

IMMER EINHUNDERT PROZENT

Informiert - Newsletter II 2018



Sehr geehrte Damen und Herren,



Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Ausdauer wird früher oder später belohnt – meistens aber später. Jeder, der in letzter Zeit einen Handwerker brauchte, weiß wie wahr diese Aussage von Wilhelm Busch sein kann. Die massiven Nachwuchsprobleme und der Arbeitskräftemangel im Handwerk führen zur Überlastung, Wochenendarbeit und damit zwangsläufig zu bereits angekündigten weiteren Preiserhöhungen und für uns fast immer zu langen Wartezeiten auf fachkundige Hände.

Reißt der Geduldsfaden, liegt der Gedanke an Beethoven nahe: *Mensch, hilf Dir selbst!* Selbsthilfe-Reparatur-Videos im Netz und der Ausbau an neuen Heimwerkermärkten mit kleinem Sortiment in Stadtzentren trifft auf eine steigende Nachfrage. Doch kennen Sie das Gefühl von Wut und Verzweiflung, da genau ein kleines, aber ganz speziell geformtes Teilchen fehlt? Alle Versuche, dessen Funktion mit Hilfe von vorhandenen Zahnstochern, Schrauben und Klebstoffen zu lösen, scheitern. Und in dieser emotionalen Verfassung erscheint es unmöglich, die zuvor auseinander gebauten Teile wieder sorgsam zusammenzufügen, um diese in professionelle Hände zu übergeben.

Die weiter steigende Zahl von öffentlich zugänglichen FabLabs haben hier schon für manchen Tüftler Wunder vollbracht. High-Tech-Werkstätten für jedermann gibt es in bereits vielen deutschen Städten. Diese sind mit digitalen und herkömmlichen Produktionsmaschinen - wie zum Beispiel Lasercuttern, CNC-Fräsen, 3D-Druckern bis hin zu Nähmaschinen - ausgestattet. Unter fachkundiger Hilfe wird getreu des FabLab-Mottos „Make - Learn - Share“ ausprobiert, gelernt, gelehrt und ausgetauscht. Das ist sicher nicht für uns alle eine Lösung, aber bestimmt ein vielversprechender Weg, um die Bemühungen des Handwerks für mehr Interesse und Begeisterung zu unterstützen. Gleichzeitig wird Raum für neue Ideen geschaffen. Diejenigen unter uns, die den Schraubenzieher grundsätzlich lieber im Werkzeugkasten lassen, können ja immerhin noch aus der Not des Wartens eine Tugend machen und Vorfreude auf einen kompetenten Helfer entwickeln. Denn wie sagt Oscar Wilde so schön: *Am Ende wird alles gut. Wenn es nicht gut ist, ist es nicht das Ende!*

Gerne und ohne Anspruch an Ihre Geduld informieren wir Sie heute im Folgenden über aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung, die für Sie von Bedeutung sein können. Sollte ein Thema Ihr besonderes Interesse wecken, zögern Sie nicht, uns zu kontaktieren. Das Team von GKK PARTNERS steht Ihnen gerne zur Verfügung und wünscht Ihnen schöne und sonnige Pfingsten!

Herzlichst



Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung für Zwecke der Grundsteuer stellt den Gesetzgeber vor neue Herausforderungen

Hintergrund

Das Bundesverfassungsgericht hat mit seinem Urteil vom 10. April 2018 die gesetzlichen Regelungen zur Einheitsbewertung für Grundvermögen für Zwecke der Grundsteuer in den „alten“ Bundesländern für verfassungswidrig erklärt. Das Bundesverfassungsgericht entschied über drei Vorlagen des Bundesfinanzhofs und zwei Verfassungsbeschwerden (1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12), die sich alle gegen die Besteuerung von Grundstücken im Westen auf Basis der Einheitswerte von 1964 richteten. In den „neuen“ Bundesländern gehen die Werte sogar auf das Jahr 1935 zurück.

Für die Bewertung von Grundvermögen der „neuen“ bzw. „alten“ Bundesländer sind jeweils eigenständige Bewertungsregelungen anzuwenden. Jedoch lagen dem Gericht nur Fälle aus den westlichen Bundesländern vor, weshalb sich das Urteil formal auch nur auf sie bezieht. Angesichts der Begründung des Bundesverfassungsgerichts besteht aber weitgehende Einigkeit, dass auch die in den „neuen“ Bundesländern geltenden Bewertungsregeln nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen.

Entscheidungsgründe

Das Bewertungsgesetz sieht grundsätzlich vor, dass alle Grundstücke im Abstand von sechs Jahren im Rahmen einer Hauptfeststellung neu zu bewerten sind. Jedoch ist dies seit der letzten Hauptfeststellung im Jahr 1964 nicht mehr geschehen, so dass auch heute noch die historischen Werte aus 1964 für die Bemessung der Grundsteuer herangezogen werden. Damit bleibt die gesamte Immobilienwertentwicklung seit diesem Zeitpunkt außer Acht. Das Festhalten an diesem Hauptfeststellungszeitpunkt führt somit zu gravierenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen und ist mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Artikel 3 Abs. 1 Grundgesetz unvereinbar. Die aus der Überdehnung des Hauptfeststellungszeitraums entstandenen Wertverzerrungen führen zu entsprechenden Ungleichbehandlungen bei der Erhebung der Grundsteuer.

Weitere Entwicklung

Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesetzgeber dazu verpflichtet, eine Neuregelung bis spätestens 31. Dezember 2019 zu schaffen. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die vom Bundesverfassungsgericht als verfassungswidrig eingestuftten alten Bewertungsregelungen weiter angewendet werden. Sofern bis zu diesem Zeitpunkt ein neues Gesetz erlassen wird, gilt eine weitere Übergangsfrist bis längstens 31. Dezember 2024, während der die bisherigen Werte weiter gelten. Diese zweite

Übergangsfrist wird mit dem außergewöhnlichen Umsetzungsaufwand bei der Neubewertung des gesamten bundesweiten Grundstücksbestands gerechtfertigt.

Für die Reform gibt es bereits verschiedene Vorschläge. Welche davon tatsächlich umgesetzt werden, ist aber weitgehend offen. Diskutiert werden dabei Modelle, die die Bebauung mit einbeziehen und die Grundsteuer bspw. auf Basis der Grundstücks- und Gebäudenutzfläche oder des von den Gutachterausschüssen regelmäßig aktualisierten Bodenrichtwerts mit pauschalisierten Regelherstellungskosten (sog. Kostenwertmodell) für das Gebäude bemessen wollen. Dem stehen Bewertungsverfahren gegenüber, die die Bebauung unberücksichtigt lassen und lediglich auf den Bodenrichtwert abstellen (sog. Bodenwertmodell).

Es bleibt abzuwarten, für welche Alternative sich der Gesetzgeber entscheidet und ob überhaupt innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht vorgegebenen Frist eine Einigung möglich ist. Tendenziell ist aber wohl davon auszugehen, dass es in vielen Fällen zu einem Anstieg der Grundsteuerbelastung kommen wird.

Umsatzsteuerliche Neuerungen beim E-Commerce ab 2019

Das Wachstum des Versandhandels sowie der elektronischen Dienstleistungen ist ungebrochen und die Internetpräsenz mit Onlineshop wird für viele Unternehmen immer wichtiger. Die EU hat sich daher auf ein Maßnahmenpaket geeinigt, mit dem etliche Erleichterungen für den E-Commerce geschaffen werden sollen. Dies betrifft die elektronisch erbrachten Dienstleistungen sowie den Versandhandel in Zusammenhang mit Nichtunternehmern (B2C).

Bereits zum **1. Januar 2019** treten die ersten Regelungen in Kraft:

Lieferschwelle

Für Umsätze von Unternehmen, die Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- oder elektronische Dienstleistungen an Nicht-Unternehmer in der EU erbringen, wird eine Lieferschwelle von EUR 10.000 pro Jahr eingeführt (entsprechend dem Versandhandel). Die Schwelle umfasst dabei alle Umsätze an Endverbraucher im EU-Ausland.

Liegt der gesamte B2C-EU-Auslandsumsatz eines Unternehmers, der entsprechende Leistungen erbringt, noch unter der Grenze, so begründet sich der Ort der Leistung am Sitz des Leistenden, d. h. im Inland. Wird die Schwelle überschritten, verlagert sich der Ort der Leistung - wie bisher nach § 3a Abs. 5 UStG - zum Kunden. Dies hat zur Folge, dass sich der Leistungsort im EU-Ausland befindet und der Unternehmer sich dort grundsätzlich umsatzsteuerlich registrieren muss und dort die Steuer abzuführen hat.

Erleichterte Nachweismittel

Bislang mussten Unternehmen, die die oben genannte Umsätze an Endverbraucher erbringen, mittels zwei übereinstimmenden Beweismitteln die Ansässigkeit des Kunden belegen. Als Beweismittel gelten z. B. die Rechnungsanschrift, IP-Adresse oder Bankangaben des Kunden. Da diese Nachweise aber oftmals schwer vorzubringen und mit einigem Aufwand verbunden sind (u. a. technische und datenschutzrechtliche Voraussetzungen), wird auch hier ab 2019 ein Schwellenwert eingeführt. Bei EU-Auslandsumsätzen von insgesamt bis zu EUR 100.000 pro Jahr benötigen Unternehmen nur noch ein Beweismittel zur Bestimmung des Leistungsortes.

MOSS - Rechnungsausstellung

In 2015 wurde zur Sicherung des Steueraufkommens sowie zur Erleichterung des Besteuerungsverfahrens der Mini-One-Stop-Shop (MOSS) für elektronische Rundfunk- und Telekommunikationsdienstleistungen geschaffen. Dadurch müssen

sich Unternehmen, die entsprechende Leistungen an Endverbraucher im EU-Ausland erbringen, nicht mehr im Wohnsitzstaat des Empfängers registrieren, sondern können die Umsätze in ihrem Sitzstaat bei der zuständigen Behörde deklarieren. Diese Behörde leitet die entsprechenden Steuern dann zentral an die Bestimmungsländer weiter. In Deutschland übernimmt dies das Bundeszentralamt für Steuern.

Unternehmen, die den Mini-One-Stop-Shop nutzen, müssen die Rechnungen für ihre elektronischen Dienstleistungen aktuell noch nach den Vorschriften des Bestimmungslands ausstellen. Hierfür wurde jetzt eine erhebliche Vereinfachung geschaffen, denn ab dem 1. Januar 2019 dürfen die Rechnungsvorschriften des Staates, in dem der Unternehmer für das MOSS registriert ist (i. d. R. der Sitzstaat), angewendet werden. Die ausländischen Vorgaben sind nicht mehr zu berücksichtigen, was die Abrechnung in der Praxis deutlich vereinfacht.

Zum 1. Januar 2021 tritt dann der Großteil der Maßnahmen in Kraft. Die wichtigsten Änderungen möchten wir Ihnen kurz aufzeigen:

Lieferschwelle

Bislang galten für den innergemeinschaftlichen Versandhandel, also Lieferungen an Endverbraucher im EU-Ausland, bezüglich der Ortsbestimmung nach § 3c UStG unterschiedliche Lieferschwellen pro Mitgliedsstaat (zwischen EUR 26.000 in Rumänien und EUR 100.000 in Deutschland pro Jahr). Lagen die Umsätze eines Unternehmers unterhalb der Lieferschwelle, so wird der Ort der Lieferung im Sitzstaat des Unternehmens begründet. Sobald der Schwellenwert überschritten wird, gilt die Lieferung am Bestimmungsort als ausgeführt und der Unternehmer hat sich im jeweiligen EU-Mitgliedsstaat zu registrieren.

Zum 1. Januar 2021 werden die bisherigen individuellen Schwellenwerte abgeschafft und mit einer einheitlichen Lieferschwelle von EUR 10.000 ersetzt, die sich auf alle B2C-EU-Auslandsumsätze bezieht (analog dem Wert für elektronische Dienstleistungen, siehe oben).

Dies bedeutet leider einen erheblichen Mehraufwand für kleinere Versandhändler, da die Besteuerung im Bestimmungsland und die damit einhergehende Registrierung schon deutlich schneller greift.

Erweiterung MOSS

Dafür wird ab 2021 das MOSS-Verfahren auch auf den Versandhandel ausgeweitet, womit die Erklärungspflichten im Ausland vereinfacht und ohne steuerliche Registrierung im Bestimmungsland vollzogen werden können. Dies gilt sowohl für Versandhandelsunternehmen in der EU als auch für Drittlandsunternehmer.

Der Mini-One-Stop-Shop wird kontinuierlich erweitert und reformiert. So ist die Registrierung für das vereinfachte Verfahren bislang auf bestimmte Dienstleistungen beschränkt. Ab 2021 wird es auf sämtliche Dienstleistungen an Nichtunternehmer ausgeweitet.

Außerdem werden die Abgabefristen für die Erklärungen vom 20. des folgenden Quartals auf den 30. verlängert.

Versandhandelslieferungen aus dem Drittland

Versandhandelslieferungen aus dem Drittland unterliegen ab 2021 grundsätzlich nicht mehr der Einfuhrumsatzsteuer. In diesem Zuge entfällt auch die Umsatzsteuerbefreiung für die Einfuhr von Kleinbetragssendungen (bis EUR 22). Stattdessen wird ein vereinfachtes Erklärungsverfahren für Fernverkäufe aus dem Drittland implementiert.

Insbesondere bei Verkäufen über Online-Plattformen wird ein neues Besteuerungssystem eingeführt. Bei Warensendungen unter EUR 150 (netto) aus dem Drittland an Nichtunternehmer in der EU, die über eine Online-Plattform zustande gekommen sind, wird zukünftig eine Leistungskette fingiert.

Der Verkaufsplattform wird dann unterstellt, als Kommissionär für die Versandhändler im Drittland tätig zu werden. D. h., es wird einerseits fingiert, dass die Plattform die Ware vom eigentlichen Händler gekauft hat und diese wiederum an den Endabnehmer verkauft. Die Plattformen unterliegen dabei der Ist-Besteuerung, d. h. der Umsatz ist erst zu besteuern, wenn sie das Entgelt vom Endkunden vereinnahmt haben.

Die neu eingeführten Maßnahmen bringen etliche Erleichterungen für die Praxis mit sich. Bis dahin sind jedoch die alten Regelungen weiterhin anzuwenden und es gilt sich auf mögliche Auswirkungen der neuen Regelungen einzustellen und ggf. zu reagieren.

**Dr. Michael
Hoheisel**
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG EU-rechtswidrig

Hintergrund

Bei Dividendenzahlungen ist eine deutsche Kapitalgesellschaft regelmäßig verpflichtet Kapitalertragsteuer von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) einzubehalten und ans Finanzamt abzuführen. Sofern der Dividendenempfänger in einem ausländischen Staat ansässig ist, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, wird die Höhe der maximal zulässigen Kapitalertragsteuer, die Deutschland auf die Dividenden erheben darf, regelmäßig auf maximal 15 % begrenzt. Sofern es sich bei dem ausländischen Anteilseigner um eine Kapitalgesellschaft handelt, sehen die meisten Doppelbesteuerungsabkommen sogar eine noch weitergehende Begrenzung - oftmals sogar eine vollständige Befreiung - von der deutschen Kapitalertragsteuer vor. Bei Dividendenzahlungen zwischen Kapitalgesellschaften innerhalb der EU gilt darüber hinaus die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie, nach der der Einbehalt von Kapitalertragsteuer unter bestimmten Voraussetzungen und unabhängig von den Regelungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens zu unterbleiben hat.

Vor diesem Hintergrund ist es für einen Steuerausländer steuerlich oftmals günstiger, die Dividenden nicht unmittelbar zu beziehen, sondern über eine ausländische Kapitalgesellschaft, die die Anteile an der deutschen Gesellschaft hält. In vielen Staaten existieren daher sog. Anti-Treaty-Shopping-Regelungen, die ein solches Zwischenschalten einer ausländischen Kapitalgesellschaft nicht anerkennen, wenn dies allein aus steuerlichen Gründen erfolgt und die Kapitalgesellschaft selbst nicht wirtschaftlich tätig ist und/oder über keine ausreichende Substanz in Form von Büro-, Kommunikationseinrichtungen und Mitarbeitern verfügt.

In Deutschland enthält die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG diese Voraussetzungen. Demnach hat eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf Quellensteuerreduktion, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen diese nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn

- die Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen oder
- für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen und die ausländische Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Dabei gilt die Regelung aber nicht nur bei Dividendenzahlungen sondern bei allen Einkünften, die einer deutschen Quellenbesteuerung unterliegen, wie bspw. Zinsen und Lizenzzahlungen.

EuGH-Urteil

Mit Urteil vom 20. Dezember 2017 hat der EuGH in den beiden verbundenen Verfahren C-504/16 (Deister Holding) und C-613/16 (Juhler Holding) entschieden, dass die in § 50d Abs. 3 EStG bis einschließlich 2011 enthaltenen Voraussetzungen für eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Vergünstigungen des Doppelbesteuerungsabkommens europarechtswidrig sind und gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie verstoßen. Die seit dem Jahr 2012 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG wurde vom Finanzgericht Köln ebenfalls dem EuGH vorgelegt (C-440/17). Im Allgemeinen wird davon ausgegangen, dass auch diese – etwas entschärfte – Fassung nicht den europarechtlichen Vorgaben entspricht.

Das BMF hat sich nun mit Schreiben vom 04. April 2018 zur Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG geäußert. Demnach soll die Regelung in der bis 2011 geltenden Fassung in den Fällen, in denen die Vergünstigungen der Mutter-Tochter-Richtlinie in Anspruch genommen werden, nicht mehr angewendet werden können. Für die seit 2012 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG gilt dies nach Ansicht des BMF nur insoweit als sie mit der alten Fassung übereinstimmt. Im Einzelnen sind daher gem. BMF im Rahmen der Beurteilung nunmehr auch organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale von konzernverbundenen Unternehmen zu berücksichtigen und nicht lediglich diejenigen der ausländischen Gesellschaft. Eine bislang schädliche passive Beteiligungsverwaltung stellt nunmehr eine ausreichende wirtschaftliche Aktivität der ausländischen Gesellschaft dar, sofern diese zumindest ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich wahrnimmt. Zudem setzt in diesem Fall ein ausreichend eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht zwingend voraus, dass die Gesellschaft im Ausland ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt. Damit können reine Holdinggesellschaft nunmehr unter deutlich geringeren substantziellen Anforderungen von den Vergünstigungen der Doppelbesteuerungsabkommen und der Mutter-Tochter-Richtlinie profitieren. Sofern entsprechende Verfahren noch offen sind oder die Frist für eine nachträgliche Erstattung der Quellensteuer noch nicht abgelaufen ist, kann noch eine Quellensteuerreduktion auf Basis dieser neuen Ansichten beantragt werden.

Fazit

Insgesamt ist es sicherlich zu begrüßen, dass sich das BMF frühzeitig zur europarechtswidrigen Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG äußert. Durch die lediglich punktuelle Umsetzung der Vorgaben des EuGH, insbesondere die Beschränkung auf Ansprüche nach der Mutter-Tochter-Richtlinie, werden aber viele der nach wie vor bestehenden erheblichen praktischen Probleme bei der Anwendung der Vorschrift nicht gelöst. Nicht zuletzt ist davon auszugehen, dass die tragenden Gründe des EuGH-Urteils auch für § 50d Abs. 3 EStG im Rahmen der Zins- und Lizenzrichtlinie (§ 50g EStG), des Steuerabzugs nach § 50a EStG oder anderer Vergünstigungen eines Doppelbesteuerungsabkommens gelten. Aus diesem Grund ist davon auszugehen,

dass die Regelung nicht das letzte Mal den EuGH beschäftigt hat und auch weiterhin umstritten bleibt.

Praxistipp: Das für § 50d Abs. 3 EStG verfahrensmäßig zuständige Bundeszentralamt für Steuern verschickt zur Prüfung der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG regelmäßig einen umfangreichen Fragebogen an die ausländischen Gesellschafter. Einerseits wird der Fragebogen auch in solchen Fällen verschickt, bei denen schon strukturell kein Missbrauch vorliegt. Zudem ist es vielfach ausreichend nur einen Teil der Fragen zu beantworten, um den Missbrauchsvorwurf zu entkräften. Daher ist dringend zu empfehlen, vor der vollständigen Bearbeitung dieses Fragebogens steuerlichen Rat einzuholen. Sprechen Sie uns hierzu jederzeit gerne an.

**Dr. Michael
Hoheisel**
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

BMF zur erweiterten Meldepflicht von Auslandsbeteiligungen

Mit dem sog. Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz sind die Meldepflichten für Auslandsbeteiligungen (§ 138 Abs. 2 AO) ab dem 1. Januar 2018 deutlich erweitert worden. Mit Schreiben vom 5. Februar 2018 hat sich das BMF ausführlich zu diesbezüglichen Fragen geäußert.

Meldung von Auslandsbeteiligungen

Bislang war der Finanzverwaltung nur *der Erwerb* von Beteiligungen an ausländischen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen zu melden. Ab dem 1. Januar 2018 wurde die Mitteilungspflicht auch auf *die Veräußerung* solcher Beteiligungen ausgeweitet. Diese Meldepflicht besteht für unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen von mindestens 10 % am Kapital oder am Vermögen oder wenn die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als EUR 150.000 beträgt. Für Erwerbe vor dem 31. Dezember 2017 musste der Erwerb einer mittelbaren Beteiligung dagegen erst gemeldet werden, wenn diese 25 % oder mehr ausmacht.

Beispiel:

Die A-GmbH ist seit Jahren an der B-Inc. zu 100 % beteiligt. Die B-Inc. hält 5 % der Anteile an der C-Inc. Im Jahr 2018 erwirbt die A-GmbH unmittelbar 5 % der Anteile an der C-Inc. Sie ist damit unmittelbar und mittelbar an der C-Inc. zu insgesamt 10 % beteiligt und damit mitteilungsspflichtig.

Für die Ermittlung der EUR 150.000-Grenze sind die Anschaffungskosten aller - also auch mittelbarer - Beteiligungen zu berücksichtigen. Die Anschaffungskosten früher erworbener Beteiligungen sind ebenfalls in die Berechnung einzubeziehen.

Die Veräußerung einer Beteiligung ist mitteilungsspflichtig, wenn die Anschaffungskosten aller veräußerten Beteiligungen EUR 150.000 überschreiten oder mindestens eine 10 %-Beteiligung veräußert wird.

Beherrschender Einfluss auf Drittstaatengesellschaft

Zudem ist zukünftig zu melden, wenn ein inländischer Steuerpflichtiger allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft, d. h. einer Personen- oder Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung außerhalb der EU, ausüben kann. Dabei ist zu beachten, dass eine Meldung auch dann zu erfolgen hat, wenn der beherrschende Einfluss vor dem 1. Januar 2018 bereits ausgeübt wurde und darüber hinaus fortbesteht.

Ein beherrschender oder bestimmender Einfluss kann auf rechtlicher oder tatsächlicher Grundlage beruhen oder auf dem Zusammenwirken beider. Rechtlicher Einfluss kann insbesondere auf beteiligungsähnlichen Rechten beruhen (Kapitalbeteiligung, Stimmrechte) oder auf vertraglichen Beziehungen, z. B. einem Treuhandvertrag. Einfluss außerhalb rechtlicher Einflussmöglichkeiten kann z. B. aufgrund der finanziellen Abhängigkeit der Drittstaat-Gesellschaft bestehen oder aufgrund anderer tatsächlicher Abhängigkeiten der Gesellschaft bzw. ihrer Geschäftsführung.

Ein beherrschender oder bestimmender Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Gesellschaft äußert sich insbesondere in der Möglichkeit, alle wesentlichen Entscheidungen der Geschäftsführung, der Geschäftspolitik sowie sonstige wesentliche unternehmerische Entscheidungen zu treffen, und zwar auch unabhängig vom Bestehen einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung am Kapital oder am Vermögen oder dem Innehaben von Stimmrechten der Drittstaat-Gesellschaft.

Es ist nicht erforderlich, dass der inländische Steuerpflichtige tatsächlich beherrschenden oder bestimmenden Einfluss nimmt oder genommen hat; die objektive Möglichkeit einer solchen Einflussnahme reicht aus.

Meldefrist

Die Meldungen sind zusammen mit der Steuererklärung des betreffenden Veranlagungszeitraums abzugeben, spätestens aber 14 Monate nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres. Da die Geldbuße für Verstöße gegen die oben genannten Mitteilungspflichten von bislang maximal EUR 5.000 auf bis zu EUR 25.000 (je Beteiligung) angehoben wurden, ist dringend angeraten, die Meldungen innerhalb der gesetzlichen Fristen durchzuführen.

Belegvorlage für Steuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 2017

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde für Steuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 2017 die sog. Belegvorhaltepflicht eingeführt. Dies bedeutet, dass Steuerpflichtige erstmalig mit Abgabe ihrer Steuererklärung für 2017 grundsätzlich keine Belege und/oder Aufstellungen mehr einreichen müssen. Die Belege müssen vom Steuerpflichtigen nur noch vorgehalten und auf Aufforderung des Finanzamtes vorgelegt werden können. Dabei liegt der Umfang der Beleganforderung weiterhin im Ermessen der Finanzämter.

Je bedeutender ein steuerlicher Sachverhalt ist, umso eher ist es auch weiterhin sinnvoll, Belege direkt mit der Steuererklärung einzureichen. Um einen solchen Sachverhalt handelt es sich, wenn dieser:

- neu bzw. erstmalig ist;
- einen außergewöhnlichen (Geschäfts-) Vorfall darstellt;
- sich gegenüber dem Vorjahr erheblich ändert oder
- eine spürbare steuerliche Auswirkung nach sich zieht.

Die bayerische Steuerverwaltung hat in Zusammenarbeit mit der Steuerberaterkammer München und Nürnberg sowie der Lohnsteuerhilfe Bayern e. V. Empfehlungen als Orientierungshilfe zur Belegvorlage erarbeitet. Eine Belegvorlage wird z. B. für folgende Sachverhalte empfohlen:

- Erstmalige Zahlung dauernder Lasten; Belegvorlage: Zugrunde liegender Vertrag (über Vermögensübertragung)
- Erstmalige Geltendmachung eines häuslichen Arbeitszimmers; Belegvorlage: Darstellung der Voraussetzungen, Wohnflächenermittlung, Kostenübersicht
- Ausländische Einkünfte; Belegvorlage: Nachweis der Besteuerung im Ausland
- Erstmalige Vermietung; Belegvorlage: Mietvertrag, Kaufvertrag, Ermittlung AfA-Bemessungsgrundlage, Darlehensverträge oder sonstiger Finanzierungsnachweis

Zusätzlich wird empfohlen, möglichst genaue und aussagekräftige Angaben vorzunehmen. Gesamtsummen sollten – wenn möglich – in Einzelpositionen aufgliedert werden. Als nicht aussagekräftig gilt z. B. die Angabe: Fortbildung EUR 700. Um Rückfragen seitens des Finanzamts zu vermeiden, sollte daher ausführlich Art, Ort und Dauer der Fortbildung angegeben werden (z. B. Ärztekongress Berlin, 18.7 – 23.7.2017, Teilnahmegebühr EUR 700).

Sonja Kapfhammer
Master of Science
Steuerberaterin

Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen

Mit dem "Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen" (BEPS-Umsetzungsgesetz) wurde durch die Aufnahme des § 138a in die Abgabenordnung die BEPS-Empfehlung zum sog. Country-by-Country-Reporting in nationales Recht umgesetzt.

In dieser Norm werden die Mitteilungspflichten internationaler Unternehmen festgeschrieben. Das umfasst sowohl den Mindeststandard für die länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Reporting) sowie die aus der EU-Amtshilferichtlinie resultierenden Berichtspflichten.

Der länderbezogene Bericht ist an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz per Datenfernübertragung zu übermitteln. Die Übermittlung muss innerhalb eines Jahres nach Ende des Wirtschaftsjahres erfolgen. Die Daten werden vom Bundeszentralamt an die entsprechenden Finanzbehörden sowie die jeweiligen Vertragsstaaten weitergeleitet.

Meldepflichtige Unternehmen

Ein inländisches Unternehmen, beziehungsweise eine inländische Konzernobergesellschaft, hat einen länderbezogenen Bericht über den Konzern an das Bundeszentralamt zu übermitteln, wenn

- der Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen (oder eine ausländische Betriebsstätte) umfasst **und**
- die konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens EUR 750 Mio. betragen.

Wird das inländische Unternehmen in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens miteinbezogen, gilt die oben genannte Verpflichtung nicht.

Inhalt des länderbezogenen Berichts

Der geforderte länderbezogene Bericht hat folgende Punkte zu enthalten:

- Eine geografische Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten mit Angabe der jeweiligen Geschäftstätigkeiten
- Eine geografische Übersicht über alle Geschäftstätigkeiten im Konzern mit Angaben zu Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen (Trennung nach nahestehenden und fremden Unternehmen), zu gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern und zum noch nicht von Ertragsteuern bereinigten Jahresergebnis

- Darüber hinaus sind der Übersicht weitere Angaben über das Eigenkapital, den einbehaltenen Gewinn, materielle Vermögensgegenstände sowie zur Anzahl der Beschäftigten beizufügen

Anzeigepflicht in der Steuererklärung § 138a Abs. 5 AO

Ein inländisches Unternehmen hat in der Steuererklärung anzugeben, ob es

- eine inländische Konzernobergesellschaft mit Verpflichtung zur Abgabe eines länderbezogenen Berichts ist,
- eine beauftragte Gesellschaft ist oder
- eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft eines Konzerns mit ausländischer Konzernobergesellschaft ist.

Im letzteren Fall ist ebenfalls anzugeben, bei welcher Finanzbehörde und von welchem Unternehmen der länderbezogene Bericht des Konzerns abgegeben wird. Fehlt diese Angabe, ist die einbezogene inländische Konzerngesellschaft selbst zur fristgerechten Übermittlung des länderbezogenen Berichts verpflichtet.

Die Neuregelungen sind erstmalig für Wirtschaftsjahre nach dem 31. Dezember 2016 anzuwenden, d. h. die Angabe hat erstmalig in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2017 zu erfolgen.

Clemens Hirsch
Master of Arts
Steuerberater

Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Gesellschafter-Geschäftsführern – Vertrauensschutz

In den letzten Jahren hat das Bundessozialgericht (BSG) einen grundlegenden Wandel in Bezug auf die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Gesellschafter-Geschäftsführern durchlaufen. Die frühere Rechtsprechung, die unter den Stichpunkten „Kopf-und-Seele-Rechtsprechung“ bzw. „Grundsätze der Familiengesellschaft“ bekannt war, ist überholt.

Bis ins Jahr 2012 waren die damaligen Grundsätze anwendbar und bedeuteten, dass ein Geschäftsführer mit geringer bzw. gar keiner Beteiligung nicht zwingend abhängig beschäftigt sein musste. Vielmehr wurden neben den satzungrechtlichen Regelungen auch Aspekte wie Branchenwissen, tatsächliche Bedeutung des Geschäftsführers für die Gesellschaft, gelebte Stimmrechtsausübung etc. berücksichtigt. Diese Rechtsprechung wurde oftmals im Rahmen von Familiengesellschaften und Nachfolgeregelungen genutzt, um Anteile bereits frühzeitig zu übertragen und dennoch die Sozialversicherungsfreiheit für den Geschäftsführer (oftmals das Familienoberhaupt) zu erhalten. Mit verschiedenen Urteilen in den Jahren 2012 – 2015 hat das BSG diese Ansätze verworfen. Ausschlaggebend ist seitdem ausschließlich die satzungrechtliche Situation und die Verteilung der Stimmrechte.

Die Grundsätze der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung entspringen jedoch nicht gesetzlichen Regelungen sondern der Auslegung und Rechtsprechung der Sozialgerichte zur Gesetzeslage. Anders als Gesetzesänderungen kann sich eine geänderte Rechtsauffassung grundsätzlich auch auf noch nicht beurteilte offene Sachverhalte auswirken. Insbesondere im Rahmen der Sozialversicherung stützen die Prüfer der deutschen Rentenversicherung ihre Entscheidungen grundsätzlich auf die aktuelle Rechtsprechung.

Sicherheit bzgl. der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung bietet grundsätzlich nur ein durchgeführtes Statusfeststellungsverfahren. Unabhängig von der Rechtsprechung bietet ein abgeschlossenes Statusfeststellungsverfahren Rechtssicherheit basierend auf der Rechtsauffassung zum Zeitpunkt der Antragstellung bzw. der Antragsprüfung. Eine geänderte Rechtsprechung führt nicht dazu, dass eine einmal getroffene Entscheidung der Deutschen Rentenversicherung seine Gültigkeit verliert.

Ohne Statusfeststellungsverfahren und entsprechenden Bescheid der Deutschen Rentenversicherung fehlt diese Rechtssicherheit. Ein entsprechender Sachverhalt ist nach jeweils aktueller Auslegung zu beurteilen.

Im Ergebnis kann ein Prüfer der Deutschen Rentenversicherung im Rahmen einer aktuellen Sozialversicherungsprüfung den Status eines Geschäftsführers, der zwar „Kopf und Seele“ des Unternehmens ist aber keine oder nur wenige Anteile hält, nach

neuer Rechtsprechung beurteilen und rückwirkend als sozialversicherungspflichtig einordnen.

In diesem Zusammenhang hat das BSG in einem Beschluss erstmals deutliche Aussagen zum Vertrauensschutz im Hinblick auf Änderungen der Rechtsprechung getroffen. Darin bezieht sich das BSG explizit auf die geänderte Rechtsprechung der Jahre 2012 - 2015 in Bezug auf die familiäre Rücksichtnahme und die „Kopf-und-Seele“ Beurteilung.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes bestätigt das BSG damit, dass die zum Nachteil eines Arbeitgebers geänderte höchstrichterliche Rechtsprechung grundsätzlich nicht rückwirkend zu dessen Lasten anzuwenden ist, wenn dieser aufgrund der „neuen“ Rechtsprechung nunmehr Beiträge auf bestimmte Arbeitnehmerbezüge abzuführen hat, die noch nach der zuvor maßgebenden Rechtsprechung beitragsfrei waren.

Ein Ende des Vertrauensschutzes des Arbeitgebers tritt jedoch ein, wenn er von der Einzugsstelle über die geänderte Rechtsprechung explizit unterrichtet wurde oder bereits schon vor der Unterrichtung die geänderte Rechtsprechung und ihre Folgen für seine Beitragspflicht kannte oder wenn er nach den Umständen des Falls Anlass hatte, insoweit bestehende Zweifel von sich aus zu klären.

Beispiel

4 Gesellschafter (Eltern + 2 Söhne) sind jeweils mit 25 % seit 1998 an der GmbH beteiligt. Beide Söhne sind Geschäftsführer (einzelvertretungsbefugt und von § 181 BGB befreit). Beschlussfassungen erfolgen mit einfacher Mehrheit. Die Eltern üben ihre Stimmrechte nicht bzw. im Sinne der Söhne aus. Es wurde keine Statusfeststellung durchgeführt.

Die beiden Geschäftsführer wurden seit 1998 in Übereinstimmung mit der damaligen Rechtsprechung sozialversicherungsfrei eingestuft und entsprechend abgerechnet. In drei Betriebsprüfungen durch die Sozialversicherungsträger erfolgte keine Beanstandung.

In einer erneuten Sozialversicherungsprüfung war die Prüfung und Beurteilung von Minderheitengesellschaftern auch aufgrund der im Jahr 2012 geänderten Rechtsprechung zu einem Schwerpunkt der Prüfung geworden. Der Sozialversicherungsprüfer beurteilt den Sachverhalt im Rahmen der Prüfung erneut. Da kein Bescheid über die Statusfeststellung vorliegt, erfolgt die Beurteilung basierend auf der geänderten Rechtsprechung. Im Ergebnis erfolgt eine Einordnung in ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis und eine Nachforderung von Sozialversicherungsbeiträgen für einen Zeitraum von 5 Jahren (01/2010-12/2014).

Durch Berufung auf den oben beschriebenen Vertrauensschutz kann zumindest bis zum Zeitpunkt des Urteils, das zur grundsätzlichen Änderung der Rechtsprechung geführt hat, eine Einordnung in ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis vermieden werden. Das bedeutet, dass im Beispielsfall die Nachforderung auf den Zeitraum 09/2012 – 12/2014 beschränkt und damit nahezu halbiert werden kann.

Der Beschluss des Bundessozialgerichts vom 28. Februar 2017 bietet den Betroffenen mittlerweile eine Grundlage ggü. der Deutschen Rentenversicherung bzw. deren Prüfern im Rahmen der Prüfung selbst oder im Anhörungsverfahren einen Vertrauensschutz zu begründen und durchzusetzen.

Dennoch bleibt es weiterhin empfehlenswert, derzeitige Gestaltungen und Sachverhalte basierend auf aktueller Auslegung der Rechtslage zu beurteilen und absichern zu lassen. Wie beschrieben kann dies nur über ein Statusfeststellungsverfahren und eine Prüfung durch die Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung erfolgen. Nur so können aktuell bewertete und gestaltete Konstellationen auch in Zukunft weiterhin ihre Wirkung unabhängig von möglichen Änderungen in der Rechtsprechung behalten.

Stefan Schmittner
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
CISA

Bilanzielle Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen

Der Bundesfinanzhof hatte in der Vergangenheit abweichend von der Verwaltungsauffassung entschieden, dass übernommene Verpflichtungen, die beim Übertragenden steuerlichen Passivierungsbeschränkungen unterliegen (wie bspw. Pensionsverpflichtungen oder Drohverlustrückstellungen) beim Übernehmer keinen Ansatz- und Bewertungsrestriktionen unterliegen, sondern als ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen und mit den Anschaffungskosten oder dem höheren Teilwert zu bewerten sind. Demgegenüber entsteht beim ursprünglich Verpflichteten Aufwand in Höhe der Differenz zwischen dem steuerlichen Bilanzwert der Verpflichtung und seinen Leistungen für die Übernahme.

Allerdings hatte die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung teilweise nicht angewandt und der Gesetzgeber in § 4f sowie § 5 Abs. 7 EStG gesetzliche Nichtanwendungsregelungen implementiert, die grundsätzlich für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 28. November 2013 enden. Gem. § 4f EStG ist der Aufwand aus der (entgeltlichen) Übertragung der Verpflichtung, mithin aus der Hebung der stillen Lasten steuerlich nicht sofort ansetzbar, sondern lediglich über 15 Jahre verteilt in Höhe von jeweils 1/15. Auf der anderen Seite hat der Erwerber einer solchen passivierungsbeschränkten Verpflichtung diese zwar zunächst in voller Höhe, d. h. ohne Berücksichtigung der Passivierungsbeschränkung in der Steuerbilanz anzusetzen. Zum ersten regulären Abschlussstichtag, der der Anschaffung folgt, lebt die Passivierungsbeschränkung aber bei ihm wieder auf, so dass die Verpflichtung mit dem entsprechenden niedrigeren Wert anzusetzen ist. Der dadurch entstehende Abwertungsgewinn kann gem. § 5 Abs. 7 EStG in eine gewinnmindernde Rücklage eingestellt werden die über die folgenden Jahre in Höhe von jeweils mindestens 1/15 aufzulösen ist.

Das Bundesministerium für Finanzen hat nun mit Schreiben vom 30. November 2017 zur Anwendung der gesetzlichen Regelungen ausführlich Stellung genommen. Die Regelung des § 4f EStG hinsichtlich der Verteilung des Aufwandes ist auf vor Inkrafttreten des Gesetzes entstandene Aufwendungen beim ursprünglich Verpflichteten noch nicht anzuwenden. Allerdings wirkt die in § 5 Abs. 7 EStG kodifizierte Passivierungsrestriktion praktisch zurück, da die Vorschrift in Steuerbilanzen für nach dem 28. November 2013 endende Wirtschaftsjahre auch für Altfälle anzuwenden ist, in denen ohne die steuerlichen Restriktionen passiviert wurde.

Ausgangssachverhalt

Die X-AG übernimmt von der Y-AG im Wege der Schuldübernahme eine Verpflichtung aus einem Mietvertrag, der zum Bilanzstichtag 31.12.01 noch eine restliche Laufzeit von 3 Jahren hat. Der Mietvertrag ist für die Y-AG wertlos, so dass sie für den daraus resultierenden Verlust in der Handelsbilanz zulässigerweise eine Drohverlustrückstellung in Höhe von EUR 45.000 gebildet hat. Die Y-AG zahlt an die X-AG für die Schuldübernahme ein Entgelt von EUR 45.000.

Zum Bilanzstichtag 31.12.01 bucht X-AG in der Steuerbilanz zunächst wie folgt:

Bank	45.000	an	Drohverlustrückstellung	45.000
------	--------	----	-------------------------	--------

Anschließend muss die X-AG die Vorschriften des § 5 Abs. 7 EStG anwenden:

Drohverlustrück- stellung	45.000	an	Sonstige betriebliche Erträge	45.000
------------------------------	--------	----	----------------------------------	--------

Wahlrecht zur Rücklagenbildung

Sonstige betriebliche Erträge	42.000	an	Rücklage nach § 5 Abs. 7 EStG	42.000
----------------------------------	--------	----	----------------------------------	--------

Zum 31.12.01 ist ein Betrag in Höhe von 1/15 von EUR 45.000, somit EUR 3.000 gewinnerhöhend aufzulösen.

Die Y-AG hat in 01 den Sachverhalt in der Steuerbilanz wie folgt zu buchen:

Sonstige betriebliche Aufwendungen	45.000	an	Bank	45.000
--	--------	----	------	--------

Allerdings muss die Y-AG außerbilanziell den Aufwand in Höhe von EUR 45.000 wieder korrigieren, da in 01 nur 1/15 von EUR 45.000 = EUR 3.000 geltend gemacht werden können.

Ausgleichsposten § 4f EStG	42.000	an	Aufwand	42.000
-------------------------------	--------	----	---------	--------

Der Aufwand ist gemäß § 4f Abs. 1 EStG in Höhe von 14/15 von EUR 45.000 = EUR 42.000 zwingend außerbilanziell hinzuzurechnen. In den folgenden Wirtschaftsjahren 02 bis 15 hat eine außerbilanzielle Abrechnung in Höhe von 1/15 von EUR 45.000 = EUR 3.000 zu erfolgen.

Schuldübernahme nach § 414 ff.

Das BMF unterscheidet zwischen der bilanziellen Behandlung beim Verpflichtungsübernehmer (Rn. 6 - 15) und der Behandlung beim ursprünglich Verpflichteten (Rn. 16 - 21). Gegenstand der Regelungen sind dabei alle am Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen, die aufgrund der Vorschriften des EStG und KStG nicht oder niedriger anzusetzen und zu bewerten sind als die für die Übernahme der Verpflichtung erhaltene Gegenleistung.

Bilanzielle Behandlung beim Verpflichtungsübernehmer

Der Verpflichtungsübernehmer hat die gleichen Bilanzierungsvorschriften zu beachten, die für den ursprünglich Verpflichteten gegolten hätten, wenn er die Verpflichtung weiterhin bilanzieren würde. Sollte dieser nicht dem deutschen Steuerrecht unterlegen haben, so ist der Wert maßgebend, der nach den Regelungen des EStG und KStG anzusetzen gewesen wäre. Steuerliche Ansatz- und Bewertungswahlrechte können hierbei berücksichtigt werden.

Der Gewinn, der sich aus der Anwendung des § 5 Abs. 7 EStG ergibt, also die Differenz aus der Gegenleistung für die Verpflichtungsübernahme („Anschaffungskosten“) und dem niedrigeren Verpflichtungsansatz, kann gemäß § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG in eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe von 14/15 eingestellt werden, die in den nachfolgenden 14 Wirtschaftsjahren um jeweils 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). Sonderregelungen gibt es für Verpflichtungen, die vor dem 14. Dezember 2011 übernommen wurden. Sollte der Auflösungszeitraum keine 15 Jahre betragen, weil die Verpflichtung beispielsweise nicht über den ganzen Auflösungszeitraum bestehen wird, so kann die tatsächliche Laufzeit der Verpflichtung angesetzt werden. Sollte die Verpflichtung bereits vor dem nächsten Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, so darf keine Rücklage gebildet werden.

Bilanzielle Behandlung beim ursprünglich Verpflichteten

Der bisherige Schuldner hat als ursprünglich Verpflichteter ein Entgelt zu leisten, das für ihn Aufwand darstellt. Dieser Aufwand ist allerdings nicht sofort absetzbar, sondern muss auf das Jahr der Schuldübernahme und die folgenden 14 Jahre verteilt werden. Der zu verteilende Aufwand darf nicht mit Gewinnen aus anderen Geschäftsvorfällen verrechnet werden, selbst wenn diese auch im Zusammenhang mit dem Übertragungsvorgang stünden. Die Verteilung des Aufwands soll hierbei durch außerbilanzielle Hinzurechnungen und Abrechnungen erfolgen. Sollte die Verpflichtung vorzeitig entfallen, so kommt eine Verkürzung des 15-jährigen Verteilungszeitraums nicht in Betracht.

Nichtanwendung der Verteilungsregelung

In den folgenden Fällen findet die Verteilungsregelung keine Anwendung:

- Betriebsübergang nach § 613 a BGB
- Änderung des Durchführungswegs einer betrieblichen Altersversorgungszusage
- Veräußerung des ganzen Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils
- Klein- und Mittelbetriebe im Sinne von § 7g EStG
- Arbeitgeberwechsel unter Mitnahme der Pensionsanwartschaft einschließlich eines entsprechenden Deckungsvermögens

Das BMF-Schreiben gilt in allen noch offenen Fällen. Letztendlich wird dadurch aber nur ein Teil der erheblichen Anwendungsschwierigkeiten in der Praxis behandelt und beantwortet. In vielen Einzelfällen dürfte es auch weiterhin zu Auslegungsproblemen kommen, die auch durch das BMF-Schreiben nicht gelöst werden.

Stefan Schmittner
 Diplom-Kaufmann
 Wirtschaftsprüfer
 Steuerberater
 CISA

Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften nach IDW RS HFA 7 n.F.

Mit IDW RS HFA 7 „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandels- gesellschaften“ äußert sich das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) zu den in der Praxis bedeutsamen Fragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften nach den allgemeinen Vorschriften sowie nach den ergänzenden Vorschriften im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB. Besonderheiten für Personenhandelsgesellschaften, die dem Publizitätsgesetz unterliegen, werden in der Stellungnahme nicht dargestellt.

Diese Stellungnahme zur Rechnungslegung ersetzt den IDW RS HFA 7 in der Fassung vom 6. Februar 2012 und gilt grundsätzlich für die Aufstellung von Ab- schlüssen für Zeiträume, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich, wenn die enthaltenen Regelungen vollständig beachtet werden. Etwas anderes gilt jedoch für gesetzliche Regelungen, die sich infolge des BilRuG sowie infolge des Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften ergeben.

Die zentrale Änderung des neuen IDW RS HFA 7 ist die bilanzielle Behandlung eines gegen (Bar-) Abfindung ausscheidenden Gesellschafters, bei welchem die Abfindung über dem Buchwert seines Kapitalanteils liegt, was im Nachfolgenden anhand eine Beispiels verdeutlicht wird.

Beispiel

An der ABC-OHG sind die Gesellschafter A, B und C zu jeweils gleichen Teilen beteiligt. Gesellschafter B scheidet zum 31.12.01 aus der ABC-OHG aus und erhält eine Abfindung in Höhe von EUR 150.000, die die ABC-OHG als Verbindlichkeit passiviert.

Vor dem Ausscheiden von Gesellschafter B aus der ABC-OHG stellt sich die Bilanz zum 31.12.01 wie folgt dar:

Bilanz der ABC-OHG zum 31.12.01 (Buchwerte)			
Sachanlagen	200	Kapitalkonto A	120
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	100	Kapitalkonto B	120
Bank	150	Kapitalkonto C	120
		Rückstellungen	20
		Verbindlichkeiten	70
Bilanzsumme	450	Bilanzsumme	450

Zu Zeitwerten ergibt sich für die ABC-OHG zum 31.12.01 die folgende Bilanz:

Bilanz der ABC-OHG zum 31.12.01 (Zeitwerte)			
Sachanlagen	290	Kapitalkonto A	150
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	100	Kapitalkonto B	150
Bank	150	Kapitalkonto C	150
		Rückstellungen	20
		Verbindlichkeiten	70
Bilanzsumme	540	Bilanzsumme	540

Nach bisheriger Sichtweise des IDW wurde das Ausscheiden des Gesellschafters B als Anschaffungsvorgang ausgelegt, so dass die vorhandenen stillen Reserven anteilig aktiviert werden mussten (sog. Aufstockungsmethode). Demzufolge ergab sich das folgende Bilanzbild:

Bilanz der ABC-OHG zum 31.12.01 (Variante 1)			
Sachanlagen	230	Kapitalkonto A	120
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	100	Kapitalkonto C	120
Bank	150	Rückstellungen	20
		Verbindlichkeiten	220
Bilanzsumme	480	Bilanzsumme	480

Nach dem aktuellen IDW RS HFA 7 ist eine alternative Vorgehensweise möglich und das Ausscheiden des Gesellschafters B kann durch die Minderung der verbleibenden Kapitalkonten (sog. Verrechnungsmethode) dargestellt werden:

Bilanz der ABC-OHG zum 31.12.01 (Variante 2)			
Sachanlagen	200	Kapitalkonto A	105
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	100	Kapitalkonto C	105
Bank	150	Rückstellungen	20
		Verbindlichkeiten	220
Bilanzsumme	450	Bilanzsumme	450

Unterstellt man, dass die stillen Reserven im Sachanlagevermögen ausschließlich auf abschreibungspflichtige Anlagegüter entfallen, die eine planmäßige Restnutzungsdauer von beispielsweise acht Jahren haben, so wären die Kapitalkonten zum Ende der Nutzungsdauer, wenn sich sonst keine weiteren Änderungen ergeben, identisch.

Da die bisherige Aufstockungsmethode als Alternativlösung weiterhin zulässig bleibt, ergeben sich für den Bilanzierenden an dieser Stelle weite Spielräume, die bilanzpolitisch genutzt werden können, abhängig beispielsweise davon, ob ein möglichst hohes Eigenkapital ausgewiesen werden soll.

Nach Tz. 36 a führt die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters oberhalb des Buchwerts seines Kapitalkontos nicht zu einer haftungsbegründenden Einlagenrückgewähr nach § 172 Abs. 4 HGB. Sollten die Kapitalkonten der verbleibenden Gesellschafter durch die Verrechnung unter den Betrag der geleisteten Einlage sinken, so ist diese Minderung weder auf Entnahmen der verbleibenden Gesellschafter noch auf sie entfallende Verluste zurückzuführen.

Weitere Änderungen

Durch den neuen IDW RS HFA 7 wurden insbesondere auch Anhangangaben angepasst. So wird durch den Standard in Tz. 39a klargestellt, dass der durch die Neuregelung zur Abzinsung der Pensionsrückstellung entstehende Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 HGB im Anhang oder unterhalb der Bilanz anzugeben ist. Die Entnahme solcher Beträge hat ein Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung nach § 172 Abs. 4 HGB zur Folge.

Impressum

Die in dieser Mandanteninformation enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Die Ausführungen dienen ausschließlich der allgemeinen Information und können daher eine qualifizierte, fachliche Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. GKK PARTNERS steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.

Redaktionelle Auswahl, Bearbeitung und Kontakt: Dr. Michael Hoheisel, Sebastian Drexl, Evi Kraus, Sonja Kapfhammer, Lisa Kempf, Clemens Hirsch und Stefan Schmittner.