

Aktuelle Informationen für den GmbH-Geschäftsführer

Februar 2021

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

im Rahmen des **Jahressteuergesetzes 2020** wurde „auf den letzten Metern“ eine Reihe steuerrechtlicher Änderungen beschlossen, von denen wir Ihnen eine kleine Auswahl vorstellen. Zudem berichten wir über einen Nichtanwendungserlass, mit dem die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur **verdeckten Einlage im Dreiecksverhältnis** reagiert. Der **Steuertipp** befasst sich mit der Behandlung einer **Pensionsrückstellung** beim **Formwechsel** einer Kapital- in eine Personengesellschaft.

GESETZGEBUNG

Jahressteuergesetz 2020 hat wichtige Änderungen gebracht

Kurz vor Weihnachten hat der Bundestag das Jahressteuergesetz 2020 beschlossen, der Bundesrat hat am 18.12.2020 zugestimmt - gerade noch rechtzeitig vor dem Jahreswechsel. Im Vergleich zum Gesetzentwurf (vgl. Ausgabe 10/20) sind noch zahlreiche Änderungen und Ergänzungen in das Gesetz eingearbeitet worden, von denen im Folgenden einige herausgegriffen werden.

- **Homeoffice-Pauschale:** Erfüllt der häusliche Arbeitsplatz nicht die Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, sind für 2020 und 2021 pauschal 5 € für jeden Kalendertag abziehbar, an dem die gesamte betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird. Der Abzug der Tagespauschale ist auf einen Höchstbetrag von 600 € pro Jahr für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung begrenzt.

Hinweis: Der Ansatz der Homeoffice-Pauschale wirkt sich bei Arbeitnehmern nur aus, wenn die Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 €

übersteigen.

- **Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld:** Die Regelung, nach der Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld steuerfrei bleiben, wurde um ein Jahr verlängert.
- **Corona-Sonderzahlungen:** Vom 01.03.2020 bis zum 30.06.2021 aufgrund der Corona-Krise an Arbeitnehmer gezahlte Beihilfen und Unterstützungen bleiben bis zur Höhe von 1.500 € steuerfrei.

Hinweis: Die Fristverlängerung von sechs Monaten führt nicht dazu, dass im ersten Halbjahr 2021 nochmals 1.500 € steuerfrei - zusätzlich zu einem steuerfrei gewährten Betrag von 1.500 € im Jahr 2020 - ausgezahlt werden können. Nur der Zeitraum für die Gewährung des Betrags wurde gestreckt.

- **Verbilligte Wohnungsvermietung:** Bei einer verbilligten Vermietung von Wohnraum konnten die auf den entgeltlich vermieteten Teil der Wohnung entfallenden Werbungskosten bisher nur geltend gemacht werden, wenn die Miete mindestens 60 % der ortsüblichen Vergleichsmiete betrug. Diese Grenze ist auf 50 % gesunken.
- **Ehrenamt:** Der Übungsleiter-Freibetrag hat sich ab

In dieser Ausgabe

- Gesetzgebung:** Jahressteuergesetz 2020 hat wichtige Änderungen gebracht 1
- Grunderwerbsteuer:** Finanzverwaltung reagiert auf neuere Rechtsprechung zur Konzernklausel2
- Verdeckte Gewinnausschüttung:** Vorsicht bei Weiterleitung eines Ausgleichsanspruchs! .. 2
- Nichtanwendungserlass:** Verdeckte Einlagen in Dreiecksverhältnissen.... 3
- Nachweis:** Abfrage ausländischer Umsatzsteuer-Identifikationsnummern belegen!..... 3
- Durchführungsgebot:** Bestätigungsvermerk nach „ISA“ 3
- Steuertipp:** Pensionsrückstellung bei Formwechsel einer GmbH in eine GbR 4

2021 von 2.400 € auf 3.000 € erhöht. Auch die Ehrenamtszuschale wurde von 720 € auf 840 € angehoben.

- **Verlustverrechnungsbeschränkung:** Die Grenze für verrechenbare Verluste wurde von 10.000 € auf 20.000 € angehoben. Auch Verluste aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter oder der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung können mit Einkünften aus Kapitalvermögen bis zur Höhe von 20.000 € im Jahr ausgeglichen werden. Auch hier ist - wie bei den Termingeschäften - die Übertragung und Verrechnung nichtverrechneter Verluste auf die Folgejahre möglich.
- **Steuerhinterziehung:** Die Verjährungsfrist bei besonders schwerer Steuerhinterziehung wurde von zehn Jahren auf 15 Jahre verlängert. Damit sollen vor allem auch Cum-Ex-Straftaten weiterhin aufgedeckt und ausermittelt werden können.

Hinweis: Die Freigrenze für Sachbezüge wird erst ab dem 01.01.2022 von 44 € auf 50 € angehoben. Bis zu diesem Betrag können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern monatlich steuerfreie Sachzuwendungen gewähren.

GRUNDERWERBSTEUER

Finanzverwaltung reagiert auf neuere Rechtsprechung zur Konzernklausel

Wenn Konzerne umstrukturiert werden, kann über die „Konzernklausel“ ein Grunderwerbsteuerzugriff vermieden werden. Im August 2019 hatte sich der Bundesfinanzhof (BFH) in sieben Urteilen mit der Anwendung dieser Klausel befasst und darin die Regelungen der Grunderwerbsteuerlichen Vergünstigung weit ausgelegt. Die in diesen Urteilen vom BFH entwickelten Rechtsgrundsätze standen im Widerspruch zu den engefassten Voraussetzungen, die die Finanzverwaltung 2012 aufgestellt hatte.

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben 2020 auf die neue Rechtsprechung des BFH reagiert und dessen Rechtsprechungsgrundsätze übernommen. Danach gilt Folgendes:

An ihrer bisherigen Auffassung zum Begriff „Verbund“ hält die Finanzverwaltung nicht weiter fest. Die Steuerbegünstigung ist **nicht grundstücksbezogen**. Die Vorschrift stellt nicht auf den Verbleib der durch den Umwandlungsvorgang übergehenden Grundstücke ab, sondern allein auf die Beteiligungsverhältnisse, so dass Änderungen in der Grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung der Grundstücke in den Vor- und Nachbehaltensfristen unbeachtlich sind. In den Erlassen werden die begünstigungsfähigen Erwerbsvorgänge ausführlich und teils mit Praxisbeispielen dargestellt.

Ein begünstigter Erwerbsvorgang setzt voraus, dass an

einem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein **herrschendes Unternehmen** und eine oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Auch Abspaltungen oder Ausgliederungen zur Neugründung aus dem herrschenden Unternehmen sowie die Verschmelzung der letzten am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen sind nach der neueren BFH-Rechtsprechung begünstigt.

Hinweis: Die Erlasse enthalten allgemeine Grundsätze zur Definition von herrschenden Unternehmen und abhängigen Gesellschaften und stellen die Folgen bei der Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist dar.

VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

Vorsicht bei Weiterleitung eines Ausgleichsanspruchs!

Gut gemeinte Zahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer sind aus steuerlicher Sicht oft riskant: In einem Streitfall vor dem Finanzgericht Münster war ein Gesellschafter-Geschäftsführer jahrzehntelang für eine Gesellschaft tätig, die ihrerseits als **Handelsvertreterin** agierte. Aufgrund diverser operativer und gesellschaftsrechtlicher Umstrukturierungen vereinbarte die Gesellschaft mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer, dass er einen Teil des Ausgleichsanspruchs der GmbH (153.000 € zzgl. Umsatzsteuer) in monatlichen Ratenzahlungen erhalten sollte.

Dies geschah vor dem Hintergrund, dass die Entstehung der Ausgleichszahlungen und deren Höhe maßgeblich auf dem persönlichen Einsatz des Gesellschafter-Geschäftsführers fußten. Im Prinzip handelte es sich also um einen freiwilligen Bonus der Gesellschaft.

In dieser Freiwilligkeit sahen sowohl das Finanzamt als auch die Richter das Problem: Da es zum Zeitpunkt der entstandenen Ausgleichsansprüche der GmbH **keine Weiterleitungsverpflichtung** gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben hatte, stellte die nachträgliche Einräumung eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Insbesondere hätte sich ein gedachter gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsleiter nicht auf eine solche Weiterleitung eingelassen. Auch die Tatsache, dass der Ausgleichsanspruch erst durch den persönlichen Einsatz des Gesellschafter-Geschäftsführers entstanden war, ließen die Richter nicht als Argument gelten.

Hinweis: Nachträglich vereinbarte Boni oder Zusatzzahlungen sind bei Gesellschafter-Geschäftsführern stets ein Problem. Auch pauschale, weitreichende grundsätzliche Vereinbarungen sind unzureichend. Soll

ein an der Gesellschaft beteiligter Geschäftsführer eine Sonderzahlung erhalten, muss dies vereinbart werden, bevor die der Sonderzahlung zugrundeliegende Berechnungsgröße bzw. die Gewinne oder Einnahmen entstanden sind.

NICHTANWENDUNGSERLASS

Verdeckte Einlagen in Dreiecksverhältnissen

Zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften sind Übervorteilungen in der Praxis kaum vermeidbar; oftmals sind schnell kaufmännische Entscheidungen zu treffen. Auf der Suche nach **verdeckten Gewinnausschüttungen** (vGA) bzw. verdeckten Einlagen können solche Entscheidungen im Rahmen von Betriebsprüfungen aufgegriffen und als Verstöße gegen das Gebot des fremdüblichen Verhaltens beurteilt werden.

Beispiel: Eine Tochtergesellschaft braucht schnellstens Liquidität für eine aussichtsreiche Geschäftschance. Ihre Muttergesellschaft springt ein und überweist ihr 2.000 €. Da es sich um eine kaufmännische Entscheidung handelt, bucht die Muttergesellschaft diesen Betrag als Aufwand, und die empfangende Tochtergesellschaft bucht ihn als Ertrag.

Es handelt sich um eine verdeckte Einlage. Diese darf sich nicht auf das Einkommen auswirken, weder bei der Mutter- noch bei der Tochtergesellschaft, da Einlagen grundsätzlich erfolgsneutrale Vorgänge sind. Bei der Mutter hätte die Einlage statt des Aufwands den Beteiligungsbuchwert an der Tochtergesellschaft erhöhen müssen (Beteiligung an Bank), und bei der Tochter hätte der Ertrag bei der Einkommensermittlung (außerbilanziell) wieder abgezogen werden müssen.

Wenn die Steuerfestsetzung der Muttergesellschaft jedoch zu dem Zeitpunkt, zu dem der Betriebsprüfer die Tochtergesellschaft prüft, nicht mehr änderbar ist, bleibt es bei der Tochtergesellschaft bei der Einkommenserhöhung. Grundsätzlich gilt dies auch, wenn eine Tochtergesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vorteil gewährt. Nach einem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) liegt dann zunächst eine vGA an die gemeinsame Muttergesellschaft und anschließend eine verdeckte Einlage der Muttergesellschaft in die übervorteilte Tochtergesellschaft vor. Bei Letzterer bleibt es auch bei einer **Einkommenserhöhung**, wenn die Folgen der Vorteilszuwendung weder bei der auslösenden Tochtergesellschaft noch bei der gemeinsamen Muttergesellschaft berücksichtigt worden sind.

Der BFH hatte dieses Konstrukt jedoch mit einem neueren Urteil 2018 ins Wanken gebracht. Darin heißt es, dass die vGA bei der Muttergesellschaft ja stets steuer-

frei sei. Deshalb komme es bei der übervorteilten Tochtergesellschaft zu einem **außerbilanziellen Abzug** der einlagebedingten Gewinnerhöhung. Diese Aussage hat die Finanzverwaltung für nicht anwendbar erklärt. Nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums kommt es nicht auf die Steuerfreiheit der vGA an, sondern nur auf die Frage, ob die vGA im Rahmen der Steuererklärung erfasst worden ist.

NACHWEIS

Abfrage ausländischer Umsatzsteuer-Identifikationsnummern belegen!

Das Bundesfinanzministerium hat sich kürzlich zur Nachweisführung im Bestätigungsverfahren für ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (USt-IdNrn.) geäußert.

Danach ist bei Anfragen zu einzelnen USt-IdNrn. der Nachweis der durchgeführten Bestätigungsanfrage durch die Aufbewahrung des Ausdrucks oder die Übernahme des vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermittelten Ergebnisses in einem üblichen Format oder als Screenshot **im System des Unternehmens** zu führen. Bislang war dies eine Kann-Vorschrift.

Werden Anfragen zu mehreren USt-IdNrn. über die vom BZSt angebotene Schnittstelle gleichzeitig durchgeführt, kann die vom BZSt übermittelte elektronische Antwort in Form eines Datensatzes unmittelbar in das System des Unternehmens eingebunden werden. Der Nachweis einer durchgeführten qualifizierten Anfrage einer USt-IdNr. ist in diesen Fällen über den vom BZSt empfangenen Datensatz zu führen.

Das Ergebnis einer telefonischen Bestätigungsanfrage wird dem Anfragenden **grundsätzlich schriftlich** mitgeteilt.

Hinweis: Die neuen Grundsätze sind erstmals auf Bestätigungsanfragen anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 an das BZSt gerichtet werden.

DURCHFÜHRUNGSGEBOT

Bestätigungsvermerk nach „ISA“

Eine ertragsteuerliche **Organschaft** bietet zahlreiche Vorteile, wie etwa die Möglichkeit, Verluste der Tochtergesellschaft mit Gewinnen der Muttergesellschaft zu verrechnen. Zudem entfällt die Versteuerung von 5 % der Ausschüttungen der Tochter- an die Muttergesellschaft.

Essentielle Voraussetzung für die Anerkennung einer solchen Organschaft ist jedoch unter anderem, dass **handelsrechtlich** der richtige Gewinn abgeführt wird.

Bei Betriebsprüfungen wurden daher nicht nur die steuerlichen Bilanzansätze einer Organtochter untersucht, sondern insbesondere auch die handelsrechtlichen. Kamen die Finanzbeamten zu dem Ergebnis, dass ein Bilanzansatz falsch war, führte dies konsequenterweise zu dem Ergebnis, dass der Gewinn oder Verlust sich rückblickend betrachtet als falsch entpuppte und dadurch nicht der richtige Gewinn abgeführt werden konnte. Besonders pikant wurde es, wenn der Wirtschaftsprüfer auf der Richtigkeit seines Bestätigungsvermerks beharrte und der Betriebsprüfer diesen in Zweifel zog.

Der Gesetzgeber hat solche Konflikte 2013 durch die „kleine Organschaftsreform“ gelöst. Neben weiteren Voraussetzungen gilt der richtige Gewinn als abgeführt, wenn der Fehler **bei ordnungsgemäßer Bilanzierung** nicht hätte erkannt werden können. Eine solche Bilanzierung soll wiederum vorliegen, wenn ein Steuerberater oder ein Wirtschaftsprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat. Welche Voraussetzungen muss ein solcher Bestätigungsvermerk erfüllen? In einer globalisierten Welt halten die „ISA“ (International Standards on Auditing) Einzug in die Wirtschaftsprüfung. Das Landesamt für Steuern Niedersachsen hat dazu verfügt, dass auch Bestätigungsvermerke anerkannt werden, soweit die ISA nach deutschem Handelsrecht zugrunde gelegt werden können.

Hinweis: Sprechen Sie bitte im Zweifel mit uns ab, inwieweit die ISA in den Bestätigungsvermerk eingeflossen sind, und ob diese auch nach deutschem Handelsrecht angewendet werden dürfen.

STEUERTIPP

Pensionsrückstellung bei Formwechsel einer GmbH in eine GbR

In der Bilanzierung sind Pensionsrückstellungen ein komplexes Thema, noch schwieriger wird es bei deren Behandlung im Rahmen einer Umwandlung. In einem vom Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) entschiedenen Fall waren Vater und Sohn an einer GmbH beteiligt. Beiden hatte die GmbH eine **Pensionszusage** erteilt und folgerichtig entsprechende Pensionsrückstellungen passiviert. Zum 01.10.2009 wurde die GmbH per Formwechsel in eine GbR umgewandelt. Gesellschafter der GbR (die im Übrigen eine Steuerberatungsgesellschaft war) waren wiederum Vater und Sohn.

Im Rahmen der Umwandlung wurden die Beträge der Pensionsrückstellungen zugunsten von Vater und Sohn in die **Gesamthandsbilanz** der GbR übernommen. Das Finanzamt vertrat bei einer Betriebsprüfung die Auffassung, dass den Rückstellungen in der Gesamthandsbilanz gewinnerhöhende Korrekturposten in einer jeweils aufzustellenden Sonderbilanz entgegenzustellen waren. Dem widersprach das FG: Durch die Umwandlung ändere sich nichts an der Tatsache, dass Vater und Sohn (nach wie vor) ein Dienstverhältnis zu ihrer Gesellschaft (vormals GmbH, aktuell GbR) unterhalten hätten. Insbesondere komme es nicht zur Beendigung und zum

Neuanfang im Rahmen einer juristischen Sekunde. Mit hin sei es korrekt, die Bilanzwerte (ohne Gewinnerhöhung in einer Sonderbilanz) zu übernehmen.

Gemeinhin anerkannt ist aber, dass Rückstellungserhöhungen bei den Pensionen in der Gesamthandsbilanz ab dem Zeitpunkt der Umwandlung zu einem **Korrekturposten** in der Sonderbilanz führen (und sich die Rückstellungserhöhungen somit steuerlich nicht auswirken).

Hinweis: Das Finanzamt hat Revision eingelegt. Abzuwarten bleibt, ob der Bundesfinanzhof die Ansicht des FG teilt.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team der **AWI TREUHAND**

IMPRESSUM

Herausgeber:

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

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

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

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