

Nachrichten



TOP-Thema:
Abwehr von Steuerausfällen durch
grenzüberschreitende Gestaltungen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Mit der **Abwehr von Steuerausfällen durch grenzüberschreitende Gestaltungen** befasst sich das Top-Thema dieser Februar-Ausgabe: Dazu hat der deutsche Gesetzgeber im EStG den § 4k für Konstellationen verankert, bei denen Einkommen nicht versteuert wird oder im Inland nur die Ausgaben verbleiben. Da diese Vorschrift etwas sperrig formuliert ist, haben wir den Entwurf eines BMF-Schreibens zum Anlass genommen, den **Inhalt des § 4k EStG** systematisch und verständlich aufzubereiten.

Es folgt ein Beitrag zur **Entlastung bei der Stromsteuer**: Der Anwendungsbereich des § 9b StromStG wurde deutlich erweitert. Dies hat zur Folge, dass sehr viele Unternehmen für das Jahr 2024 teilweise erstmals eine Entlastung von der Stromsteuer erhalten können. **Grundsteuer** und kein Ende – so könnte der Titel des dritten Beitrags lauten. Mit den heterogenen Regelungen zur **Nachfeststellung und Wertfortschreibung** bewegen sich auch die neuen Gesetze wieder am Rande der Verfassungsmäßigkeit und trotzdem bleiben die Bürger gefordert. Nachfolgend informieren wir zum Abschluss der Rubrik Steuern noch über ein erfreuliches BFH-Urteil für Gesellschafter **von betei-**

gungsidentischen Personengesellschaften, die Übertragungen von Wirtschaftsgütern planen.

In der Rubrik Rechnungslegung und Finanzen wird diskutiert, welche Auswirkungen **Inflation und höhere Zinsen** auf die Höhe von Unternehmenswerten und damit auch die Bewertung von **erworbenen Firmen- und Geschäftswerten** (Goodwills) haben. In dem nachfolgenden Beitrag stellen wir wichtige **Neuregelungen zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen** dar, die das sog. Zukunftsfinanzierungsgesetz ab dem 1.1.2024 eröffnet; dies betrifft vor allem junge Unternehmen, insbesondere Start-ups, die ihren Mitarbeitern entsprechende Angebote unterbreiten.

Bei den die Fachbeiträge auflockernden Illustrationen setzen wir unsere Reise zu internationalen PKF-Standorten mit Stationen in London und im Süden von England fort.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF



Londoner Design-Ikonen: Die roten Doppeldecker-Busse ...

Titel: ... bleiben ebenso erhalten wie die beliebten roten Telefonzellen.

TOP-Thema

Abwehr von Steuerausfällen durch grenzüberschreitende Gestaltungen

Inhalt

Steuern

Abwehr von Steuerausfällen durch grenzüberschreitende Gestaltungen: BMF zur Anwendung von § 4k EStG 4

Änderungen bei der Entlastung von der Stromsteuer ab 2024 6

Grundsteuer: Nachfeststellung und Wertfortschreibung 7

Steuerneutrale Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften 9

Rechnungslegung & Finanzen

Goodwill-Bewertung in Zeiten von Inflation und Zinswende 10

Mitarbeiterbeteiligungen – Änderungen durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz 12

Kurz notiert

Kündigung wegen Arbeitszeitbetrugs auch nach widerrechtlicher Datenauswertung möglich 13

Gewinnermittlung: Anforderungen an die passive Rechnungsabgrenzung 14

Wohnungswechsel für besseres Homeoffice: Umzugskosten können absetzbar sein 14

Abzinsung eines rätierlich gezahlten Kaufpreises: Zinsen sind Einkünfte aus Kapitalvermögen 15

STEUERN

WP/StB Dr. Dietrich Jacobs

Abwehr von Steuerausfällen durch grenzüberschreitende Gestaltungen: BMF zur Anwendung von § 4k EStG

Durch die unterschiedliche steuerliche Behandlung eines Sachverhalts in zwei verschiedenen Staaten lassen sich Minderbesteuerungen gestalten. Bereits 2021 hatte der Gesetzgeber zusätzliche Regelungen zur Verhinderung solcher Besteuerungssinkongruenzen bzw. hybrider Gestaltungen geschaffen. Deren Kernelemente finden sich in § 4k EStG. Schon im Sommer 2023 hat das BMF hierzu den Entwurf einer Verwaltungsanweisung herausgegeben. Im Folgenden stellen wir ausgewählte Elemente des BMF-Entwurfs vor.

1. Genereller Anwendungsbereich und Fallgruppen

§ 4k EStG findet sachlich Anwendung auf grenzüberschreitende Sachverhalte

- » bei strukturierten Gestaltungen,
- » mit nahestehenden Personen,
- » mit Betriebsstätten oder
- » mit abgestimmtem Verhalten.

Zeitlich gilt die Regelung für nach dem 31.12.2019 entstandenen Aufwand. Soweit ihm ein vorher abgeschlossenes Dauerschuldverhältnis (Mietvertrag etc.) zugrunde liegt, greift § 4k EStG zudem nur,

- » soweit der Aufwand ab diesem Zeitpunkt ohne wesentliche Nachteile hätte vermieden werden können oder
- » wenn das Dauerschuldverhältnis nach dem 31.12.2019 wesentlich geändert wurde.

§ 4k EStG betrifft drei Kategorien von Inkongruenzen:

(1) Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenz: Steuerlicher Ausgabenabzug in einem Staat, ohne dass im anderen Staat die korrespondierenden Erträge besteuert werden.

(2) Double-Deduction-Inkongruenz: Systemwidriger steuerlicher Abzug derselben Ausgaben in mehreren Staaten.

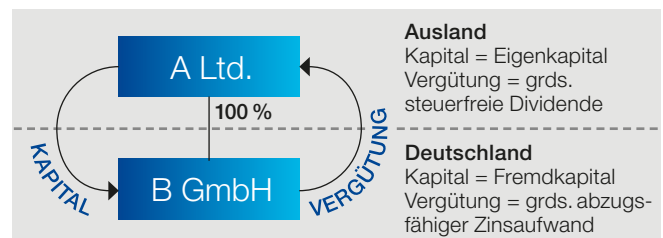
(3) Importierte Inkongruenz: Es existieren inländische abzugsfähige Aufwendungen und den korrespondieren

ausländischen Erträgen steht Aufwand gegenüber, dem – sofern der Fall in Deutschland aufträte – der Abzug nach § 4k EStG versagt wäre.

2. Abwehr von Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenzen

2.1 Kein Ausgabenabzug bei abweichender Einordnung/Zurechnung des Kapitalvermögens

Soweit die den inländischen Aufwendungen entsprechenden Erträge wegen abweichender Einordnung oder Zurechnung von Kapitalvermögen im Ausland nicht oder nur geringer besteuert werden, versagt das Gesetz den Abzug der erwähnten Aufwendungen. Diese Situation kann z.B. in einer Konstellation mit Genussrechten, Wandelanleihen oder anderen hybriden Finanzinstrumenten auftreten, wie sie in folgender Abbildung skizziert ist:

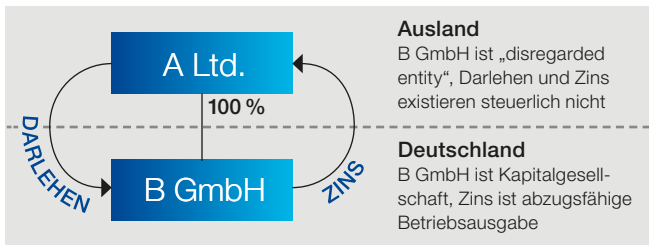


Der BMF-Entwurf betont, dass für die Anwendung der Abwehrregelung die Besteuerungssinkongruenz ursächlich sein muss. Die Annahme einer Minderbesteuerung scheidet z.B. aus, wenn die Zinserträge im Ausland einer Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen werden. Demgegenüber soll von einer Minderbesteuerung auszugehen sein, wenn die Besteuerung niedriger ausfällt, als wenn die ausländische Zuordnung/Zurechnung in Übereinstimmung mit der deutschen Auffassung erfolgen würde.

2.2 Kein Ausgabenabzug bei abweichender Behandlung des Steuerpflichtigen

Tritt eine Nichtbesteuerung infolge einer von der deutschen steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen abweichenden ausländischen Behandlung ein, so versagt Deutschland den Ausgabenabzug (das gilt auch in

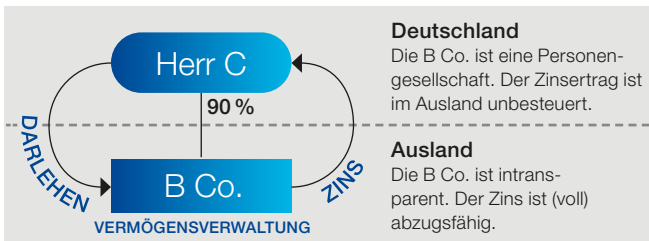
vergleichbaren Betriebsstätten-Konstellationen). Ein solcher Fall kann etwa wie folgt auftreten:



Der BMF-Entwurf stellt hierzu klar, dass die Regelung grundsätzlich Aufwendungen jeglicher Art betreffen kann, so dass ihr Anwendungsbereich weit über das skizzierte einfache Beispiel hinaus geht.

2.3 Deutsche Ertragsbesteuerung bei abweichender ausländischer Behandlung der Gesellschaft

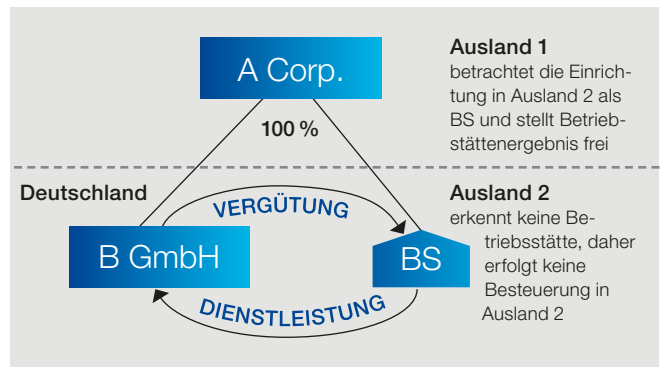
Soweit ein Aufwand im Ausland abzugsfähig ist und der entsprechende Ertrag beim Anteilseigner in Deutschland wegen abweichender Behandlung einer Gesellschaft jedoch nicht besteuert wird, soll in Durchbrechung der grundsätzlichen deutschen steuerlichen Sichtweise doch eine Besteuerung der erwähnten Erträge stattfinden. Solch ein Fall kann etwa vorkommen, wenn der deutsche Gesellschafter Herr C mit seiner ausländischen Gesellschaft schuldrechtliche Beziehungen eingeht, wie sie nachfolgend skizziert sind:



Aufgrund von § 4k EStG werden hier die Zinserträge des deutschen Gesellschafters in Deutschland besteuert.

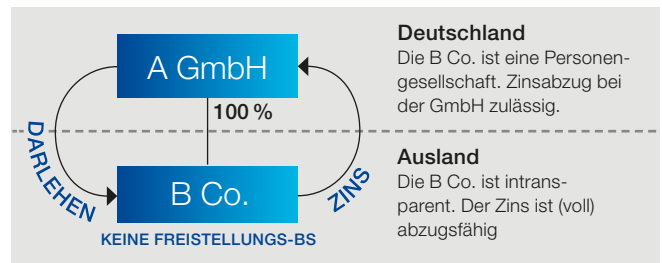
2.4 Kein Ausgabenabzug bei ausländischer Nichtbesteuerung der Erträge

Subsidiär zu den bisherigen Fallgruppen versagt Deutschland schließlich den Aufwandsabzug, soweit die entsprechenden Erträge aufgrund einer abweichenden Zuordnung/Zurechnung im Ausland keiner Besteuerung unterliegen. Dies kann z.B. auftreten, wenn zwei Staaten eine Betriebsstätte in einem dritten Staat annehmen und diese als Objekt der Gewinnzuordnung ansehen, während der letztgenannte Staat die in Frage stehenden Beträge nicht besteuert, weil nach seinem Verständnis keine Betriebsstätte existiert:



3. Abwehr von Double-Deduction-Inkongruenzen

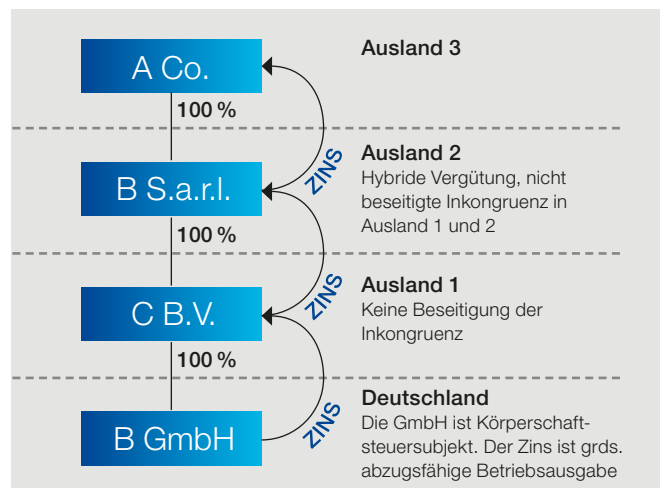
Soweit Aufwendungen sowohl im Ausland als auch im Inland die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern, versagt Deutschland den Ausgabenabzug, so etwa hier:



Hinweis: Während die Ausführungen des BMF-Entwurfs zu den unter Abschn. 2 erwähnten Fällen recht ausführlich und anhand von Beispielen veranschaulicht sind, äußert sich der Entwurf zu diesem Fall nur knapp und abstrakt.

4. Abwehr von importierten Inkongruenzen

Diese Inkongruenzen betreffen mehrstufige Strukturen, wie sie z.B. in der folgenden Skizze dargestellt werden. Im dargestellten Fall versagt Deutschland nun nach § 4k EStG den Ausgabenabzug für den Zinsaufwand. Der BMF-Entwurf enthält hierzu ausführliche, mit verschiedenen Beispielen unterlegte Erläuterungen.



Hinweis: Dabei stellt das BMF u.a. die wichtige Regel auf, dass die Prüfungsreihenfolge beim unmittelbaren Gläubiger des deutschen Steuerpflichtigen beginnen und sich dann auf der nächsthöheren Stufe fortsetzen soll.

5. Weitere Details

Die gesetzliche Regelung in § 4k EStG beinhaltet verschiedene Ausnahmen, bei denen keine Einkünftekorrektur erfolgt. Der BMF-Entwurf geht auch auf diese Escape-Regelungen ein, so z.B. die Beseitigung der Inkongruenz in einem künftigen Besteuerungszeitraum oder der Nachweis einer doppelten Berücksichtigung von Erträgen.

Prof. Dr. Michael Rutmöller

Änderungen bei der Entlastung von der Stromsteuer ab 2024

Mit Wirkung zum 1.1.2024 hat der Gesetzgeber durch das Haushaltsfinanzierungsgesetz 2024 Änderungen bei der Stromsteuer beschlossen und den Anwendungsbereich der Stromsteuerentlastung gemäß § 9b StromStG deutlich erweitert. Dies hat zur Folge, dass eine Vielzahl von Unternehmen für das Jahr 2024 teilweise erstmals eine Entlastung von der Stromsteuer erhalten können. Nachfolgend werden die Voraussetzungen sowie das Verfahren zur Beantragung dieser Stromsteuerentlastung näher erläutert.

1. Entlastungsberechtigte Unternehmen

§ 9b StromStG sieht im Grundsatz eine Entlastung von der Stromsteuer für Unternehmen vor, die Strom zu betrieblichen Zwecken aus dem Stromnetz entnehmen. Entlastungsberechtigt sind neben Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft insbesondere auch Unternehmen des produzierenden Gewerbes. Zum begünstigten Unternehmerkreis zählen neben dem verarbeitenden Gewerbe (im Wesentlichen Herstellungsbetriebe, weiterverarbeitende Betriebe oder Handwerksbetriebe) beispielsweise auch Unternehmen der Energie- und Wasserversorgung sowie des Baugewerbes. Nähere Einzelheiten regelt dazu die vom Statistischen Bundesamt herausgegebene Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003), dort hauptsächlich in den Abschnitten C bis F.

Hinweis: Von der Möglichkeit einer Steuerentlastung ausgeschlossen sind demgegenüber vor allem der Groß- und Einzelhandel sowie das Gastgewerbe.

Hinweis

Der BMF-Entwurf zeigt in weiten Teilen das deutliche Bemühen der Exekutive, den Anwendungsbereich der Abwehrregelungen auf ein überschaubares Maß zu begrenzen. Dass das BMF auch nach vielen Monaten die Verwaltungsanweisung noch nicht finalisiert hat, lässt allerdings vermuten, dass es hinter den Kulissen noch erheblichen Abstimmungsbedarf gibt. Die weitere Entwicklung bleibt daher abzuwarten.

2. Entlastungshöhe und Mindeststromverbrauch

Der bisherige Entlastungssatz nach § 9b StromStG vervierfacht sich infolge der gesetzlichen Neuregelung von bisher 5,13 €/MWh auf 20,00 €/MWh. Die nach § 9b StromStG verbleibende Stromsteuer sinkt damit auf die Höhe des unionsrechtlichen Mindeststeuersatzes von 0,50 €/MWh.

Die Entlastung erfolgt weiterhin nur, soweit sie 250 € übersteigt. Hieraus ergibt sich, dass der zur Inanspruchnahme des § 9b StromStG notwendige jährliche Mindeststromverbrauch von Unternehmen von derzeit ca. 49 MWh (250 € / 5,13 €/MWh) auf künftig nur noch 12,5 MWh (250 € / 20 €/MWh) sinkt. Dies hat zur Folge, dass deutlich mehr Unternehmen als bisher von der Steuerentlastung profitieren werden.

Hinweis: Maßgebend für den Mindeststromverbrauch ist der eigenbetriebliche Verbrauch jedes einzelnen Unternehmens, es erfolgt also keine Konzern- bzw. Unternehmensgruppenbetrachtung.

3. Antragstellung

Die Stromsteuerentlastung wird nur auf Antrag beim zuständigen Hauptzollamt gewährt. Die Antragstellung ist kostenlos. Unternehmen, deren Entlastungsbetrag nach Abzug des Selbstbehalts von 250 € den Betrag von 1.000 € im Jahr (voraussichtlich) nicht übersteigt, können den Antrag nur einmal im Kalenderjahr stellen. Vereinfacht gesagt betrifft dies alle Unternehmen mit einer

entlastungsfähigen Strommenge zwischen 12,5 MWh und 50 MWh im Jahr. Für das Kalenderjahr 2024 ist der Antrag bis spätestens zum 31.12.2025 zu stellen.

Maßgebend für die Antragstellung ist das Formular 1453, das auf der Homepage des Zolls unter www.zoll.de heruntergeladen und ausgefüllt werden kann. Zusätzlich sind in jedem Fall die Formulare 1139 (Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen) sowie 1402 (Beschreibung der wirtschaftlichen Tätigkeiten) mit der Antragstellung einzureichen.

Für Unternehmen mit einer entlastungsfähigen Strommenge von mehr als 50 MWh im Jahr ist in 2024 und in 2025 hingegen auch eine unterjährige Entlastung nach § 9b StromStG möglich (je nach Voraussetzungen halbjährlich, quartalsweise oder monatlich). Dies führt bereits in 2024 zu einer Reduzierung der laufenden Stromkosten

und damit zu einer höheren Liquidität im Unternehmen.

Empfehlung: Betroffene Unternehmen sollten die Wirtschaftlichkeit einer unterjährigen Stromsteuerentlastung daher rechnerisch überprüfen lassen.

Das um die unterjährige Steuerentlastungsmöglichkeit angepasste Formular 1453 soll ab Februar 2024 auf der Homepage des Zolls zum Download zur Verfügung stehen.

Hinweis

Die Erweiterung des Anwendungsbereichs in § 9b StromStG gilt zunächst nur befristet für die Jahre 2024 und 2025.

WP/StB Daniel Scheffbuch / Luca Gallus

Grundsteuer: Nachfeststellung und Wertfortschreibung

Grundbesitzer hatten bis zum 31.1.2023 eine Grundsteuererklärung auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.2022 abzugeben. Ab dem 1.1.2025 wird die neu ermittelte Grundsteuer zu zahlen sein. Damit die Wertverhältnisse fortlaufend angepasst

werden, ist grundsätzlich eine Hauptfeststellung alle sieben Jahre geplant. Im Falle von Änderungen beim Grundbesitz kann jedoch eine Nachfeststellung oder Wertfortschreibung schon früher verpflichtend sein.



Westminster-Bridge mit Big Ben und Parlament

1. Modellvielfalt und Verfassungsmäßigkeit

Seit Bekanntgabe der Grundsteuerreform, die in vielen Bundesländern mit unterschiedlichen Modellen umgesetzt wurde, werden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Berechnungsmodelle geäußert. Diese Zweifel wurden mittlerweile auch in Klagen vor diversen Finanzgerichten vorgebracht, so z.B. vor dem FG Baden-Württemberg bezüglich des sog. Bodenwertmodells unter den Az.: 8 K 2368/22 und 8 K 2491/22 oder für das Bundesmodell vor dem FG Rheinland-Pfalz unter den Az.: 4 V 1295/23 und 4 V 1429/23.

Da zum aktuellen Zeitpunkt noch kein anhängiges Hauptsacheverfahren bei einem obersten Bundesgericht und insbesondere nicht beim BVerfG bekannt ist, muss damit gerechnet werden, dass sich die „neue“ Grundsteuer ab 2025 auf der Basis der abgegebenen Grundsteuererklärungen bemisst.

Trotz der anhaltenden Unsicherheit bezüglich der Verfassungsmäßigkeit muss unter den nachfolgend in Abschn. 2 und 3 genannten Voraussetzungen ohne Aufforderung des Finanzamts für eingetretene Änderungen eine Grundsteuererklärung bis zum 31.1 des Folgejahres abgegeben

werden. In Bayern, Hamburg und Niedersachsen ist der 31.3 der maßgebende Stichtag für die Abgabe.

2. Nachfeststellung

Sofern eine wirtschaftliche Einheit neu entsteht oder eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit erstmals besteuert wird, muss eine Nachfeststellung eingereicht werden, beispielsweise in folgenden Fällen:

- » Fertigstellung von Bauvorhaben und dadurch Änderung von unbebautem zu bebautem Grundstück,
- » Teilung eines Grundstücks oder Wegfall einer Steuerbefreiung.

3. Wertfortschreibung

Sollte sich der Wert des Grundstücks bzw. des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft seit dem letzten Feststellungszeitpunkt um mehr als 15.000 € (Regelung im Bundesmodell und Baden-Württemberg) geändert haben, ist eine wertfortschreibende Grundsteuererklärung abzugeben. Dies kann der Fall sein, wenn

- » die Flurstücksfläche erweitert oder verkleinert wird oder
- » Baumaßnahmen fertiggestellt werden.



White Cliffs of Dover

4. Fazit

Ob der Grundsteuerwert im Rahmen einer Nachfeststellung, einer Wertfortschreibung oder einer Kombination aus beidem neu festgesetzt wird, hat für Grundbesitzer letztlich keine Auswirkungen. In allen Fällen gilt aber: Wenn sich zwischen zwei Hauptfeststellungen steuerliche relevante Änderungen ergeben, müssen diese entsprechend angezeigt werden, sofern das Finanzamt nicht bereits Kenntnis davon hat.

Hinweis

Die spezifischen Regelungen können je nach Bundesland bzw. Modell abweichen. So ist beispielsweise in Hessen eine Hauptfeststellung nur alle 14 Jahre angedacht und in Bayern, Hamburg und Niedersachsen ist keine turnusmäßige Hauptfeststellung vorgesehen.

WP/StB Daniel Scheffbuch / Christina Schultz

Steuerneutrale Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Gesetzlich ist in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bestimmt, dass bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften die stillen Reserven aufzudecken sind. Das BVerfG kam kürzlich zu dem Ergebnis, dass diese Regelung nicht mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

1. Hintergrund

Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG können Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Vermögensbereichen bestimmter Personengesellschaften (insbesondere zwischen Gesamt- und Sonderbetriebsvermögen sowie zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Gesellschafter) unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten zum Buchwert übertragen werden, ohne dass stille Reserven aufgedeckt werden müssen.

Bislang ausgeschlossen war allerdings die Buchwertübertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer solchen anderen Personengesellschaft, an der die Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind (beteiligungsidentische Personengesellschaften).

2. Sachverhalt: Veräußerung zum Buchwert an Schwesterpersonengesellschaft

In einem letztlich dem BVerfG vorgelegten Rechtsstreit hatte eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG zwei bebaute Grundstücke aus ihrem Gesamthandsvermögen an eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zu einem Kaufpreis veräußert, der den bilanziellen Buchwerten entsprach. Die veräußernde Gesellschaft behandelte die Übertragung steuerlich erfolgsneutral, während das Finanzamt argumentierte, dass der Verkauf zu einer vollständigen Aufdeckung stiller Reserven geführt habe.

Das FG Baden-Württemberg gab den Klägern mit Urteil vom 19.7.2012 (Az.: 13 K 1988/09) Recht. Nach Auffassung der Richter ist die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft unter Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert möglich. Der BFH setzte das auf Initiative des Finanzamts eingeleitete Revisionsverfahren aus und legte die Angelegenheit dem BVerfG vor.

3. Entscheidung des BVerfG

Mit Beschluss vom 28.11.2023 (Az.: 2 BvL 8/13) hat das BVerfG entschieden, dass die Regelung in Satz 3 des § 6 Abs. 5 EStG mit dem Grundgesetz unvereinbar ist, soweit diese Bestimmung eine Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften ausschließt, insbesondere zwischen Schwesterpersonengesellschaften.

Das BVerfG verpflichtet den Gesetzgeber sogar, eine Neuregelung rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 (!) zu treffen. Bis zur Inkraftsetzung einer solchen Neuregelung bleibt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nach der Entscheidung des BVerfG mit der Maßgabe anwendbar, dass die Regelung auch für den Transfer von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften gilt.

Empfehlung

Für laufende Verfahren ist daher angeraten, unter Bezug auf den BVerfG-Beschluss entsprechende Änderungen der Feststellungsbescheide ohne Aufdeckung von stillen Reserven zu erwirken.

RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

Dr. Ulrike Engelmeyer / Henning Kruse

Goodwill-Bewertung in Zeiten von Inflation und Zinswende

Vor dem Hintergrund der anhaltenden Inflation und der gestiegenen Zinssätze gewinnt die Frage nach der Werthaltigkeit bilanzierter Geschäfts- oder Firmenwerte besondere Relevanz. So können diese Entwicklungen dazu führen, dass ein zuvor als werthaltig betrachteter Geschäfts- oder Firmenwert nun außerplanmäßig abgeschrieben werden muss.

1. Einführung

Ein bilanzierter Geschäfts- oder Firmenwert (oft auch als Goodwill bezeichnet) kann im Zuge des Erwerbs eines anderen Unternehmens entstehen und stellt einen immateriellen Wert dar, der nicht separat veräußert werden kann. Während das HGB für die Folgebilanzierung eines

bilanzierten Geschäfts- oder Firmenwerts eine planmäßige Abschreibung vorsieht, ist nach IFRS eine jährliche Überprüfung („Impairment Test“) hinsichtlich des Abschreibungsbedarfs vorzunehmen.

Hinweis: Eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Goodwill ist erforderlich, wenn der Buchwert den beizulegenden Zeitwert (HGB) bzw. den erzielbaren Betrag (IFRS) übersteigt.

2. Inflation und Zinsanstieg als Risikofaktoren für außerplanmäßige Abschreibungen

Die Prüfung der Werthaltigkeit ist aktuell aufgrund der anhaltenden Inflation sowie erhöhter Zinssätze von gro-



Chipping Campden im District Cotswold in Gloucestershire

ber Bedeutung. Denn der beizulegende Zeitwert bzw. der erzielbare Betrag werden in der Praxis häufig ermittelt, indem die erwarteten zukünftigen Cashflows der zugrundeliegenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit mit einem adäquaten Kapitalkostensatz diskontiert werden.

Geht man von einem solchen Bewertungskalkül und einer Nominalwertbetrachtung aus, führt die Berücksichtigung von Inflation in der Theorie grundsätzlich zu höheren zukünftigen Cashflows und wirkt – separat betrachtet – werterhöhend. Der Zinsanstieg hingegen führt zu höheren Kapitalkostensätzen und wirkt wertmindernd.

In der Praxis liegt der Planung zukünftiger Cashflows i.d.R. eine integrierte Planung zugrunde. Die Berücksichtigung der Inflation kann dazu führen, dass Preisanstiege in den erwarteten Aufwendungen berücksichtigt werden. Ob sich diese Preisanstiege vollumfänglich auch in den Umsatzerlösen niederschlagen, ist fraglich. Es können sich durchaus negative Auswirkungen auf die Margen und letztendlich auf die zu bewertenden Cashflows ergeben. Zudem sind die gesamtwirtschaftlichen Erwartungen bei einer anhaltend hohen Inflation und einem gleichzeitigen Zinsanstieg eher gedämpft und führen zusätzlich zu eher pessimistischen Planungen. Letztendlich sind die Auswirkungen auf die Prognose der erwarteten zukünftigen Cashflows abhängig von der Branche, dem Wettbewerbsumfeld und der Fähigkeit einzelner Unternehmen, sich schnell an wechselnde Rahmenbedingungen anzupassen.

Auf die Bewertung der Geschäfts- oder Firmenwerte haben neben der Inflation und den gesamtwirtschaftlichen Rah-

menbedingungen insbesondere die steigenden Kapitalkostensätze einen erheblichen Einfluss: So ist der Basiszinsatz von 0,1% zum 31.12.2021 auf 2,75% zum 31.12.2023 gestiegen. Dies impliziert eine Erhöhung der in dem Bewertungskalkül verwendeten Kapitalkostensätze und eine Minderung des Unternehmenswerts bzw. des Marktwerts des Eigenkapitals. Soweit der Marktwert des Fremdkapitals gleichbleibt, erhöht sich der Verschuldungsgrad.

Reduzierte Cashflow-Planungen sowie gestiegene Kapitalkostensätze können folglich dazu führen, dass der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht mehr durch den beizulegenden Zeitwert bzw. den erzielbaren Betrag gedeckt ist und außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich werden.

Hinweis: Diese Abschreibungen mindern in der Folge das bilanzielle Eigenkapital und somit die Eigenkapitalquote der Unternehmen.

Fazit

Zwar bedarf es bei der Beurteilung der Werthaltigkeit bilanzierter Geschäfts- oder Firmenwerte einer Einzelfallanalyse. Die betrachteten Faktoren können aber grundsätzlich dazu führen, dass Geschäfts- oder Firmenwerte außerplanmäßig abzuschreiben sind. Insbesondere nach IFRS bilanzierende Unternehmen, bei denen der Goodwill nicht planmäßig abgeschrieben wird, haben hier ein erhöhtes Risiko.

StB Julia Hörning / Nick Meder

Mitarbeiterbeteiligungen – Änderungen durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz

Viele Arbeitgeber versuchen über ein attraktives Vergütungspaket, das über die klassische Gehaltszahlung hinausgeht, Motivations- bzw. Bindungs-Anreize für Arbeitnehmer zu schaffen. Ein Teil des Pakets kann die Mitarbeiterbeteiligung sein. Diese stellt besonders für Start-ups ein wichtiges Instrument im Wettbewerb um hoch qualifizierte Mitarbeiter dar.

1. Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

Im Jahr 2021 wurde mit § 19a EStG eine Sondervorschrift zur steuerlichen Behandlung von Vermögensbeteiligungen eingeführt. Diese Regelung begünstigt den echten Erwerb

von Unternehmensanteilen, bei dem Kapitalbeteiligungen (z.B. Aktien oder GmbH-Anteile) direkt an die Mitarbeiter übertragen werden. Im Gegensatz dazu steht die sog. virtuelle Beteiligung, bei der Mitarbeiter über Sonderzahlungen bei entsprechender Entwicklung des Unternehmens am Unternehmenserfolg beteiligt sind, jedoch keine Anteile erhalten. Tatsächlich wurde die Regelung zur begünstigten Übertragung von echten Anteilen bisher nur von wenigen Unternehmen genutzt, da Mitarbeiter häufig vor der sog. Dry-Income-Problematik standen. Davon ist die Rede, wenn der Vorteil aus der erhaltenen Beteiligung bereits aus steuerlicher Sicht als realisiert gilt, obwohl dem Arbeitnehmer der Veräußerungsgewinn noch nicht zugeflossen ist. Das ist z.B.

beim Wechsel des Arbeitgebers oder bei Ablauf einer Frist der Fall. Folglich sind Steuern zu entrichten, obwohl noch keine Liquidität geflossen ist. Arbeitnehmer können dadurch vor erhebliche finanzielle Herausforderungen gestellt werden.

Mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) sind die Regelungen zur Mitarbeiterbeteiligung angepasst bzw. ausgedehnt worden. Der Gesetzgeber verfolgt damit das Ziel, mehr privates Kapital zu mobilisieren, den Finanzplatz Deutschland attraktiver zu machen und die Aktienkultur in Deutschland zu stärken.

2. Die Änderungen durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz für Start-ups

Die Änderungen sollen insbesondere bessere Bedingungen für Start-ups sowie kleine und mittlere Unternehmen (KMU) schaffen.

2.1 Entschärfung der Dry-Income-Problematik

Zur Entschärfung der Dry-Income-Problematik des § 19a EStG wurden mit dem ZuFinG folgende Regelungen angepasst bzw. ergänzt:

- » Besteuerung des geldwerten Vorteils aus Vermögensbeteiligungen spätestens nach **15 Jahren** statt wie bisher nach 12 Jahren (§ 19a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- » Bei Rückwerb der Beteiligungen durch den Arbeitgeber ist nur die **gezahlte Vergütung** maßgeblich und nicht mehr der gemeine Wert (§ 19a Abs. 4 Satz 4 EStG).
- » Keine Besteuerung bei Ablauf des Dienstverhältnisses oder der Nachversteuerungsfrist, wenn der **Arbeitgeber** erklärt, die Haftung für abzuführende **Lohnsteuer** in Verbindung mit einem späteren Verkauf zu übernehmen (§ 19a Abs. 4a EStG).
- » Neben Anteilen von der Gesellschaft selbst werden jetzt auch übertragene **Anteile von Gesellschaftern** an Arbeitnehmer begünstigt (§ 19a Abs. 1 Satz 1 EStG).
- » Der Steueraufschub wird auch für vinkulierte Anteile gewährt (§ 19a Abs. 1 Satz 3 EStG).

2.2 Erweiterung des Anwendungsbereichs

Zusätzlich zu den Vorschriften der aufgeschobenen Besteuerung wird der Anwendungsbereich der Rege-



Bath

lungen erweitert. Es sollen zukünftig mehr Unternehmen die Möglichkeit haben, von den Begünstigungen zu profitieren. Die Privilegien können künftig genutzt werden, wenn die u.g. Schwellenwerte im Zeitpunkt der Übertragung oder in den sechs vorangegangenen Kalenderjahren nicht überschritten wurden. Die Gründung des Unternehmens darf jetzt bereits **20 Jahre** (bisher 12) zurückliegen (§ 19a Abs. 3 EStG).

Schwellenwerte	Bisher	Neu
Jahresumsatz oder Bilanzsumme	max. 50 Mio. € oder 43 Mio. €	max. 100 Mio. € oder 86 Mio. €
Zahl der Mitarbeiter	250	1.000

2.3 An die Beteiligungsart gebundene Voraussetzungen

Um die Vergünstigungen in Anspruch nehmen zu können, muss der Arbeitnehmer am Kapital des Unternehmens tatsächlich, nicht nur virtuell beteiligt werden. Dem Mitarbeiter müssen z.B. bei einer GmbH echte Kapitalanteile gewährt werden, was eine notarielle Vereinbarung erfor-

dert. Die Begünstigungen des § 19a EStG gelten auch dann, wenn die Beteiligung mittelbar über eine Personengesellschaft gewährt wird, was i.d.R. privatschriftlich erfolgen kann.

Hinweis: Die Ausweitung der Regelung des § 19a EStG auf Unternehmen in einem Konzern, bei denen der Arbeitnehmer nicht beschäftigt ist, war im Gesetzentwurf vorgesehen, wurde aber nicht umgesetzt.

3. Änderungen für alle Unternehmen

Neben der dargestellten Regelung für junge Unternehmen wurde allgemein für alle Unternehmen der Freibetrag für im Rahmen des Dienstverhältnisses unentgeltlich erhaltene oder verbilligt überlassene Anteile am Unternehmen des Arbeitgebers gem. § 3 Nr. 39 Satz 1 EStG von 1.440 € auf 2.000 € im Kalenderjahr erhöht. Im Gegensatz zu §19a EStG sind hier nach wie vor auch Anteile von Unternehmen i.S. des § 18 AktG begünstigt. Das heißt, dass z.B. auch Aktien von Konzerngesellschaften überlassen werden können, bei denen der Arbeitnehmer nicht beschäftigt ist.

KURZ NOTIERT

Kündigung wegen Arbeitszeitbetrugs auch nach widerrechtlicher Datenauswertung möglich

Die Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) gibt u.a. vor, wie eine Videoüberwachung ablaufen hat. Vor allem ist geregelt, wie lange erhobene Daten gespeichert und entsprechend verwertet werden dürfen. Dass aber auch eine Videoüberwachung, die gegen datenschutzrechtliche Grundsätze verstößt, zu einer Kündigung führen kann, zeigt ein kürzlich arbeitsgerichtlich geklärt Fall.

In dem vom BAG mit Urteil vom 29.6.2023 (Az.: 2 AZR 296/22) entschiedenen Fall war ein Arbeitnehmer in einer Gießerei beschäftigt, in der es eine Videoüberwachung gab, auf die auch durch entsprechende Schilder hingewiesen wurde. Der Arbeitnehmer betrat an einem Tag das Betriebsgelände – offensichtlich in der Absicht, diesen Tag bezahlt zu bekommen. Auf einen anonymen Hinweis zu angeblich regelmäßigem Arbeitszeitbetrug hin sah sich der Arbeitgeber die Aufzeichnungen an und musste feststellen, dass der Arbeitnehmer noch vor Schichtbeginn das Werksgelände wieder verlassen

hatte. Das hielt er für einen Arbeitszeitbetrug und kündigte dem Mann.

Der Arbeitnehmer legte dagegen eine Kündigungsschutzklage ein und meinte, dass er an dem Tag gearbeitet habe. Zudem unterlägen die Videos aus der Videoüberwachung einem Beweisverwertungsverbot und könnten in einem Kündigungsschutzprozess nicht berücksichtigt werden. Damit bekam er in den Vorinstanzen noch Recht.

Das BAG entschied allerdings anders. In einem Kündigungsschutzprozess bestehe grundsätzlich kein Verwertungsverbot für solche Aufzeichnungen aus einer offenen Videoüberwachung, die vorsätzlich vertragswidriges Verhalten des Arbeitnehmers belegen sollen. Dies gelte auch dann, wenn die Überwachungsmaßnahme des Arbeitgebers nicht vollständig im Einklang mit den Vorgaben der DSGVO stehe. Mit dieser Begründung verwies das BAG die Angelegenheit daher an die Vorinstanz (das zuständige LAG Niedersachsen) zurück.

Gewinnermittlung: Anforderungen an die passive Rechnungsabgrenzung

Der BFH hat sich jüngst mit den Voraussetzungen für die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens (RAP) bei zeitraumbezogenen Leistungen befasst.

Grundsätzlich ist bei der Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich für den Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Wegen der für eine Rechnungsabgrenzung erforderlichen zeitlichen Zuordenbarkeit des Entgelts („bestimmte Zeit“) muss die noch ausstehende Gegenleistung zeitbezogen oder periodisch aufteilbar sein. Ist der Zeitraum unbekannt, über den hinweg die geschuldete Leistung erbracht werden muss, steht nicht fest, in welchem Umfang die erhaltene Einnahme zu Ertrag geworden ist.

In seinem Urteil vom 26.7.2023 (Az.: IV R 22/20) hat der BFH nun insbesondere Folgendes herausgestellt:

» Eine Schätzung der „bestimmten Zeit“ als Tatbe-

standsvoraussetzung für eine passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Einnahmen ist zulässig, wenn sie auf „allgemeingültigen Maßstäben“ beruht. Daran fehlt es, wenn die angewendeten Maßstäbe auf einer Gestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, die geändert werden könnte.

» Eine Passivierung erhaltener Zahlungen für eine noch ausstehende zeitraumbezogene Leistung ist nicht als erhaltene Anzahlung, sondern nur unter den Voraussetzungen der passiven Rechnungsabgrenzung möglich.

Hinweis: Zudem wurde den Bilanzierenden durch das Jahressteuergesetz 2022 ein Wahlrecht eingeräumt (§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG): Danach kann der Ansatz eines RAP unterbleiben, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme den Betrag des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG (= 800 €) nicht übersteigt. Das Wahlrecht gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 enden, und ist einheitlich auszuüben.

Wohnungswechsel für besseres Homeoffice: Umzugskosten können absetzbar sein

Viele Berufstätige mit kleinen Wohnungen haben während der Corona-Pandemie gemerkt, dass sie durch die Arbeit von zu Hause aus plötzlich einen erheblich höheren Platzbedarf haben. Ein Ehepaar aus Hamburg hat folglich die Umzugskosten in eine größere Wohnung in der Steuererklärung als Werbungskosten abgesetzt. Über die Zulässigkeit sind sich die Gerichte bislang allerdings noch uneinig.

In dem konkreten Fall wohnte ein Ehepaar in einer Wohnung von 65 qm und arbeitete während der Corona-Pandemie (und danach) im Homeoffice. Da sich die beengten Platzverhältnisse und die fehlenden Arbeitszimmer als problematisch erwiesen, zog das Ehepaar im Juli 2020 in eine rund 110 qm große Wohnung mit zwei Arbeitszimmern unweit der bisherigen Wohnung. Die Umzugskosten setzte das Ehepaar als Werbungskosten in seiner Einkommensteuererklärung an. Das Finanzamt lehnte dies allerdings ab und verwies auf den bislang geltenden Grundsatz, wonach Umzüge nur als beruflich bedingt anerkannt werden können, wenn sich die Arbeitswege deutlich – um mindestens eine Stunde – verkürzen.

Das FG Hamburg gestand den Eheleuten im Urteil vom 23.2.2023 (Az.: 5 K 190/22) jedoch den Werbungskostenabzug zu und verwies auf die neue mobile Arbeitswelt. Nach Meinung der Finanzrichter hat der Umzug zu einer wesentlichen Verbesserung und Erleichterung der Arbeitsbedingungen geführt und war damit beruflich veranlasst. Die Einrichtung von zwei Arbeitszimmern war erforderlich, um die jeweiligen Tätigkeiten ausüben zu können. Darin lag der Grund für den Umzug – auf einen erhöhten Wohnkomfort war es den Eheleuten hingegen nicht angekommen.

Gegen dieses Urteil ist eine Revision beim BFH anhängig, so dass zunächst die höchstrichterliche Klärung abzuwarten bleibt. Wer Umzugskosten in einem gleichgelagerten Fall getragen hat, sollte diese zunächst in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten ansetzen.

Hinweis: Sollte das Finanzamt den Kostenabzug ablehnen, kann Einspruch eingelegt und unter Verweis auf den anhängigen BFH-Prozess ein Ruhen des Verfahrens erwirkt werden.

Abzinsung eines ratierlich gezahlten Kaufpreises: Zinsen sind Einkünfte aus Kapitalvermögen

Wenn ein zum Privatvermögen gehörender Gegenstand veräußert wird und die Kaufpreisforderung langfristig – d. h. für länger als ein Jahr – bis zu einem bestimmten Zeitpunkt gestundet wird, können Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig sein.

In dem zu dieser Konstellation ergangenen Urteil des FG Köln vom 27.10.2022 (Az.: 7 K 2233/20) wurde entschieden, dass die geleisteten Kaufpreisraten in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil aufzuteilen sind. Der Zinsanteil unterliegt als Ertrag aus sonstigen Kapitalforderungen der Einkommensteuer. Dies gilt auch dann, wenn die Vertragsparteien Zinsen nicht vereinbart oder sogar ausdrücklich ausgeschlossen haben. Unerheblich ist auch, dass der Vorteil der zinslosen Ratenzahlung beim Erwer-

ber der Schenkungsteuer unterliegt.

Fraglich ist, ob sich das FG Köln damit zu einem Beschluss des BFH (vom 12.9.2011, Az.: VIII B 70/09) aus 2011 in Widerspruch gesetzt hat. Damals hatte es der BFH als ernstlich zweifelhaft angesehen, ob die zinslose Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung unter Eheleuten zur einkommensteuerlichen Erfassung eines Zinsanteils führe, da zugleich die Voraussetzungen einer schenkungsteuerlichen freigebigen Zuwendung erfüllt seien.

Hinweis: Es bleibt daher abzuwarten, wie sich der BFH im anhängigen Revisionsverfahren (BFH-Az.: VIII R 1/23) zu dieser Konfliktsituation zwischen Ertrag- und Schenkungsteuerrecht positionieren wird.



Stonehenge

BONMOT ZUM SCHLUSS

*„Erfolg ist ein scheues Reh. Der Wind muss stimmen,
die Witterung, die Sterne und der Mond.“*

Franz Beckenbauer (11.9.1945 – 7.1.2024) war ein deutscher Fußballspieler, -trainer und -funktionär. Er gilt als eine der bedeutendsten Persönlichkeiten in der Geschichte des Fußballs und als einer der besten Fußballer aller Zeiten. Seine größten sportlichen Erfolge feierte Beckenbauer mit der deutschen Nationalmannschaft, deren Kapitän er ab 1971 war. Nach dem Gewinn der Fußball-Europameisterschaft 1972 führte er die Nationalmannschaft zum Titel der Weltmeisterschaft 1974 in Deutschland. Von 1984 bis 1990 war er als Teamchef tätig und führte die Mannschaft bei der Weltmeisterschaft 1990 auch als Trainer zum WM-Titel.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907 -0 | 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.

Die PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist sowohl Mitglied im deutschen Netzwerk gemäß § 319 b HGB als auch Mitglied von PKF Global, dem Netzwerk von Mitgliedsunternehmen von PKF International Limited. Jedes Mitgliedsunternehmen ist ein eigenständiges und rechtlich unabhängiges Unternehmen und übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für die Handlungen oder Unterlassungen der einzelnen nationalen oder internationalen Mitglieder oder Korrespondenzunternehmen von PKF Global. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.

„PKF“ und das PKF-Logo sind eingetragene Marken, die von PKF International Limited und deren Mitgliedsunternehmen verwendet werden. Sie dürfen nur von einem ordnungsgemäß lizenzierten Mitgliedsunternehmen des Netzwerks verwendet werden.