

IMMER EINHUNDERT PROZENT

Informiert - Newsletter III 2018



Sehr geehrte Damen und Herren,



Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Wünsche sind nie klug. Das ist sogar das beste an ihnen. Die Worte von Charles Dickens scheinen besonders gut zu unseren Bedürfnissen zur bevorstehenden Ferienzeit zu passen. Eine verdiente Pause und Zeit, sich ganz auf uns und unsere ganz individuellen Wünsche zu konzentrieren. Während der Weihnachtszeit besteht der moralische Anspruch der Nächstenliebe und zur Erfüllung der Wünsche unserer Liebsten. Zur Urlaubszeit dürfen wir uns endlich mal selbst glücklich machen. Zumindest, wenn man die familiär geschuldeten Kompromisse bei der Wahl der Urlaubsziele mal außer Acht lässt. Eine 14-tägige Wanderung durch das Schottische Hochland zum Beispiel könnte durch pubertäre Mitreisende relativ wahrscheinlich in einer totalen Kompensation der erhofften eigenen Glücksgefühle durch lautstark vernehmbare Ausdrücke des Missempfindens resultieren. In Einzelfällen sogar darüber hinaus.

Denken wir dennoch an die andere Seite: Dort befinden sich die Dienstleister der Tourismusbranche in absoluter Hochsaison, ganz im Auftrag unserer Wunscherfüllung. Auch bei im Idealfall höchster Motivation ist aber mancher Anspruch kaum erfüllbar. Der Hotelurlauber in Verona, der schleunigst in ein Zimmer mit Meerblick wechseln möchte oder die Fluggäste, die um geöffnete Fenster oder gar Reduzierung der Turbinengeräusche bitten. Vermeintlich klüger und auf Entgegenkommen hoffend, werden Wünsche nach einem Upgrade beim Check-In geäußert. Lange Beine, große Flugangst, die nur durch Champagner reduziert werden kann, oder auch zur Bewältigung der Trauer um ein gerade verlorenes Fußballspiel wurden inflationär genutzt und bleiben daher selten erfolgreich.

Der Autor Thorsten Havener beschreibt hingegen einen bisher für ihn fast immer erfolgreichen Weg zum Upgrade mit Humor: Direkt am Check-In-Schalter setzt er sich eine rote Pappnase auf und zeigt seinen Personalausweis, dessen Pass-Bild ebenfalls eine winzige aufgeklebte rote Kugel zeigt. Die daraus entstehende Überraschung, die wir ja alle auch in unserem Alltag schätzen, und die positiven Emotionen führten meistens ohne weitere Wünsche zu mehr Beinfreiheit. Da eine rote Nase nicht Jedermanns Sache ist, hat er noch einen Tipp: Die von einem Lächeln begleitete Bitte nach der *allerschönsten Schokoladenkugel, die Sie heute verkauft haben* wird mit Sicherheit von jeder Eisdielen-Thekenkraft mit einem erwiderten Lächeln und einer besonders dicken Kugel belohnt. Auf jeden Fall wünschen wir Ihnen eine erholsame Ferienzeit mit viel Spaß und vielen tollen Erlebnissen ganz nach Ihren Wünschen.

Gerne 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 und Ihren Wünschen sehr gerne zur Verfügung.

Herzlichst



Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Geplante Änderungen bei der Grunderwerbsteuer

Die Finanzministerkonferenz hat am 21. Juni 2018 verschiedene Maßnahmen zur Einschränkung der Grunderwerbsteuervergünstigungen bei share deals, d. h. der Übertragung von Anteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften, vorgeschlagen. Hintergrund dieser geplanten Neuregelungen ist die nach derzeit geltendem Recht bestehende Möglichkeit, Anteile an **grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaften** ohne Grunderwerbsteuerbelastung zu übertragen, solange kein einzelner Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar mehr als 95 % der Anteile inne hat.

Bei **grundbesitzenden Personengesellschaften** ergibt sich eine Grunderwerbsteuerbelastung bereits dann, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile unmittelbar oder mittelbar auf Neugesellschafter übergehen. Sofern der neue Gesellschafter zunächst 94,9 % der Anteile und nach Ablauf von fünf Jahren auch die restlichen 5,1 % der Anteile erwirbt, fällt Grunderwerbsteuer nur auf die hinzu erworbene Anteilsquote (5,1 %) an.

Diese Regelungen werden nach Ansicht der Bundesregierung vielfach auf missbräuchliche Weise ausgenutzt, um insbesondere im Bereich von Großimmobilien Übertragungen (weitgehend) grunderwerbsteuerfrei zu strukturieren. Prominentestes Beispiel ist hier sicherlich das Sony-Center in Berlin, das auf diese Weise ohne Grunderwerbsteuerbelastung veräußert wurde. Auf Basis der Vorschläge einer bereits in 2016 eingesetzten Bund-Länder-Arbeitsgruppe hat nunmehr die Finanzministerkonferenz erste Vorschläge vorgestellt, um diese Steuergestaltungsmodelle zu verhindern. Dies soll durch folgende Maßnahmen sichergestellt werden:

- **Absenkung der maßgeblichen Beteiligungsquoten von 95 % auf 90 %:**
Für alle grunderwerbsteuerlichen Ersatztatbestände in Bezug auf grundbesitzende Gesellschaften, d. h. sowohl bei Kapital- als auch bei Personengesellschaften soll die Schwelle, ab der ein grunderwerbsteuerbarer Sachverhalt vorliegt, von derzeit 95 % auf 90 % gesenkt werden. Dies würde dazu führen, dass zukünftig langfristig mindestens 10,1 % der Anteile bei anderen Gesellschaftern liegen müssten, um die Grunderwerbsteuer zu vermeiden bzw. bei Personengesellschaften beim Erwerb aller Anteile zumindest Grunderwerbsteuer auf mindestens 10,1 % des Wertes anfallen würde.
- **Verlängerung der Fristen von derzeit fünf auf zehn Jahre:**
Die derzeit bei Personengesellschaften geltende Mindestfrist von fünf Jahren, ab der nur noch die hinzu erworbene Anteilsquote grunderwerbsteuerrelevant ist, soll auf zehn Jahre verlängert werden. Damit könnte der verbleibende Anteil von mindestens 10,1 % erst nach Ablauf von 10 Jahren erworben werden.
- **Neuer Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften:**
Ebenso wie bei Personengesellschaften soll zukünftig auch bei Kapitalgesellschaften eine Zusammenrechnung aller Anteilsübertragungen auf Neugesell-

schafter innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren erfolgen und bei Erreichen der Schwelle von 90 % Grunderwerbsteuer ausgelöst werden.

Die Finanzministerkonferenz hat den Bund und die zuständigen Landesstellen um die kurzfristige Erarbeitung von Gesetzestexten gebeten. Vor diesem Hintergrund gibt es derzeit noch keine konkreten Regelungsdetails, insbesondere zur zeitlichen Anwendung. Offen bleibt damit auch, ob die Neuregelungen gegebenenfalls sogar rückwirkend zur Anwendung kommen sollen. Bei derzeit anstehenden Anteilsübertragungen sollte diese Möglichkeit jedenfalls berücksichtigt werden.

Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat Ende Juni den Referentenentwurf für das Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018) veröffentlicht. Im Jahressteuergesetz werden jährlich die anstehenden notwendigen Gesetzesänderungen für das Steuerrecht implementiert. Für 2018 handelt es sich hierbei im Wesentlichen um die Berücksichtigung von Änderungen des EU-Rechts, die in nationales Recht übernommen werden müssen sowie die Umsetzung der Rechtsprechung von EuGH, BFH und BVerfG. Außerdem werden bereits bestehende Gesetze und Gesetzesänderungen nachgebessert und technische Änderungen der Verwaltung implementiert.

Insgesamt sollen die Modifikationen durch 16 Artikel erfolgen. Wir möchten Ihnen im Folgenden die wichtigsten Neuerungen kurz vorstellen:

Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren auf elektronischen Marktplätzen im Internet

Mit der Einführung von § 22f UStG sollen die Betreiber von Online-Plattformen zukünftig verpflichtet werden, von Händlern, die über die Plattform umsatzsteuerpflichtige Umsätze in Deutschland ausführen, diverse Angaben wie z. B. die Steuer- und USt-ID-Nummer aufzuzeichnen. Dies soll der Finanzverwaltung die Prüfung ermöglichen, ob diese Händler für steuerliche Zwecke in Europa registriert sind. Erfüllen die Plattformbetreiber diese Sorgfaltspflichten nicht, so sollen sie im Zweifel für mögliche Umsatzsteuerausfälle haften, die durch ihre Nutzer verursacht wurden.

Einführung einer umsatzsteuerlichen Regelung für Gutscheine

Im Jahressteuergesetz 2018 sollen längst überfällige Regelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen enthalten sein. Neben der Definition von Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen sind Regelungen zur Bestimmung des Ortes der Lieferung oder Leistung, die durch einen Gutschein gewährt wird, sowie zur Bemessungsgrundlage für Gutscheine geplant. Die Regelungen sollen erstmals auf Gutscheine anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2018 ausgestellt werden.

Verfassungskonforme Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften

Bereits im März 2017 hatte das BVerfG entschieden, dass die Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG für die Veranlagungszeiträume 2008 bis 2015 nicht dem Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG entspricht und somit nicht verfassungskonform ist.

Bisher sind nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a. F. nicht genutzte Verluste einer Kapitalgesellschaft anteilig entfallen, wenn innerhalb eines 5-Jahres-Zeitraums mehr als 25 %

(bis zu 50 %) der Anteile an einen Erwerber oder Erwerberkreis übertragen wurden. Bezüglich der Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 S. 2 KStG, wonach bei einer schädlichen Anteilsübertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft alle Verluste entfallen, wurde nicht entschieden.

Der Gesetzgeber hat seitdem die Aufgabe, das Gesetz nach den Vorgaben des BVerfG nachzubessern. In diesem Zusammenhang soll mit dem Jahressteuergesetz 2018 der § 8c Abs. 1 KStG für den laut BVerfG verfassungswidrigen Zeitraum 2008 bis 2015 ersatzlos aufgehoben werden. Dies hätte zur Folge, dass der § 8c Abs. 1 KStG erst für schädliche Beteiligungserwerbe gilt, die nach dem 31. Dezember 2015 durchgeführt wurden. Dies soll entsprechend für die Gewerbesteuer anzuwenden sein (§ 36 Abs. 2d GewStG).

Regelung zu variablen Ausgleichszahlungen bei der Organschaft

Da der BFH mit Urteil vom 10. Mai 2017 entschieden hat, dass variable Ausgleichszahlungen im Sinne von § 16 KStG eines beherrschenden Gesellschafters an einen außenstehenden Gesellschafter der Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft entgegensteht, musste eine Neuregelung für entsprechende Ausgleichszahlungen getroffen werden.

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2018 sind nun Anpassungen geplant, nach denen unter bestimmten Voraussetzungen auch weiterhin die Möglichkeit besteht, an Minderheitsgesellschafter Ausgleichszahlungen zu leisten, die der Anerkennung der Organschaft nicht entgegenstehen. Demnach soll es unschädlich sein, wenn neben einer festen Ausgleichszahlung nach § 304 Abs. 2 AktG weitere Zahlungsbestandteile vereinbart werden, sofern die Ausgleichszahlung insgesamt den Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters (Anteil am Grundkapital) nicht übersteigt. Diese Neuregelung soll rückwirkend in allen offenen Fällen anzuwenden sein.

Sebastian Drexl
Master of Arts
Steuerberater

Fremdwährungsanlagen im Privatvermögen

In Zeiten der Euro-Krise und Niedrigzinsphasen stellt sich für vermögende Privatpersonen die Frage, wie ihr Vermögen am attraktivsten und am sichersten angelegt werden kann. Fremdwährungsanlagen spielen hierbei mittlerweile eine große Rolle im Portfolio der Anleger. Jedoch sind hier steuerliche Besonderheiten zu beachten, welche im Folgenden erläutert werden sollen.

Durch Erträge aus Fremdwährungsanlagen können steuerlich entweder Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt werden. Letztere werden häufig übersehen, da diese nicht in den Steuerbescheinigungen der Kreditinstitute enthalten sind. Hier muss der Anleger selbst seine steuerpflichtigen Erträge ermitteln - was häufig zu einem schwierigen Unterfangen werden kann.

Einkünfte aus Kapitalvermögen – der „Standardfall“

Sofern Wirtschaftsgüter (z. B. Aktien) in Fremdwährung gekauft oder veräußert werden, sind die Anschaffungskosten und der Veräußerungserlös zum jeweiligen Stichtagskurs (Devisenbriefkurs) in EUR umzurechnen, d. h. die (ggf. steuerpflichtige) Wertveränderung beinhaltet auch den Kursgewinn oder -verlust der jeweiligen Fremdwährung. Ebenso sind laufende Erträge (wie z. B. Zinsen oder Dividenden), die in Fremdwährung bezahlt werden, am Tag des jeweiligen Zuflusses in EUR umzurechnen, um den zutreffenden steuerpflichtigen Ertrag zu ermitteln. Eine Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgt im Regelfall mit der Abgeltungsteuer i. H. v. 25 %.

In den von deutschen Banken ausgestellten Steuerbescheinigungen müssen sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten bzw. bescheinigt sein.

Bei ausländischen Banken sind die von der jeweiligen Bank bescheinigten Kapitalerträge aus dem lokalen Format in die deutschen Anforderungen zu überführen. Hierbei ist insbesondere auch zu prüfen, ob sämtliche Kapitalerträge bescheinigt wurden.

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften – die „Besonderheit“

Neben den „klassischen“ Wirtschaftsgütern wie z. B. Aktien, stellt aber auch das physisch gehaltene Fremdwährungsguthaben selbst ein eigenes Wirtschaftsgut dar (vergleichbar mit einer Immobilie als Wirtschaftsgut). Im Gegensatz zur Veräußerung von Aktien oder anderen Wertpapieren, woraus seit Einführung der Abgeltungsteuer Einkünfte aus Kapitalvermögen resultieren, führt der Verkauf einer Fremdwährung nur dann zu einem steuerpflichtigen **privaten Veräußerungsgeschäft**, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als ein Jahr liegen:

Die **Anschaffung** der Fremdwährung erfolgt dann, wenn ein anderes Wirtschaftsgut in Fremdwährung getauscht wird, z. B. bei einer einfachen Überweisung von einem anderen EUR- oder Fremdwährungskonto (z.B. SFR in USD) oder durch die Gutschrift des Erlöses aus der Veräußerung von auf die jeweilige Währung lautenden Wertpapieren.

Zu beachten ist hier, dass **laufende Erträge** aus dem Fremdwährungsguthaben, wie z. B. Zins- bzw. Dividendengutschriften („Fruchtziehung“) wiederum nicht zu einer steuerrelevanten Anschaffung von Fremdwährung führen.

Umgekehrt wird die Fremdwährung **veräußert**, wenn ein Fremdwährungsbetrag vom Fremdwährungskonto auf ein auf eine andere Währung lautendes Konto transferiert wird oder mit dem Guthaben Wirtschaftsgüter (Aktien, Wertpapiere, Rohstoffe, Edelmetalle, Immobilien usw.) angeschafft werden.

Diese Erträge werden nicht auf der Steuerbescheinigung ausgewiesen und müssen manuell anhand der Konten bzw. Umsatzbelege berechnet werden. Dafür wird es erforderlich, für das Wirtschaftsgut „Fremdwährung“ einen Bestand zu führen. Dies erfolgt im First-in-First-Out-Verfahren und ist zudem in einen steuerlich relevanten und einen irrelevanten Bestand zu unterteilen. In Abhängigkeit von der Anzahl der betroffenen Konten, Transaktionen und Art der Geschäfte wird somit eine laufende gesonderte Buchhaltung erforderlich, die sehr komplex werden kann.

Markus Keller
Dipl.-Betriebswirt (FH)
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Entwarnung bei der Besteuerung von Wandeldarlehen

Wandeldarlehen („convertible notes“) haben sich zu einer etablierten Finanzierungsform - gerade bei Start-Up-Unternehmen - entwickelt. Die Vorteile für Investoren und Unternehmen dabei sind, dass auf eine Bewertung des Unternehmens zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Wandeldarlehens verzichtet werden und dass der Finanzierungsprozess sehr schnell ablaufen kann. Außerdem kann für die Investoren ein Wandeldarlehen unter Umständen wirtschaftlich lukrativer sein als eine sofortige offene Beteiligung.

Aus steuerlicher Sicht war die bislang einhellige Auffassung, dass die Wandlung des Darlehens in Unternehmensanteile steuerneutral erfolgt.

Zuletzt kam es aber im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen vermehrt zu Diskussionen mit dem Finanzamt über die Behandlung von Wandeldarlehen. Dies dürfte darauf zurück zu führen sein, dass in manchen Landesfinanzverwaltungen der Versuch unternommen wurde, einen internen Paradigmenwechsel bei der Besteuerung von Wandeldarlehen zu initiieren: Die bislang steuerneutrale Darlehenswandlung sollte zukünftig einen Realisationsakt in Form eines Tausches darstellen. Dadurch würde es bereits bei der Wandlung des Darlehens in Anteile zu einer Besteuerung des Unterschieds zwischen dem Nominalwert des Darlehens und dem – in der Regel deutlich höheren – tatsächlichen Wert der erhaltenen Unternehmensbeteiligung kommen. Es wäre dadurch zu wesentlichen, nicht eingeplanten Geldabflüssen bei Investoren gekommen, was natürlich auch die Möglichkeit von Start-Ups, an neue Gelder zu kommen, erheblich erschwert hätte.

Inzwischen kann insoweit aber Entwarnung gegeben werden: Die Einkommensteuer-Referatsleiter der Bundesländer haben sich darauf verständigt, dass die bisherige steuerneutrale Behandlung der Darlehenswandlung auch weiterhin gelten soll. So heißt es in der bundeseinheitlich abgestimmten Kurzinformation des Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 16. März 2018, dass weiterhin davon auszugehen ist, dass „der Umtausch von Wandelschuldverschreibungen [...] nicht zu einer Gewinnverwirklichung führt.“

Unter den nachfolgenden Links können Sie unsere Veröffentlichungen zu dem Thema nachverfolgen:

https://www.gkkpartners.de/files/gkk/downloads/VentureCapital_Magazin_1-2%202018.pdf

https://www.gkkpartners.de/files/gkk/downloads/Ventures_Capital_Magazin_Mai%202018.pdf

Dr. Michael Hoheisel
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

Veräußerung ausländischer (Ferien-) Immobilien

Sofern die Zeit zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als zehn Jahre beträgt, unterliegt der Gewinn aus dem Verkauf von privaten Immobilien der Besteuerung. Dies gilt nicht nur für alle inländischen Immobilien, sondern grundsätzlich auch für im Ausland belegenen Grundbesitz. Uneingeschränkt gilt dies aber nur in Bezug auf Immobilien in Staaten, mit denen Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat (z. B. Brasilien).

Mit der Mehrzahl von Ländern hat Deutschland allerdings entsprechende DBA vereinbart. In diesen ist in Bezug auf Immobilien eine Zuweisung des Besteuerungsrechts an den jeweiligen ausländischen Belegenheitsstaat geregelt, d. h. sowohl die laufenden Einkünfte aus der Vermietung als auch ein Veräußerungsgewinn dürfen im jeweiligen Ausland besteuert werden. In den allermeisten Fällen sind diese Einkünfte in Deutschland dann steuerfrei. Damit ist bei einer Veräußerung von Auslandsimmobilien in der Regel allein das ausländische Steuerrecht maßgeblich und sofern dort eine entsprechende günstige Regelung gilt (bspw. eine generelle Steuerfreiheit oder eine Steuervergünstigung für Immobilienveräußerungen) bleiben diese Vorteile auch bei einer Veräußerung innerhalb der 10-Jahres-Frist in Deutschland bestehen. Allenfalls erfolgt eine Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts.

Die Entscheidung des BFH vom 15. November 2017 (I R 55/15) führt aber nochmals vor Augen, dass die Grundregel nicht pauschal in allen Ländern und Konstellationen gilt, sondern immer der konkrete Einzelfall zu betrachten ist. Im Urteilsfall erfolgte der Verkauf einer Immobilie in Großbritannien. Dort unterliegt der Veräußerungsgewinn selbst nicht der Besteuerung, es erfolgt aber eine Nachversteuerung der bislang geltend gemachten Abschreibungen (sog. Claw-back-Besteuerung). Im konkreten Fall führte dies dazu, dass die Steuerfreiheit in Deutschland nicht mehr greift. Dies ist auf die Besonderheit des DBA-UK zurückzuführen, wonach die Freistellung in Deutschland nur dann gewährt wird, wenn die Einkünfte in Großbritannien tatsächlich besteuert werden (sog. Rückfall- oder subject-to-tax-Klausel). Eine vollständige Steuerfreiheit im Belegenheitsstaat der Immobilie führt damit dazu, dass das Besteuerungsrecht in Deutschland quasi wieder auflebt und Deutschland dann nach den jeweils geltenden nationalen Vorschriften die Einkünfte besteuern darf. Nach Ansicht des BFH handelt es sich bei der Claw-back-Besteuerung nicht um einen klassische Veräußerungsgewinnbesteuerung, sondern technisch um eine Einkünftekorrektur, sodass die Voraussetzung einer tatsächlichen Besteuerung der Einkünfte, d. h. des Veräußerungsgewinns, in UK nicht gegeben waren, und das Besteuerungsrecht wieder an Deutschland fällt.

Da solche Rückfallklauseln, die eine Steuerfreistellung von Einkünften von einer tatsächlichen Besteuerung im Ausland abhängig machen, auch in einigen anderen DBAs enthalten sind – teilweise nicht unmittelbar im Abkommen, sondern versteckt im dazugehörigen Protokoll, vgl. DBA-Italien – ist also bei Steuerfreiheit von Gewinnen

im Ausland stets zu prüfen, ob solche Klauseln im konkreten Fall greifen. Aber auch bei einer Besteuerung im Ausland ist darauf zu achten, dass es sich technisch im Ausland tatsächlich um eine Besteuerung der Einkünfte handelt.

In einigen Ländern gelten zudem ganz allgemein Besonderheiten im Rahmen des konkreten DBA. So werden beispielsweise Einkünfte aus spanischen Immobilien (sowohl laufende Vermietungseinkünfte als auch Veräußerungsgewinne) in Deutschland nur dann steuerfrei gestellt, wenn die Immobilie zu einer (gewerblichen) Betriebsstätte dort gehört. Bei einer privat genutzten Ferienimmobilie ist das regelmäßig nicht der Fall, d. h. in dieser Konstellation kann die Veräußerung in Deutschland nur dann steuerfrei erfolgen, wenn die 10-Jahres-Frist bereits überschritten ist.

Sonja Kapfhammer
Master of Science
Steuerberaterin

EC-Karten-Umsätze in der Kassenführung

Mit Schreiben vom 29. Juni 2018 hat das BMF seine Auffassung bezüglich der Erfassung von EC-Karten-Umsätzen in der Kassenführung konkretisiert und die Hinweise aus der Praxis zu diesem Thema umgesetzt. Das bisherige BMF-Schreiben vom 16. August 2017 hatte aufgrund der praxisfernen Rechtsauffassung in diesem Zusammenhang zu einigen Missverständnissen geführt.

Nach Abstimmung mit den Finanzministerien der Länder wurde folgendes festgehalten:

Die Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch gilt – wie auch bereits im BMF-Schreiben vom 16. August 2017 erläutert – grundsätzlich als formeller Mangel. Nach Sinn und Zweck eines Kassenbuchs sind darin lediglich Veränderungen des Barbestandes zu dokumentieren.

Das Kassenbuch soll einen Überblick über den Bargeldbestand des Steuerpflichtigen ermöglichen. Es soll jederzeit ein Vergleich des Soll- und Istbestandes möglich sein, um so eine jederzeitige Kassensturzfähigkeit zu gewährleisten.

Die steuerrechtliche Würdigung des Sachverhaltes ist in der Folge vom Einzelfall abhängig. Der Kassensturzfähigkeit steht demnach nicht entgegen, wenn die zunächst fälschlich in das Kassenbuch erfassten EC-Karten-Umsätze z. B. gesondert kenntlich gemacht werden oder sogar auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen werden.

Die (zumindest teilweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch stellt weiterhin einen formellen Mangel dar, der jedoch nach § 158 AO regelmäßig im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung außer Acht bleiben wird. Dafür muss jedoch der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestandes jederzeit gewährleistet werden können.

Clemens Hirsch
Master of Arts
Steuerberater

Neuer Ansatz des Bundessozialgerichts – Neues Kriterium zur Abgrenzung zwischen Selbständigkeit und abhängiger Beschäftigung

Risiko der Scheinselbständigkeit bei freien Mitarbeitern

Das Thema Selbständigkeit vs. abhängige Beschäftigung und das damit einhergehende Risiko von Scheinselbständigkeit hat weiterhin eine große Bedeutung im Rahmen der Planung von Unternehmen. Um auf Auslastungsschwankungen und -spitzen flexibel reagieren zu können, wird immer wieder auf freie Mitarbeiter zurückgegriffen.

Es gibt eine Reihe von Tätigkeiten, die in ihrer Einteilung in eine selbständige oder abhängige Beschäftigung relativ simpel und eindeutig sind. Daneben jedoch existieren auch viele Tätigkeiten, die je nach Ausgestaltung sowohl im Rahmen eines abhängigen Beschäftigungsverhältnisses oder im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit ausgeübt werden können (bspw. Vertriebstätigkeit). Grundsätzlich sind die Vertragsparteien frei in der Gestaltung des Auftrags- bzw. Arbeitsverhältnisses. Dennoch besteht kein Wahlrecht hinsichtlich der Frage, ob ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis und damit Sozialversicherungspflicht besteht oder nicht. Unabhängig von der vertraglichen Gestaltung ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu beurteilen und insbesondere, wie das Beschäftigungsverhältnis tatsächlich umgesetzt und gelebt wird. In diesen Graubereichen liegt das Risiko der Scheinselbständigkeit und dadurch nicht korrekt abgeführter Sozialversicherungsbeiträge.

Zur Unterscheidung von selbständiger Tätigkeit und abhängiger Beschäftigung gibt es eine Vielzahl von Kriterien, die unterschiedlich gewichtet werden können. Für eine selbständige Tätigkeit sprechen beispielsweise Unternehmerrisiko, eine eigene Betriebsstätte, eigene Mitarbeiter, freie Gestaltung der Arbeit und der Arbeitszeiten. Für eine abhängige Beschäftigung sprechen dagegen die persönliche Abhängigkeit vom Auftraggeber/Arbeitgeber, die Eingliederung in den Betrieb und die Weisungsgebundenheit.

Urteil des Bundessozialgerichts vom 31. März 2017

Mit Urteil vom 31. März 2017 (Az. B 12 R 7/15) hat das Bundessozialgericht (BSG) ein weiteres Kriterium, das bisher wenig beachtet wurde, in die Beurteilung bei der Abgrenzung zwischen abhängiger Beschäftigung und selbständiger Tätigkeit aufgenommen.

Im Rahmen des Urteils war zu entscheiden, ob ein Erziehungsbeistand selbständig oder abhängig beschäftigt war. Im Ergebnis der Abwägung aller maßgebenden Kriterien und der Beurteilung der tatsächlichen Gesamtsituation erfolgte eine Einordnung als selbständige Tätigkeit.

Interessant wird das Urteil, da das BSG im Rahmen seiner Beurteilung explizit auf die Verdiensthöhe des betreffenden Erziehungsbeistands eingegangen ist. Das vereinbarte Honorar war deutlich höher als das eines vergleichbar eingesetzten, sozialversicherungspflichtig Beschäftigten. Das Gericht schließt daraus, dass der selbständig tätige Erziehungsbeistand durch den Verdienst finanziellen Spielraum hat, um sich um seine Eigenversorgung zu kümmern. Er kann also aus dem Honorar Krankenversicherung und Altersvorsorge finanzieren.

Zu berücksichtigen ist hierbei, dass die Einordnung einer Tätigkeit als sozialversicherungspflichtig nicht als „Strafe“ und Verpflichtung zur Beitragszahlung bzw. Finanzierung des Sozialversicherungssystems zu sehen ist. Vielmehr soll durch eine entsprechende Einordnung der jeweiligen Tätigkeit ein Schutz des Tätigen im Krankheitsfall, Verlust der Tätigkeit bzw. im Alter gewährleistet werden.

Kann ein auf Honorarbasis Tätiger nun aufgrund der Höhe des Honorars selbst für diesen Schutz sorgen, dann bedarf es aus Sicht des Gerichts nicht eines aufgezwungenen Schutzes durch das staatliche Sozialversicherungssystem über eine Einordnung als abhängige Beschäftigung.

Es stellt sich nun die Frage, ob ein besonders hohes Honorar bei der Unterscheidung zwischen abhängiger Beschäftigung und selbständiger Tätigkeit ein starkes Indiz für eine Selbständigkeit darstellen kann. Das BSG hat diese Frage bejaht und in der Höhe des Honorars ein gewichtiges Indiz für eine selbständige Tätigkeit gesehen.

Bestätigung durch untere Instanzen

In der auf das Urteil des BSG folgenden Rechtsprechung wurde der Ansatz des BSG durch Landessozialgerichte aufgenommen und auf andere Fälle übertragen.

In zwei Urteilen vom 11. Mai 2017 (LSG) (Az. L5 KR 74/15 u. L5 KR 90/15) hat das Landessozialgericht Schleswig-Holstein die Beurteilung von Pflegekräften vorgenommen. Eine Seniorenresidenz beschäftigte sowohl festangestellte Pfleger als auch freie Mitarbeiter. Die Deutsche Rentenversicherung (DRV) sah im Rahmen einer Prüfung in den freien Mitarbeiterverhältnissen eine Scheinselbständigkeit. Alle Pflegeleistungen wurden in der Seniorenresidenz erbracht. Die DRV sah vor diesem Hintergrund die freien Mitarbeiter als in die Betriebsabläufe eingegliedert und letztlich dem Weisungsrecht der Seniorenresidenz unterstellt an. Das LSG widersprach dieser Beurteilung.

Das LSG hielt zunächst ganz grundsätzlich fest, dass Pflegekräfte sowohl abhängig beschäftigt als auch selbständig tätig sein können. Da die Pflege nur sinnvoll in der Wohnung, dem Haus oder der Residenz der pflegebedürftigen Person erbracht werden kann, sah das Gericht diesen Aspekt als nicht ausschlaggebend bei der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung an. Vielmehr stützte es seine Entscheidung darauf, ob der freie Mitarbeiter auch noch andere Auftraggeber hatte bzw. potentiell hätte haben können, also, wieviel Zeit er bei der Seniorenresidenz investiert. Daneben berief sich das LSG jedoch auch auf die Höhe der Vergütung. Da in diesem Fall sowohl abhängig Beschäftigte als auch freie Mitarbeiter beim gleichen Arbeitgeber/Auftraggeber arbeiteten, konnte ein direkter Vergleich der jeweiligen Vergütungen erfolgen. Die freien Mitarbeiter erhielten einen wesentlich höheren Stundenlohn für die gleiche Tätigkeit als die angestellten Mitarbeiter.

Die beiden Aspekte zeitlicher Aufwand und Höhe der Vergütung zu vergleichbaren Angestellten führte in Summe dazu, dass das Gericht eine freie Tätigkeit bejahte.

Des Weiteren hat das Sozialgericht Hannover am 10. Januar 2018 (Az. S 14 R 32/16) im Fall einer Anästhesistin in seiner Beurteilung ebenfalls das Kriterium der Vergütungshöhe als wichtiges Indiz zur Beurteilung herangezogen. Nach dem Sozialgericht tritt bei reinen Dienstleistungen bspw. der klassischen freien Berufe das Indiz von Investitionstätigkeiten zur Beurteilung des Unternehmerrisikos in den Hintergrund. Das Sozialgericht hat in diesem Fall unter Berufung auf das oben genannte Urteil des BSG vom 31. März 2017 die Vergütungshöhe und den Vergleich zu angestellten Mitarbeiter als ausschlaggebendes Kriterium herangezogen und eine selbständige Tätigkeit bestätigt.

Fazit

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass eine gesamtheitliche Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse weiterhin zwingend notwendig ist. Auch ist nicht klar, ob und wie das Kriterium der Vergütungshöhe auf besondere Fälle wie bspw. Geschäftsführer zu übertragen ist, für die die Deutsche Rentenversicherung Bund – unabhängig von der Verdiensthöhe – ganz konkrete Positionen vertritt. Dennoch hat die Vergütungs- bzw. Honorarhöhe durch das Urteil des BSG eine neue Bedeutung bekommen. In der Abgrenzung zwischen freier Tätigkeit und abhängiger Beschäftigung hat man nun wieder ein sehr konkretes und gut dokumentierbares Indiz. Die Auftraggeber haben vor diesem Hintergrund etwas mehr Planungssicherheit in Bezug auf die Beschäftigung von freien Mitarbeitern.

Stefan Schmittner
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
CISA

E-DRS 33 Währungsumrechnung im Konzernabschluss

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) als nationaler Standardsetzer auf dem Gebiet der Konzernrechnungslegung in Deutschland hat mit dem E-DRS 33 zur Währungsumrechnung im Konzernabschluss einen neuen Entwurf herausgegeben.

Der E-DRS 33 konkretisiert für den Konzernabschluss die Umrechnung von Geschäftsvorfällen in fremder Währung in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen und die Grundsätze für die Umrechnung von Vermögens- und Schuldposten, die zu einer Zweigniederlassung außerhalb der Euro-Zone gehören.

Mit der Veröffentlichung des Entwurfs verfolgt der HGB-Fachausschuss des DRSC das Ziel, die in § 308a HGB normierten Grundsätze der Währungsumrechnung sowie die Grundsätze zur Umrechnung von Geschäftsvorfällen in fremder Währung in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen als Teil der konzerneinheitlichen Bewertung nach § 308 HGB zu konkretisieren und in diesem Kontext bestehende Zweifelsfragen zu regeln.

Die neuen Regelungen sollen verpflichtend in handelsrechtlichen Konzernabschlüssen für nach dem 31. Dezember 2018 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in der Handelsbilanz II nach § 308 Abs. 1 Satz 1 HGB ist bei nichtmonetären Vermögensgegenständen sowie bei Fremdwährungsverbindlichkeiten bei der erstmaligen Erfassung grundsätzlich der Geldkurs anzuwenden; bei auf fremde Währung lautenden monetären Vermögensgegenständen wie bspw. Forderungen, ist demgegenüber die Verwendung des Briefkurses sachgerecht.

Bei unwesentlichen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darf anstelle der Geld- oder Briefkurse auch der Devisenkassamittelkurs verwendet werden.

Bei der Folgebewertung unterscheidet der Entwurf zwischen nichtmonetären Vermögensgegenständen und monetären Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten:

- Bei nichtmonetären, ursprünglich in Fremdwährung erworbenen Vermögensgegenständen soll die Folgebewertung auf Grundlage der im Zugangszeitpunkt erfassten Anschaffungskosten in der Landeswährung erfolgen und bei der Ermittlung des niedrigeren beizulegenden Werts nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 HGB danach zu unterscheiden sein, ob die Vermögensgegenstände

ausschließlich in fremder Währung oder auch bzw. nur in Landeswährung wiederbeschafft oder veräußert werden können.

- Monetäre Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind gemäß § 256a Satz 1 HGB im Rahmen der Folgebewertung zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Bei Restlaufzeiten von bis zu einem Jahr sind nach § 256a Satz 2 HGB das Realisationsprinzip und das Anschaffungskostenprinzip nicht anzuwenden. E-DRS 33 gibt hierbei jedoch vor, dass diese Ausnahme lediglich für währungskursbedingte Wertänderungen, allerdings nicht für Änderungen des beizulegenden Werts in Fremdwährung gilt.

Die aus der Folgebewertung von nichtmonetären und monetären Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten resultierenden Umrechnungsdifferenzen, welche nicht Teil von Bewertungseinheiten sind, sind durchweg erfolgswirksam zu erfassen.

Darüber hinaus finden sich in dem Entwurf des DRSC Vorgaben zur Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen und ergänzende Regelungen zur Währungsumrechnung bei einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen.

Stefan Schmittner
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
CISA

Rückstellung für ein in bar zu erfüllendes Aktienoptionsprogramm

Mit Urteil vom 15. März 2017 (Az. I R II/15) hat der BFH eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB im Hinblick auf ein in bar zu erfüllendes Aktienoptionsprogramm abgelehnt.

Nach Ansicht des BFH mangelt es aufgrund der für die Optionsausübung maßgebenden Bedingungen („Erfolgsziel“ und „Exit“-Ereignis) sowohl an der rechtlichen Entstehung als auch der wirtschaftlichen Verursachung der Rückstellung vor dem Abschlussstichtag.

Diese Auffassung teilt der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) nicht. Nach Einschätzung des HFA wurden im Urteil des BFH die vergangenheitsbezogenen Optionsmerkmale nicht angemessen gewürdigt.

Auf seiner 249. Sitzung stellte der HFA fest, dass es sich bei in bar zu erfüllenden Verpflichtungen aus gewährten Aktienoptionen, deren Ausübung vom Erreichen bestimmter Ausübungshürden abhängt, um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten handelt.

Für aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten ist bereits vor Bedingungseintritt eine Rückstellung zu passivieren, sofern die Verpflichtung in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht worden und der Bedingungseintritt (und folglich das künftige Entstehen der Verpflichtung) hinreichend wahrscheinlich ist.

Darauf aufbauend argumentiert der HFA, dass nach handelsrechtlich herrschender Auffassung für in bar zu erfüllende Verpflichtungen aus Aktienoptionen an Mitarbeiter entsprechend der für die Erzielung der Aktienoptionen erbrachten Arbeitsleistung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden ist.

Die künftige Verpflichtung aus derartigen Aktienoptionen ist am Abschlussstichtag bereits insoweit wirtschaftlich verursacht, wie die Arbeitsleistung bis zu diesem Stichtag erbracht worden ist.

Das Erbringen der Arbeitsleistung wird dabei seitens des HFA ungeachtet der noch nicht final erreichten Ausübungshürden als das wesentliche Tatbestandsmerkmal betrachtet.

Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

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, Clemens Hirsch und Stefan Schmittner.