

# WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL

Ausgabe Nr. 3 | Juni 2017

## INHALT

### Editorial

Tax Compliance Management 1

### Schwerpunktthema

Crowdfunding; alternative Finanzierungs-  
möglichkeit für Start-up-Unternehmen und  
Risikoanlage für Investoren 2

### Unternehmensbesteuerung

Bundesverfassungsgericht verwirft § 8c KStG 3

Abgeltungsteuer bei mittelbarer Beteiligung 4

### Alle Steuerzahler

Fallstricke bei der pauschalen  
Besteuerung von Sachzuwendungen 3

Geringwertige Wirtschaftsgüter 4

Abgrenzung Herstellungskosten –  
Erhaltungsaufwand bei Funktionsänderungen  
von Räumen 6

Sozialversicherungsrechtliche Neuerungen  
bei der Beschäftigung von Studenten und  
Praktikanten 7

Steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen  
für Bereitschaftsdienste 8

Private Veräußerungsgeschäfte bei  
Ratenzahlung 8

### Wirtschaft und Recht

Keine Beendigung des Geschäftsführer-  
anstellungsvertrags durch Abberufung 4

Wann gibt es Sonderurlaub? 6

Das neue Mutterschutzgesetz 7

### Kommentar

Mögliche Brexit-Folgen 5

### Umsatzsteuer

Saunaleistungen 4

Zusätzliche Änderungsvoraussetzung in  
Bauträgerfällen 5

### Immobilien

Einheitlicher Erwerbsgegenstand bei der  
Grunderwerbsteuer 6

## Editorial

### TAX COMPLIANCE MANAGEMENT

Aufgrund zunehmender steuerstrafrechtlicher Risiken für Unternehmen und deren Vertreter gewinnen Tax-Compliance-Management-Systeme (Tax-CMS) immer mehr an Bedeutung. Sie stellen sicher, dass Unternehmen ihre steuerlichen Pflichten richtig, vollständig und zeitgerecht erfüllen. Ein Grund für die rasant wachsende Bedeutung dieser Thematik ist die in den letzten Jahren vermehrt auftretende steuerstrafrechtliche Würdigung von Steuerverkürzungen. Die Finanzverwaltung hat dazu die Auffassung geäußert, dass ein wirksames internes Kontrollsystem bei einer Steuerverkürzung als Indiz gegen Vorsatz oder Leichtfertigkeit sprechen kann. Dies ist zunächst zu begrüßen.



Wie ein solches Tax-CMS aussehen kann, ist noch Gegenstand wissenschaftlicher Diskussion. Das Institut der Wirtschaftsprüfer beschreibt beispielsweise Grundzüge, anhand derer eine Orientierung in der Praxis erfolgen kann.

Zum Teil wird die Auffassung vertreten, dass ein Tax-CMS nur dann wirksam und erfolgreich sein kann, wenn es von der Finanzverwaltung verstanden und akzeptiert wird. Dieser Ansatz ist zu weitgehend. Ein eingeführtes, nachweislich funktionsfähiges und von einem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bestätigtes Tax-CMS sollte von der Finanzverwaltung auch als wirksam akzeptiert werden. Die Finanzverwaltung ist derzeit nicht in der Lage, ihrerseits eindeutige und konkrete Vorgaben für ein Tax-CMS bereitzustellen oder eine Prüfung von Tax-CMS sowie der Verfahrensdokumentationen nach GoBD vorzunehmen.

Dadurch ist der Steuerpflichtige zwar auch in Zukunft nicht vor unliebsamen Überraschungen durch die Finanzverwaltung geschützt. Eine abschließende Beurteilung verbleibt (weiterhin) bei der Rechtsprechung. Dennoch vermindert das Tax-CMS steuerstrafrechtliche Risiken erheblich, sodass eine Implementierung derartiger Systeme im Unternehmen unter fachlicher Begleitung anzuraten ist.

**Christian Knöller**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

# CROWDFUNDING: ALTERNATIVE FINANZIERUNGSMÖGLICHKEIT FÜR START-UP-UNTERNEHMEN UND RISIKOANLAGE FÜR INVESTOREN

## 1. Zweck und Ablauf

Crowdfunding stellt eine alternative, internetbasierte Finanzierungsform insbesondere für junge Unternehmen dar, die ihren Kapitalbedarf nicht oder nur unzureichend über den klassischen Fremdfinanzierungsweg der Darlehensgewährung durch Kreditinstitute decken können. Aber auch zur Immobilienfinanzierung dient das Instrument des Crowdfundings.

Der Ablauf eines Crowdfundings stellt sich so dar, dass eine Crowdinvesting-Plattform über eine Internetseite installiert wird. Die Investitionsmöglichkeit steht den (potenziellen) Investoren deshalb ausschließlich über das Internet zur Verfügung („open call through the internet“). Auf dieser Internetseite wird das Fundingprojekt präsentiert. Die Vermittlung zwischen Investor und Kapitalnehmer erfolgt dann über eine eigens dafür eingerichtete Webplattform („specifically designed platform“). Die fremdkapitalgebenden Investoren können anschließend ab Beginn der Fundingfrist auf dieser Internetseite das Vertragsangebot der kapitalsuchenden Unternehmen annehmen.

## 2. Verbreitung

Insbesondere in den USA ist Crowdfunding zunehmend ein beliebtes Finanzierungs- und Investitionsmodell. Aber auch in Europa wächst der Crowdfunding-Markt – beginnend auf einem niedrigen Niveau – in rasantem Tempo. Europaweit erreicht er ein Volumen von rund 4,6 Mrd. € pro Jahr, wobei das Volumen in Deutschland nur rund 272 Mio. € pro Jahr beträgt.

## 3. Finanzierungsformen

Crowdfunding-Investitionen zeichnen sich dadurch aus, dass zahlreiche interessierte Investoren (crowd) jeweils in begrenztem Umfang Kapital für das Unternehmen zur

Verfügung stellen. Auf diese Weise soll das Investitionsrisiko auf viele Investoren mit kleinen Beträgen verteilt werden. Deshalb auch die Bezeichnung „Schwarmfinanzierung“.

Die Finanzierung kann über Fremdkapitalhingabe im Rahmen eines kreditbasierten Crowdfundings erfolgen (Crowdlending), wobei die Geldgeber das Versprechen erhalten, dass ihnen der eingesetzte Betrag mit oder ohne Zinsen zurückgezahlt wird.

Beim Crowdinvesting (Equity-based Crowdfunding) erhält der Geldgeber Eigenkapitaltitel und kann auf diese Weise an Gewinnausschüttungen partizipieren bzw. später einen Gewinn aus dem Anteilsverkauf realisieren.

Auch Mischformen zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung sind möglich (z. B. partiarisches Darlehen oder Genussrechte in bestimmter Ausgestaltung).

## 4. Regulierung und Investorenrisiko

Die Finanzierungsform des Crowdfundings erfährt in vielen Ländern eine spezielle gesetzliche Regulierung, vor allem um Verbraucher vor den Risiken derartiger Investments zu schützen. Scheitert das Unternehmen oder Projekt, ist im schlimmsten Fall das gesamte eingezahlte Geld verloren.

Jeder, der in Deutschland Bankgeschäfte und Finanzdienstleistungen anbieten will, benötigt dafür die Erlaubnis der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Doch werden keineswegs alle Unternehmen kontrolliert, die auf dem Finanzmarkt tätig sind. Wenn Anbieter keine Erlaubnis der BaFin für ihre Aktivitäten brauchen und nur wenige gesetzliche Vorgaben erfüllen müssen, spricht man vom sogenannten grauen Kapitalmarkt.

Viele Crowdfunding-Plattformen sind so ausgestaltet, dass sie keine Erlaubnis benötigen und damit auch nicht von der BaFin beaufsichtigt werden. Deshalb gehören diese Plattformen zum sogenannten grauen Kapitalmarkt. Das heißt selbstverständlich nicht, dass alle Angebote dort zwangsläufig unseriös sind. Es bedeutet lediglich, dass dieses Marktsegment staatlich nicht reguliert ist. Damit werden weder die dort angebotenen Finanzprodukte noch die Seriosität und Bonität von Anbietern und Investoren kontrolliert. Für die Geschäfte, die hier abgeschlossen werden, gibt es keine ständige Aufsicht, keine Bilanzkontrolle und keine Einlagensicherung.

Gegebenenfalls muss der Anbieter lediglich einen Prospekt bei der Aufsicht hinterlegen, wenn er eine Crowdfunding-Kampagne starten will. Den Prospekt prüft die BaFin zwar darauf, ob er vollständig und frei von Widersprüchen ist. Die BaFin untersucht aber nicht, ob er auch inhaltlich richtig ist. Investoren sollten sich deshalb zuvor sorgfältig über Risiken informieren und fachkundige Beratung in Anspruch nehmen.

## 5. Ertragsteuerliche Aspekte

Crowdfunding-Investoren können Privatanleger oder betriebliche Investoren sein. Privatanleger erzielen Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen. Zu beachten ist insbesondere, dass die Kapitalnehmer, die ihren Investoren zur Zahlung von Zinsen aus dem vereinbarten Darlehen oder von Gewinnausschüttungen verpflichtet sind, als Schuldner der Kapitalerträge den Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag von 5,5 % sowie gegebenenfalls Kirchensteuer einzubehalten und ans Finanzamt abzuführen haben. Davon kann nur Abstand genommen werden, wenn ein Freistellungsauftrag oder eine Nichtveranlagungsbescheinigung des Investors vorliegt.

## BUNDESVERFASSUNGSGERICHT VERWIRFT § 8C KStG

§ 8c KStG ordnet ab dem 01.01.2008 im Grundsatz an, dass bei einer Übertragung – in der Regel eine Veräußerung – von mehr als 25 % von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft der Verlustvortrag dieser Kapitalgesellschaft entsprechend anteilig entfällt. Eine Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft führt zum vollständigen Wegfall des Verlustvortrags dieser Kapitalgesellschaft (vgl. ausführlich zur Thematik Schwerpunktthema Ausgabe 2/2016). Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in einem aktuellen Beschluss die Regelung für den streiterheblichen Fall einer Übertragung zwischen 25 und 50 % als verfassungswidrig beurteilt. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum 01.01.2008 den Verlustabzug für Kapitalgesellschaften in diesen Fällen des Wechsels des Anteilseigners neu zu

regeln. Es ist davon auszugehen, dass die Verfassungswidrigkeit auch bei Übertragungen von mehr als 50 % der Anteile besteht und daher eine Neuregelung auch insoweit erfolgen wird. Diese gilt dann für alle verfahrensrechtlich noch änderbaren Veranlagungen, d. h. für Steuerbescheide, die aufgrund eines Einspruchs- oder Klageverfahrens noch offen sind oder die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind. Es bleibt abzuwarten, wie die gesetzliche Neuregelung aussehen wird.

Ergänzend ist auf die parallel wirkende Norm des § 8d KStG hinzuweisen: Diese regelt ab dem 01.01.2016 einen Erhalt des Verlustvortrages auch beim Wechsel des Anteilseigners, wenn der Betrieb in bestimmter Weise fortgeführt wird. (Zu diesem fortführungsgebundenen Erhalt des Verlustvortrags siehe das Editorial unserer

Ausgabe 5/2016.) Das BVerfG hebt in diesem Zusammenhang hervor, dass damit der Anwendungsbereich von § 8c KStG in einer Weise reduziert worden ist, welche die Vorschrift nunmehr möglicherweise verfassungsgemäß sein lässt. Der Gesetzgeber stellt für den Verlustabzug nicht mehr ausschließlich auf einen Anteilseignerwechsel ab, sondern misst nun auch der Fortführung desselben Geschäfts betriebsmaßgebliche Bedeutung bei. Eine abschließende verfassungsrechtliche Beurteilung hat das Gericht jedoch nicht getroffen. Möglicherweise erstreckt der Gesetzgeber deshalb lediglich die Norm des § 8d KStG zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag rückwirkend auf alle offenen Fälle ab dem 01.01.2008 – in der Hoffnung, damit eine Verfassungsmäßigkeit von § 8c KStG erreichen zu können.

### Alle Steuerzahler

## FALLSTRICKE BEI DER PAUSCHALEN BESTEUERUNG VON SACHZUWENDUNGEN

Die steuerliche Erfassung des geldwerten Vorteils bei Sachzuwendungen ist in letzter Zeit immer stärker in den Fokus von Betriebsprüfern gerückt. Seit 2007 regelt § 37b EStG die Möglichkeit, Sachzuwendungen sowohl an fremde Dritte als auch an Arbeitnehmer pauschal mit 30 % zu versteuern. Der geldwerte Vorteil des Empfängers ist hierdurch vollständig abgegolten. Das Wahlrecht zur Pauschalierung kann der Zuwendende allerdings für alle Sachzuwendungen an fremde Dritte pro Wirtschaftsjahr nur einheitlich über alle Betriebsstätten hinweg wahrnehmen. Unabhängig davon können die Geschenke an Arbeitnehmer pauschal versteuert werden, aber ebenfalls nur für sämtliche lohnsteuerlichen Betriebsstätten im Inland gemeinsam. Bei Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen wird es nicht beanstandet, wenn diese individuell besteuert werden, obwohl die übrigen Geschenke an fremde Dritte pauschaliert werden. Alternativ kann in diesen Fällen auch der Arbeitgeber des Beschenkten die Pauschalierung durchführen.

Grundsätzlich kann die Pauschalierung laut Bundesfinanzhof (BFH) bis zum Eintritt der Bestandskraft der Lohnsteuer-Anmeldung widerrufen werden, indem eine korrigierte Anmeldung abgegeben wird. Ein solcher Widerruf ist allerdings nur dann wirksam, wenn die über die ursprüngliche pauschale Besteuerung informierten Empfänger auch über den Widerruf unterrichtet werden. Im Insolvenzfall könnte der Verwalter beispielsweise die Pauschalsteuern zugunsten der Insolvenzmasse zurückholen. Nach allgemeiner Verkehrsauffassung angemessene Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass werden von § 37b EStG nicht berührt. Die Vereinfachungsregelungen für die Aufteilung der Gesamtkosten etwa bei VIP-Logen gelten ebenfalls. Bei Incentive-Reisen hingegen, die mindestens eine Übernachtung umfassen, werden von der Finanzverwaltung die Bewirtungsaufwendungen in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung eingerechnet. Außerdem ist die Pauschalierung möglich, sofern Bewirtungsaufwendungen vorliegen, die der Höhe nach als unangemessen anzusehen sind.

Insgesamt ist zu beachten, dass laut BFH ausschließlich solche betrieblich veranlassten Sachzuwendungen und Geschenke von § 37b EStG erfasst werden, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Durch § 37b EStG wird weder eine eigenständige Einkunftsart begründet noch der einkommensteuerrechtliche Lohnbegriff erweitert; es handelt sich nur um eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer. In der Regel unterliegen Sachzuwendungen an Privatkunden deshalb nicht diesem Anwendungsbereich. Wenn die Aufwendungen für die Sachzuwendung selbst als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, kann der Schenkende die Pauschalsteuer ebenfalls als Betriebsausgabe geltend machen.

Gern unterstützen wir Sie bei der korrekten Anwendung des § 37b EStG, gegebenenfalls auch durch die Einholung einer kostenlosen Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG beim Finanzamt.

## GERINGWERTIGE WIRTSCHAFTSGÜTER

Durch das vom Bundestag bereits beschlossene Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassung ist vorgesehen, die Wertgrenze für sogenannte geringwertige Wirtschaftsgüter von bislang 410 € auf 800 € zu erhöhen. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können dann künftig bis zu einem Wert von 800 € (netto) sofort aufwandswirksam abgeschrieben werden. Darüber hinaus wird auch die Wertgrenze für die Bildung eines Sammelpostens von 150 € auf künftig 250 € angehoben. Somit können Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 250,01 € bis 1.000,00 € in einem Sammelposten zusammengefasst und über fünf Jahre abgeschrieben werden. Die neuen Wertgrenzen sollen einheitlich erstmals für Anschaffungen ab 01.01.2018 gelten. Der Bundesrat wird sich voraussichtlich in seiner Sitzung am 02.06.2017 mit dem Gesetzesentwurf befassen. Es wird davon ausgegangen, dass der Bundesrat seine Zustimmung erteilt.

## SAUNALEISTUNGEN

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Saunaleistungen ist seit dem 01.07.2015 problematisch. Denn ab diesem Zeitpunkt sind Saunaleistungen – anders als die sonstigen unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze – mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Denkbar sind hier drei Lösungsmöglichkeiten, nämlich erstens die Besteuerung des Gesamtentgelts mit dem Regelsteuersatz, zweitens die Besteuerung insgesamt mit dem ermäßigten Steuersatz sowie drittens die Aufteilung des Gesamtentgelts in einen ermäßigt und einen nicht ermäßigt zu versteuernden Teil. Ein aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung ordnet deshalb an:

- 1) Wird für den Saunabesuch ein gesondertes Entgelt erhoben, wird dieses mit dem Regelsteuersatz versteuert.
- 2) Liegt ein Gesamtentgelt für eine einheitliche Leistung vor, wird dieses mit dem Regelsteuersatz versteuert, es sei denn...
- 3) ... die Saunaleistung ist von untergeordneter Bedeutung, wie z. B. eine kleine Dampfgrotte ohne Zugangskontrolle in einem Schwimmbad.

## ABGELTUNGSTEUER BEI MITTELBARER BETEILIGUNG

In einem aktuellen Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung – Zinsen aus einem Darlehen eines mittelbar beteiligten Anteilseigners an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Abgeltungsteuer unterliegen. Aus dem Gesetzeswortlaut und dem Sinn und Zweck der Vorschrift ist nicht ableitbar, dass der Gesetzgeber Kapitaleinkünfte bei mittelbarer Beteiligung am Darlehensschuldner genauso behandeln wollte wie bei unmittelbarer Beteiligung. Hierzu hätte

eine ausdrückliche Regelung erfolgen müssen.

Diese für den Steuerpflichtigen günstige Regelung findet jedoch dann keine Anwendung, wenn der Darlehensgläubiger auf die Gesellschaft, an der er unmittelbar beteiligt ist, einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, indem er z. B. über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt oder besondere Umstände gegeben sind, die zu einer faktischen Beherrschung der Gesellschafterversammlung führen.

## KEINE BEENDIGUNG DES GESCHÄFTSFÜHRER- ANSTELLUNGSVERTRAGS DURCH ABBERUFUNG

Das Oberlandesgericht Karlsruhe hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass eine Koppelvereinbarung in einem Anstellungsvertrag eines Geschäftsführers einer GmbH, die die sofortige Beendigung des Anstellungsvertrags mit Zugang der Bekanntgabe des Abberufungsbeschlusses vorsieht, unwirksam ist. Die Klägerin war Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH. In ihrem Anstellungsvertrag war geregelt, dass das Vertragsverhältnis mit Abberufung durch Zugang des Beschlusses endet. Im Übrigen war eine Kündigung des Anstellungsvertrags nur schriftlich aus wichtigem Grund unter Angabe der Gründe zulässig. In einer Gesellschafterversammlung wurde beschlossen, die Klägerin als Geschäftsführerin abzurufen und ihr Anstellungsverhältnis außerordentlich fristlos zu kündigen. Ein Kündigungsschreiben ohne schriftliche Angabe von Gründen wurde ihr am selben Tag ausgehändigt.

Gründe vor. Die fristlose Kündigung war auch nicht als ordentliche Kündigung wirksam, da durch den Anstellungsvertrag die ordentliche Kündigung ausgeschlossen war. Das Anstellungsverhältnis wurde ebenfalls nicht durch die Abberufung beendet. Die Koppelvereinbarung war rechtsunwirksam, da sie gegen zwingende gesetzliche Vorschriften zu Mindestkündigungsfristen verstieß. Sie konnte auch nicht einschränkend dahingehend ausgelegt werden, dass der Anstellungsvertrag nicht sofort mit Abberufung endete, sondern erst nach Ablauf der gesetzlichen Mindestkündigungsfrist. Zum einen war eine solche Auslegung nicht mit dem Anstellungsvertrag vereinbar, der eine ordentliche Kündigung ausschloss. Zum anderen handelte es sich nach Feststellung des Gerichts bei der Koppelvereinbarung um eine allgemeine Geschäftsbedingung. Als solche war sie rechtsunwirksam, da sie aufgrund des Verstoßes gegen zwingendes Recht eine unangemessene Benachteiligung darstellte. Eine einschränkende Auslegung einer allgemeinen Geschäftsbedingung scheiterte nach der gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs am Verbot der sogenannten geltungserhaltenden Reduktion.

Das Gericht stellte fest, dass der Anstellungsvertrag nicht beendet war. Die fristlose Kündigung war schon deshalb unwirksam, weil die vereinbarte Schriftform für die Angabe der wichtigen Gründe nicht eingehalten worden war. Auch lagen nach Feststellung des Gerichts keine wichtigen



## MÖGLICHE BREXIT-FOLGEN

Der britische EU-Austritt wird nicht nur die Wirtschaftsbeziehungen zwischen der Europäischen Union (EU) und dem Vereinigten Königreich (UK) ganz wesentlich beeinflussen, sondern auch erhebliche steuerliche Auswirkungen sowohl für britische als auch auf deutsche Unternehmen haben. Welche steuerlichen Folgen der seitens UK beantragte Austritt aus der EU haben wird, lässt sich ehrlicherweise nicht zuverlässig vorhersagen. Es ist aber abzu-sehen, dass in der täglichen Buchhaltungsarbeit gravierende Änderungen eintreten werden. Derzeit sind Lieferungen von und nach UK eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung aufseiten des Lieferanten bzw. ein umsatzsteuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb aufseiten des Erwerbers. Mit dieser Handhabung wurde das System der früheren Einfuhrumsatzsteuern ersetzt. An die Stelle einer Liquiditätsbelastung trat eine rein deklaratorische Pflicht. Wenn nun UK aus der EU austritt, werden Lieferungen von Deutschland nach UK zu umsatzsteuerfreien Ausfuhrlieferungen. Inwieweit bei der Einfuhr nach UK eine Einfuhrabgabe erhoben wird, bleibt abzuwarten. Gleiches gilt natürlich auch im umgekehrten Fall, also z. B. bei der Einfuhr von schottischem Whiskey oder englischem Rohöl; diese unterliegt dann grundsätzlich der deutschen Einfuhrumsatzsteuer sowie gegebenenfalls den Einfuhrabgaben.

Ungünstiger wird voraussichtlich die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzzahlungen, da die Mutter-Tochter-Richtlinie sowie die Zins- und Lizenzrichtlinie nach einem Austritt keine Anwendung mehr finden. Ohne die Anwendung dieser EU-Richtlinien unterliegen Dividendenausschüttungen einer englischen Tochtergesellschaft an eine deutsche Muttergesellschaft der englischen Quellensteuer. Das gilt auch im umgekehrten Fall. Die Quellensteuer wird auf die im Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Grenze beschränkt, wenn bestimmte Anträge gestellt werden. Die englische Premierministerin hat mittlerweile angekündigt, niedrigere Steuersätze für Kapitalgesellschaften in UK einzuführen. Das kann dazu führen, dass in UK ansässige Kapitalgesellschaften als niedrig besteuert gelten. Ohne EU-Zugehörigkeit unterliegen die Einkünfte solcher Kapitalgesellschaften in Deutschland der sogenannten Hinzu-rechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz. Für in der EU ansässige Gesellschaften wurde diese Hinzurechnungsbesteuerung auf Drängen des Europäischen Gerichtshofs ausgenommen. Nach erfolgtem EU-Austritt werden sich deutsche Steuerpflichtige mit englischen Kapitalgesellschaften nicht mehr auf diese Regelung berufen können.

Bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen sollte der Brexit bereits bei laufen-



**Armin Kroniger**  
Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

den Vorgängen im Auge behalten werden. Grund dafür sind weitreichende Halte- und Beobachtungsfristen, die mit einer steuerneutralen Umstrukturierung einhergehen. Der Tausch deutscher GmbH-Anteile gegen Anteile an einer englischen Kapitalgesellschaft ist derzeit steuerneutral möglich, vorausgesetzt, die erhaltenen Ltd.-Anteile werden für einen Zeitraum von sieben Jahren gehalten. Schon derzeit wird es für möglich erachtet, dass die Veränderung des Status der aufnehmenden Gesellschaft hin zu einer Nicht-EU-Gesellschaft einen Nachversteuerungstatbestand erfüllt. Als Fazit ist vorherzusagen: Der Warenaustausch mit UK wird nach einem erfolgten Brexit komplizierter und teurer werden als bisher. Gleiches gilt für etwaige Investitionen in UK. Auch hier wird die steuerliche Unsicherheit zunehmen.

### Umsatzsteuer

## ZUSÄTZLICHE ÄNDERUNGSVORAUSSETZUNG IN BAUTRÄGERFÄLLEN

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte erneut Gelegenheit, seine Rechtsprechung zu den sogenannten Bauträgerfällen zu konkretisieren. Hintergrund ist der Umstand, dass der BFH im Jahr 2013 im Widerspruch zu den damals gültigen Verwaltungsanweisungen entschied, dass Bauträger keine Bauleistenden sind und deshalb für bezogene Bauleistungen nicht Steuerschuldner im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens sind. Dieser Auffassung schloss sich das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 05.02.2014 zwar an, gleichwohl mussten die Altfälle entsprechend neu gewürdigt werden.

Dazu schuf der Gesetzgeber eine Übergangsregelung für Altfälle (Stichtag: 15.02.2014), um bei Rückerstattung der gezahlten Steuern an den nur vermeintlichen Steuerschuldner (Bauträger) keinen

Ausfall von Umsatzsteuer in erheblichem Maß zu erleiden. Nach einer gesetzlichen Übergangsregelung ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Steuerfestsetzung zu ändern, wenn der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert und beide davon ausgegangen waren, dass der Leistungsempfänger die Steuer auf die vom Leistenden erbrachte Leistung schuldet. Der Bauleistende kann seinen Anspruch auf Zahlung der Umsatzsteuer gegen den Bauträger an das Finanzamt abtreten.

Der BFH hat nunmehr aus dem Zweck, dem Sinnzusammenhang und dem Wortlaut der Übergangsregelung eine zusätzliche Änderungsvoraussetzung herausgearbeitet: Das Finanzamt darf die Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer nur dann ändern, wenn

diesem ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht. Im Ergebnis wird somit der Bauhandwerker vollständig von der Mehrwertsteuer auf seine Leistungen entlastet. Er tritt seinen Anspruch gegen den Bauträger auf (weiteren) Werklohn in Höhe der Umsatzsteuer an das Finanzamt ab und tilgt damit zugleich die ihm gegenüber zusätzlich festgesetzte Umsatzsteuer. Er wird damit wirtschaftlich nicht belastet. Auch der Bauträger steht nun so, wie er stünde, wenn alles im Sinne der geänderten BFH-Rechtsprechung verlaufen wäre: Das Finanzamt muss ihm zwar die Umsatzsteuer erstatten, kann aber gleichzeitig mit der Forderung auf Werklohn (in Höhe der Umsatzsteuer), die ihm vom Bauhandwerker abgetreten wurde, aufrechnen.

## EINHEITLICHER ERWERBSGEGENSTAND BEI DER GRUNDERWERBSTEUER

Rechtsprechung und Finanzverwaltung gehen von jeher davon aus, dass Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht nur der Kaufpreis eines (unbebauten) Grundstücks, sondern zusätzlich auch die Zahlungsverpflichtung ist, die aus einem mit dem Grundstückskaufvertrag in rechtlichem oder objektiv sachlichem Zusammenhang stehenden Bauerrichtungsvertrag resultiert. Ein solcher Grunderwerbsteuerlich einheitlicher Erwerbsgegenstand ist anzunehmen, wenn der Erwerber beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags

gegenüber dem Veräußerer in seiner Entscheidung über das Ob und Wie der Baumaßnahme nicht mehr frei ist und deshalb feststeht, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten (bebauten) Zustand erhält.

In einer aktuellen Entscheidung hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass diese Voraussetzungen auch erfüllt sind, wenn sich die Vertragsparteien in dem Grundstückskaufvertrag lediglich verpflichten, einen Bauerrichtungsvertrag zu schließen.

In einem solchen Fall unterliegt zunächst nur die Gegenleistung laut Grundstückskaufvertrag der Grunderwerbsteuer. Mit (endgültigem) zivilrechtlichem Abschluss des Bauerrichtungsvertrags ändert sich jedoch rückwirkend der Gegenstand des Erwerbsvorgangs dahingehend, dass das Grundstück nunmehr in bebautem Zustand erworben wird, sodass die Grunderwerbsteuer rückwirkend höher festzusetzen ist (§ 14 Nr. 2 GrEStG).

### Wirtschaft und Recht

## WANN GIBT ES SONDERURLAUB?

Konkret definiert wird im Arbeitsrecht der Begriff „Sonderurlaub“ – also bezahlte oder unbezahlte Freistellung zusätzlich zum Jahresurlaub – nicht. Dennoch darf sich der Arbeitnehmer diese Auszeit nicht einfach selbst gönnen. Auch der Sonderurlaub muss genehmigt werden, wozu der Arbeitgeber allerdings aufgrund einer individualrechtlichen Vereinbarung, einer Betriebsvereinbarung oder eines Tarifvertrags verpflichtet sein kann.

§ 616 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) regelt drei Bedingungen, unter denen ein Arbeitnehmer seinen Anspruch auf Vergütung nicht verliert, nämlich wenn er „für eine verhältnismäßig nicht erhebliche Zeit durch einen in seiner Person liegenden Grund ohne sein Verschulden an der Dienstleistung verhindert wird“. Bei

äußeren Umständen wie Staus oder Zugverspätungen kommt Sonderurlaub deshalb nicht in Betracht. Eine allgemein akzeptierte Aufzählung von Gründen für eine bezahlte Freistellung findet sich in § 29 des Tarifvertrags für den öffentlichen Dienst. Danach gibt es unter anderem einen Tag bei der Geburt eines Kindes und zwei Tage beim Tod des Ehe- oder Lebenspartners, eines Kindes oder eines Elternteils. Der dargestellte § 616 BGB ist allerdings dispositiv, kann also durch Arbeits- oder Tarifvertrag bzw. Betriebsvereinbarung erweitert, eingegrenzt oder gänzlich ausgeschlossen werden.

Weiterhin regelt § 629 BGB die bezahlte Freistellung nach einer Kündigung. Hier muss dem Beschäftigten Gelegenheit

zur Meldung bei der Arbeitsagentur, zum Schreiben von Bewerbungen und zur Teilnahme an Vorstellungsgesprächen gegeben werden. Auch für notwendige Arztbesuche muss der Arbeitnehmer bezahlt freigestellt werden, hier bestehen allerdings enge Grenzen, das gilt z. B. nicht bei Teil- und Gleitzeitarbeit.

Ein unbezahlter Sonderurlaub hingegen kann etwa nach § 2 Pflegezeitgesetz genommen werden, um sich bis zu zehn Tagen um einen pflegebedürftigen nahen Angehörigen kümmern zu können. Zur Betreuung erkrankter Kinder unter zwölf Jahren können sich Eltern ebenso unbezahlt freistellen lassen, wenn das laut ärztlichem Attest nötig ist. Hier entsteht sogar ein Anspruch auf Krankengeld.

### Alle Steuerzahler

## ABGRENZUNG HERSTELLUNGSKOSTEN – ERHALTUNGS-AUFWAND BEI FUNKTIONSÄNDERUNGEN VON RÄUMEN

Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach Aufwendungen an einem Gebäude, die aufgrund einer Nutzungsänderung getätigt werden, keine sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen darstellen, sondern als steuerlich ungünstigere nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln sind, ist durch das Finanzgericht Münster infrage gestellt worden. Das Gericht hat entschieden, dass Baumaßnahmen, die im Zusammenhang mit einer Funktions-

änderung von Räumen anfallen, dann keine Herstellungskosten sind, wenn die zur künftigen Wohnnutzung umgebauten Räume nicht erweitert werden, die Grundfläche unverändert bleibt, es zu keiner Substanzvermehrung kommt und nicht nachträglich Bestandteile eingebaut werden, die vorher nicht vorhanden waren.

Die Funktionsänderung, die im Streitfall im Wechsel von der gewerblichen Ver-

mietung zur Vermietung zu Wohnzwecken bestand, stellt zunächst nur ein Indiz für die Annahme von nachträglichen Herstellungskosten dar. So hat auch der Bundesfinanzhof in einem früheren Urteil entschieden. Zu Herstellungskosten kommt es nur, wenn und soweit sich durch bauliche Maßnahmen eine Funktions-/Nutzungsänderung ergibt und sich die Zweckbestimmung der Wohnung ändert.

## DAS NEUE MUTTERSCHUTZGESETZ

Aufgabe des gesetzlichen Mutterschutzes ist es, der (werdenden) Mutter Gesundheitsschutz zu gewährleisten und sie vor finanziellen Einbußen sowie vor dem Verlust des Arbeitsplatzes während der Schwangerschaft und einige Zeit nach der Geburt zu bewahren. Im Wesentlichen stammen die Regelungen zum Mutterschutz aus dem Jahr 1952. Da sich die Arbeitswelt und auch die Erwerbstätigkeit der Frauen selbst seither grundlegend gewandelt haben, sollen mit dem Gesetz zur Neuregelung des Mutterschutzrechts aktuelle gesundheitswissenschaftliche Erkenntnisse umgesetzt und gesellschaftliche Entwicklungen berücksichtigt werden.

Die wesentlichen Neuregelungen werden zum 01.01.2018 in Kraft treten. Hierzu zählt beispielsweise, dass der Mutterschutz

künftig unter anderem auch für Schülerinnen, Studentinnen und Praktikantinnen sowie für Frauen, die in einer Werkstatt für behinderte Menschen beschäftigt sind, gilt. Des Weiteren sollen künftig Arbeitsverbote gegen den Willen einer Schwangeren nicht mehr möglich sein. Zudem soll für die Arbeit nach 20.00 Uhr bis 22.00 Uhr ein behördliches Genehmigungsverfahren mit einer Einzelfallprüfung durch die Aufsichtsbehörde eingeführt werden. Während die Behörde den Antrag prüft, kann die Schwangere grundsätzlich weiterbeschäftigt werden. Von Bedeutung ist diese Neuregelung insbesondere für Schichtdienste, bei denen die Schichten zwischen 20.00 Uhr und 22.00 Uhr enden. Darüber hinaus soll der Arbeitgeber verpflichtet werden, jeden konkreten Arbeitsplatz hinsichtlich des Vorliegens unverantwortbarer Gefährdungen zu beurteilen, denen eine

schwängere Frau ausgesetzt sein kann. Liegen solche Gefährdungen vor, ist der Arbeitgeber gehalten, die Arbeitsbedingungen durch Schutzmaßnahmen umzugestalten.

Bereits unmittelbar nach Verkündung des Gesetzes, die voraussichtlich im Juni/Juli 2017 erfolgen wird, sollen die verlängerte Schutzfrist nach der Geburt eines behinderten Kindes und die Ausweitung des Kündigungsschutzes bei einer Fehlgeburt gelten. So sollen Mütter von Kindern mit Behinderung künftig zwölf anstatt der bisher acht Wochen Mutterschutz erhalten. Zudem soll Frauen, die nach der zwölften Schwangerschaftswoche eine Fehlgeburt erleiden, für einen Zeitraum von vier Monaten nach diesem Ereignis nicht gekündigt werden dürfen.

### Alle Steuerzahler

## SOZIALVERSICHERUNGSRECHTLICHE NEUERUNGEN BEI DER BESCHÄFTIGUNG VON STUDENTEN UND PRAKTIKANTEN

Für Studenten (Praktikanten) besteht in bestimmten Konstellationen Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung. Im Rahmen des „Battle for Talents“ gehen viele Unternehmen den Weg, künftige Mitarbeiter bereits während des Studiums im Rahmen von Anstellungsverhältnissen zu testen und gegebenenfalls auch bereits zu binden, sodass die Anzahl der Beschäftigungsverhältnisse mit Studenten stetig zunimmt. Die Regelungen über die soziale Absicherung von Studenten (Praktikanten) sind nun von den Spitzenverbänden der Sozialversicherungsträger in einem neuen gemeinsamen Rundschreiben überarbeitet und teilweise verschärft worden. Neuerungen gibt es unter anderem bei folgenden Punkten:

Die Hochschulausbildung im Sinne des sogenannten Werkstudentenprivilegs endet nicht mit der letzten Prüfungsleistung, sondern erst mit Ablauf des Monats, in dem der Studierende offiziell vom Gesamtergebnis der Prüfungsleistung unterrichtet wird. Beim Übergang vom Bachelor- zum Masterstudium ist grundsätzlich nicht von einem Fortbestehen der Zugehörigkeit zum Personenkreis der ordentlichen Studierenden auszugehen. Die Absicht, zum nächstmöglichen Zeitpunkt das weiterführende Studium aufnehmen zu wollen, genügt nicht. Bei Beschäftigungen am Wochenende sowie in den Abend- und Nachtstunden kommt die Versicherungsfreiheit aufgrund des Werkstudentenprivilegs auch bei einer Wochenarbeitszeit

von mehr als 20 Stunden in Betracht, wenn die Beschäftigung von vornherein befristet ist; die maximal zulässige Befristungsdauer beträgt 26 Wochen. Studenten, die für ein oder mehrere Semester vom Studium beurlaubt werden, nehmen in dieser Zeit nicht am Studienbetrieb teil. Wird während dieser Zeit eine Beschäftigung ausgeübt, besteht deshalb regelmäßig keine Versicherungsfreiheit.

Betroffene Unternehmen haben sich mit der Thematik im Detail zu beschäftigen. Hervorzuheben ist insbesondere die Notwendigkeit einer ordnungsgemäßen Dokumentation (z. B. aktuelle Immatrikulationsbescheinigung, Zeitrachweise).

## Alle Steuerzahler

# STEUERLICHE BERÜCKSICHTIGUNG VON ZUZÄHLUNGEN FÜR BEREITSCHAFTSDIENSTE

Zuschläge zum Grundlohn für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit sind steuerfrei, sofern sie festgelegte Höchstgrenzen nicht überschreiten (§ 3b EStG). Vergütet ein Arbeitgeber Bereitschaftsdienste aber pauschal zusätzlich zum Grundlohn

ohne Rücksicht darauf, ob die Tätigkeit tatsächlich an einem dieser Tage erbracht wurde, sind die Zuschläge nicht steuerfrei. Das hat aktuell der Bundesfinanzhof entschieden. Die Steuerfreiheit kann man erlangen, wenn die Zuschläge pauschal als

Vorschuss gezahlt und später abgerechnet werden. Dafür sind Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit erforderlich.

## Alle Steuerzahler

# PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE BEI RATENZAHUNG

Gewinne aus dem Verkauf von nicht selbstgenutzten Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, unterliegen der Einkommensteuer. Der Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften ergibt sich aus dem Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Diese Einkünfte-

ermittlungsregel betrifft nur die Frage, wie der Gewinn oder Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft berechnet wird. In welchem Kalenderjahr der Gewinn oder Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft berücksichtigt wird, ist nach dem Zufluss des Erlöses zu beurteilen.

Bei zeitlicher Streckung der Zahlung wird der Veräußerungspreis in mehreren Veranlagungszeiträumen erfasst. Die mit

dem privaten Veräußerungsgeschäft wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen (Anschaffungs-/Herstellungskosten, Werbungskosten) sind in einem solchen Fall auch erst in dem Veranlagungszeitraum anteilig abziehbar, in dem der jeweilige Teilerlös zufließt. Mit dem Zufluss des jeweiligen Teilzahlungsbetrags entsteht damit das steuerliche Ergebnis aus der Veräußerung lediglich anteilig.

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 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. 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, 2017

## 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).