

WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL

Ausgabe Nr. 5 | Oktober 2017

INHALT

Editorial

Bayern – Paradies für Unternehmenserben? 1

Schwerpunktthema

Unternehmenssteuerung mit automatisiertem Berichtswesen 2

Alle Steuerzahler

Arbeitgeberleistungen bei doppelter Haushaltsführung und Umzug 3

Moderne Mitarbeiterentlohnung – Prepaidkarten und Kreditkarten 5

Freimaurerlogen wegen der Beschränkung auf männliche Mitglieder nicht gemeinnützig 8

Wirtschaft und Recht

Das neue Transparenzregister 3

Umsatzsteuer

Option bei Grundstücksveräußerungen 4

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Ehegattenfreibetrag für beschränkt Steuerpflichtige 4

Abfindungen für Pflichtteilsverzicht durch zukünftige Miterben 4

Kommentar

Finanzverwaltung stellt sich auf die Seite der Steuerpflichtigen – gegen den BFH! 5

Unternehmensbesteuerung

Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften 6

Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine EU-Betriebsstätte 6

Keine Rückstellungen für ein Aktienoptionsprogramm 6

Zahlungen an nahestehende Personen eines GmbH-Gesellschafters 7

Auflösung von Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern 7

Editorial

BAYERN – PARADIES FÜR UNTERNEHMENSERBEN?

Steuerliche Regelungen haben in vielen Fällen einen derartigen Grad an Komplexität erreicht, dass eine Anwendung allein aufgrund des Gesetzeswortlauts kaum mehr möglich ist. Das Gesetz flankierende Anwendungserlasse der Finanzverwaltung sind deshalb an der Tagesordnung. So auch bei den neuen Regelungen zur Begünstigung von betrieblichem Vermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkung-



steuer. Der inzwischen veröffentlichte Anwendungserlass beantwortet längst nicht alle Fragen und stellt gewiss nicht an jeder Stelle zufrieden. Auch die lange Wartezeit war für die Rechtsanwender höchst ärgerlich, liegt aber im Rahmen des (leider) Üblichen. Auf so manchen Erlass hat die Praxis erheblich länger warten müssen.

Politisch schlägt der Erlass jedoch hohe Wellen: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist keine Bundessteuer, sondern wird – trotz bundeseinheitlichem Gesetz – von den Ländern nach deren Auslegung erhoben. Zwischen den Bundesländern abgestimmte Erlasse können den

Gleichlauf sicherstellen. Das ist jedoch gescheitert. Bayern ist nicht bereit, die von den anderen Bundesländern gefundenen Auslegungsregelungen anzuwenden.

Ob die Ablehnung politische Botschaft oder nur Ausdruck formaler Querelen und nicht beachteter Befindlichkeiten ist, bleibt unklar. Die signalisierte Grundhaltung ist jedoch uneingeschränkt zu begrüßen: Die neuen Begünstigungsregelungen sind zu wenig unternehmerfreundlich und der Anwendungserlass verschlimmert die Situation für Unternehmenserben noch. Ob das Ausscheren Bayerns tatsächlich einen Vorteil bringt, muss aber bezweifelt werden. Dem Vernehmen nach wird es keinen eigenen Erlass für Bayern geben, sodass die Finanzämter trotz allem wohl auf die allgemeinen Regelungen zurückgreifen werden. Spätestens wenn der Erlass von der Bundesregierung in Erbschaftsteuerrichtlinien überführt wird, gibt es für die bayerischen Finanzämter ohnehin kein Entrinnen mehr. Und der Weg über die Finanzgerichte zum Bundesfinanzhof nach München steht nicht nur den bayerischen Steuerpflichtigen offen. Trotzdem ist gutzuheißen, dass zumindest an einigen Stellen erkannt wurde, welche inakzeptable Erschwernis der Unternehmensnachfolge sich durch die Neuregelungen ergeben hat.

Dr. Siegfried Zitzelsberger
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

UNTERNEHMENSSTEUERUNG MIT AUTOMATISIERTEM BERICHTSWESEN

Hintergrund

Das Berichtswesen gilt als Rückgrat der wertorientierten Unternehmenssteuerung. Der Informationsbedarf interner und externer Berichtsempfänger soll zeitnah, vollständig und korrekt gedeckt werden. Häufig werden Berichte manuell in Excel erstellt. Der Vorgang ist zeitaufwendig und fehleranfällig. Je umfangreicher und häufiger das Reporting erstellt wird, desto nützlicher ist die Automation des Erstellungs- und Aktualisierungsprozesses.

Vorgehensweise

Die Automation des Berichtswesens ist sowohl in Excel als auch mit Reporting-Software-Lösungen möglich. Beide Ansätze basieren methodisch auf der gleichen Vorgehensweise. Die Konzeption für die Automation des Berichtswesens geht vom fertigen Sollzustand der Berichte aus und wird Schritt für Schritt aus der Istsituation entwickelt.

Im **ersten Schritt** wird das bestehende Berichtswesen inklusive aller Anforderungen analysiert und beschrieben:

- Welche Berichte gibt es?
- Welche Informationen befinden sich im Berichtskopf bzw. in den Zeilen und Spalten?
- Wie häufig werden die Berichte aktualisiert?
- Welchen Empfängern werden die Berichte zur Verfügung gestellt?
- Wie werden die Berichte zur Verfügung gestellt?

Im **zweiten Schritt** wird geprüft, wo sich die Berichtsinformationen in Form von Daten befinden. Zur Erstellung des Berichtswesens müssen eine oder mehrere Datenquellen über Schnittstellen angesprochen werden. Wichtige Quellen für das Berichtswesen sind ERP-Systeme (Enterprise Resource Planning), deren Bestandteile u. a. die Finanzbuchhaltung, die Warenwirtschaft oder CRM-Systeme (Customer-Relationship-Management) sind. Für Unternehmensgruppen und Konzerne ist die Zusammenführung von dezentral vorliegenden Daten eine große Herausforderung.

Zum einen basieren Schnittstellen auf dem ETL-Prinzip: Extrahieren, Transformieren,

Laden. Zum anderen gibt es zwei Formen von Schnittstellen: teilautomatisierte und vollautomatisierte. Während bei der teilautomatisierten Schnittstelle noch Prozesse von Hand gestartet oder gestoppt werden, führen vollautomatische Schnittstellen alle Vorgänge regelbasiert systemseitig durch.

Datenquellen können vielfältige Informationen beinhalten, die mitunter nicht im Berichtswesen verwendet werden. Deshalb werden bei der Datenextraktion Informationen aus der Datenquelle durch das Einschränken von Tabellen, Spalten, Zeilen oder Feldinhalten gefiltert. Übernommen werden nur die Daten, die anschließend im Berichtswesen benötigt werden. Der Zugriff auf die Datenquelle wird z. B. durch eine ODBC-Verbindung (Open Database Connectivity) durchgeführt. Vollautomatische Schnittstellen verbinden Datenquellen mit einer zentralen Datenhaltung. Über diese Verbindung kann die zentrale Datenhaltung befüllt und aktualisiert werden.

Im **dritten Schritt** werden die zentralen Daten für das Berichtswesen optimiert aufbereitet. In der Regel müssen die Daten dafür transformiert werden. So werden z. B. Datumsformate aus einem US-Format von 06/09/2017 in ein deutsches Format (09.06.2017) überführt. Ein weiteres Beispiel ist die Umwandlung von Punkt und Komma als Dezimaltrennzeichen.

In diesem Schritt werden auch Zwischenergebnisse kalkuliert, die ansonsten mühsam im Bericht in Formeln berechnet werden müssten. Dadurch sind die Berichte erstens einfacher und übersichtlicher und zweitens schneller verfügbar.

Im **vierten Schritt** werden die Zahlen in das Berichtswesen – in den jeweiligen Bericht – übernommen. Der Bericht wird dafür einmalig erstellt und gestaltet. Über Auswahlfelder zieht der Bericht sich dynamisch die definierten Informationen aus dem zentralen Datenbestand. Die Erstellung und Aktualisierung z. B. des Monatsberichtswesens lässt sich auf diesem Weg sehr komfortabel und schnell optimieren.

Im **fünften Schritt** werden die Abfragen und Skripte zur Datenextraktion, zur Datentransformation und zum Datenladen

als ein zusammenhängender Vorgang gespeichert und in die Zeitsteuerung der Schnittstelle eingebunden. Dadurch können Schnittstellen zu festgelegten Terminen laufen und Daten aktualisieren. Ferner können sie zu beliebigen Zeitpunkten manuell gestartet werden. Im Idealfall decken Schnittstellen auch die Datensicherung vom Berichtswesen ab.

IT-Lösungsansätze

Microsoft Excel ist im Finanzbereich weitverbreitet. Für eine Automation im Excel-Umfeld können folgende Zusatzkomponenten verwendet werden: Power Query und Power Pivot. Darüber hinaus bieten sich Microsoft Power BI und Microsoft BI auf Basis des SQL-Servers an. Microsoft BI kann als führende Software-Lösung bezeichnet werden. Daneben gibt es eine Vielzahl von Lösungsanbietern, mit deren Software die Automation des Berichtswesens möglich ist. Ein White Paper mit einer Liste möglicher Anbieter befindet sich auf der Website www.tmc.rsm.de unter dem Punkt „Media Center“.

Es gibt beispielsweise offene Lösungen, mit denen alle Unternehmensbereiche im Berichtswesen abgebildet werden können. Ebenso gibt es standardisierte Lösungen, mit denen wiederkehrende Sachverhalte und Anforderungen einzelner Unternehmensbereiche umgesetzt werden.

Fazit

Die Automation des Berichtswesens bringt wesentliche Vorteile. Sie ermöglicht eine signifikante Steigerung von Effizienz, Qualität und Verlässlichkeit der Daten und somit des Berichtswesens. Welcher Lösungsansatz im Einzelfall zu bevorzugen ist, muss aus den unternehmensindividuellen Anforderungen abgeleitet werden. Die Auswahl und die Einführung einer geeigneten Software zur Automation des Berichtswesens sind besonders dann vorteilhaft, wenn eine Vielzahl von heterogenen Datenquellen zu integrieren ist, und Informationen häufig in aktueller Form benötigt werden.

Neben dem Berichtswesen sollte eine Software-Lösung für die Unternehmenssteuerung auch die Aspekte „Planung“ und „Analyse“ abdecken.

ARBEITGEBERLEISTUNGEN BEI DOPPELTER HAUSHALTSFÜHRUNG UND UMZUG

Die Arbeitswelt hat sich in den vergangenen Jahren in vielen Branchen zu einem Arbeitnehmermarkt gewandelt, sodass die Arbeitgeber kompetente Fachkräfte oftmals nur noch mit Zusatzleistungen gewinnen können. Da geeignete Bewerber nicht immer vor Ort wohnen, kann es sich anbieten, steuerfreie Erstattungen für einen doppelten Haushalt oder von Umzugskosten in Aussicht zu stellen.

Von doppelter Haushaltsführung (DHHF) spricht man, wenn der Arbeitnehmer aus beruflicher Veranlassung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte eine Zweitwohnung nutzt, gleichzeitig aber der Lebensmittelpunkt am Hauptwohnsitz liegt, wo ein eigener Hausstand vorhanden ist. In diesen Fällen kann der Arbeitgeber im Inland bis zu

einem Höchstbetrag von 1.000 € monatlich Unterkunftskosten, etwa Miete bzw. Gebäudeabschreibung, Betriebskosten, Reinigungskosten, Erhaltungsaufwand und Zweitwohnungssteuer steuerfrei erstatten. Für Fahrtkostenerstattungen gilt, dass bei den Fahrten zu Beginn und Ende der DHHF die tatsächlichen Kilometer zählen, bei den Familien- bzw. Wochenendheimfahrten die Entfernungskilometer sowie bei Flugreisen die nachgewiesenen Kosten. Die steuerfreie Erstattung der Verpflegungsmehraufwendungen ist zeitlich beschränkt: Ab Begründung der DHHF können drei Monate lang für volle Abwesenheitstage 24 € und 12 € für Reisetage vom bzw. zum Haupthausstand gewährt werden. Nach mindestens vierwöchiger Abwesenheit vom Beschäftigungsort, z. B. aufgrund von Elternzeit, fängt ein neuer Dreimonatszeitraum an.

Auch bei beruflich veranlassten Umzügen sind steuerfreie Erstattungen möglich, wenn sich die Kosten im vom Bundesumzugskostengesetz festgesteckten Rahmen bewegen. Neben doppelten Mietzahlungen und Kosten für eine Zwischenunterkunft kommen insbesondere Kosten für den Transport des Hausrats, Reisekosten, Maklercourtage sowie Unterrichtskosten für Kinder in Betracht.

Aufgrund der oft sehr hohen Kosten für DHHF und Umzug empfiehlt es sich, einen Höchstbetrag festzulegen. Darüber hinausgehende Kosten kann der Arbeitnehmer als Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung angeben.

Wirtschaft und Recht

DAS NEUE TRANSPARENZREGISTER

Am 26.06.2017 ist das Gesetz zur Umsetzung der vierten EU-Geldwäscherichtlinie in Kraft getreten. Eingeführt wurde ein sogenanntes Transparenzregister. Ziel dieser Neuerung ist, den wirtschaftlich Berechtigten zu identifizieren, der hinter den juristischen Personen des Privatrechts (z. B. GmbH, AG, e. V.) sowie in ein Register eingetragenen Personengesellschaften steht. Unter anderem sind wirtschaftliche Verflechtungen wie Treuhandschaften, stille Beteiligungen oder Poolverträge anzuzeigen, die bislang nur dem Finanzamt bekannt waren. Alle im Inland ansässigen Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe und Branche sowie von sonstigen Verpflichtungen im Bereich der Geldwäscheprävention müssen sorgfältig prüfen, ob und wenn ja, welche Angaben zu machen sind.

Wirtschaftlich Berechtigte sind stets natürliche Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle ein Unternehmen tatsächlich steht oder auf deren Veranlassung eine Transaktion durchgeführt oder eine Geschäftsbeziehung letztendlich begründet wird. Bei juristi-

schen Personen wird das beispielsweise angenommen, sobald eine natürliche Person mehr als 25 % der Kapitalanteile hält, mehr als 25 % der Stimmrechte kontrolliert oder auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt. Im Transparenzregister sind neben Vor- und Nachnamen das Geburtsdatum, der Wohnort und die Art bzw. der Umfang des wirtschaftlichen Interesses anzugeben.

Die gesetzlichen Vertreter der von der Meldepflicht Erfassten müssen überprüfen, wer der jeweilige wirtschaftlich Berechtigte ist, und diesen erstmalig bis zum 01.10.2017 an das Transparenzregister melden. Die Meldung gilt als erfüllt, wenn die geforderten Angaben bereits in einem anderen öffentlichen Register elektronisch zugänglich sind. So sind Eintragungen in einer GmbH-Gesellschafterliste, die elektronisch im Handelsregister abrufbar ist, nicht gesondert bekannt zu machen.

Hier ist jedoch Vorsicht geboten. Die Angaben im Transparenzregister sind nicht mit denen im Handelsregister vergleichbar. Während das Handelsregister die zivil-

rechtlichen Beteiligungsverhältnisse wiedergibt, legt das Transparenzregister komplexe wirtschaftliche Verflechtungen offen, um die dahinterstehenden natürlichen Personen aufzudecken (wirtschaftlich Berechtigte). Die Prüfung, ob die Angaben im Handelsregister aktuell sind, ist deshalb nur der erste Schritt.

Sollte trotz aller Nachforschungen nicht zweifelsfrei feststehen, wer wirtschaftlich Berechtigter ist, und sollten keine Hinweise auf Geldwäscheratbestände vorliegen, gilt der gesetzliche Vertreter oder ein geschäftsführender Gesellschafter als wirtschaftlich Berechtigter. Ein Verstoß gegen die Meldepflichten kann mit erheblichen Geldbußen bestraft werden.

Eine Einsichtnahme ist insbesondere Behörden und Personen, die ein begründetes Interesse an der Einsichtnahme nachweisen können, möglich. In Deutschland führt der Bundesanzeiger das Transparenzregister. Die Registrierung erfolgt unter www.transparenzregister.de.

OPTION BEI GRUNDSTÜCKSV ERÄUSSERUNGEN

Der Bundesfinanzhof hat in einem aktuellen Urteil über die zeitliche Einschränkung für die Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Grundstücksveräußerungen entschieden. Nach bisheriger Rechtslage und Verwaltungsauffassung waren sowohl die Ausübung der Option als auch ihre Rücknahme noch möglich, solange die Steuerfestsetzung anfechtbar war oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Gemäß dem jüngsten Urteil ist

nun die Aufnahme der Optionserklärung in den notariellen Kaufvertrag nicht nur formelles Kriterium für die wirksame Optionserklärung, sondern auch der maßgebende Zeitpunkt.

Für die Praxis bedeutet das, dass nach Abschluss des notariellen Kaufvertrags keine Dispositionen mehr hinsichtlich der Steuerfreiheit bzw. Steuerpflicht möglich sind. Deshalb ist auch bei (vermeintlichem)

Vorliegen von nicht steuerbaren Fällen von Grundstücksübertragungen wie beispielsweise im Zusammenhang mit einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, einem nicht steuerbaren Innenumsatz in einer Organschaft oder in Umwandlungsfällen die vorsorgliche Option ratsam. Auf die Formulierung der Option als unbedingte Erklärung ist zu achten.

Erbschaft- und Schenkungsteuer

EHEGATTENFREIBETRAG FÜR BESCHRÄNKT STEUERPF LICHTIGE

Ein Erwerb von Todes wegen unterliegt der Erbschaftsteuer. Sind weder der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes noch der Erwerber Inländer, bezieht sich die inländische (beschränkte) Steuerpflicht lediglich auf den Teil des Vermögensanfalls, der in Inlandsvermögen besteht. In Fällen der unbeschränkten Steuerpflicht bleibt der Erwerb eines Ehegatten in Höhe von 500.000 € steuerfrei. Bei beschränkter

Steuerpflicht tritt an die Stelle des Freibetrags von 500.000 € ein Freibetrag von lediglich 2.000 €.

In dieser Ungleichbehandlung sieht der Bundesfinanzhof einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit der EU. Deshalb ist die Vorschrift auf Fälle der beschränkten Steuerpflicht nicht anwendbar. Anstelle des aus unionsrechtlichen Gründen nicht

anwendbaren Freibetrags in Höhe von nur 2.000 € tritt damit entsprechend der bei unbeschränkter Steuerpflicht maßgebende Freibetrag in Höhe von 500.000 €. Dieser ist in voller Höhe und nicht nur anteilig nach dem Verhältnis des Werts des steuerpflichtigen Inlandsvermögens zum Wert des gesamten Erwerbs zu gewähren.

Erbschaft- und Schenkungsteuer

ABFINDUNGEN FÜR PFLICHTTEILSVERZICHTE DURCH ZUKÜNFTIGE MITERBEN

Um Streitigkeiten in Erbfällen zu vermeiden, kann es vorteilhaft sein, dass erbberechtigte Kinder vorzeitig einen Pflichtteilsverzicht erklären. Hierbei können auch Abfindungszahlungen vereinbart werden, die die zukünftigen Erben an die verzichtende Person zu leisten haben. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte in der Vergangenheit hierzu die Meinung vertreten, dass es sich bei den Zahlungen zwar um eine Schenkung zwischen den beteiligten Personen handle, die Schenkungsteuer aber wie bei einer Schenkung des zukünftigen Erblassers an den Zuwendungsempfänger zu ermitteln sei. So wurde eine schenkungsteuerliche Gleichbehandlung von zu Lebzeiten des Erblassers vereinbarten Abfindungszahlungen mit nach dem Tod vereinbarten Zahlungen erreicht.

In einer aktuellen Entscheidung hat der BFH nun erkennen müssen, dass das von ihm beabsichtigte Ziel tatsächlich nicht erreichbar ist, da es im Urteilsfall bei mehreren Zahlungspflichtigen anderenfalls zu einer nicht gewünschten Vervielfachung der Freibeträge gekommen wäre. Er hat

deshalb von seiner bisherigen Rechtsprechung Abstand genommen und entschieden, dass Zahlungen durch die zukünftigen Miterben aufgrund von Pflichtteilsverzichteten zu Lebzeiten des Erblassers ohne Besonderheiten wie andere Schenkungen auch zwischen dem Zahlungspflichtigen und dem Zahlungsempfänger zu behandeln sind. Das bedeutet, dass ausschließlich die Steuerklasse, Freibeträge und Vorschenkungen im Verhältnis dieser Personen maßgeblich sind. Durch die geänderte Rechtsprechung kann es somit im Vergleich zu Zahlungen, die vom künftigen Erblasser geleistet werden, zu steuerlichen Mehrbelastungen kommen.

Zukünftig sind Abfindungszahlungen für Pflichtteilsverzichtete, die zu Lebzeiten des Erblassers vereinbart werden, damit schenkungsteuerlich wie folgt zu behandeln: Verzichtet ein Erbberechtigter zu Lebzeiten der Eltern auf seinen Pflichtteilsanspruch gegen Abfindung vom künftigen Erblasser, bemisst sich die Schenkungsteuer in der Regel nach der Steuerklasse I mit entsprechenden Freibeträgen

von 400.000 €, wobei etwaige Vorschenkungen zu berücksichtigen sind. Erhält der Verzichtende die Abfindungszahlungen hingegen von den künftigen Erben, handelt es sich nach neuer Rechtsprechung um eine freigebige Zuwendung zwischen diesen Personen, die bei Geschwistern regelmäßig nach der Steuerklasse II mit einem Freibetrag von 20.000 € besteuert wird, wobei nur Vorschenkungen zwischen den beteiligten Personen berücksichtigt werden. Der die Abfindung zahlende Erbe kann diesen Betrag bei Eintritt des Erbfalls unverändert als Kosten zur Erlangung des Erwerbs abziehen.

Angesichts der geänderten Rechtsprechung ist es nun aus schenkungsteuerlicher Sicht im Regelfall vorteilhaft, wenn der zukünftige Erblasser eine Abfindung für den Pflichtteilsverzicht leistet, da eine günstigere Steuerklasse und höhere Freibeträge zur Verfügung stehen. In die Einzelfallprüfung sind eventuelle Vorschenkungen einzubeziehen.

FINANZVERWALTUNG STELLT SICH AUF DIE SEITE DER STEUERPFLICHTIGEN – GEGEN DEN BFH!

Kleine Aufmerksamkeiten und Präsente erhalten nicht nur die Freundschaft. Auch im Geschäftsleben gehören Geschenke zur üblichen Beziehungspflege. Der Beschenkte muss allerdings regelmäßig das Geschenk wie eine Einnahme versteuern. Um den Empfänger nicht mit Steuerfragen infolge seiner Zuwendung zu belasten, kann der schenkende Unternehmer das Geschenk vorab pauschal mit 30 % des Kaufpreises zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer versteuern.

Grundsätzlich richtet sich die Abziehbarkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe danach, ob der Geschenkwert selbst als Betriebsausgabe abziehbar ist oder nicht. Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde sind als Betriebsausgabe abziehbar, solange der Geschenkwert 35 € pro Empfänger und Jahr nicht überschreitet. In einer aktuellen Entscheidung nimmt der Bundesfinanzhof (BFH) allerdings an, dass die übernommene Pauschalsteuer in die Berechnung der 35-€-Freigrenze einzubeziehen ist. Der Wert des Geschenks und die Pauschal-

steuer werden damit zusammen gerechnet. Überschreitet die Summe dann den Betrag von 35 €, entfällt der Betriebsausgabenabzug. Nach Auffassung des BFH stellt die übernommene Pauschalsteuer nämlich ein zweites Geschenk dar.

Diese Entscheidung des BFH führte in der Praxis zu Irritationen, da eine solche Berechnungsweise nicht nur schwer zu handhaben ist, sondern auch der bisher gängigen Besteuerungspraxis widerspricht. Erstaunlicherweise stellt sich die Finanzverwaltung nun gegen den BFH: Zwar wird das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet und im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Das gilt aber nicht für die Berechnung der Freigrenze von 35 €. Im Bundessteuerblatt wird eine Fußnote als Regieanweisung gesetzt und auf das bisherige Verwaltungsschreiben aus dem Jahr 2015 verwiesen. Damit bleibt es bei der bisherigen Rechtsanwendung! Für den Betriebsausgabenabzug ist allein der Geschenkwert maßgeblich.



Prof. Dr. Claus Schild
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

Die partielle Nichtanwendung des Urteils ist zwar zu begrüßen und dürfte vielen Unternehmern die Bestellung der Geschäftsgeschenke für die anstehende Weihnachtszeit erleichtern. Die Freigrenze von 35 € ist aber längst nicht mehr zeitgemäß. Schon mit einem durchschnittlichen Blumenstrauß zuzüglich Versandkosten kann diese leicht überschritten werden. Von einem unangemessenen Repräsentationsaufwand, den man mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot eigentlich bestrafen wollte, ist der Gesetzgeber weit entfernt.

Alle Steuerzahler

MODERNE MITARBEITERENTLOHNUNG – PREPAIDKARTEN UND KREDITKARTEN

Gewährt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Gehaltserhöhung, übersteigt der dafür vom Arbeitgeber aufzuwendende Betrag den an den Arbeitnehmer tatsächlich ausbezahlten erheblich; Grund sind Steuern und gegebenenfalls Sozialversicherungsbeiträge. Attraktiv für beide Seiten sind deshalb lohnsteuer- und sozialversicherungsfreie Gehaltsbestandteile. Spätestens seit der Lockerung der Formvorschriften sind die Waren- oder Tankgutscheine in Höhe von monatlich 44 € inklusive Umsatzsteuer weit verbreitet. Neben der Möglichkeit, dem Mitarbeiter ein betriebliches Mobiltelefon ohne Beitragsbegrenzung lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei für seine private Nutzung zur Verfügung zu stellen, kann der Arbeitgeber auch die Prepaidkarten der privaten

Mobiltelefone lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei aufladen, sofern die monatliche Freigrenze von 44 € nicht überschritten wird und das Guthaben nicht bar ausgezahlt werden kann.

Bekommt der Mitarbeiter zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn eine gesonderte Gratifikation, kann ihm diese in Form einer Kreditkartenaufladung in Höhe von maximal 10.000 € pro Jahr zugewendet werden. Darauf hat der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer nach § 37b EStG, d.h. 30 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und pauschaler Kirchensteuer, zu entrichten. Zusätzlich fallen Sozialversicherungsbeiträge an, sofern der Mitarbeiter die Beitragsbemessungsgrenzen nicht überschreitet.

Voraussetzung ist, dass die Kreditkarte keine Barabhebungen, Überziehungen, den Kauf von Fremdwährungen und Überweisungen zulässt. Mit dieser Karte darf der Mitarbeiter Waren unterschiedlichster Art, z.B. Reisen, erwerben. Aufgrund der pauschalen Lohnsteuer und der Sozialversicherungspflicht ist diese Form der Sonderzahlung vorwiegend für Mitarbeiter interessant, deren Lohnsteuer sich im Spitzensteuersatz bewegt.

Bezüglich der anfallenden Kreditkartengebühren und Nebenkosten besteht derzeit Rechtsunsicherheit, ob sie in die Höchstgrenzen (44 € monatlich oder 10.000 €) einzubeziehen sind. Es ist deshalb ratsam, die Grenzen nicht in Gänze auszureizen.

ZWISCHENSCHALTUNG VON AUSLANDSGESELLSCHAFTEN

Das deutsche Steuergesetz kennt eine Norm, die den Anspruch einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf die Ermäßigung der Kapitalertrag- oder Abzugsteuer, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nationaler Vorschriften zu gewähren ist, einschränkt. Der Gesetzgeber will damit missbräuchliche Gestaltungen vermeiden. Von der Reduzierung der Abzugsteuer sind ausländische Gesellschaften ausgeschlossen, an denen – unmittelbar oder mittelbar – natürliche Personen beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie diese Einkünfte ohne Zwischenschaltung dieser Gesellschaft erzielten. Dies gilt nur

insoweit als die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen. Des Weiteren setzt die Besteuerung in Deutschland voraus, dass für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen, und die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Die Regelungen sind in ihrer Anwendung äußerst komplex. Betreffend Auslandskapitalgesellschaften, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind,

stellt sich zudem immer wieder die Frage, ob die Norm nicht europarechtswidrig ist.

Das Finanzgericht (FG) Köln bezweifelt nun die Vereinbarkeit dieser Missbrauchsvorschrift mit dem Europarecht. Aus zwei Gründen hat sich das FG an den Europäischen Gerichtshof gewandt. Zum einen wird die Verhältnismäßigkeit der Regelung in Zusammenhang mit der Niederlassungsfreiheit in der EU angezweifelt. Zum anderen könnte auch die im Unionsrecht verankerte Mutter-Tochter-Richtlinie, die eine steuerfreie Gewinnausschüttung ins EU-Ausland vorsieht, der nationalen Missbrauchsvorschrift im Wege stehen.

ÜBERTRAGUNG EINER § 6B-RÜCKLAGE AUF EINE EU-BETRIEBSSTÄTTE

Die sogenannte § 6b-Rücklage war und ist ein beliebtes Gestaltungsinstrument, das es unter Umständen erlaubt, die Besteuerung aufgedeckter stiller Reserven im Interesse der Reinvestition der freigeordneten Bruttomittel zu vermeiden. Das wird praktisch dadurch erreicht, dass die stille Reserve bis zur Investition in einer das Einkommen mindernden Rücklage „geparkt“ und im Zeitpunkt der Reinvestition von den neuen Anschaffungskosten abgezogen wird. Die Übertragung solch einer § 6b-Rücklage setzt unter anderem voraus, dass die angeschafften oder hergestellten Ersatzwirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören. Aufgrund europarechtlicher Bedenken wurde 2015 – auch mit Wirkung für die Vergangenheit – eine Stundungsregel bei

Ersatzinvestitionen im EU-/EWR-Raum eingeführt, die aber in ihrer Wirkungsweise in nahezu allen Fällen hinter derjenigen in Inlandsfällen zurückbleibt.

Gegenstand eines letztlich vom Bundesfinanzhof (BFH) zu entscheidenden Falls war nun die Frage, ob es unionsrechtlich zu beanstanden ist, dass die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer nur gestundet wird bzw. – falls nein – ob gegen den nur fünfjährigen Stundungszeitraum Bedenken bestehen. Beides verneinte der BFH – zwar ohne den Europäischen Gerichtshof (EuGH) einzubinden, jedoch unter Zugrundelegung dessen Rechtsprechung. Ob der BFH hier die Rechtsprechung des EuGH zutreffend interpretiert, darf bezweifelt werden. Allerdings haben betreffende Steuerpflichtige regelmäßig

keine Möglichkeit, ihr Anliegen selbst an den EuGH heranzutragen bzw. die Anrufung desselben durch das nationale Gericht zu erzwingen. Der EuGH wird deshalb nur dann Gelegenheit haben, sich selbst zu der Frage zu äußern, wenn etwa ein Finanzgericht in künftigen Fällen europarechtliche Zweifel hegt und sich bereits erstinstanzlich zur Anrufung des EuGH entscheidet. Da aber die Europäische Kommission derzeit nun schon zum zweiten Mal im Zusammenhang mit § 6b EStG im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik vorgeht, besteht auf diesem Weg Hoffnung auf eine Ausweitung des Anwendungsbereichs bzw. der Wirkungsweise des § 6b EStG auch in grenzüberschreitenden Konstellationen.

KEINE RÜCKSTELLUNGEN FÜR EIN AKTIENOPTIONSPROGRAMM

Aktienoptionsprogramme zugunsten von Mitarbeitern gewinnen in der Praxis zunehmend an Bedeutung. Neben den Anreiz- und Vergütungsaspekten müssen auch steuerliche Effekte berücksichtigt werden. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte bereits 2010 entschieden, dass weder die Einräumung noch die Ausgabe von Aktienoptionen, die mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden sind, zu Personalaufwand führen. Vielmehr wird bei Überlassung der Aktien lediglich erfolgsneutral die Kapitalerhöhung bei der Aktiengesellschaft (AG) gebucht.

Diese Rechtsprechung führt der BFH nunmehr fort. In einem aktuellen Streitfall sahen die Optionsbedingungen zusätzlich ein Wahlrecht der AG vor, die Ansprüche aus dem Optionsprogramm durch Geldzahlungen zu erfüllen bzw. bereits zugeleitete Aktien unter bestimmten Voraussetzungen wieder zurückzukaufen. Solange diese Ersetzungs- bzw. Rückkaufbefugnis der AG nicht konkret rechtsverbindlich ausgeübt wird, scheidet die Passivierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus.

Das Gericht geht zum einen von ausgeglichenen Pflichten der Vertragsparteien im Rahmen eines schwebenden Geschäfts aus. Zum anderen scheidet eine Rückstellungsbildung hinsichtlich der Ansprüche der Optionsberechtigten auf Barausgleich daran, dass die Verbindlichkeiten weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht sind. Erst ab Ausübung des Ersetzungswahlrechts besteht eine Leistungspflicht auf Barausgleich anstatt Aktienzuteilung, sodass eine aufwandswirksame Passivierung in Betracht kommt.

ZAHLUNGEN AN NAHESTEHENDE PERSONEN EINES GMBH-GESSELLSCHAFTERS

Zahlungen einer GmbH mindern nur dann deren steuerlichen Gewinn, wenn eine betriebliche Veranlassung vorliegt. Zuwendungen der GmbH an ihren Gesellschafter, die einen solchen betrieblichen Zusammenhang vermissen lassen, gelten als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Eine vGA kann jedoch auch dann vorliegen, wenn der unmittelbare Vermögensvorteil (= Vermögensnachteil der GmbH) nicht dem Gesellschafter selbst, sondern einer ihm nahestehenden Person zugutekommt. In diesem Fall muss dennoch der Gesellschafter die vGA versteuern, wobei angenommen wird, dass dieser die von ihm versteuerte vGA an die nahestehende Person weiterreicht, bei der dann keine weitere Einkommensbesteuerung statt-

findet. Allerdings geht die Finanzverwaltung davon aus, dass zusätzlich ein schenkungsteuerlich relevanter Vorgang im Verhältnis der GmbH zur begünstigten nahestehenden Person vorliegt.

Zur Begründung eines solchen Nahestehens reicht jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und einem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Das können Beziehungen familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder tatsächlicher Art sein. Der Bereich des Nahestehens wird weit gezogen. Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist unabhängig

davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat. Der Gesellschafter muss auch nicht beherrschend an der GmbH beteiligt sein. Eine vGA scheidet nur dann aus, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Vermögenszuwendung von der GmbH an die nahestehende Person auf einem eigenständigen betrieblichen (angemessenen) Vertragsverhältnis beruht. Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof in einem aktuellen Streitfall eine vGA an eine zu 45 % beteiligte Gesellschafterin einer GmbH angenommen, die auf einem überhöhten Gehalt zugunsten ihres in einem gemeinsamen Haushalt wohnenden Lebensgefährten beruhte.

AUFLÖSUNG VON VERBINDLICHKEITEN GEGENÜBER GESELLSCHAFTERN

Die Finanzverwaltung äußert sich in einer aktuellen Verfügung zur Frage, ob eine sogenannte stehengelassene Verbindlichkeit einer Gesellschaft gegenüber einem ihrer Gesellschafter im Fall der Liquidation der Gesellschaft aufzulösen ist. In der Praxis handelt es sich hierbei in der Regel um Darlehensverbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern, die zur Vermeidung einer Insolvenzantragspflicht einen Rangrücktritt vereinbart haben. Die Finanzverwaltung stellt hierzu im Einklang mit der Rechtsprechung fest, dass allein in der Beantragung oder Zustimmung des Gläubigers zur Liquidation kein Forderungsverzicht zu sehen ist. Die Verbindlichkeit ist weiterhin zu passivieren, da sie unverändert eine wirtschaftliche Belastung beim Schuldner darstellt – und zwar auch dann, wenn dieser ver-

mögenslos ist. Die wirtschaftliche Belastung entfällt erst, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass selbst der vollständige Abschluss des Liquidationsverfahrens durch Löschung der Gesellschaft nicht zu einem Wegfall der wirtschaftlichen Belastung führt. Die Löschung lässt keine Rückschlüsse auf den Willen des Gläubigers, seine Forderung geltend zu machen, zu.

Ferner erklärt die Finanzverwaltung, dass ein Rangrücktritt, der zur Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung erklärt wurde und den Anforderungen der aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) entspricht, keine Aus-

wirkungen auf die handels- und steuerbilanzielle Behandlung der betroffenen Verbindlichkeiten hat. Ein solcher Rangrücktritt führt nicht zu einem Wegfall der wirtschaftlichen Belastung. Eine Bezugnahme auf die Tilgung aus dem sonstigen freien Vermögen in der Rangrücktrittsklausel ist damit für insolvenzrechtliche Zwecke, aber auch für die fortbestehende Passivierung in Handels- und Steuerbilanz nicht geboten. Das neue Konzept des BGH macht die Tilgung der im Rang zurückgetretenen Verbindlichkeit von dem Nichteintritt der (drohenden) Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit abhängig und gerade nicht von einer Tilgung aus bestimmten Vermögenspositionen (vgl. bereits *Wirtschaft & Steuern* aktuell, Ausgabe 3/2015).

FREIMAURERLOGEN WEGEN DER BESCHRÄNKUNG AUF MÄNNLICHE MITGLIEDER NICHT GEMEINNÜTZIG

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass Freimaurerlogen (Logen) keine gemeinnützigen Zwecke fördern, da sie nicht der Förderung der Allgemeinheit dienen. Die Logen sind – nach deren Aussagen – eine auf vaterländischer und christlicher Grundlage beruhende Vereinigung wahrheitsliebender, ehrenhafter Männer zur Pflege der Freimaurerei. Frauen sind vom Erwerb der Mitgliedschaft ausgeschlossen. Damit gibt

die Loge zu erkennen, dass sie diesen Teil der Allgemeinheit nicht fördern will. Dieses Urteil hat grundlegende Bedeutung, da es klar macht, dass der Maßstab für die Beurteilung, ob die Förderung der Allgemeinheit vorliegt, der Grundrechtskatalog ist. Diese Aussage kollidiert nicht mit der Vereinigungsfreiheit. Die Logenbrüder haben das Recht, ihre Sozietät nach ihrem Satzungszweck zu gestalten. Sie können aber nicht verlangen, dass die Allgemeinheit ihr Tun

durch von der Steuer abziehbare Spenden nachhaltig unterstützt. Es bleibt abzuwarten, ob diese Grundaussage auch anderen gemeinnützigen Vereinigungen, die entweder nur Männer oder nur Frauen als Mitglieder zulassen, treffen wird. Der BFH hat in einer Pressemitteilung jedenfalls auf ähnliche Probleme bei Schützenbruderschaften, Männergesangsvereinen oder Frauenchören hingewiesen.

Dr. Zitzelsberger GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft 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

Dr. Zitzelsberger GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
Dr. Siegfried Zitzelsberger
Maximiliansplatz 10, D-80333 München
Telefon: +49 89 29064-0, info@rsm-zitzelsberger.de

V.i.S.d.P.

Patrick Zitzelsberger
c/o Dr. Zitzelsberger GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
Maximiliansplatz 10, D-80333 München
Telefon: +49 89 29064-0

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.

Die Mandantenzzeitung „Wirtschaft & Steuern aktuell“ finden Sie unter der Adresse www.zitzelsberger-partner.de in der Rubrik Service/Aktuell Mandantenzzeitung