

Nachrichten

TOP-Thema:

Besondere Anforderungen
an den M&A-Prozess
im Falle digitaler Disruptionen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Der Austritt von Großbritannien aus der EU wurde relativ geräuschlos vollzogen. Größere Diskussionen über die Ausgestaltung des Brexit dürften aber bald ebenso folgen wie zu den Gesetzesänderungen zur Umsetzung des ATAD, insbesondere hinsichtlich der Wegzug- und der Hinzurechnungsbesteuerung. Diese Erwartungslücke gibt die Gelegenheit, in der vorliegenden Ausgabe eine Vielzahl von vergleichsweise „kleineren“ steuerrechtlichen Themen aufzuarbeiten.

Im ersten Beitrag in der Rubrik Steuern geben wir Ihnen zunächst einen Überblick über die Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung** und anschließend über Möglichkeiten, die **Versteuerung** von stillen Reserven bei deren **Beendigung** zu vermeiden. Im zweiten Beitrag geht es um die **Unternehmereigenschaft von Aufsichtsräten** oder genauer gesagt um die Frage, in welchen Fällen Umsatzsteuer zu erheben ist; eine neue BFH-Entscheidung dürfte in vielen Fällen zu Unsicherheiten führen. Diese gibt es auch immer wieder bei der nachfolgend behandelten Abgrenzung, ob **Bar- oder Sachlohn** vorliegt. Auch im vierten Beitrag geht es um Lohn bzgl. der Frage, in welchen Fällen der Arbeitgeber **Leistungen an den Arbeitnehmer steuerfrei** gewähren kann; bei diesem Thema hat die Finanzverwaltung eine günstige BFH-Rechtsprechung relativiert und drängt auf eine (für

Steuerpflichtige ungünstige) gesetzliche Kodifizierung. In zwei weiteren Beiträgen werden Finanzierungsthemen erläutert: Zunächst wird die Frage beantwortet, ob bei konzerninternen Finanzierungen auch beim **durchlaufenden Kredit** eine **Hinzurechnung** bei der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage vorzunehmen ist: anschließend wird analysiert, ob in Fällen einer **0%-Finanzierung** ein Teil der **Bemessungsgrundlage umsatzsteuerfrei** gestellt werden kann.

In der Rubrik Recht haben wir für Sie ein aktuelles BGH-Urteil und eine Gesetzesänderung aufgearbeitet, **die ältere und schwangere Geschäftsführer(innen)** schützen soll.

Das Top-Thema dieser Ausgabe kommt aus der Rubrik Rechnungslegung & Finanzen. Bestehende Dienstleistungen, Produkte oder Geschäftsmodelle werden in bestimmten Märkten durch digitale Innovationen abgelöst. Gegebenenfalls bringen **digitale Disruptionen** für Unternehmen, aber ebenso für Berater hohe Herausforderungen mit sich, die auch im **M&A-Prozess** zum Tragen kommen.

Mit den besten Wünschen für eine informative Lektüre

Ihr Team von PKF



TOP-Thema

Besondere Anforderungen
an den M&A-Prozess
im Falle digitaler Disruptionen

Inhalt

Steuern

Steuerneutrale Beendigung einer Betriebsaufspaltung	4
Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern	5
Wann sind Gutscheine an Arbeitnehmer ein Sachbezug?	6
Zusätzlich zum Arbeitslohn erbrachte steuerfreie Leistungen	8
Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Zinsen bei durchlaufenden Krediten?	8
Warenverkäufe und 0%-Finanzierungen: Wie hoch ist die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage?	10

Recht

Neues zum (Fremd-)Geschäftsführer: Mutterschutz und Altersdiskriminierung	10
---	----

Rechnungslegung & Finanzen

Besondere Anforderungen an den M&A-Prozess im Falle digitaler Disruptionen	12
--	----

Aktuell Notiert

Einkommensteuer: Zeitpunkt einer Rückstellung für Steuernachforderungen	14
Unzulässig verlangte Schönheitsreparaturen können Gesamtklausel nichtig machen	14
Reisekosten: Begleitung durch Lebenspartner nicht beruflich veranlasst	15

StBin Sabine Rössler

Steuerfreie Beendigung einer Betriebsaufspaltung

Der Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung führt regelmäßig zur Aufdeckung der stillen Reserven im Besitzunternehmen. Im Folgenden werden zunächst diese Voraussetzungen dargestellt. Anschließend werden Möglichkeiten analysiert, wie bei Wegfall der personellen Verflechtung die Aufdeckung der stillen Reserven vermieden werden kann. Aufgrund eines aktuellen BFH-Urteils liegt das Augenmerk dabei auf der Betriebsverpachtung.

1. Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung und ...

Rechtsfolge einer Betriebsaufspaltung ist, dass die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens als gewerblich qualifiziert wird. Eine Betriebsaufspaltung liegt danach vor, wenn sachliche und personelle Verflechtungen vorliegen.

Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn vom Besitzunternehmen an das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen wird. Die Wesentlichkeit entscheidet sich aus Sicht des Betriebsunternehmens unter einer funktionalen Betrachtungsweise, z.B. wenn ein bebautes Grundstück für das Betriebsunternehmen eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

Von einer personellen Verflechtung ist auszugehen, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen.

... deren Wegfall als Betriebsaufgabe

Der Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspal-



tung kann als Aufgabe des Gewerbebetriebs anzusehen sein mit der Folge, dass das Vermögen des Besitzunternehmens als ins Privatvermögen überführt betrachtet wird und seine stillen Reserven aufzudecken sind.

2. Eigene Gewerblichkeit der Besitzgesellschaft

War die Tätigkeit des Besitzunternehmens vor Errichtung der Betriebsaufspaltung bereits gewerblich, so lebt diese Eigenart bei Wegfall der Betriebsaufspaltung wieder auf, die Gewerblichkeit bleibt bestehen. Auch eine rechtsformbedingte Gewerblichkeit der GmbH & Co. KG oder eine neue gewerbliche Betätigung des Besitzunternehmens können die Auflösung der stillen Reserven verhindern.

3. Betriebsverpachtung auch ...

Liegen im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vor, so kann eine Betriebsaufgabe vermieden werden. Der BFH hat mit Urteil vom 17.4.2019 (Az.: IV R 12/16) frühere Rechtsprechungen bestätigt. Das Urteil konkretisiert den für Beendigungen von Betriebsaufspaltungen nach dem 4.11.2011 anzuwendenden § 16 Abs. 3b EStG. Die Richter bestätigen die

bisherige Rechtsprechung, wonach eine gewerbliche Betriebsverpachtung dann vorliegt, wenn wesentliche, dem Betrieb das Gepräge gebende Betriebsgegenstände verpachtet werden. Der Verpächter soll bei Beendigung des Pachtverhältnisses den Betrieb in bisheriger Weise fortsetzen können. Wird lediglich ein Betriebsgrundstück verpachtet, so liegt jedenfalls für Groß- und Einzelhandelsunternehmen dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Der Betrieb gilt solange als nicht aufgegeben, bis der Verpächter dem Finanzamt gegenüber eine Aufgabeerklärung abgibt oder dem Finanzamt andere entsprechende Tatsachen bekannt werden.

... bei unechter Betriebsaufspaltung

Sind bei der Betriebsaufspaltung Besitz- und Betriebsunternehmen nicht aus einem einheitlichen Betrieb hervorgegangen (unechte Betriebsaufspaltung), so kann dennoch eine unschädliche Betriebsverpachtung vorliegen. Es kommt für die Beurteilung der Betriebsverpachtung auf den Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung an. Das Besitzunternehmen führt die bisherige gewerbliche Tätigkeit im Ergebnis fort.

RA Johannes Springorum

Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern

Trägt das Mitglied eines Aufsichtsrats aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko, ist es nicht als Unternehmer tätig. Dies hat der BFH mit Urteil vom 27.11.2019 entschieden und damit seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben.

1. Steuerliche Einordnung von Aufsichtsräten

Die Vergütung oder die Aufwandsentschädigung für Aufsichtsratsmitglieder stellen auf Ebene der auszahlenden Körperschaft ertragsteuerlich Betriebsausgaben dar. Nach dem sog. Teilabzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG sind diese nur zur Hälfte steuermindernd zu berücksichtigen.

Die Aufsichtsratsmitglieder erzielen ertragsteuerlich Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Für Zwecke der Umsatzsteuer wurden Aufsichtsratsmitglieder in Deutschland bislang i.d.R. als Unternehmer angesehen, sodass sie für ihre Tätigkeit Umsatzsteuer ausweisen sowie

abführen mussten und die jeweiligen Gesellschaften aus den Leistungen der Aufsichtsräte den Vorsteuerabzug geltend machen konnten. Die Aufsichtsratsmitglieder selbst konnten aus Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug geltend machen.

2. Bisherige Rechtsauffassung des BFH

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Aufsichtsratsmitglied umsatzsteuerlicher Unternehmer. Er erbringt eine sonstige Leistung gegen Entgelt im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nicht selbständig hingegen wird eine Tätigkeit ausgeübt, soweit eine natürliche Person so in ein Unternehmen eingegliedert ist, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet ist.

Eine solche Eingliederung in das Unternehmen der Gesellschaft wurde für Aufsichtsratsmitglieder bisher

verneint und die Selbständigkeit bejaht. Dabei stellte der BFH darauf ab, dass der Aufsichtsrat nach § 111 AktG mit der Überwachung der Geschäftsführung betraut ist. Der Aufsichtsrat selbst und seine Mitglieder seien daher nicht an Weisungen des Vorstands gebunden. Zwar bestünde mit der Annahme des Aufsichtsratsamts ein Vertragsverhältnis zu der Gesellschaft, es fehle jedoch ein Auftraggeber oder Dienstherr, nach dessen Weisung und Willen das Aufsichtsratsmitglied zu handeln habe (vgl. BFH-Urteile vom 27.7.1972, Az.: V R 136/71, BStBl II S. 810; vom 20.8.2009, Az.: V R 32/08, BStBl 2010 II S. 88).

3. Neue Rechtslage aufgrund EuGH-Urteil und ...

In seinem Urteil vom 13.6.2019 (Rechtssache „IO“, Az.: C - 420/18) zur Unternehmereigenschaft eines Aufsichtsratsmitglieds einer niederländischen Stiftung hat der EuGH die Unternehmereigenschaft mangels Selbständigkeit des Aufsichtsratsmitglieds verneint. In Auslegung des Art. 9 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sei nicht selbständig, wer sich bei der Ausübung dieser Tätigkeit in einem Unterordnungsverhältnis befinde. Dabei sei entscheidend, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübe und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trage.

RAin Yvonne Sinram

Wann sind Gutscheine an Arbeitnehmer ein Sachbezug?

Sachbezüge, die Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern gewähren, sind bis zur Freigrenze von 44 € im Monat steuer- und sozialversicherungsfrei. Die gängige Praxis, Arbeitnehmern nachträglich 44 € gegen Vorlage eines Kassenbons zu erstatten und dies als begünstigten Sachbezug zu werten, ist seit dem 1.1.2020 nicht mehr möglich. Mit dem Jahressteuergesetz 2019 wurde nunmehr genau geregelt, welche Arbeitgeberleistungen als Barlohn und welche als Sachbezug anzusehen sind.

1. Neuregelung mit Ausnahmen

Zu den Einnahmen in Geld (Barlohn) gehören zukünftig auch alle

- » zweckgebundenen Geldleistungen,
- » nachträglichen Kostenerstattungen,

... dessen Umsetzung durch den BFH

Der BFH schloss sich dem EuGH-Urteil unter Einschränkung seiner bisherigen Rechtsprechung und für den Fall an, dass das Mitglied des Aufsichtsrats kein wirtschaftliches Risiko trägt. Im Urteilsfall vom 27.11.2019 (Az.: V R 23/19 und V R 62/17) wirkte der klagende Aufsichtsrat als Mitglied eines Aufsichtsrats nur an den durch Beschluss zu treffenden Entscheidungen des Aufsichtsrats mit. Weiter habe er in Bezug auf seine Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats kein wirtschaftliches Risiko getragen, da er eine jährlich gleich hohe Festvergütung erhielt, die keinerlei variable Vergütungsbestandteile aufweise. Fahrlässiges Handeln habe auf die Vergütung keinen unmittelbaren Einfluss, sondern begründe nur eine Verantwortlichkeit nach § 116 AktG, so der BFH.

Fazit

Ob der Aufsichtsrat ein wirtschaftliches Risiko trägt oder nicht, ist eine Frage des Einzelfalls und lässt folglich Raum für Gestaltung. In welchen Fällen die Tätigkeit als Aufsichtsrat weiterhin als unternehmerisch ausgeübt anzusehen sein könnte, hatte der BFH nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu entscheiden und somit ausdrücklich offengelassen.

- » Geldsurrogate und
- » andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten.

Hiervon gibt es jedoch eine Ausnahmeregelung: Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen, gelten als Sachbezug, jedenfalls dann, wenn sie unter die Ausnahmeregelung des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetz (ZAG) fallen. Dabei müssen die Karten den Arbeitnehmer berechtigen, Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins oder bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen oder aus einem begrenzten Waren- oder Dienstleistungsspektrum zu beziehen. Als Sachbezug sind somit z.B. anerkannt:

- » aufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel,
- » Centergutscheine und „City-Cards“,
- » sog. Stationskarten von Tankstellenbetreibern, die



ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen dieser Tankstelle berechtigen,

- » Tankkarten, die nur dazu berechtigen, Kraftstoff und „alles, was das Auto bewegt,“ zu erstehen (auch europaweit) oder
- » etwa Kinokarten.
- » Auch Karten, die einen sozialen oder steuerlichen Zweck verfolgen, können als Sachbezug angesehen werden. Zu denken wäre z.B. an einen Gutschein für die Teilnahme an einer Reha- oder betrieblichen Gesundheitsmaßnahme (Behandlungskarte).

2. Besonderheiten bei Internetshops und Geldkarten

Bei Internetshops ist hingegen zu differenzieren: Sofern mit dem Zahlungsinstrument nur die physisch vor Ort angebotenen Waren oder Dienstleistungen erworben werden können, erfährt diese Form eine begünstigte Einordnung (Sachlohn). Sofern der Betreiber einen reinen Internet-Marktplatz betreibt, auf dessen Plattform andere Anbieter Waren und Dienstleistungen anbieten, liegt dagegen Barlohn vor. Mithin stellen Amazon-Gutscheine Barlohn und keinen Sachbezug dar.

Zu beachten ist ferner, dass Barlohn bei Geldkarten vorliegt, die als Geldersatz im Rahmen unabhängiger Sys-

teme des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können. Als Geldleistung sollen daher insbesondere bestimmte Geldkarten zu behandeln sein, die über eine Barauszahlungsfunktion oder über eine eigene IBAN verfügen, die für Überweisungen (z.B. PayPal) oder für den Erwerb von Devisen (z.B. Pfund, US-Dollar, Franken) verwendet sowie als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können. Solche Karten sind vom ersten Euro an steuerpflichtig.

Hinweis: Neu ist schließlich auch, dass Gutscheine und Geldkarten nur dann unter die 44-€-Regel fallen, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Für Gehaltsumwandlungen greift der Steuervorteil somit nicht mehr (vgl. hierzu den nachfolgenden Beitrag).

Empfehlung

Damit Sie bei einer späteren Betriebsprüfung keine unangenehmen Überraschungen erleben, sollten Sie Ihre ausgegebenen Sachbezüge einer genauen Prüfung unterziehen.

RAin/StBin Antje Ahlert

Zusätzlich zum Arbeitslohn erbrachte steuerfreie Leistungen

Erst kürzlich hat der BFH seine Auffassung zur Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung für zusätzlich zum Arbeitslohn erbrachte Leistungen aufgegeben und der Praxis der Finanzverwaltung widersprochen. Das BMF hat nun in einem Anwendungsschreiben die Rechtsprechung relativiert und eigene Vorgaben aufgestellt.

1. Neue höchstrichterliche Rechtsprechung: Verwendungs- bzw. Zweckbindung ist maßgeblich

In seinen Urteilen vom 1.8.2019 (Az: VI R 32/18, VI R 21/17, VI R 40/17) geht der BFH von einer „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbrachten Leistung aus, wenn die Leistung verwendungs- bzw. zweckgebunden ist. Diese Rechtsauffassung eröffnete arbeitsvertragliche Gestaltungsmöglichkeiten. Steuerpflichtiger Bruttolohn konnte in einen lohnsteuerfreien Bezug umgewandelt werden. Einzelheiten hierzu sind der Ausgabe 12/2019 zu entnehmen.

2. Auffassung der Finanzverwaltung

Um eine Kontinuität der Rechtsanwendung zu gewährleisten, hat das BMF mit Anwendungsschreiben vom 5.2.2020 folgende Voraussetzungen für die Gewährung steuerfreier Leistungen definiert:

- » Die Leistung wird nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet.

- » Der Anspruch auf Arbeitslohn wird nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt.
- » Die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung wird nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt.
- » Bei Wegfall der Leistung wird der Arbeitslohn nicht erhöht.

Die vorgenannten Voraussetzungen gelten unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist oder nicht. Demnach sind somit nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt.

Empfehlung

Die angekündigte Gesetzesänderung in § 8 EStG ist bereits im Referentenentwurf des Gesetzes zur Einführung der Grundrente enthalten. Damit werden die Hürden für Modelle zur Brutto-Nettolohnoptimierung wieder erhöht. Mit Blick auf die angekündigten Gesetzesänderungen sollten daher neue Gestaltungen überdacht und die weitere Entwicklung genau beobachtet werden.

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Zinsen bei durchlaufenden Krediten?

Das Gewerbesteuergesetz sieht im Rahmen der Gewerbesteuerermittlung eine teilweise Hinzurechnung der Entgelte für Schulden vor. Nach dem Wortlaut des § 8 Nr. 1 GewStG werden sämtliche Entgelte für Schulden erfasst. Fraglich ist, inwieweit nach dieser Regelung auch die Zinsen von durchlaufenden Krediten zu behandeln sind. Dieser Fragestellung ging der BFH kürzlich im Rahmen einer Entscheidung vom 17.7.2019 nach.

1. Sachverhalt: Schiffsfinanzierung

Im Streitfall ging es um den Kauf eines Schiffs durch das Unternehmen T. Die Verkäuferin hatte zu dessen Finanzierung seinerzeit ein Darlehen bei einer Bank aufgenommen. Durch den Kauf des Schiffs wurde die Darlehensverbindlichkeit nicht unmittelbar von T übernommen. Stattdessen übernahm die Muttergesellschaft M das Darlehen und wurde Schuldnerin des Darlehens. Zusätzlich



nahm A einen Betriebsmittelkredit bei der Bank auf. Dies entsprach dem Geschäftszweck der A, deren wirtschaftliche Tätigkeit darin bestand, Darlehen bei der Bank aufzunehmen und diese an die Tochtergesellschaft T weiterzureichen. Bei der Ermittlung der Gewerbesteuer rechnete das Finanzamt die Zinsaufwendungen als Entgelte für Schulden dem Gewerbeertrag gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzu. Das Finanzgericht wies die von A eingereichte Klage jedoch mit der Begründung ab, dass die Hinzurechnung nach der Gesetzesänderung nicht auf Dauerschuldzinsen beschränkt sei und durchlaufende Kredite ebenfalls dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen seien.

2. Keine durchlaufenden Kredite

Die BFH-Richter urteilten am 17.7.2019, dass die Zinsen zwar zum Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind, es sich im Streitfall jedoch nicht um durchlaufende Kredite handele. Die Richter stützten ihr Urteil auf die in der BFH-

Rechtsprechung zuvor festgesetzten Voraussetzungen für durchlaufende Kredite. Demnach muss ein durchlaufender Kredit u.a. in fremdem Interesse aufgenommen werden. Da der Geschäftszweck des Unternehmens darin bestand, Darlehen aufzunehmen und an eine Tochtergesellschaft weiterzureichen, handelte die Muttergesellschaft auch in eigenem Interesse. Ein durchlaufender Kredit war folglich nicht gegeben.

Hinweis

Ungeklärt bleibt, ob die Ausnahme bzgl. der Hinzurechnung für durchlaufende Kredite nun gilt oder nicht. Da der BFH die Auffassung vertritt, dass es sich bei den weitergereichten Darlehen nicht um durchlaufende Kredite handelt, konnte er dies im Urteilsfall offenlassen.

Warenverkäufe und 0%-Finanzierungen: Wie hoch ist die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage?

Der Verkauf von Waren unterliegt regelmäßig der Umsatzsteuer. Dagegen sind Bank- sowie Finanzierungsleistungen umsatzsteuerbefreit. Das FG Hessen hatte nun zu entscheiden, wie hoch die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Warenverkäufen mit entsprechenden 0%-Finanzierungen ist.

1. Sachverhalt: Verkauf mit 0%-Finanzierung

Ein Einzelhändler verkaufte Waren an diverse Kunden und bot diesen eine sog. 0%-Finanzierung an, bei der diese trotz Ratenzahlung nur den Preis für die erworbenen Waren zahlten. Dazu schloss der Einzelhändler mit der Bank einen „Rahmenvertrag Kreditvermittlung“ ab. Die Bank übernahm danach alle an Kunden vermittelten Neufinanzierungen aus den Warenverkäufen. Daraufhin kam ein Darlehensvertrag zwischen den Kunden und der Bank zustande.

Zwischen dem Einzelhändler und seinen Kunden wurden Kaufverträge über die zu finanzierenden Gegenstände geschlossen, in denen der Kaufpreis als Gesamtbetrag aufgeführt war. Der Einzelhändler erteilte den Kunden Rechnungen, in denen der Nettobetrag genannt und die auf diesen entfallende Umsatzsteuer ausgewiesen war. Zudem enthielten die Rechnungen den Hinweis auf die Zahlungsart „Finanzkauf 0%“, wobei der Finanzierungsdem Gesamtbetrag entsprach. In den Rechnungen wies der Einzelhändler einen als Nachlass bezeichneten Betrag aus, der direkt an die finanzierende Bank gezahlt wurde und die Bemessungsgrundlage der Warenlieferung entsprechend minderte. Ein Anspruch auf Barauszahlung des Nachlasses bestand jedoch nicht.

In seinen Umsatzsteuererklärungen minderte der Einzelhändler die steuerpflichtigen Umsätze um die Finanzierungsentgelte, was das Finanzamt versagte. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

2. Entscheidung des FG Hessen: Nebenleistungen

Das FG Hessen entschied mit Urteil vom 12.2.2019 (Az.: 1 K 384/14), dass die Fälle der 0%-Finanzierung keine steuerlich getrennt zu beurteilenden Leistungen bilden. Die Finanzierung und deren Übernahme stellen Nebenleistungen zur steuerpflichtigen Lieferung der gekauften Waren als Hauptleistung dar. Die Finanzierung erfüllt nach Ansicht der Richter für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern dient lediglich dazu, die Lieferungen unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das FG sah hier auch keine Vergleichbarkeit mit Preisnachlässen in Form von Barzahlungsrabatten oder Skonti, bei denen es regelmäßig zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage kommt.

Empfehlung

Die Revision ist beim BFH anhängig (Az: XI R 15/19). Betroffenen Unternehmen wird empfohlen, sich an das Musterverfahren anzuhängen und insoweit die höchstrichterliche Rechtsprechung abzuwarten.

RECHT

RAin Sonja Blümel

Neues zum (Fremd-)Geschäftsführer: Mutterschutz und Altersdiskriminierung

Früher gingen die Gerichte davon aus, dass die Organstellung von Geschäftsführern eine Arbeitnehmereigenschaft ausschließt. Nun beschäftigen sich die deutschen Gerichte und die Gesetzgebung infolge des Einflusses des Europarechts zunehmend

damit, welche Schutzgesetze für Arbeitnehmer auch auf Fremdgeschäftsführer anwendbar sind. Eine der neueren Entscheidungen befasst sich mit der Anwendbarkeit des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes, das z.B. Altersdiskriminierungen verbietet.



1. Altersdiskriminierung

Das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz (AGG) verbietet, Arbeitnehmer wegen ihres Alters zu diskriminieren. Vertragsklauseln, die gegen das Verbot verstoßen, sind unwirksam. Der BGH hat in seinem Urteil vom 26.3.2019 (Az.: II ZR 244/17) entschieden, dass das AGG im konkreten Fall unter Beachtung des Europarechts anwendbar und der Fremdgeschäftsführer als Arbeitnehmer anzusehen ist. Die Vereinbarung der Beendigung mit Erreichen des 61. Lebensjahres sei eine unwirksame Klausel. Die Beklagte müsse für eine wirksame Beendigung darlegen, dass die Ungleichbehandlung wegen Alters durch legitime Gründe wie aner kennenswerte betriebs- oder unternehmensbezogene Interessen gerechtfertigt sei.

2. Mutterschutz für Geschäftsführerinnen

Das Mutterschutzgesetz ist seit dem 1.1.2018 verbindlich auch auf Fremdgeschäftsführerinnen anzuwenden. Nachdem dieses Thema intensiv diskutiert wurde, hat der deutsche Gesetzgeber geregelt, dass auch für schwangere und stillende Fremdgeschäftsführerinnen das Mutterschutzgesetz samt Beschäftigungsverboten vor und nach der Geburt gilt.

Das neue Mutterschutzgesetz knüpft an den Sozialversicherungsstatus der Fremdgeschäftsführerinnen als abhängig Beschäftigte i.S. des § 7 SGB IV an. Bei Gesellschafter-Geschäftsführerinnen ist daher entscheidend, ob sie über ihre Stimmverteilung in der Gesellschafterversammlung in der Lage sind, alle für sie nachteiligen Beschlüsse ausnahmslos abzuwehren. Dies kann über eine umfassende Sperrminorität oder eine Stellung als beherrschende Gesellschafterin gewährleistet werden. Ist das der Fall, gilt das Mutterschutzgesetz nicht.

Hinweis

Bei Fremdgeschäftsführern zeichnet sich durch den Einfluss des Europarechts eine zunehmende Annäherung an den deutschen Arbeitnehmer ab. Es ist damit zu rechnen, dass sich diese Entwicklung weiter fortsetzen wird; bei Fragen zum Thema wenden Sie sich gerne an Ihren PKF-Ansprechpartner.

Norman Sträter

Besondere Anforderungen an den M&A-Prozess im Falle digitaler Disruptionen

Ein systematischer M&A-Prozess hat in den letzten Jahrzehnten insbesondere aus Compliance-Gründen stetig an Bedeutung zugenommen und unterlag dabei ständig wandelnden Marktgegebenheiten. Mit zunehmend voranschreitender Relevanz der Digitalisierung steht dieser Prozess nunmehr erneut bedeutenden Anpassungsanforderungen gegenüber.

1. Einführung: Hohe Anforderungen aufgrund der Digitalisierung

Aufgrund der digitalen Transformation müssen sich Unternehmen den sich verändernden Bedürfnissen ihrer Kunden und den Marktbedingungen immer schneller und bisweilen auch sprunghaft anpassen. Hierbei können die Unternehmen einen derartigen Transformationsprozess entweder mittels interner Prozesse anstoßen oder das benötigte Wissen durch die gezielte Akquisition von technologiebasierten Start-up-Unternehmen erwerben. In der Praxis bevorzugen die meisten Unternehmen die letztere Methode. Daraus ergibt sich eine starke Veränderung der Anforderungen an den M&A-Prozess. Hierbei haben vor allem die IT-Due-Diligence sowie die Financial-Due-Diligence eine besonders hohe Relevanz, da die Bewertung von disruptiven Unternehmenskonzepten und Start-up-Unternehmen mit bedeutenden Unsicherheiten bezüglich der zukünftigen Wertentwicklung verbunden ist.

2. Industrie 4.0

Disruptive Technologien haben erheblichen Einfluss auf bisherige Wertschöpfungsketten und etablierte Geschäftsmodelle. Dabei haben sich in den letzten Jahren vor allem internetbasierte Dienstleistungsunternehmen durchgesetzt und der Onlinehandel hat dem stationären Handel hohe Marktanteile abgenommen. Auch im produzierenden Gewerbe ergibt sich eine Vielzahl von Chancen zur besseren Wettbewerbsfähigkeit mittels Digitalisierung. Hierbei spielen vor allem die Verarbeitung sehr großer Datenmengen und die Implementierung von künstlicher Intelligenz erhebliche Schlüsselrollen. Um sich bereits frühzeitig am Wandlungsprozess der digitalen

Transformation zu beteiligen, erwerben etablierte Unternehmen daher vermehrt Anteile an digitaltechnologiebasierten Start-up-Unternehmen.

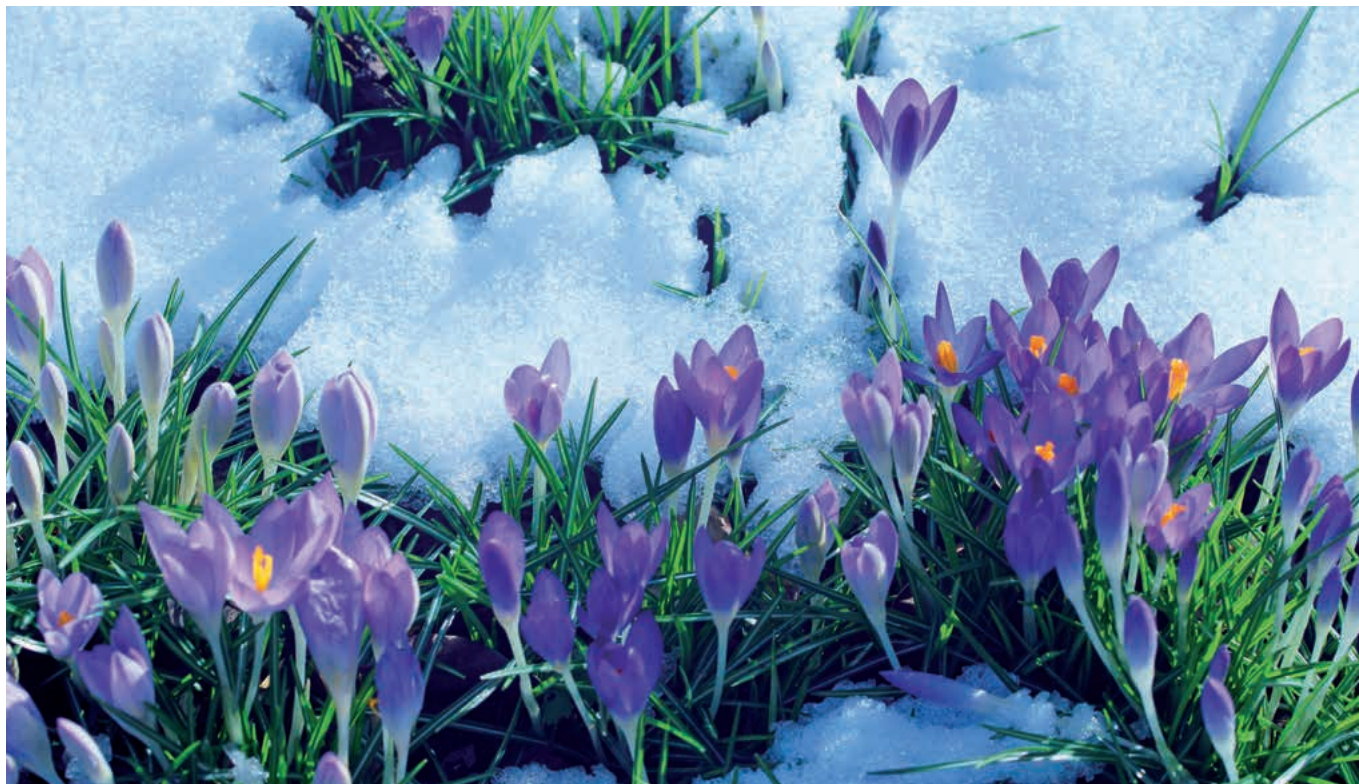
3. Due-Diligence

3.1 Das Grundproblem

Ein wesentlicher Bestandteil des M&A-Prozesses ist die Durchführung einer Due-Diligence. In dieser Phase wird die historische Entwicklung von steuerlichen, rechtlichen, personellen und finanziellen Risiken eines Kaufobjekts analysiert, um zu ermitteln, ob dieses den Erwartungen und Ansprüchen des potenziellen Käufers entspricht. Hierbei werden die Auswirkungen der digitalen Transformation auf den M&A-Prozess und die damit verbundene Anpassungsnotwendigkeit besonders deutlich, da sowohl Start-up-Unternehmen als auch disruptive Geschäftsmodelle i.d.R. keine langfristig angelegten Unternehmensinformationen vorweisen können. Diese stellen allerdings bislang gerade die notwendige Grundlage zur erfolgreichen Durchführung einer Due-Diligence dar.

3.2 Financial-Due-Diligence

Bei der finanzbasierten Due-Diligence werden anhand von historischen Daten die zukünftigen Erträge eines Unternehmens prognostiziert bzw. es wird eine Planung plausibilisiert, wodurch ein Überblick über die finanzielle Lage des betrachteten Objekts ermöglicht wird. Bei Start-up-Unternehmen und disruptiven Geschäftsmodellen ist eine solche Prognostizierung allerdings nur sehr eingeschränkt möglich. In der Planungs- und Gründungsphase sind diese Unternehmen und Geschäftsmodelle überwiegend von hohen Investitionen und steigendem Kapitalbedarf für innovative Produkte und Dienstleistungen geprägt. Ein Rückschluss auf zukünftige Entwicklungen ist anhand der bisherigen Unternehmenshistorie oftmals schwierig, weil sich diese Phasen und die damit verbundenen finanziellen Ergebnisse in Zukunft mit hoher Wahrscheinlichkeit so nicht wiederholen werden. Hingegen sind Faktoren wie eine Benchmark und die Analyse von Marktdaten bei der Bewertung und der Prognose von zentraler Bedeutung.



3.3 IT-Due-Diligence

Mit einer IT-Due-Diligence soll die Integrationsfähigkeit der gesamten IT-Umgebung eines möglichen Kaufobjekts ermittelt werden. Je unterschiedlicher die IT-Umgebungen zweier Unternehmen dabei sind, desto stärker ist der Integrationsprozess mit Kosten verbunden. Diese Kosten sind dabei größtenteils von der Kompatibilität bzw. der Anpassungsfähigkeit der verschiedenen Warenwirtschafts-/ERP-Systeme abhängig. Weitere Bestandteile der im Rahmen einer IT-Due-Diligence stattfindenden Analysen sind die Aufnahme und Bewertung der vorhandenen Hard- und Software-Systeme, der IT-Prozesse sowie der laufenden Projekte. Zudem hat das Stichwort Datenschutz spätestens mit der Einführung der EU-Datenschutzverordnung stark an Gewicht gewonnen. Allerdings ist nicht nur die Sicherheit personenbezogener Datenverarbeitung entscheidend, sondern auch die Sicherheit der unternehmensbezogenen Daten nach außen wie beispielweise die Absicherung gegen Cyber-Angriffe.

4. Bewertungsverfahren

Die Auswahl des richtigen Bewertungsverfahrens macht einen weiteren entscheidenden Bestandteil eines M&A-Prozesses aus. Bei Start-up-Unternehmen ist bei dieser Auswahl vor allem die besonders frühe Phase des Unternehmenszyklus relevant: In der Orientierungs- und Planungsphase sowie der Gründungsphase kommen auf-

grund der mangelnden Aussagekraft der historischen Finanzzahlen eher qualitative Bewertungsverfahren zur Anwendung. Diese umfassen beispielsweise die Analyse des Marktpotenzials und der Innovationsfähigkeit der Produkte. In den späteren Unternehmenszyklen werden hingegen eher kapitalwertorientierte Bewertungsverfahren zugrunde gelegt. Generell ist es sinnvoll, bei der Bewertung eines Start-up-Unternehmens den gewogenen Durchschnitt der Ergebnisse mehrerer Bewertungsverfahren zu analysieren. Dabei sollten vor allem die Benchmark-, die Venture-Capital- und die DCF-Endwert-Methodiken in die Durchführung einer solchen Analyse miteinbezogen werden.

Ausblick

Sofern Unternehmen bisher noch keine Anpassungen ihrer Geschäftsprozesse an die Digitalisierung vorgenommen haben, ist sehr dringlich zu empfehlen, dies zeitnah nachzuholen. Dabei kann eine Anpassung einerseits durch gezieltes Recruiting von qualifiziertem Fachpersonal oder andererseits durch das Eingehen von Kooperationen mit digitalorientierten Start-up-Unternehmen erreicht werden. Auch das Hinzuziehen von externen Beratern bietet sich an, um eine Umstellung der internen Prozesse auf die Digitalisierung anzustoßen.

Einkommensteuer: Zeitpunkt einer Rückstellung für Steuernachforderungen

Wenn sich im Rahmen einer Betriebsprüfung Mehrsteuern ergeben, stellt sich die Frage, ob diese Steuernachforderung in dem Jahr berücksichtigt werden muss, zu dem sie gehört, oder erst dann, wenn die Steuernachforderung ermittelt wird.

Das FG Münster musste in einem solchen Fall kürzlich entscheiden. Die Klägerin handelte in den Streitjahren 2009 bis 2011 mit Mobilfunkzubehör und Mobilfunkgeräten. Für die Streitjahre fand eine Betriebsprüfung statt. Zuvor war schon gegen den Geschäftsführer ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet worden, da sich aufgrund der Verurteilung einer seiner Geschäftspartner ein Verdacht auf Beteiligung an einem sog. „Umsatzsteuerkarussell“ ergeben hatte. Die Klägerin hatte Vorsteuer aus Rechnungen des verurteilten Geschäftspartners geltend gemacht.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung waren die aus dem Umsatzsteuerkarussell geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt worden und eine Gewinnminderung für die Jahre 2010 und 2011 wurde versagt.

Die nichtanerkannten Vorsteuern wurden erst im Jahr der Korrektur gewinnmindernd berücksichtigt. Die Klägerin beantragte jedoch eine frühere Gewinnminderung im Wege einer Rückstellung bereits für die Jahre der Steuerentstehung.

Das FG Münster wies die Klage mit Urteil vom 20.8.2019 (Az.: 12 K 2903/15 G, F) ab. Eine gewinnmindernde Berücksichtigung der nichtanerkannten Vorsteuerbeträge komme in den Streitjahren 2010 und 2011 nicht in Betracht. Die nichtanerkannten Vorsteuerbeträge könnten weder als Betriebsausgaben noch als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in den Jahren 2010 und 2011 berücksichtigt werden. In diesen Jahren mangle es für eine Rückstellungsbildung an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit habe erst ab Mai 2013 vorgelegen, also nachdem die Außenprüfung begonnen hatte. Sofern Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen zu bilden sind, dürften diese erst zu dem Bilanzstichtag gewinnmindernd berücksichtigt werden, zu dem die Tat entdeckt wird bzw. die Tatentdeckung bevorsteht.

Unzulässig verlangte Schönheitsreparaturen (Abschleifen des Parketts) können Gesamtklausel nichtig machen

In vielen Mietverträgen werden Mieter zur Durchführung von Schönheitsreparaturen verpflichtet. In einem Urteil vom 18.1.2019 entschied das Amtsgericht Nürnberg, dass die Abwälzung von Instandhaltungsreparaturen, die über Klein- und Schönheitsreparaturen hinausgehen, auf den Mieter unzulässig ist. Werden diese dennoch vertragsmäßig verlangt, ist die gesamte Klausel unwirksam und der Mieter muss keinerlei Schönheitsreparaturen durchführen.

Im Urteilsfall hatte ein Vermieter seinen ehemaligen Mietern nur einen Teil der geleisteten Kautionszahlung zurückgezahlt. Er begründete dies damit, dass die ehemaligen

Mieter ihrer Verpflichtung nicht nachgekommen seien, diverse Schönheitsreparaturen am Mietobjekt durchzuführen. Im betreffenden Mietvertrag war nämlich eine Klausel vorhanden, nach der die Mieter die Schönheitsreparaturen übernehmen mussten. Dazu gehörte nach dem Wortlaut der Klausel auch das Abschleifen des Parkettbodens.

Die Mieter sind jedoch nach Auffassung des AG Nürnberg (Az.: 29 C 6568/18) gar nicht verpflichtet gewesen, Schönheitsreparaturen durchzuführen, da die vertragliche Klausel als unangemessene Benachteiligung unwirksam war. Das Abschleifen eines Parkettbodens



stelle nämlich keine Schönheitsreparatur dar. In einem Mietverhältnis könne die grundsätzliche Instandhaltungsverpflichtung des Vermieters nur hinsichtlich sog. Klein- und Schönheitsreparaturen auf den Mieter formelmäßig abgewälzt werden. Die unzulässige Abwälzung

der Parkettinstandsetzung führte hier daher auch zur Unwirksamkeit der gesamten Klausel. Damit mussten die Mieter die Wohnung weder streichen noch dafür die Kosten tragen und hatten somit Anspruch auf die vollständige Kautionsrückzahlung.

Reisekosten: Begleitung durch Lebenspartner nicht beruflich veranlasst

Reisekosten für berufliche Auswärtstätigkeiten sind grundsätzlich als Werbungskosten abziehbar. Mit der Frage, ob Reisekosten, die durch die Mitnahme der Ehefrau entstanden waren, abziehbar sind, befasste sich kürzlich das Finanzgericht Münster.

Im Streitfall hatte die Ehefrau ihren Gatten zu mehreren Veranstaltungen eines beruflichen Netzwerks im Ausland begleitet. Sie hatte ihn zwar bei der Aufnahme und Pflege von Kontakten zu ausländischen Berufsträgern unterstützt, war aber fachlich in keiner Weise vorgebildet. Mit

ihrem Ehemann bestand auch kein Arbeits- oder Angestelltenverhältnis.

Die Münsteraner Richter entschieden mit Urteil vom 14.5.2019 (Az.: 2 K 2355/18 E), dass es sich um Aufwendungen der privaten Lebensführung handelt. Auch wenn die Teilnahme der Ehefrau einer Erwartungshaltung der anderen Teilnehmer entsprochen haben sollte, seien die Aufwendungen vorrangig durch ihre Rolle als Ehefrau veranlasst gewesen, hinter der eine etwaige berufliche Motivation als unbedeutend zurückgetreten sei.

BONMOT ZUM SCHLUSS

„The learning process continues until the day you die.“

Kirk Douglas (geb. 9.12.1916 als Issur Danielowitsch Demsky – gest. 5.2.2020),
US-amerikanischer Schauspieler und Schriftsteller.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | www.pkf.de

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-nachrichten@pkf.de

Die Inhalte der PKF* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

* PKF Deutschland GmbH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.