

INHALT

Editorial

Der Mittelstand muss der Risikoberichterstattung im Lagebericht mehr Beachtung schenken 1

Unternehmensbesteuerung

Unternehmensnachfolge bei Betriebsaufspaltung bzw. -verpachtung 2

Kein Gestaltungsmissbrauch bei der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft 2

Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben 3

Kommentar

Richtige Verzinsung von Darlehen - BFH stellt sich gegen Finanzverwaltung 3

Arbeitgeber

Bewirtung von Arbeitnehmern 4

Wirtschaft und Recht

Deutschland zieht nach - das Gesellschaftsrecht auf dem Weg zur Digitalisierung 4

Editorial

Der Mittelstand muss der Risikoberichterstattung im Lagebericht mehr Beachtung schenken

Neben den Finanzkennzahlen ist für Jahresabschlussadressaten vor allem die zukunftsorientierte Darstellung von Chancen und Risiken von Bedeutung. Aktuell zeigt die Corona-Pandemie, wie schnell und überraschend Geschäftsmodelle durch externe Einflüsse infrage gestellt werden können. Die Vergangenheitswerte sagen darüber kaum etwas aus. Erforderlich sind Aussagen zu zukünftigen Entwicklungen, die zu einer Abweichung von den Prognosen führen können. Diese Aufgabe muss der Lagebericht erfüllen.



Eine empirische Studie hat die Lageberichte mittelständischer Unternehmen analysiert. Primär wird dort über finanzwirtschaftliche Risiken berichtet (ca. 30 %), gefolgt von Umfeld- und Branchenrisiken (ca. 25 %). Damit werden hauptsächlich Risikokategorien thematisiert, die sich typischerweise leicht quantifizieren lassen. Auffällig ist, dass zu aktuellen Megatrends wie Umweltschutz,

Klimawandel, Digitalisierung und Globalisierung nur in Ausnahmefällen berichtet wird - und das, obwohl die genannten Trends im Extremfall einerseits existenzbedrohend, andererseits aber auch Chancen sein können. Beispielsweise werden trotz zunehmender Digitalisierung kaum Risiken in Bezug auf die Informationstechnologie genannt (nur ca. 6 %). Dabei besteht zweifelsohne auch im Mittelstand eine hohe Abhängigkeit von Daten und IT-Technologien. Ähnliches gilt für die Herausforderungen des Klimawandels; die daraus entstehenden Trends müssen zukünftig Erwähnung im Lagebericht finden. Strategische Risiken dürfen nicht allein deshalb unerwähnt bleiben, um Jahresabschlussadressaten nicht zu beruhigen oder Wettbewerbern nicht zu viel Einblick zu gewähren. Kritisch wird es nämlich immer dann, wenn die Gesamtdarstellung der Risikolage lückenhaft ist, weil wesentliche Risiken nicht dargestellt werden - sei es bewusst oder unbewusst. Positiv betrachtet kann der Bericht über einen vorausschauenden und zielführenden Umgang mit Megatrends auch als Marketinginstrument eingesetzt werden.



Dr. Johannes A. Huber
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Geschäftsführer und Partner der ATG

ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: atg@atg.de
Hirschzeller Straße 4 | 87600 Kaufbeuren | Telefon: +49 8341 90170 | E-Mail: atg@kf.atg.de

Augsburger Treuhand

Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 4 | 86150 Augsburg | Telefon: +49 821 343680 | E-Mail: atg@a.atg.de

ATG Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: atg@atg.de

Dr. Fritz Städele Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Augartenweg 24 | 87437 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 571310 | E-Mail: info@staedele-wpg.de

Unternehmensnachfolge bei Betriebsaufspaltung bzw. -verpachtung

Das Rechtsinstitut der sogenannten Betriebsaufspaltung bzw. Betriebsverpachtung ist in Bezug auf die Unternehmensnachfolge sehr komplex, da es hierzu keine klaren gesetzlichen Regelungen gibt. Die steuerliche Beurteilung wird dadurch erschwert, dass die Begriffe in Erbschaftsteuer- und Ertragsteuerrecht unterschiedlich ausgelegt werden. Ziel des Gesetzgebers ist, bei der Unternehmensnachfolge durch Verschonungsregelungen bei der Erbschaftsteuer Arbeitsplätze zu erhalten. Er begünstigt deshalb sogenanntes produktives Vermögen. Im Erbschaftsteuergesetz wurde zur Abgrenzung zum nicht produktiven Vermögen der Begriff des Verwaltungsvermögens geschaffen. Bei der Definition des Verwaltungsvermögens nennt der Gesetzgeber an erster Stelle „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke“. Gleichzeitig werden Ausnahmen benannt, die dennoch zur Begünstigung des erworbenen Vermögens führen, beispielsweise Betriebsaufspaltungen und -verpachtungen, Sonderbetriebsvermögen, Nutzungsüberlassungen im Konzern und gewerbliche Wohnungsunternehmen. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun erstmals zu den Regelungen des Erbschaft-

steuergesetzes Stellung genommen und geurteilt, dass es sich bei den im Gesetz definierten Ausnahmen um einen abschließenden Katalog handelt und diese sehr eng auszulegen sind.

In einem Fall ging es um eine lebzeitige Übertragung eines Autohauses vom Onkel auf seine Neffen, das der Onkel auf seinem eigenen Betriebsgrundstück als Einzelunternehmen betrieb. Im Rahmen der Unternehmensnachfolge gründete er zusammen mit zwei Neffen eine Autohaus-GmbH. Das Betriebsgrundstück verblieb im Alleineigentum des Onkels und wurde an die Autohaus-GmbH verpachtet. Später wurde das Betriebsgrundstück auf die Neffen in eine GbR gegen Versorgungsrente übertragen.

Im anderen Fall ging es um die Vererbung eines Autohauses vom Vater auf den Sohn, das der Vater als Einzelunternehmen auf dem ihm gehörenden Betriebsgrundstück führte. Der Sohn gründete eine neue Autohaus-GmbH und die Tätigkeit des Vaters beschränkte sich seitdem auf die betriebliche Verpachtung des Betriebsgrundstücks.

In beiden Fällen hat der BFH die Ausnahme „Betriebsaufspaltung“ verneint, weil es an einer personellen Verflechtung fehlte und somit die Autohaus-GmbH als Dritter anzusehen ist. Auch die Ausnahme „Betriebsverpachtung“ wurde in beiden Fällen verneint, weil es an der vom Gesetz vorgegebenen Personenidentität zwischen Pächter (GmbH) und Erwerber (Neffen bzw. Sohn) fehlte. Dabei hat der BFH die rechtliche Selbstständigkeit der GmbH betont und einen Durchgriff auf die Gesellschafter abgelehnt. Somit waren die übertragenen Grundstücke als schädliches Verwaltungsvermögen zu qualifizieren, mit der Folge, dass der Wert der Betriebsgrundstücke in voller Höhe der Erbschaftsteuer unterliegt.

Obwohl das aktuelle Unternehmenserbschaftsteuerrecht umstritten ist, bietet es in vielen Fällen immer noch Möglichkeiten zur steuergünstigen Regelung der Unternehmensnachfolge. Aus diesem Grund sollte man die Nachfolgeplanung rechtzeitig in den Fokus rücken.

Kein Gestaltungsmissbrauch bei der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft

Bei der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft und der Verrechnung der Gewinne mit Verlusten der aufnehmenden Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum besteht laut Bundesfinanzhof (BFH) kein Gestaltungsmissbrauch.

Der BFH hatte über folgenden Sachverhalt zu entscheiden: Eine sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindende A-GmbH (Klägerin), die über Verlustvorträge verfügte, erwarb Anteile von C an der B-GmbH. Die B-GmbH wurde auf die Klägerin rückwirkend verschmolzen. Im Rückwirkungszeitraum erzielte die B-GmbH positive Einkünfte aus der Auflösung von Rückstellungen. Dieser Gewinn wurde im Wege einer sogenannten Vorabauschüttung an C ausgeschüttet. Aufgrund der rückwirkenden Verschmelzung

wurde der Verlustvortrag der Klägerin mit den positiven Einkünften der B-GmbH verrechnet. Das Finanzamt sah in der rückwirkenden Verschmelzung einen Gestaltungsmissbrauch.

Nach den einzelsteuergesetzlichen Vorschriften konnte im Streitjahr 2008 der Verlustvortrag der Klägerin mit den positiven Einkünften der B-GmbH verrechnet werden. Die rückwirkende Verschmelzung, die diese Verrechnung ermöglichte, wurde durch die Richter des BFH nicht als Gestaltungsmissbrauch qualifiziert. Denn es steht einem Steuerpflichtigen frei, einen von ihm selbst erwirtschafteten Verlust durch Verrechnung mit positiven Einkünften zu nutzen. Zur zulässigen Verlustnutzung gehört es, wenn die Klägerin als Verlustgesellschaft die

positiven Einkünfte, die sie zur Verlustnutzung benötigt, entgeltlich erwirbt.

Das Urteil betrifft das Streitjahr 2008. Der Gesetzgeber hat im Jahr 2013 reagiert und eine Verlustnutzung im Rückwirkungszeitraum einer Verschmelzung ausgeschlossen, wenn der eigene Verlust mit positiven Einkünften des verschmolzenen Rechtsträgers verrechnet werden soll. Insoweit ist dieses Urteil hinsichtlich des konkreten Sachverhalts nur noch für Altfälle von Interesse. Es zeigt aber, dass der BFH Gestaltungsmissbrauchsvorwürfen der Finanzverwaltung kritisch gegenübersteht, sodass auch zukünftig Gestaltungen zur Verlustnutzung, sofern diese vom Gesetz abgedeckt sind, durchaus vorgenommen werden sollten.

Richtige Verzinsung von Darlehen - BFH stellt sich gegen Finanzverwaltung

Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist ein regelmäßiges Thema im Rahmen von Betriebsprüfungen. Darunter versteht man eine Aufwandserfassung (oder das Unterlassen einer Ertragserfassung) bei einer Körperschaft (z. B. GmbH), die durch das Verhältnis von Gesellschafter zu Gesellschaft veranlasst ist, sich auf den steuerlichen Gewinn auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. In der Folge hat die Körperschaft das zu versteuernde Einkommen um diesen Betrag wieder zu erhöhen.

Im Rahmen der Unternehmensfinanzierung im Mittelstand sind gerade Darlehen von Gesellschaftern sehr beliebt. Verfügt der Gesellschafter über entsprechende Liquidität, können die Mittel der GmbH vergleichsweise schnell bereitgestellt werden. Ein weiterer Vorteil ist, dass die Höhe des Zinses, zu dem ein Gesellschafter seinem Unternehmen ein Darlehen gewährt, beispielsweise dafür genutzt werden kann, Gewinne künstlich (z. B. in andere Länder) zu verlagern. Der vereinbarte Zinssatz hat jedoch einem Vergleich mit dem fremdüblichen Zinssatz standzuhalten. Anderenfalls führt die überhöhte Verzinsung regelmäßig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem Urteil nun über die wichtige Frage ent-

schieden, wie die Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens im Vergleich zu einem Bankdarlehen beurteilt werden muss. Im konkreten Fall hatte eine inländische GmbH bei ihrer Alleingeschafterin ein Darlehen aufgenommen, das mit 8 % p. a. verzinst wurde. Sicherheiten waren hierfür keine vereinbart. Daneben erhielt die GmbH ein Bankdarlehen, das mit durchschnittlich 4,78 % p. a. verzinst wurde und vollumfänglich besichert war. Das Gesellschafterdarlehen war gegenüber allen sonstigen Verbindlichkeiten der GmbH, insbesondere auch gegenüber dem Bankdarlehen, nachrangig. Das Finanzamt legte die Auffassung zugrunde, dass fremde Dritte einen Zinssatz von 5 % vereinbart hätten. In Höhe der Differenz zum tatsächlich vereinbarten Zinssatz in Höhe von 8 % liege eine vGA vor. Die von der GmbH dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht Köln hatte keinen Erfolg.

Der BFH vertritt in seinem Urteil jedoch eine andere Auffassung: Der Vergleich zum Bankdarlehen genügt aus seiner Sicht nicht den Rechtsgrundsätzen zur Anwendung des Fremdvergleichs. Denn das Bankdarlehen war besichert und vorrangig zu bedienen. Das Gesellschafterdarlehen war hingegen unbesichert und nachrangig. Deshalb kann laut Urteil des BFH nicht davon ausgegangen werden, dass ein fremder Dritter für ein nachrangiges und unbesichertes Darlehen



Susanne Huber-Kurtogul
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin

denselben Zins vereinbaren würde wie für ein besichertes und vorrangiges Darlehen. Dem steht laut Aussage des BFH nicht entgegen, dass die Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen gesetzlich angeordnet ist (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) oder die GmbH aktuell über eine ausreichende Substanz verfügte. Das Finanzgericht hat nun infolge des BFH-Urteils in einem zweiten Rechtsgang den fremdvergleichsgerechten Zinssatz neu zu ermitteln. Das Urteil ist zu begrüßen, weil dadurch eine noch deutlichere Grundlage dafür geschaffen wurde, dass ein Fremdvergleich nicht pauschal am nächsten besten Zinssatz festgemacht werden kann. Gerade bei Zinsaufwand, der sich in Deutschland ergebniswirksam auswirkt, orientiert sich die Finanzverwaltung bisher nämlich viel zu sehr an risikolosen - und derzeit sehr niedrigen - Zinssätzen.

Unternehmensbesteuerung

Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben

Sponsoring ist in aller Regel eine klassische Win-win-Situation, z. B. wie folgt: In den örtlichen Fußballverein fließt Geld und der Unternehmer bringt sich mit Bandenwerbung, Trikot-Aufdrucken und Anzeigen ins Gespräch. Bei betrieblicher Zielsetzung kann der Unternehmer die Sponsoringaufwendungen in voller Höhe als Betriebsausgabe geltend machen. Es ist jedoch zu beachten, dass die betriebliche Veranlassung des Sponsoringengagements nicht durch persönliche Motive des Unternehmers überlagert werden darf. Die Motivation zur Erlangung wirtschaftlicher Vorteile ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der Sponsor mit den Zahlungen eine Gegenleistung beabsichtigt. Diese liegt beispielsweise dann vor, wenn der Gesponserte im Gegenzug für das Sponsoring als Werbeträger für

den Sponsor auftritt, in den Medien darüber berichtet oder anderweitig auf ihn aufmerksam macht. Bei der Formulierung des Sponsoringvertrags sind deshalb die betriebliche Motivation des Sponsors sowie die im Gegenzug zu erbringende Leistung des Gesponserten konkret zu benennen und ausreichend zu dokumentieren. Die Höhe der Aufwendungen, ihre Üblichkeit und ihre Zweckmäßigkeit sind für die Anerkennung als Betriebsausgaben grundsätzlich ohne Bedeutung, es sei denn, es liegt ein krasses Missverhältnis zwischen den Leistungen des Sponsors und dem dafür im Gegenzug erstrebten wirtschaftlichen Vorteil vor. Damit der Sponsor abschätzen kann, in welcher Bandbreite sich seine Sponsorenzahlungen bewegen dürfen, um noch als angemessen zu gelten, kann er sich an

Kriterien wie der Größe des eigenen Unternehmens, der Höhe des längerfristigen Umsatzes und Gewinns sowie des Umfangs, in dem die Zahlungen die private Lebenssphäre des Sponsors berühren, orientieren. Kritisch wird es insbesondere dann, wenn hinsichtlich des Sponsoringengagements ein erhebliches privates Interesse offenkundig wird. Der Bundesfinanzhof stützt hier nun jedoch in einem aktuellen Urteil die Unternehmer: Er hat entschieden, dass eine Unangemessenheit der Aufwendungen nur in Ausnahmefällen besteht. Darüber hinaus hat er klargestellt, dass in einem diesbezüglichen finanzgerichtlichen Verfahren grundsätzlich das Finanzamt die Beweislast für die Nichtabziehbarkeit von Sponsoringaufwendungen trägt.

Bewirtung von Arbeitnehmern

Nicht nur in der Weihnachtszeit stehen bei vielen Unternehmen kleine Gesten und Aufmerksamkeiten wie kostenlose Getränke und Obst für die Arbeitnehmer auf der Tagesordnung. Auch die Essenseinladung anlässlich besonderer Ereignisse darf hierbei nicht fehlen. In Hinblick auf die Lohnversteuerung steckt hier der Teufel oft im Detail.

Die klassischen Aufmerksamkeiten wie Wasser, Kaffee, Tee oder Obst dienen lediglich der Schaffung eines positiven Umfelds am Arbeitsplatz und haben deswegen keinen Entlohnungscharakter. Sie sind demnach steuer- und sozialversicherungsfrei. Die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer geschäftlichen Bewirtung mit Kunden stellt

ebenfalls keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die Kosten sind jedoch beim Arbeitgeber lediglich zu 70 % als Betriebsausgaben abzugsfähig. Ebenfalls steuer- und beitragsfrei ist die Einladung zu einer Mahlzeit anlässlich oder während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes. In diesem Fall darf der Wert der Bewirtung jedoch 60 € pro Person nicht überschreiten.

Zuwendungen im Rahmen von zwei Betriebsfeiern pro Jahr sind bis zu einem Bruttowert von 110 € pro Person und je Betriebsfeier steuer- und beitragsfrei. Überschießende Beträge sind grundsätzlich beim Arbeitnehmer steuerpflichtig, können aber vom Arbeitgeber pauschal mit einem Steuersatz von 25 % besteuert werden.

Alle übrigen Bewirtungen, z. B. die kostenlose Essensausgabe in der firmeneigenen Kantine, führen regelmäßig zu Arbeitslohn, der mit dem jeweiligen Sachbezugswert (im Jahr 2021 je nach Mahlzeit zwischen 1,83 € und 3,47 €) angesetzt wird. Tätigt der Arbeitnehmer eine Zuzahlung, ist lediglich der überschießende Sachbezugswert als geldwerter Vorteil anzusetzen. Gleiches gilt grundsätzlich für die Ausgabe von Essensmarken, wenn der Arbeitnehmer pro Marke in einer externen Einrichtung eine Mahlzeit einnimmt und die Marken jeweils gesondert abgerechnet werden. Der Wert pro Marke darf den Sachbezugswert einer Mahlzeit nicht um mehr als 3,10 € übersteigen.

Wirtschaft und Recht

Deutschland zieht nach – das Gesellschaftsrecht auf dem Weg zur Digitalisierung

Im Zuge der Digitalisierungsrichtlinie der Europäischen Union hat nun auch der deutsche Gesetzgeber nachgezogen und am 10.06.2021 das Gesetz zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie (DiRUG) erlassen, das mit Wirkung zum 01.08.2022 in Kraft tritt.

Im Fokus stehen insbesondere grundlegende Änderungen im Gesellschaftsrecht mit der Zielrichtung einer weitreichenden Digitalisierung. Ziel ist die Gewährleistung einer einfacheren Gründung von Gesellschaften und der Gleichschritt mit anderen Staaten in der effizienten Nutzung der Digitalisierung unter Wahrung der hohen deutschen Standards notarieller Beurkundungsverfahren.

Neben Onlineregisteranmeldungen für Kapitalgesellschaften und Onlineanmeldungen für Zweigniederlassungen sieht das Gesetz vor allem Änderungen im GmbHG vor. Das DiRUG ermöglicht nunmehr die Onlinebargründung. Sowohl natürlichen als auch juristischen Personen des In- und Auslands wird dieser Weg ermöglicht, sofern sie sich durch ein Ausweisdokument, das eID-fähig ist und die Sicherheitsstufe „hoch“ aufweist, identifizieren lassen. Hierzu werden die gesetzlichen Rahmenbedingungen für die

notarielle Beurkundung von Willenserklärungen mittels Videokommunikation geschaffen. So wird § 2 GmbHG künftig um einen dritten Absatz erweitert, der die notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags sowie im Rahmen der Gründung gefasste Beschlüsse auch mittels Videokommunikation ermöglicht. Für die Unterzeichnung genügt die qualifizierte elektronische Signatur der an der Beurkundung teilnehmenden Gesellschafter. Weiteren Strukturmaßnahmen bei der GmbH, beispielsweise Satzungsänderungen oder Kapitalmaßnahmen nach Eintragung, bleibt das Onlineverfahren allerdings weiter verwehrt.

Die Erwartung, mit anderen Ländern mitzuziehen und zeitgleich hohe Prüfstandards der vorsorgenden Rechtspflege nicht zu schwächen oder gar auszuhebeln, kann nur schwer erfüllt werden. Außerordentlich begrüßenswert ist jedoch, dass die technische Umsetzung von GmbH-Gründungen zukünftig im modernen Gewand der Digitalisierung möglich ist. Unabhängig davon bleibt das Gebot einer sorgfältigen und dezidierten Abwägung vertraglicher Inhalte, insbesondere mit Blick auf die zerstörerische Wirkung von Gesellschafterauseinandersetzungen, ohne vernünftiges Satzungsstatut.

Impressum

Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.

Dr. Simone Jäck

Konzeption und Realisation:

valido marketing services GmbH

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse www.atg.de in der Rubrik „Kanzlei/Publikationen“.

Im Bereich „News“ veröffentlichen wir zudem die aktuellen Beiträge und weitere fachliche Neuigkeiten zum Nachlesen. Dort können Sie sich auch für unseren Newsletter anmelden. Sie erhalten diese Mandantenzzeitung dann in digitaler Form.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und ständige Änderungen in der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.