

Aktuelle Informationen für den GmbH-Geschäftsführer

Dezember 2019

**Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,**

die Bundesregierung bemüht sich um **Bürokratieentlastung**. Wir stellen Ihnen dazu ein neues Gesetzesvorhaben vor. Außerdem befassen wir uns vor dem Hintergrund des Außensteuergesetzes mit **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** zwischen Mutter- und Tochterunternehmen. Im **Steuertipp** beleuchten wir die Auflösung einer **Reinvestitionsrücklage** bei **Verschmelzung** unter Buchwertfortführung.

GESETZGEBUNG

Bundesregierung will Bürger und Verwaltung von Bürokratie entlasten

Das Bundeskabinett hat am 18.09.2019 das **Bürokratieentlastungsgesetz III** auf den gesetzgeberischen Weg gebracht. Danach sollen die Wirtschaft, die Bürger und die Verwaltung um ca. 1,1 Mrd. € entlastet werden. Im Steuerrecht sind unter anderem die folgenden Entlastungsmaßnahmen vorgesehen:

- Arbeitgeber können schon bisher die Gesundheit und Arbeitsfähigkeit der Beschäftigten durch zielgerichtete betriebsinterne Maßnahmen der Gesundheitsförderung oder entsprechende Barleistungen für Maßnahmen externer Anbieter verbessern. Der Gesetzentwurf sieht vor, dass der Freibetrag ab 2020 von 500 € auf 600 € angehoben wird.
- Bei der Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte sind folgende Änderungen für Lohnzahlungszeiträume ab 2021 vorgesehen: Eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 % des Arbeitslohns soll bei kurzfristig Beschäftigten zulässig sein, wenn der durchschnittliche Arbeitslohn je Arbeitstag 120 € (statt bislang 72 €) nicht übersteigt. Der pauschalisierungsfähige durchschnittliche Stundenlohn soll von 12 € auf 15 € steigen.
- Die Pauschalierungsgrenze für Beiträge des Arbeitgebers für eine Gruppenunfallversicherung soll auf 100 € angehoben werden.
- Wenn Unternehmer ihre berufliche/gewerbliche Tätigkeit aufnehmen, müssen sie im Jahr der Grün-

dung und im darauffolgenden Jahr monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben. Für den Zeitraum vom 01.01.2021 bis zum 31.12.2026 sollen quartalsweise Voranmeldungen ausreichen.

- Die Umsatzgrenze für die „Kleinunternehmerregelung“ soll von 17.500 € auf 22.000 € angehoben werden.
- Die Angaben, die bei Aufnahme einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit gegenüber dem Finanzamt zu machen sind, sollen künftig formalisiert elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt werden können.

Hinweis: Mit einem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist noch 2019 zu rechnen. Wir halten Sie auf dem Laufenden.

TEILWERTABSCHREIBUNG

Auswirkungen des Außensteuergesetzes

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zwischen Mutter- und Tochterunternehmen bergen in steuerlicher Hinsicht Risiken. Hier ist die **Fremdüblichkeit** - was Verzinslichkeit, Besicherung und Zahlungsmodalitäten angeht - das Maß der Dinge:

Nur wenn sich Gläubiger und Schuldner fremdüblich verhalten, erkennt der Fiskus etwaige Verluste aus Forderungen an.

In dieser Ausgabe

- ☑ **Gesetzgebung:** Bundesregierung will Bürger und Verwaltung von Bürokratie entlasten 1
- ☑ **Teilwertabschreibung:** Auswirkungen des Außensteuergesetzes 1
- ☑ **Pausenverpflegung:** Unbelegte Brötchen mit Heißgetränk sind kein Frühstück 2
- ☑ **Abzugsverbot:** Abziehbarkeit von Geldbußen setzt Abschöpfungsteil voraus 2
- ☑ **Thesaurierungsbegünstigung:** Berücksichtigung von Umwandlungsergebnissen 2
- ☑ **Betriebsvorrichtungen:** Wann ist die erweiterte Gewerbesteuerkürzung in Gefahr? 3
- ☑ **Abgeltungsteuer:** Stückzinsen sind (nach wie vor) steuerpflichtig 3
- ☑ **Steuertipp:** Rücklagenauflösung zum Zeitpunkt der Umwandlung 4

Neben den nationalen Besteuerungswerkzeugen kommen **in grenzüberschreitenden Fällen** weitere Schwierigkeiten hinzu. Beispielsweise nach dem Außensteuergesetz (AStG) darf die Finanzverwaltung pauschal die Berücksichtigung jeglichen Aufwands verweigern, sofern sich die Beteiligten nicht fremdüblich verhalten.

So hatte eine KG Verluste aus einer Forderung (aus Lieferungen und Leistungen) gegenüber einer in China ansässigen Tochtergesellschaft. Aufgrund der Wertlosigkeit der Forderung nahm die KG sowohl handels- als auch steuerrechtlich eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung vor. Unter Berufung auf das AStG verweigerte das Finanzamt nicht nur die gesamte Gewinnminderung, sondern erhöhte den Gewinn der KG sogar noch um 3 %. Ersteres begründete das Finanzamt mit dem Umstand, dass die **Forderung nicht abgesichert** war. Die Gewinnerhöhung nahm es vor, weil darüber hinaus **keine Verzinsung vereinbart** war. Dagegen klagte die KG, scheiterte jedoch vor dem Bundesfinanzhof (BFH).

Der BFH gab dem Finanzamt in beiden Punkten recht. Weder schränkte das Doppelbesteuerungsabkommen mit China den Anwendungsbereich des AStG ein noch stehe das Unionsrecht der Anwendung des AStG entgegen.

Hinweis: Bei konzern- bzw. gruppeninternen Verrechnungskonten und Forderungen ist stets die Fremdüblichkeit zu prüfen. Bei nicht fremdüblichen Vereinbarungen drohen Gewinnkorrekturen durch den Fiskus.

PAUSENVERPFLEGUNG

Unbelegte Brötchen mit Heißgetränk sind kein Frühstück

Wenn Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt Speisen und Getränke anbieten, kann darin eine Zuwendung von Arbeitslohn liegen, so dass Lohnsteuer anfällt. Von Arbeitslohn ist regelmäßig auszugehen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine **komplette Mahlzeit** (Frühstück, Mittagessen oder Abendessen) kostenlos oder verbilligt überlässt.

Eine IT-Firma hat vor dem Bundesfinanzhof (BFH) jetzt einen Lohnsteuerzugriff auf ihre dargereichte Pausenverpflegung abgewendet. Sie hatte ihren Arbeitnehmern kostenlos **unbelegte Backwaren** (z.B. Laugen-, Käse- und Rosinenbrötchen) und **Heißgetränke** zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereitgestellt. Das Finanzamt stufte die Verpflegung im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung als Frühstück ein und unterwarf den dafür geltenden amtlichen Sachbezugswert (2019: 1,77 €, 2020: voraussichtlich 1,80 €) der Lohnversteuerung.

Der BFH hat eine Besteuerung der Pausenverpflegung

nun jedoch abgelehnt. Diese Verpflegung stelle **keine Mahlzeit**, sondern nur eine nichtsteuerbare Aufmerksamkeit dar. In der dargereichten Verpflegung sei begrifflich kein Frühstück zu sehen, da selbst für ein einfaches Frühstück ein Aufstrich oder Brotbelag hinzukommen müsse. Die Brötchen und Getränke standen nur zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereit, wurden allen Arbeitnehmern unterschiedslos gewährt und der Verzehr fand während der bezahlten Arbeitszeit statt. Auch deshalb hatte die Pausenverpflegung keinen Arbeitslohncharakter.

ABZUGSVERBOT

Abziehbarkeit von Geldbußen setzt Abschöpfungsteil voraus

Geldbußen, Ordnungs- und Verwargelder unterliegen einem Abzugsverbot. Eine Ausnahme von diesem Verbot gilt, wenn beim Unternehmer ein **wirtschaftlicher Vorteil** abgeschöpft wird, der zuvor durch den Gesetzesverstoß erlangt worden ist. Voraussetzung für diese Ausnahme ist, dass die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallende Ertragsteuer nicht abgezogen wurde.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat jetzt entschieden, dass eine steuerlich abziehbare Abschöpfung nicht vorliegt, wenn bei der Ermittlung der Höhe der Geldbuße nur der tatbezogene Umsatz zugrunde gelegt wurde und kein Bezug zu einem **konkreten Mehrerlös** besteht. Im Urteilsfall hatte das Bundeskartellamt wegen unerlaubter Kartellabsprachen gegen eine Firma ermittelt und ein Bußgeld verhängt. Einen Teil des Bußgeldes hatte die Firma gewinnmindernd verbucht, weil sie davon ausging, dass im Bußgeld eine teilweise Vorteilsabschöpfung enthalten war.

Nach Ansicht des BFH enthielt das Kartellbußgeld aber keinen Abschöpfungsteil. Ein solcher lasse sich nicht bereits aus dem Umstand herleiten, dass das Bußgeld zu einer **Liquiditätsbelastung** beim Unternehmen geführt habe. Vielmehr müsse die Geldbuße auf die Abschöpfung konkreter Mehrerlöse bezogen sein, was hier jedoch nicht der Fall gewesen sei, da kein kartellbedingter Gewinn ermittelt worden sei. Für die Annahme einer steuerlich abziehbaren Abschöpfung genüge es nicht, dass bei der Bemessung der Geldbuße nur ein pauschaler tatbezogener Umsatz zugrunde gelegt worden sei.

THESAURIERUNGSBEGÜNSTIGUNG

Berücksichtigung von Umwandlungsergebnissen

Die Gesamtsteuerbelastung von mittels einer Kapitalgesellschaft erzielten Unternehmensgewinnen hängt davon ab, ob diese in der Gesellschaft thesauriert oder ausgeschüttet werden.

Beispiel: Eine GmbH erzielt einen Gewinn von 100.000 €. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer betragen zusammen 30 %. Der einzige Gesellschafter ist konfessionslos. Wird der Gewinn in der GmbH thesauriert, beträgt die Steuerbelastung 30.000 €, es verbleibt also ein Jahresüberschuss von 70.000 €. Erst wenn dieser Gewinn an den Gesellschafter ausgezahlt wird, kommt ein Steuerabzug in Form der Kapitalertragsteuer von 18.462,50 € dazu. Beim Gesellschafter kommt also eine Nettoausschüttung in Höhe von 51.537,50 € an. Mithin beträgt die Gesamtsteuerbelastung 48,46 %.

Bei Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG) war es dagegen lange Zeit egal, ob der erwirtschaftete Gewinn in der Personengesellschaft verblieb oder an die Gesellschafter ausgekehrt wurde. Nach dem „Transparenzprinzip“ erfolgte eine unmittelbare Besteuerung der Gesellschafter mit der vollen Progression. Erst seit 2008 gibt es die **Thesaurierungsbegünstigung** für in Personenunternehmen stehengelassene Gewinne, um mehr Rechtsformneutralität zu erreichen. Dabei wird durch eine komplexe Berechnung festgehalten, welche Gewinne thesauriert werden und welche nicht.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat kürzlich geklärt, inwieweit sich außerbilanzielle Korrekturen auf die Ermittlung des begünstigten Gewinns auswirken. Die Finanzverwaltung vertrat hier (ohne nähere Begründung) die Auffassung, dass **außerbilanzielle Gewinnänderungen** in die Berechnung des begünstigten Gewinns einzubeziehen seien. Davon seien sowohl Abzüge als auch Gewinnerhöhungen betroffen. Der BFH hat sich nun sehr intensiv mit dem Gesetzeswortlaut beschäftigt und der Finanzverwaltung beigegeben.

BETRIEBSVORRICHTUNGEN

Wann ist die erweiterte Gewerbesteuerkürzung in Gefahr?

Wenn ein Gewerbebetrieb **Grundbesitz** in seinem Betriebsvermögen hält, das nicht von der Grundsteuer befreit ist, mindert sich sein für die Gewerbesteuer relevanter Gewerbeertrag um 1,2 % des Einheitswerts, der zuletzt für den Grundbesitz festgestellt worden ist. Diese pauschale Kürzung soll eine Doppelbesteuerung des Grundbesitzes mit Gewerbe- und Grundsteuer abmildern.

Reinen Grundstücksunternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, steht eine erweiterte Gewerbesteuerkürzung zu: Sie können ihren Gewerbeertrag um den Teil kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, so dass eine Doppelbelastung in vollem Umfang vermieden wird. Laut Bundesfinanzhof (BFH) können grundbesitzverwaltende Unternehmen diese erweiterte Kürzung nicht beanspruchen, wenn sie **Ausstattungsgegenstände mitvermieten**, die als Betriebs-

vorrichtungen zu qualifizieren sind.

Im Streitfall hatte eine grundbesitzverwaltende GmbH neben einem Hotelgebäude auch Ausstattungsgegenstände (z.B. eine Bierkellerkühlanlage und Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen) mitvermietet. Das Finanzamt lehnte daher die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags ab. Die mitvermieteten Kühlanlagen sind, so der BFH, als **Betriebsvorrichtungen** zu qualifizieren. Denn die in einem Hotel stattfindende Bewirtung wäre ohne Kühlungsanlagen nicht durchführbar. Die Anlagen könnten nicht dem Gebäude zugerechnet werden, weil sie nicht der Nutzung des Gebäudes dienten, sondern auf die besonderen Anforderungen eines Hotels zugeschnitten seien und in unmittelbarem Zusammenhang mit der Gästebewirtung stünden.

ABGELTUNGSTEUER

Stückzinsen sind (nach wie vor) steuerpflichtig

Wenn der Käufer einer Kapitalforderung dem Verkäufer ein Entgelt für die Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums zahlt, die auf den Zeitraum bis zum Verkauf entfallen, spricht man von Stückzinsen. In zwei neuen Urteilen hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ab dem Veranlagungszeitraum 2009 (nach Einführung der Abgeltungsteuer) bezogene Stückzinsen als Gewinn aus der **Veräußerung einer sonstigen Kapitalforderung** zu versteuern sind. Das gilt laut BFH auch, wenn die veräußerte Forderung vor dem 01.01.2009 erworben wurde.

Einem der Urteilsfälle lag die Klage einer GbR zugrunde, die im Veranlagungszeitraum 2009 bei der Veräußerung einer Kapitalforderung offen ausgewiesene Stückzinsen von rund 9.000 € vereinnahmt hatte. Sie hatte die Kapitalforderung vor 2009 erworben und war der Auffassung, dass die Stückzinsen aufgrund einer gesetzlichen **Übergangsregelung** nicht steuerbar seien. Eine Besteuerung führe zu einer verfassungswidrigen echten Rückwirkung.

Der BFH sah in den zugrundeliegenden Besteuerungsregeln jedoch keinen Verfassungsverstoß. Die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 erfolgte Festschreibung der Steuerpflicht von Stückzinsen habe nur die bestehende **Rechtslage klargestellt**. Demnach waren Stückzinsen auch bis einschließlich 2008 bereits als steuerpflichtige Kapitaleinkünfte zu erfassen.

STEUERTIPP

Rücklagenauflösung zum Zeitpunkt der Umwandlung

Vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) wurde kürzlich ein interessanter Fall verhandelt, bei dem es um den Zeitpunkt der Auflösung einer Reinvestitionsrücklage ging. Der Zeitpunkt war im konkreten Fall entscheidend, weil zum Auflösungszeitpunkt eine Verschmelzung vorgenommen worden war.

Eine solche Reinvestitionsrücklage kann für **stille Reserven** gebildet werden, die durch den Verkauf eines begünstigten Grundstücks bzw. eines Gebäudes aufgedeckt und versteuert werden müssten. Diese stillen Reserven dürfen in eine Rücklage eingestellt werden, die innerhalb einer Reinvestitionsfrist von vier Jahren im Fall des Erwerbs und innerhalb von sechs Jahren im Fall der Neuherstellung eines Gebäudes auf das Reinvestitionsgut übertragen werden müssen. Faktisch kommt es so zu einer Steuerstundung.

Beispiel: Eine GmbH verkauft im Jahr 2015 ein Grundstück, das sie etwa zehn Jahre als Lagerplatz genutzt hat. Den Veräußerungsgewinn in Höhe von 200.000 € stellt sie in eine Reinvestitionsrücklage ein. Von dem Veräußerungspreis erwirbt die GmbH 2016 ein anderes Grundstück, das sie fortan als Kundenparkplatz nutzt.

Die eigentlich zu versteuernden stillen Reserven in Höhe von 200.000 € kann die GmbH auf den Kundenparkplatz im Wege einer Reinvestitionsrücklage übertragen. So muss sie die stillen Reserven nicht sofort versteuern, sondern erst, wenn auch der Kundenparkplatz verkauft würde. Mangels sofortiger Besteuerung steht der GmbH ein höherer Geldbetrag zur Reinvestition zur Verfügung.

Im Urteilsfall lief für eine AG, die eine Reinvestitionsrücklage in ihrer Bilanz hatte, die Reinvestitionsfrist zum 31.12.2012 aus, so dass die Rücklage zwangsweise aufgelöst und die darin enthaltenen stillen Reserven ebenfalls aufgelöst werden mussten. Zum selben Zeitpunkt wurde die AG auf eine GmbH verschmolzen.

Die GmbH vertrat die Auffassung, dass die Rücklage für eine „juristische Sekunde“ auf sie übergegangen war und sie die Rücklage auflösen musste. Der Betriebsprüfer hingegen meinte, dass die Rücklage noch

durch die AG hätte versteuert werden müssen. Das FG pflichtete dem Finanzamt bei. Die der Umwandlung zugrundeliegende Bilanz sei zeitlich nicht identisch mit der **Jahresabschlussbilanz** des übertragenden Rechtsträgers. Vielmehr sei die Schlussbilanz gedanklich eine Sekunde vor der Übertragungsbilanz aufzustellen. Da die Rücklage aber schon in der Jahresabschlussbilanz aufzulösen gewesen wäre, hätte diese nicht auf die GmbH übergehen können. Folglich müsse also die AG die Rücklage auflösen und der Besteuerung zuführen.

Hinweis: Das Urteil ist vor allem für unterjährige Umwandlungen relevant, da es eine große Rolle spielt, wer die stillen Reserven versteuern muss (übertragender oder übernehmender Rechtsträger). Die GmbH wollte das Urteil nicht akzeptieren und hat beim Bundesfinanzhof Revision eingelegt.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team der **AWI TREUHAND**

IMPRESSUM

Herausgeber:

AWI TREUHAND Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg unter HRA 16827
vertreten durch AWI TREUHAND Unternehmensberatung GmbH Steuerberatungsgesellschaft, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg, HRB 24812,
Geschäftsführer Margot Liedl, Tobias Litzel, Ulrich Raab, Marco Stanke und Markus Stötter
USt.-ID-Nr.: DE268560688

Ernst-Reuter-Platz 4, 86150 Augsburg | Telefon: +49 (0)821 90643-0 | Telefax: +49 (0)821 90643-20 | awi@awi-treuhand.de | www.awi-treuhand.de

Die gesetzliche Berufsbezeichnung lautet Steuerberatungsgesellschaft und wurde in der Bundesrepublik Deutschland verliehen. Die Zulassung erfolgte durch die Steuerberaterkammer München, Niederlinger Str. 9, 80638 München, welche auch zuständige Aufsichtsbehörde ist. Die maßgeblichen berufsrechtlichen Regelungen sind das Steuerberatungsgesetz, die Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberatervergütungsverordnung.

Alle Informationen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr. Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung!