

WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL

Ausgabe Nr. 2 | April 2017

INHALT

Editorial

Nach dem Sanierungserlass ist vor dem Sanierungsgesetz: Gesetzgeber reagiert 1

Schwerpunktthema

Änderungen bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte 2

Alle Steuerzahler

Abfindungen an Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland sind in Deutschland steuerpflichtig 3

Elektronische Kontoauszüge: Aufbewahrung und Archivierung 6

Veräußerungsgewinne bei Mitarbeiterbeteiligungen 8

Wirtschaft und Recht

Die Europäische Aktiengesellschaft (SE) 3

Bilanzgarantien bei Unternehmenskaufverträgen 4

Rechte des Arbeitgebers bei Arbeitsunfähigkeit des Arbeitnehmers 7

Immobilien

Absetzung für Abnutzung bei mittelbarer Grundstücksschenkung 3

Rechtsprechung zur Grunderwerbsteuer 6

Unternehmensbesteuerung

Wirkung der neuen Bewertungsregel für Pensionsrückstellungen auf Ergebnisabführungsverträge 4

Betriebliche Altersvorsorge: Altersgrenze bei Direktzusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer 5

Teilwertabschreibungen auf Warenbestände in der Steuerbilanz 7

Kommentar

Das häusliche Arbeitszimmer – eine Never-Ending Story? 5

Editorial

NACH DEM SANIERUNGSERLASS IST VOR DEM SANIERUNGSGESETZ: GESETZGEBER REAGIERT

Sanierungsgewinne, die durch Forderungsverzicht beim zu sanierenden Unternehmen entstehen, sind aufgrund des sogenannten Sanierungserlasses in der Vergangenheit nicht besteuert worden. Seitdem der Bundesfinanzhof Anfang Februar mit der Veröffentlichung seiner Grundsatzentscheidung diesen Sanierungserlass kippte, ist die Verunsicherung groß.



Die schlimmsten Befürchtungen dürften jedoch vom Tisch sein, da der Bundesrat schon Ende Februar einen Gesetzentwurf vorgelegt hat, der nun von der Bundesregierung geprüft wird. Dieser Gesetzentwurf sieht unter den aus dem Sanierungserlass bekannten Voraussetzungen eine unmittelbare Steuerbefreiung vor (§ 3a EStG-E und § 3a GewStG-E). Allerdings stellt der vollständige Untergang der bestehenden Verlustvorträge eine unnötige Verschärfung dar. Die zwingend erforderliche Genehmigung der Gesetze durch die EU-Kommission gilt aus beihilferechtlichen Gründen jedoch keineswegs als sicher.

Für die akute Sanierungspraxis ist zu unterscheiden: Wurde die Steuer schon per Bescheid erlassen, bleibt es dabei. Hat das Finanzamt eine positive verbindliche Auskunft erteilt und ist der Forderungsverzicht bereits vereinbart, kann auch darauf vertraut werden. Wurde der Verzicht hingegen noch nicht vereinbart, liegt das Festhalten an Stundung und Erlass allein im Ermessen des Finanzamts.

Ohne erteilte verbindliche Auskunft dürfte die Anwendung des Sanierungserlasses ohne Übergangsregelung nicht mehr möglich sein. Hier kann nur noch versucht werden, die Stundung und den Erlass aus sachlichen und persönlichen Billigkeitsgründen im konkreten Einzelfall zu erwirken.

Obwohl die Neuregelung rückwirkend auf alle offenen Fälle anwendbar sein soll, wird diese vorübergehende Ungewissheit akute Sanierungen erheblich erschweren. Insolvenzpläne sind gar von Amts wegen zurückzuweisen, wenn die Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht geklärt ist. Eine Übergangsregelung des Bundesfinanzministeriums bis zum Inkrafttreten des § 3a EStG-E ist deshalb dringend erforderlich.

W. Straube

Winfried Straube

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

ÄNDERUNGEN BEI DER BESTEUERUNG GRENZÜBERSCHREITENDER SACHVERHALTE

Das Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekt, das die OECD auf Wunsch der G20-Staaten durchgeführt hat, ist Anlass für eine Vielzahl von gesetzlichen Änderungen im Bereich des internationalen Steuerrechts. Ende vergangenen Jahres wurden bereits erste Neuregelungen gesetzgeberisch verabschiedet. Weitere Maßnahmen liegen aktuell als Gesetzesentwurf vor.

Beschlossene Änderungen

Im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation wird der dreigliedrige Ansatz übernommen. Die landesspezifische und unternehmensbezogene Dokumentation (Local File) enthält die Sachverhaltsdokumentation – die Beschreibung der grenzüberschreitenden Sachverhalte – und die dazugehörige Angemessenheitsdokumentation. Die Auswahl der angewandten Verrechnungspreismethode ist wie bisher darzustellen und zu begründen.

Neu aus deutscher Sicht ist die zweite Komponente der dreigliedrigen Verrechnungspreisdokumentation: die Stammdokumentation (Master File). Zur Erstellung sind nur solche Unternehmen verpflichtet, deren Jahresumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr 100 Mio. € überschreitet. Die Dokumentationspflicht gilt für nach dem 31.12.2016 beginnende Wirtschaftsjahre. Kerninhalte des Master Files sind eine grafische Darstellung des Organisationsaufbaus, eine kurz gefasste Darstellung der Geschäftstätigkeit, eine Gesamtstrategie für die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter in der Wertschöpfungskette sowie eine allgemeine Beschreibung der konzerninternen Finanzierung.

Die dritte und ebenfalls neue Komponente der verpflichtend zu erstellenden und sanktionsbewehrten Dokumentation ist ein länderbezogener Bericht, das Country-by-Country-Reporting (CbCR), die allerdings nur multinationale Unternehmensgruppen betrifft, deren Konzernumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr

750 Mio. € erreicht hat. Hier sind im Wesentlichen staatenbezogene Kennzahlen (z. B. interne und externe Umsätze, jeweilige Vorsteuerergebnisse, gezahlte Steuern und Mitarbeiteranzahl) anzugeben, die den beteiligten Finanzverwaltungen einen schnellen Überblick geben sollen. Das CbCR ist bereits für nach dem 31.12.2015 beginnende Wirtschaftsjahre zu erstellen und – anders als die beiden vorgenannten Berichtskomponenten – nicht erst im Rahmen einer Betriebsprüfung der Finanzverwaltung vorzulegen, sondern aufgefördert mit Ablauf des dem Berichtsjahr folgenden Jahres an die Finanzverwaltung zu übermitteln (erstmalig im Regelfall bis 31.12.2017). Die Pflicht trifft in der Regel nur Konzernobergesellschaften. Jedoch sind auch Tochtergesellschaften verpflichtet, im Rahmen ihrer Steuererklärung anzugeben, ob sie Teil eines dokumentationspflichtigen Konzerns sind (§ 138a Abs. 5 AO).

Weitere Gesetzesänderungen betreffen ein Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben bei Mitunternehmenschaften mit internationalem Gesellschafterkreis zur Verhinderung sogenannter weißer (unbesteuerter) Einkünfte (§ 4i EStG).

Darüber hinaus nutzt der Gesetzgeber die Gelegenheit, um durch ein Nichtanwendungsgesetz auf die jüngste Rechtsprechung im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung zu reagieren: Ausdrücklich normiert wurde die gewerbsteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags aus sogenannten passiven Einkünften aus niedrig besteuerten Gebieten (§ 7 Satz 7 ff. GewStG).

Beseitigt hat der Gesetzgeber auch die bisherigen Unsicherheiten hinsichtlich der versagten Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung oder Einbringung in Kapitalgesellschaften von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen, sofern in diese vor dem 26.6.2013 Kapitalgesellschaftsanteile zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung eingebracht wurden. Die Regelung ist nun so ausgestaltet, dass

tatsächlich nur noch Steuergestaltungen zur endgültigen Vermeidung der Wegzugsbesteuerung betroffen sind (§ 50i EStG).

Geplante Änderungen

Bisher nur im Entwurf liegt die überarbeitete Gewinnaufzeichnungsverordnung (GAufzV) vor, die Detailvorgaben für Local File und Master File beinhaltet. Die Entwurfsfassung enthält eine Reihe von Klarstellungen, die jedoch die Argumentationsbasis für Steuerpflichtige, deren Dokumentation im Rahmen einer Betriebsprüfung beanstandet wird, verschlechtern kann. Als positiv ist zu bewerten, dass die Schwellenwerte, ab deren Überschreiten die Pflicht zur Erstellung eines Local Files besteht, um 20 % auf 6 Mio. € für Lieferungen und 600 T€ für Leistungen gegenüber den bisherigen Schwellenwerten für die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation angehoben werden sollen.

Noch im Entwurfsstadium ist ein anderes, ebenfalls auf der BEPS-Initiative beruhendes Rechtsinstitut: Die sogenannte Lizenzschranke soll ab 2018 den Abzug solcher Lizenzzahlungen einschränken, die in Länder fließen, die für diese Art der Einkünfte eine niedrige oder besondere Präferenzbesteuerung anbieten (§ 4j EStG). Ausgenommen (also voll abzugsfähig) bleiben jedoch Lizenzzahlungen an fremde Dritte und Lizenzzahlungen an nahestehende Gesellschaften, wenn diese das lizenzierte Stammrecht selbst entwickelt haben (Substanzausnahme bzw. Nexus-Ansatz der OECD). Greifen diese Ausnahmen nicht, sollen Lizenzzahlungen künftig nur noch mit dem Anteil als Betriebsausgabe im Inland zugelassen werden, in dessen Höhe die Lizenzzahlungen im Empfängerstaat im Verhältnis zu einem als angemessen unterstellten Sollsteuersatz von 25 % besteuert werden. Liegt hingegen der Regelsteuersatz des betreffenden Staates oberhalb dieser 25 % und unterliegen die Lizenzen im Verhältnis dazu keiner bevorzugten Besteuerung, soll die Lizenzschranke nicht greifen.

ABFINDUNGEN AN ARBEITNEHMER MIT WOHNSITZ IM AUSLAND SIND IN DEUTSCHLAND STEUERPFLICHTIG

Bisher stand nach höchstrichterlicher Rechtsprechung das Besteuerungsrecht für Abfindungen an ehemalige Arbeitnehmer, die im Auszahlungszeitpunkt in ein DBA-Ausland (Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht) umgezogen sind, grundsätzlich dem anderen Staat zu; Deutschland musste die Abfindung steuerfrei stellen. Deutsche Arbeitgeber konnten deshalb die Abfindungen an ausgeschiedene Arbeitnehmer auszahlen, ohne Lohnsteuer abführen zu müssen.

Das ist seit dem 1.1.2017 durch eine neue gesetzliche Normierung anders. Der Gesetzgeber hat die Besteuerung in Wegzugsfällen neu geregelt. Um zu verhindern, dass Steuern verloren gehen, weil keiner der beiden Staaten die Abfindung besteuert (weiße Einkünfte), wurde eine

generelle Besteuerung durch den früheren Tätigkeitsstaat festgelegt. Damit kann eine zeitliche Verlagerung der Auszahlung nicht mehr vor der deutschen Besteuerung schützen.

Für Arbeitgeber ist seit dem 1.1.2017 Folgendes zu beachten: Für Auszahlungen an Arbeitnehmer, die zum Zeitpunkt der Auszahlung im Ausland ansässig sind, muss der Arbeitgeber Lohnsteuer einbehalten. Da für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer der Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen noch nicht möglich ist, muss der Arbeitgeber die Lohnsteuer entweder nach Steuerklasse 6 einbehalten oder für die Steuerklasse 1 eine Bescheinigung beim Betriebsstättenfinanzamt beantragen.

Wirtschaft und Recht

DIE EUROPÄISCHE AKTIENGESELLSCHAFT (SE)

Nachdem die sogenannte Europäische Aktiengesellschaft, die Societas Europaea (SE), im Jahr 2004 als neue Rechtsform in der EU eingeführt wurde, hat sie sich gerade in den vergangenen Jahren verstärkt etabliert und insbesondere verschiedene multinationale Konzerne, z.B. die BASF SE oder die Allianz SE, haben diese Rechtsform angenommen. Die SE ist aber nicht nur für multinationale Konzerne, sondern auch für international tätige mittelständische Familienunternehmen interessant geworden.

Deutsche mittelständische Unternehmen schätzen die SE im Vergleich zur Aktiengesellschaft (AG) beispielsweise im Hinblick auf die vereinfachte Leitungsstruktur, da bei der SE im Gegensatz zur AG mit den zwingenden Organen Vorstand und Aufsichtsrat ein einheitliches Leitungs- und Kontrollorgan gebildet werden kann, der sogenannte Verwaltungsrat.

Ein weiterer Aspekt ist, dass bei der SE in den Fällen der Umwandlung (Formwechsel) die Mitbestimmung eingefroren wird, indem die in eine SE umgewandelte AG das Mitbestimmungsniveau der ursprünglichen Gesellschaft übernimmt, d.h., Veränderungen wie z.B. ein Anstieg der Arbeitnehmerzahlen werden nicht mehr

berücksichtigt. Das ist vor allem dann interessant, wenn erwartet wird, dass in näherer Zukunft die Mitarbeiterzahlen steigen und damit die Schwellenwerte nach den Mitbestimmungsvorschriften erreicht werden.

Voraussetzung für die Entstehung der SE im Wege der formwechselnden Umwandlung einer AG ist allerdings immer, dass die AG ihren Sitz innerhalb der EU hat und seit mindestens zwei Jahren über eine Tochtergesellschaft verfügt, die dem Recht eines anderen Mitgliedsstaates unterliegt. Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass es zu einer Zunahme der Zahl der Unternehmen kommen wird, die die Rechtsform der SE wählen, da gerade die Flexibilität der SE im Hinblick auf die Struktur- und Organisationsverfassung ein nicht unbedeutender Vorteil gegenüber der herkömmlichen Rechtsform der AG ist.

Auch die Möglichkeit zur Einschränkung der Mitbestimmung dürfte für viele Familien-Gesellschafter zumindest hinter vorgehaltener Hand ein Anreiz für die Wahl der Rechtsform der SE sein. Abzuwarten bleibt aber, wie sich etwaige Austritte von Mitgliedsländern aus der EU auf die Entwicklung der SE auswirken werden.

ABSETZUNG FÜR ABNUTZUNG BEI MITTELBARER GRUNDSTÜCKS- SCHENKUNG

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass auch bei einer sogenannten mittelbaren Grundstücksschenkung einer vermieteten Immobilie der Beschenkte eine Absetzung für Abnutzung (AfA) auf die vom Schenker getragenen Anschaffungskosten vornehmen darf. Bei einer mittelbaren Grundstücksschenkung wird einem Steuerpflichtigen ein Geldbetrag zugewendet, mit dem dieser Grundvermögen zu erwerben hat. Schenkungsteuerlich wird das als Schenkung der Immobilie und nicht des Geldbetrags behandelt.

Die Finanzverwaltung vertrat die Ansicht, dass der Beschenkte keine AfA abziehen dürfe, da er selbst keine Anschaffungskosten getragen habe; der Schenker hingegen sei nie tatsächlicher Eigentümer der Immobilie gewesen, sodass auch keine AfA übernommen werden könne. Der BFH hat nun ausdrücklich klargestellt, dass auch bei der mittelbaren Grundstücksschenkung der Beschenkte zum Abzug der AfA entsprechend der Anschaffungskosten des Schenkers berechtigt ist, wenn er das erworbene Grundvermögen zur Einkunftserzielung nutzt.

WIRKUNG DER NEUEN BEWERTUNGSREGEL FÜR PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN AUF ERGEBNISABFÜHRUNGSVERTRÄGE

Der Gesetzgeber hat auf die zunehmend negativen Auswirkungen der anhaltenden Niedrigzinsphase auf die Bewertung von Pensionsrückstellungen reagiert: Für Jahresabschlüsse, deren Geschäftsjahr nach dem 31.12.2015 endet, sind Pensionsverpflichtungen mit einem zehnjährigen (bisher: siebenjährigen) Durchschnittszinssatz abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 HGB). Alle Kaufleute müssen für jedes Geschäftsjahr den Unterschiedsbetrag zwischen dem Wertansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den vergangenen sieben respektive zehn Geschäftsjahren ermitteln und im Abschluss darstellen. Für Kapitalgesellschaften gilt zudem, dass sich aus der geänderten Bewertung ergebende Bewertungsgewinne

ausschüttungsgesperrt sind (§ 253 Abs. 6 HGB). Die Ausschüttungssperre gilt dabei sowohl für unmittelbare als auch für (bilanzierte) mittelbare Pensionsverpflichtungen.

Grundsätzlich dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden, frei verfügbaren Rücklagen unter Berücksichtigung eines Ergebnisvortrags mindestens dem ermittelten Unterschiedsbetrag (zusammen mit etwaigen weiteren ausschüttungsgesperrten Beträgen) entsprechen. Ist der Unterschiedsbetrag dagegen negativ, besteht keine Ausschüttungssperre für das Geschäftsjahr. In der Praxis bestand bislang eine erhebliche Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Frage, ob ausschüttungs-

gesperrte Bewertungsgewinne, die aus der Anwendung des § 253 Abs. 2 HGB n. F. resultieren, bei Existenz eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV) abführungs-gesperrt sind (§§ 291, 301 AktG). Für die Anerkennung einer steuerlichen Organschaft ist von zentraler Bedeutung, dass die Organgesellschaft ihren ganzen (handelsrechtlichen) Gewinn unter Beachtung von § 301 AktG an den Organträger abführt. Eine davon abweichende Abführung gefährdet die Anerkennung der steuerlichen Organschaft. Die Finanzverwaltung steht auf dem Standpunkt, dass insoweit keine Abführungssperre besteht. Das hat zur Folge, dass nach deren Auffassung zur ordnungsgemäßen Durchführung eines EAV auch die Bewertungsgewinne abzuführen sind.

Wirtschaft und Recht

BILANZGARANTIE BEI UNTERNEHMENSKAUFVERTRÄGEN

Eine aktuelle Entscheidung des Oberlandesgerichts (OLG) Frankfurt a. M. hat in bemerkenswerter Weise offengelegt, welche gravierenden Folgen sich aus der Ausgestaltung einer Bilanzgarantie in einem Unternehmenskaufvertrag ergeben können. Der Käufer eines Unternehmens machte Schadensersatzansprüche wegen Verletzung einer im Unternehmenskaufvertrag vorhandenen Bilanzgarantie gegen den Verkäufer geltend. Der Käufer behauptete, die dem Kauf zugrunde liegende Bilanz sei unvollständig und verstoße gegen handelsrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Das OLG erachtete den klägerischen Schadensersatzanspruch für gegeben und begründete das damit, dass es sich bei der streitgegenständlichen Bilanzgarantie um eine sogenannte harte Bilanzgarantie handele.

Bilanzgarantien sehen vor, dass der Jahresabschluss der Zielgesellschaft ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. In der Praxis ist zwischen harten und weichen Bilanzgarantien zu differenzieren. Während eine harte Bilanzgarantie beinhaltet, dass der Jahresabschluss die tatsächlichen Verhältnisse zum Stichtag objektiv vollständig und korrekt widerspiegelt, wird durch eine weiche Bilanzgarantie lediglich garantiert, dass dem Verkäufer keine Tatsachen bekannt waren, die einen anderen Bewertungsansatz in der Bilanz erforderlich machen. Von einer harten Bilanzgarantie werden insbesondere solche Umstände erfasst, die zwar schon bei Aufstellung des Jahresabschlusses bestanden, aber erst nachträglich bekannt werden. Die Auslegung

einer Bilanzklausel als harte Bilanzgarantie birgt aufgrund ihres weitreichenden Gewährleistungsumfangs ein erhebliches Haftungsrisiko für den Verkäufer.

Für die gestalterische Praxis von Bilanzgarantien in Unternehmenskaufverträgen ist die Entscheidung des OLG in zweierlei Hinsicht von Bedeutung. Erstens sollte die tatbestandliche Seite von Bilanzgarantien so gestaltet werden, dass eindeutig ist, ob es sich um eine harte oder um eine weiche Bilanzgarantie handelt. Zweitens empfiehlt es sich, auf der Rechtsfolgenseite eindeutige Regelungen zum Schadensumfang und zur Schadensberechnung bei Verstößen zu implementieren. Hier bieten sich insbesondere Haftungsobergrenzen oder Freibeträge an.

DAS HÄUSLICHE ARBEITSZIMMER – EINE NEVER-ENDING STORY?

Bei kaum einem anderen Thema gibt es so häufig Streit mit dem Finanzamt wie beim häuslichen Arbeitszimmer – höchstens die private Kfz-Nutzung kann da noch mithalten. Grundsätzlich gilt: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind bis zur Höchstgrenze von 1.250 € abziehbar, sofern dem Steuerpflichtigen für seine berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt.

In zwei aktuellen Entscheidungen hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) nun (erneut) mit der Fragestellung befasst, wie ein von mehreren Personen gemeinsam genutztes häusliches Arbeitszimmer zu berücksichtigen ist. Bislang ging der BFH von einer objektbezogenen Anwendung der Höchstbetragsgrenze aus. Die abziehbaren Aufwendungen waren hiernach unabhängig von der Anzahl der nutzenden Personen auf 1.250 € je Arbeitszimmer begrenzt. So richtig einleuchtend war das nicht; hätte

man das gemeinsame Zimmer durch eine Wand getrennt, hätte man den Höchstbetrag bei ansonsten unveränderten Verhältnissen doppelt steuermindernd ansetzen können. Seine bisherige Rechtsprechung gibt der BFH nun auf und wendet die Grenze personenbezogen an. Nutzen mehrere Steuerpflichtige ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam, kann jeder von ihnen seinen Anteil an den Aufwendungen bis zur Obergrenze geltend machen. Eine Aufteilung des Höchstbetrags erübrigt sich.

In einem aktuellen Urteil entschied das Finanzgericht München, dass entgegen der Meinung der Finanzverwaltung ein häusliches Arbeitszimmer auch dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige Bereitschaftsdienst im Sinne einer dienstvertraglich geregelten, ständigen Erreichbarkeit am Wochenende hat und ihm in dieser Zeit der Zugang zum Betriebsgelände verwehrt bleibt. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers grundsätzlich nicht notwendig sei. Entscheidungserheblich ist allein, dass der Raum hinsichtlich seiner



Rainer Hemmerich
vereidigter Buchprüfer,
Steuerberater

Merkmale als häusliches Arbeitszimmer zu qualifizieren ist, ganz überwiegend der Erzielung von Einkünften dient und an Wochenenden tatsächlich kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Das rechtskräftige Urteil birgt Gestaltungschancen!

Die zahlreichen Verfahren belegen einmal mehr, dass ein häusliches Arbeitszimmer immer wieder Streitpotenzial bieten kann. Selbst für diesen – scheinbar – einfachen Sachverhalt gelingt keine klare gesetzliche Regelung.

Unternehmensbesteuerung

BETRIEBLICHE ALTERSVORSORGE: ALTERSGRENZE BEI DIREKTZUSAGEN AN GESELLSCHAFTER-GESCHÄFTSFÜHRER

Der Gesetzgeber hat die Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung schrittweise bis auf 67 Lebensjahre angehoben. Die Finanzverwaltung war vor diesem Hintergrund bisher der Auffassung, dass bei Pensionszusagen zugunsten von beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern der Berechnung der steuerlichen Pensionsrückstellung ein jahrgangsabhängiges Mindestpensionsalter zugrunde zu legen sei. Dieser Ansicht war der Bundesfinanzhof (BFH) im Jahr 2013 entgegengetreten. Der BFH entschied, dass die Berechnung der Pensionsrückstellung auf Basis der in der jeweiligen Zusage vorgesehenen vertraglichen Altersgrenze vorzunehmen ist. Ein Mindestpensionsalter für die Rückstellungsberechnung gibt es bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern nicht. Diese Sichtweise führt zu höheren Rückstellungen. Mit einem aktuellen BMF-Schreiben folgt die Finanzverwaltung nun-

mehr dieser BFH-Rechtsprechung für alle offenen Fälle. Entsprechend sollte die Steuerbilanz berichtigt werden, indem die Rückstellung aufgestockt wird. Ratsam ist, das für die erste noch offene Veranlagung durchzuführen. Alternativ besteht ein einmaliges Wahlrecht, die bisherige Bilanzierungspraxis beizubehalten.

Die Finanzverwaltung vertritt allerdings unabhängig von Vorstehendem die Auffassung, dass bei nach dem 9.12.2016 erteilten Zusagen an Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer eine Altersgrenze von mindestens 62 Lebensjahren vereinbart werden muss. Bei zum 9.12.2016 bereits bestehenden Zusagen gilt die bisherige Altersgrenze von 60 Jahren weiter. Ansonsten liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor, welche die aufwandswirksame Passivierung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung eines steuerlichen Gewinns wieder neutralisiert.

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist die Finanzverwaltung der Ansicht, dass Neuzusagen, die nach dem 9.12.2016 erteilt werden, eine Altersgrenze von 67 Lebensjahren vorsehen müssen, um eine vGA zu vermeiden. Bei zum 9.12.2016 bereits bestehenden Zusagen wird es nicht beanstandet, wenn eine Altersgrenze von mindestens 65 Jahren vereinbart wurde. Vor diesem Hintergrund sollte erwogen werden, in Neuzusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer eine feste Altersgrenze von 67 Jahren zu vereinbaren sowie zusätzlich die Möglichkeit einer vorgezogenen Altersrente unter Abschlägen durch eine flexible Altersgrenze von z. B. 62 oder 63 Lebensjahren vorzusehen. Die Rückstellung ist dann auf Basis des Endalters von 67 Jahren zu berechnen. Bestehende Pensionszusagen können weiterhin die Altersgrenze 65 vorsehen.

ELEKTRONISCHE KONTOAUSZÜGE: AUFBEWAHRUNG UND ARCHIVIERUNG

Immer mehr Banken stellen Kontoauszüge nur noch in digitaler Form zur Verfügung. Teilweise handelt es sich um Kontoauszüge in Bilddateiformaten (z.B. im TIF- oder PDF-Format) oder um Daten in maschinell auswertbarer Form (z.B. als CSV-Datei). Da an elektronische Kontoauszüge keine höheren Anforderungen als an elektronische Rechnungen zu stellen sind, werden diese grundsätzlich steuerlich anerkannt.

Bei der Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen ist Folgendes zu beachten: Steuerpflichtige müssen im Rahmen interner Kontrollsysteme den elektronischen Kontoauszug bei Eingang auf seine Richtigkeit (Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts) überprüfen. Diese Überprüfung der Kontoauszüge ist zu dokumentieren und zu protokollieren.

In digitaler Form eingegangene Kontoauszüge sind zwingend in dieser Form – also digital – aufzubewahren. Die alleinige Aufbewahrung eines Papierausdrucks reicht nicht aus, um den Aufbewahrungspflichten zu genügen. Konkrete technische Verfahren oder Standards zur digitalen Aufbewahrung von elektronischen Kontoauszügen können seitens der Finanzverwaltung angesichts der rasch fortschreitenden Entwicklung nicht festgelegt werden. Die verwendeten Datenverarbeitungs- oder Archivsysteme müssen deshalb den allgemeinen Grundsätzen hinsichtlich der Vollständigkeit, Richtigkeit und Unveränderbarkeit entsprechen.

Wie alle aufzubewahrenden originären Dokumente unterliegen auch elektronische Kontoauszüge dem Datenzugriffsrecht durch die Finanzverwaltung. Während der

Aufbewahrungsfrist müssen die Daten jederzeit verfügbar und gegen den Verlust gesichert sein sowie im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung lesbar gemacht werden können.

Die vorgenannten Grundsätze gelten entsprechend für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln (§ 4 Abs. 3 EStG). Für Steuerpflichtige im Privatkundenbereich (ohne Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten) besteht keine Aufbewahrungspflicht. Als Zahlungsnachweise im Rahmen von Steuererklärungen werden anstelle von konventionellen Kontoauszügen ausgedruckte Online-Bankauszüge anerkannt.

Immobilien

RECHTSPRECHUNG ZUR GRUNDERWERBSTEUER

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich damit auseinandergesetzt, ob ein einheitlicher Erwerbsgegenstand vorliegen kann, wenn der Erwerber ein unbebautes Grundstück mit der Verpflichtung erwirbt, es nach den Vorgaben des Veräußerers zu bebauen, aber in der Wahl des ausführenden Bauunternehmers frei ist. Im Streitfall mussten die Käufer vor Kaufvertragsabschluss einen Bebauungsvorschlag einreichen und sich genehmigen lassen. Gemäß Kaufvertrag waren die Grundstücke jeweils innerhalb von 24 Monaten entsprechend zu bebauen.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung des Käufers (in der Regel dem Kaufpreis). Werden daneben jedoch noch zusätzliche, mit dem Grundstückskauf in rechtlichem oder objektiv sachlichem Zusammenhang stehende Rechtsgeschäfte mit anderen Vertragspartnern abgeschlossen, kann es sich dabei auch um einen sogenannten einheitlichen Erwerbsvorgang handeln, bei dem auch das Entgelt für die anderen Leistungen der Grunderwerbsteuer unterworfen wird. Das ist z. B. der Fall, wenn dem Käufer wirtschaft-

lich ein bebautes Grundstück verschafft, aber formal ein unbebautes Grundstück verkauft wird und zugleich ein Bauvertrag mit einem vom Grundstücksverkäufer ausgewählten Bauunternehmen abgeschlossen wird.

Der BFH hat hierzu klargestellt, dass auch bei Eingehen einer Bebauungsverpflichtung durch den Käufer ein einheitlicher Erwerbsvorgang stets nur dann vorliegen kann, wenn Grundstücksverkäufer und Bauunternehmen wirtschaftlich zusammenwirken. Zugleich hat er jedoch darauf hingewiesen, dass es nicht darauf ankommt, ob der Käufer das erkennen kann. Ein einheitlicher Erwerbsvorgang kann Grunderwerbsteuerlich demnach bereits vorliegen, wenn der Verkäufer einen Bauunternehmer empfiehlt, der bereits vorher Interesse an einer Bebauung gezeigt hat. Um Grunderwerbsteuerliche Risiken zu mindern, sollte ein Käufer deshalb in vergleichbaren Sachverhalten stets das ausführende Bauunternehmen ohne Mitwirken des Verkäufers auswählen.

In einer anderen Entscheidung hat sich der BFH mit den Grunderwerbsteuerlichen

Folgen der Veräußerung von Kapitalgesellschaften mit Grundvermögen auseinandergesetzt, bei denen im Zeitpunkt des ersten Vertragsabschlusses noch nicht genau feststeht, welche Gesellschaft einer Unternehmensgruppe konkret die Beteiligung erwerben soll. Im entschiedenen Sachverhalt wurde eine 100 %-ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft veräußert, wobei der Käufer vor Vollzug der Anteilsübertragung eine andere Gesellschaft der Unternehmensgruppe als Käufer benennen durfte. Strittig war, ob mit der Benennung des konkreten Käufers ein (zusätzlicher) Grunderwerbsteuerlicher Vorgang eingetreten war.

Dazu hat der BFH festgestellt, dass der Grunderwerbsteuer nur der Abschluss eines Vertrags zur Übertragung von mehr als 95 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft unterliegt, nicht jedoch die spätere Abtretung eines Anspruchs aus einem derartigen Vertrag. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Sachverhalt Steuerschuldner der ursprüngliche Käufer ist, der sich die Grunderwerbsteuer dann vom tatsächlichen Käufer erstatten lassen müsste.

TEILWERTABSCHREIBUNGEN AUF WARENBESTÄNDE IN DER STEUERILANZ

Steuerliche Teilwertabschreibungen führen immer wieder zu Diskussionen bei Betriebsprüfungen. Deshalb bedarf es einer angemessenen Dokumentation zum Nachweis der vorgenommenen Teilwertabschreibungen, denn der Unternehmer ist verpflichtet, die Umstände darzulegen und ggf. Beweise für die vorgenommene Wertminderung vorzulegen.

Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz ist das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung. Einfluss auf den Teilwertansatz bei Warenbeständen können gesunkene Wiederbeschaffungskosten, im Rahmen der Inventur erkannte Beschädigungen, die Auslistung eines Artikels oder Wertminderungen aus anderen Gründen, z.B. aufgrund von werterhellenden Tatsachen, haben. Dementsprechend kommen für die Bewertung Einzelwertberichtigungen, Niederstwert- oder Gängigkeitsabschläge in Betracht. Dabei sind auch die Grundsätze der handelsrechtlichen sogenannten verlustfreien Bewertung zu beachten.

Einzelwertberichtigungen werden auf bei der Inventur erkannte Risikoware in der Regel anhand festgelegter Prozentsätze vorgenommen. Dabei sollte das Unternehmen die zugrunde liegenden Anhaltspunkte dokumentieren oder zumindest plausibilisieren, die sich aus einer Beschädigung der Ware, Änderungen im modischen Geschmack, technischer Weiterentwicklung oder auch aus einer Fehlmaßnahme ergeben können. Darunter fallen Preisherabsetzungen, die in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag vorgenommen wurden, oder die Dokumentation durch Verschrotungsprotokolle. Diese können als werterehellende Tatsachen dem Nachweis bzw. der Plausibilisierung der Teilwertabschreibungen dienen.

Sind die Wiederbeschaffungskosten von Warengruppen voraussichtlich dauerhaft gegenüber den ursprünglichen Anschaffungskosten gesunken, besteht die Möglichkeit der Vornahme eines Niederstwertabschlags. Kurzfristige Effekte wie Währungskursschwankungen oder Werbepreise können nicht als nachhaltige Wertminderung geltend gemacht werden.

Bei geringerem Umschlag von zum Absatz bestimmten Waren können Gängigkeitsabschläge in Betracht kommen. Diese können durch das Vorhalten von Ersatzteilen, Lagerdauer, Änderung des modischen Geschmacks oder technischen Fortschritt entstehen. Dabei genügt eine lange Lagerdauer bzw. Reichweite allein als Begründung für eine Wertminderung nicht. Es müssen auch gesunkene Wiederbeschaffungskosten oder Lagerkosten nachgewiesen werden. Der Nachweis erfolgt in der Regel im Rahmen der verlustfreien Bewertung. Dabei wird der Teilwert retrograd anhand des voraussichtlich erzielbaren Verkaufspreises abzüglich der noch nach dem Bilanzstichtag anfallenden Kosten ermittelt. In der Steuerbilanz darf zudem noch ein durchschnittlicher Unternehmergewinn abgezogen werden. Nicht für die verlustfreie Bewertung eignen sich insbesondere bei Handelsunternehmen Neu- oder Aktionswaren. Während bei gerade angeschafften Waren eine Fehlmaßnahme ausgeschlossen werden kann, sind bewusste Verlustartikel nach der Rechtsprechung kein Grund für eine Wertminderung.

Wirtschaft und Recht

RECHTE DES ARBEITGEBERS BEI ARBEITSUNFÄHIGKEIT DES ARBEITNEHMERS

Arbeitnehmer sind statistisch betrachtet durchschnittlich zehn Arbeitstage im Jahr krank gemeldet. Im Krankheitsfall besteht in der Regel für maximal sechs Wochen ein Anspruch auf Lohnfortzahlung in voller Höhe durch den Arbeitgeber. Das führt zu der Frage, welche Pflichten des Arbeitnehmers sowie welche Rechte und Handlungsspielräume des Arbeitgebers bei krankheitsbedingter Abwesenheit bestehen.

Der erkrankte Arbeitnehmer hat den Arbeitgeber unverzüglich über das Bestehen und die Dauer der Arbeitsunfähigkeit zu informieren. Eine bestimmte Form ist hierfür gesetzlich nicht vorgeschrieben. Zudem hat der Arbeitnehmer ab einem vom Arbeitgeber geforderten Zeitpunkt den Nachweis der Arbeitsunfähigkeit durch

Vorlage einer ärztlichen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung zu erbringen. Dieser wird von der Rechtsprechung ein hoher Beweiswert beigemessen. Hat der Arbeitgeber Zweifel an der Arbeitsunfähigkeit, kann er für gesetzlich versicherte Arbeitnehmer eine Überprüfung der Arbeitsunfähigkeit durch den Medizinischen Dienst der Krankenkassen beantragen. In begründeten Ausnahmefällen kann der Arbeitgeber einen Detektiv einschalten und ggf. eine Überprüfung der Social-Media-Profile des Arbeitnehmers vornehmen. Anzumerken ist, dass auch eine Kündigung während der Arbeitsunfähigkeit möglich ist.

Der Arbeitgeber hat grundsätzlich kein Recht, einen arbeitsunfähigen Arbeitnehmer zu dienstlichen Gesprächen aufzufordern.

Er sollte deshalb durch geeignete betriebliche Regelungen sicherstellen, dass er ein Zugriffsrecht auf die E-Mail-Accounts und den Schreibtisch des Arbeitnehmers hat, ohne hierdurch dessen Persönlichkeitsrecht zu verletzen. Der Arbeitgeber kann vom Arbeitnehmer alle benötigten und in seinem Eigentum stehenden Unterlagen und sonstigen Arbeitsmittel herausverlangen. Soweit dem Arbeitnehmer diese auch zur privaten Nutzung überlassen wurden, kann jedoch ein Entschädigungsanspruch des Arbeitnehmers für die Dauer der Nutzungsentziehung entstehen. In Ausübung seines Direktionsrechts kann der Arbeitgeber die Arbeit neu organisieren und dem Arbeitnehmer unter Beachtung der vertraglichen Grenzen nach Beendigung der Arbeitsunfähigkeit eine andere Tätigkeit zuweisen.

VERÄUSSERUNGSGEWINNE BEI MITARBEITERBETEILIGUNGEN

Mit einem aktuellen Urteil hatte der Bundesfinanzhof (BFH) über die steuerliche Behandlung eines Veräußerungsgewinns aus einer Kapitalbeteiligung eines Mitarbeiters an seinem Arbeitgeber zu entscheiden. Strittig war, ob der realisierte Veräußerungsgewinn den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit oder (nach damaligem Recht) den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG zuzuordnen war. Im vorliegenden Fall konnten sich Mitarbeiter bestimmter Führungsebenen über eine Beteiligungsgesellschaft mittelbar an der Holding des Arbeitgebers beteiligen. Für die Anteile hatten sie einen Kaufpreis entsprechend dem Marktwert zu entrichten, zudem trugen sie das wirtschaftliche Risiko aus Wertänderungen der Beteiligung. Bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis oder Wechsel des Mehrheitseigentümers hatten sie die Beteiligung zum Verkehrswert zu veräußern.

Das Finanzamt sah in der Beteiligungsmöglichkeit am Arbeitgeber einen Zusammenhang zum Dienstverhältnis und wollte den Veräußerungserlös als steuerpflichtigen Arbeitslohn behandeln. Begründet wurde das mit dem abgegrenzten Kreis der Mitarbeiter, die eine Beteiligung erwerben konnten, sowie einem quasi nicht vorhandenem Anlagerisiko, da die Mitarbeiter als Insider über die Geschäftsentwicklung Sicherheit gehabt hätten.

Sowohl das Finanzgericht als auch der BFH widersprachen der Auffassung des Finanzamts und gaben der Klage des Veräußerers statt. Nach ihrer Meinung fehle es an einem Veranlassungszusammenhang zwischen dem Veräußerungsgewinn des Klägers und dem Dienstverhältnis. Mit der Kapitalbeteiligung, die zum Verkehrswert erworben wurde, liegt eine Art Sonderrechtsbeziehung vor, die auch ohne Arbeits-

verhältnis hätte bestehen können. Eine kapitalmäßige Beteiligung eines Arbeitnehmers an seinem Arbeitgeber kann eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige Erwerbsgrundlage sein, auch wenn die Beteiligungsmöglichkeit nur für einen ausgewählten Kreis besteht. Entscheidend war vor allem der Erwerb der Beteiligung zum Marktpreis und das damit verbundene Verlustrisiko. Im Streitfall handelte es sich bei den aus der Beteiligung generierten Erträgen deshalb nicht um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern um Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. nach damaligem Recht um sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG, die nach einer Behaltensfrist von einem Jahr steuerfrei waren (nach neuem Recht greift unabhängig von der Haltedauer die Abgeltungsteuer von 25 %).

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, 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.