren. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt. Das Innehaben von (fälligen) Ansprüchen oder Rechten führt nach ständiger Rechtsprechung den Zufluss von Einnahmen regelmäßig noch nicht herbei, auch eine Stundung stellt keine den Zufluss begründende Verfügung über die Kapitalerträge dar. Erst mit dem Verzicht auf die fälligen Beträge im Jahr 2007 hat der Kläger wirtschaftlich über die Zinsen verfügt und damit den steuerlichen Zufluss bewirkt.

Die RSM Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein unabhängiges Mitglied des RSM Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 11 Old Jewry, London EC2R 8DU. Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.

© RSM International Association, 2016

### Impressum

#### Herausgeber

RSM Deutschland GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 4, 40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 2116 00 55-417

#### V.i.S.d.P.

Gregor Schmidt  
c/o RSM Deutschland GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 4, 40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 2116 00 55-417

#### Konzeption und Realisation

valido marketing services GmbH

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Den Newsletter WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL finden Sie auf unserer Website [www.rsmgermany.de](http://www.rsmgermany.de).