

SteuerBlick

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

Juni 2020

Inhaltsübersicht

1. „Corona-Krise“ – Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019?.....	1
2. Jahresabschlussfeier ausschließlich für Führungskräfte – Möglichkeiten der Pauschalbesteuerung	2
3. Bewertung von Rückstellungen: Deckelung auf den Wert der Handelsbilanz.....	2
4. Wichtige Klarstellung: Schenkung eines Kommanditantells unter Vorbehaltsnießbrauch kann begünstigt sein	3
5. Erweiterte Grundstücks Kürzung kann an ganz geringfügigen gewerblichen Einkünften scheitern	4

1. „Corona-Krise“ – Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019?

Aktuell steht bei den meisten Unternehmen die Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2019 an. Mittlerweile hat die Ausbreitung des Coronavirus deutliche Auswirkungen auf die Wirtschaft. Unternehmen sind in unterschiedlichster Weise betroffen, unmittelbar z.B. im Gastronomie-, Beherbergungs- oder Veranstaltungsgewerbe und im Einzelhandel sowie bei bestimmten Dienstleistungen, wie z.B. Frisören, oder auch mittelbar dadurch, dass Absatzmärkte nicht mehr in dem gewohnten Maße bedient werden können oder Lieferanten ausfallen. Insoweit stellt sich die Frage, ob dies Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019 hat:

» **Wertauffhellung versus Wertbegründung:** Bilanzuelle Konsequenzen könnten etwa in der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder in der Bildung von Rückstellungen liegen. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss sind grds. alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen. Unerheblich ist, dass diese erst später bekannt werden. Treten die Ursachen für einen bilanziell relevanten Sachverhalt erst nach dem Abschlussstichtag auf, liegt ein sog. wertbegründendes Ereignis vor, das auf Grund des Stichtagsprinzips erst in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Folgeperiode zu berücksichtigen ist. Bei der Qualifizierung der Auswirkungen des Coronavirus per 31.12.2019 als wertauffhellend oder wertbegründend ist zu berücksichtigen, dass die Ausbreitung einen fortdauernden Prozess und nicht ein zeitpunktbezogenes Ereignis darstellt. Erste Fälle von Infektionen sind zwar bereits Anfang Dezember 2019 bekannt geworden, damals aber noch regional begrenzt. Da erst die sprunghafte Ausweitung der Infektionen zu den aktuellen wirtschaftlichen Auswirkungen geführt hat (wie Schließung von Betrieben und dadurch bedingte Beeinträchtigungen von Liefer- und Absatzprozessen) und diese Ausweitung erst ab dem Januar 2020 aufgetreten ist, ist in der Regel davon auszugehen, dass Risiken im Zusammenhang mit dem Coronavirus als weltweite Gefahr wertbegründend einzustufen sind und dementsprechend die bilan-

ziellen Konsequenzen erst in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019 zu berücksichtigen sind.

» **Berichterstattung im Anhang:** Werden die Entwicklungen rund um das Coronavirus als wertbegründend eingestuft, ist im Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses zum 31.12.2019 hierüber zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ vorliegt. In dieser Nachtragsberichterstattung sind Art und finanzielle Auswirkungen des Vorgangs anzugeben. Ob die Ausbreitung des Coronavirus und die damit einhergehenden wirtschaftlichen Konsequenzen für das jeweilige Unternehmen von besonderer Bedeutung sind, muss im Einzelfall entschieden werden. Generell ist ein Vorgang von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Nachtragsberichterstattung die Entwicklung nach dem Abschlussstichtag von den Abschlussadressaten wesentlich anders beurteilt werden würde. Ohne Zweifel ist eine Berichterstattung erforderlich, wenn die jetzige Wirtschaftsentwicklung für das Unternehmen bestandsgefährdend ist.

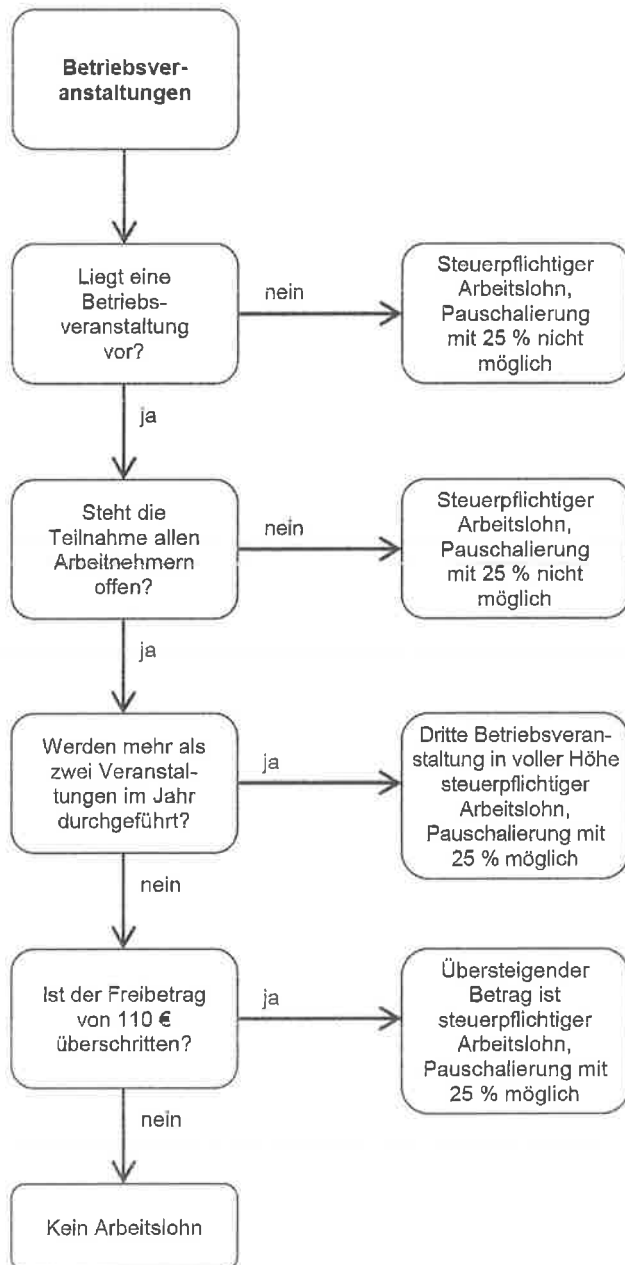
» **Lagebericht:** Muss wie bei der mittelgroßen und großen GmbH oder GmbH & Co. KG ein Lagebericht erstellt werden, so schlagen sich die aktuellen Entwicklungen regelmäßig in den Risikoberichten nieder. Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens führen können, es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens vermittelt wird. Dies ist für den Einzelfall zu prüfen.

• Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sind die Auswirkungen sorgfältig zu analysieren und die gewonnenen Erkenntnisse zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu dokumentieren. Von besonderer Bedeutung ist aktuell auch die Unterschrift der Geschäftsführer bzw. des Unternehmers unter Angabe des Datums unter dem Jahresabschluss, da dies den Zeitpunkt der Erstellung – und damit den Kenntnisstand – dokumentiert.

2. Jahresabschlussfeier ausschließlich für Führungskräfte – Möglichkeiten der Pauschalbesteuerung

Lädt der Arbeitgeber zu einer Betriebsveranstaltung ein, so ist regelmäßig gewünscht, dass die Arbeitnehmer nicht mit Lohnsteuer belastet werden. Insofern stellt sich zunächst die Frage, ob steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt und wenn ja, ob dieser vom Arbeitgeber mit 25 % pauschal versteuert werden kann. Die Grundfragen können mittels des folgenden Prüfschemas abgeklärt werden:



(Quelle: ABC des Lohnbüros 2020, Rz. 1394)

Einen in der Praxis häufig vorkommenden Fall hatte aktuell das Finanzgericht Münster zu klären. Streitig war, ob die Stpfl. die Lohnsteuer auf Zuwendungen an angestellte Führungskräfte aus Anlass einer Jahresabschlussfeier mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben durfte. Die Stpfl. betreibt in der Rechtsform einer

GmbH ein Industrieunternehmen. Für das Jahr 2015 optierte sie zur generellen Pauschalierung der Sachzuwendungen – insoweit kommt ein Pauschsteuersatz von 30 % auf alle Sachzuwendungen an die Mitarbeiter zur Anwendung. Ende Oktober 2015 fand eine Veranstaltung im betriebseigenen Gästehaus der Stpfl. statt. Bei dieser Veranstaltung handelte es sich um eine Jahresabschlussfeier, zu der nur angestellte Führungskräfte der Stpfl. eingeladen worden waren. Die Jahresabschlussfeier wurde pauschal mit 25 % versteuert, da es sich nach der Auffassung der Stpfl. um eine Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne handelte. Ein Freibetrag wurde nicht angesetzt. Die Finanzverwaltung ging dagegen im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung davon aus, dass die Veranstaltung nach § 37b EStG, also mit 30 % Pauschalsteuer, zu erfassen sei. Da die Veranstaltung nicht allen Mitarbeitern offen gestanden habe, handele es sich nicht um eine Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne und daher sei die übliche Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % nicht anwendbar.

Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 20.2.2020 (Aktenzeichen 8 K 32/19 E, P, L) die Ansicht des Finanzamtes bestätigt. Das Gericht stellt Folgendes heraus:

- » Die Stpfl. hat den Teilnehmern an der Jahresabschlussfeier steuerbaren Arbeitslohn in Höhe der von ihr getätigten Aufwendungen zugewendet. Bei der Jahresabschlussfeier handelt es sich auch nach der gesetzlichen Definition um eine Betriebsveranstaltung. Allerdings **kann der 110 €-Freibetrag nicht abgezogen werden**, weil die Jahresabschlussfeier nicht allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offenstand, sondern nur Führungskräften.
- » Auch eine Pauschalbesteuerung mit 25 % kommt wegen des **ingeschränkten Teilnehmerkreises** nicht in Betracht.
- » Einzubeziehen in die Zuwendung sind auch die Aufwendungen für die Dekoration des Gästehauses und die Projektleitung durch den Eventveranstalter. Die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach Kosten für die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung – z.B. Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters – nicht zu berücksichtigen sind, ist nach Ansicht des Finanzgerichts durch die gesetzliche Neuregelung überholt.

📌 Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob diese Fragen letztlich vom Bundesfinanzhof zu klären sind. In der Fachliteratur ist die Frage der Behandlung von Kosten für den Rahmen der Veranstaltung umstritten.

3. Bewertung von Rückstellungen: Deckelung auf den Wert der Handelsbilanz

Hinsichtlich Ansatz und Bewertung in der steuerlichen Gewinnermittlung mittels Bilanzierung (nicht also bei Einnahmen-Überschussrechnung) wird im Grundsatz auf die handelsrechtlichen Grundsätze

ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen. Im Grundsatz sind also die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsregeln auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn es ausdrückliche steuerliche Regeln zu Ansatz und/oder Bewertung gibt, die vorrangig zu berücksichtigen sind, so z.B. für die Abschreibung von Wirtschaftsgütern, Bewertung von Pensionsrückstellungen oder das steuerliche Verbot zur Bildung von Rückstellungen für Drohverluste.

Strittig war nun die **Bewertung von sonstigen Rückstellungen**. Im Grundsatz bestehen insoweit detaillierte Bewertungsvorgaben sowohl für die Handelsbilanz als auch für die Steuerbilanz. Es gilt:

- » **Handelsbilanz:** Rückstellungen sind mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, also den Kosten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme und unter Berücksichtigung einer Abzinsung auf den Bilanzstichtag mittels eines laufzeitäquivalenten Marktzinseszinses anzusetzen.
- » **Steuerbilanz:** Rückstellungen sind mit den Wertverhältnissen zum Bilanzstichtag und unter Berücksichtigung einer Abzinsung auf den Bilanzstichtag mittels eines gesetzlich festgelegten Zinssatzes von 5,5 % p.a. anzusetzen.

Im Ergebnis ergibt sich in den meisten Fällen nach diesen Vorgaben in der Steuerbilanz ein geringerer Rückstellungswert als in der Handelsbilanz. Anders ist dies allerdings bei **Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen** – in diesen Fällen liegt eher atypisch der handelsrechtliche Ansatz vielfach unter den steuerbilanziellen. Handelsrechtlich sind Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen über einen Zeitraum bis zum Ende der Erfüllung abzuzinsen. Demgegenüber ist steuerrechtlich eine Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung vorgesehen. So kann wegen des längeren Abzinsungszeitraums bei Sachleistungsrückstellungen handelsrechtlich ein niedrigerer Wertansatz für die Rückstellung anzusetzen sein. Für diesen Fall – im Urteilsfall ging es um die **Rekultivierung von Abbaugrundstücken** – hat nun der Bundesfinanzhof eine bislang strittige Frage geklärt. Und zwar sieht das Einkommensteuergesetz detaillierte Bewertungsregeln für diesen Fall vor, diese sind aber mit der Formulierung „höchstens insbesondere“ eingeleitet. Mit Entscheidung vom 20.11.2019 (Aktenzeichen XI R 46/17) hat der Bundesfinanzhof nun die bislang von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht bestätigt, dass dies so auszulegen ist, dass der Rückstellungsansatz nach oben begrenzt wird durch einen niedrigeren handelsrechtlichen Wert, auch wenn sich nach den steuerlichen Berechnungsvorgaben an sich ein höherer Ansatz ergeben würde. Insoweit sei nur der geringere Wert anzusetzen.

📌 Hinweis:

Gerade bei längeren Erfüllungszeiträumen für die Sachleistungsverpflichtung kann dies dazu führen, dass steuerlich ein deutlich niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungswert anzusetzen ist. In diesen unbefriedigenden Fällen bleibt für die Praxis nur, handelsrechtliche Möglichkeiten zu einem möglichst hohen Ansatz der Rückstellung auszuerschöpfen, um die begrenzende Wirkung dieser steuerlichen Regelung zumindest einzugrenzen.

4. Wichtige Klarstellung: Schenkung eines Kommanditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch kann begünstigt sein

In einem für die Praxis sehr wichtigen Urteil hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass der Eigentümer eines nießbrauchbelasteten Kommanditanteils Mitunternehmer sein kann und daher auch die schenkungsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen nicht ausgeschlossen ist. Dies vor dem Hintergrund, dass die umfangreichen schenkungsteuerlichen Begünstigungen bei der Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft voraussetzen, dass der Erwerber eine Mitunternehmerstellung einnimmt. Dieser muss also Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten können. Der Eintritt einer Mitunternehmerstellung ist in der Praxis bei der Übertragung von Kommanditanteilen unter Vorbehaltsnießbrauch nicht selten fraglich, da Anteile auch an recht junge, zum Teil minderjährige Kinder übertragen werden und sich die Eltern vielfach Erträge aus der Beteiligung oder vor allem auch **Stimm- und Verwaltungsrechte mittels eines Nießbrauchs zurückbehalten**.

Der Bundesfinanzhof stellt hierzu nun mit Urteil vom 6.11.2019 (Aktenzeichen II R 34/16) fest, dass die Frage, ob der Erwerber eine Mitunternehmerstellung einnimmt, auch in diesen Schenkungsfällen nach den üblichen ertragsteuerlichen Kriterien zu prüfen ist. Im Urteilsfall übertrug der an der A KG zu 50 % als Kommanditist beteiligte Stpfl. seinem damals 17 Jahre alten Sohn (B) einen Teilkommanditanteil, der 4 % seiner Kommanditeinlage entsprach. Bei der Übertragung wurde ein lebenslängliches Nießbrauchsrecht für den Stpfl. vereinbart. Diesem standen alle Nutzungen und Erträge sowie alle Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter zu. Der Stpfl. trug alle Lasten und Aufwendungen. Zudem erhielt er eine lebenslängliche Stimmrechtsvollmacht. Der Sohn verpflichtete sich, zu Lebzeiten des Stpfl. keine Verfügungen über den Gesellschaftsanteil zu treffen. Sollte der Sohn die Stimmrechtsvollmacht widerrufen, könnte der Stpfl. die Schenkung nach seinem Ermessen ganz oder teilweise widerrufen.

Im Einzelnen hat der Bundesfinanzhof es zur Begründung einer Mitunternehmerschaft noch als ausreichend angesehen, wenn die sog. „Stimm- und Verwaltungsrechte“ dem Nießbraucher überlassen werden und im Bereich der Grundlagengeschäfte der Gesellschafter der Zustimmung des Nießbrauchers bedarf, da umgekehrt auch der Nießbraucher im Bereich der Grundlagengeschäfte mangels Stimmrechts nicht ohne den Gesellschafter handeln kann. Der Bundesfinanzhof betrachtet jedoch den Kommanditisten mangels Mitunternehmerinitiative nicht mehr als Mitunternehmer, auch wenn dieser die Ausübung der Stimm- und Mitverwaltungsrechte dem Nießbraucher umfassend überlassen hat und dies auch für die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft gilt.

Im Urteilsfall hatte sich der Schenker die Stimmrechte an dem übertragenen Anteil vorbehalten. Dies hinderte nach Ansicht des Gerichts aber nicht daran, dass der

Erwerber Mitunternehmerinitiative entfalten konnte. Die Stimmrechtsvollmacht erlaubte dem Stpfl. lediglich die Ausübung des Stimmrechts, solange und soweit B damit einverstanden war. Zum einen war die Vollmacht zwar auf Lebenszeit erteilt, aber widerruflich. Zum anderen hindert sie B als Vollmachtgeber nicht, die Stimmrechte weiterhin selbst auszuüben. Die Bevollmächtigung beließ das Recht bei dem bisherigen Rechtsträger und schafft nur zusätzlich eine weitere Befugnis in der Person des Bevollmächtigten. Eine verdrängende Vollmacht, die den Vollmachtgeber von der Rechtsausübung ausschließt, wäre wegen Verstoßes gegen die Vorgaben des Bürgerlichen Gesetzbuchs unwirksam. Der Kommanditist, der Stimmrechtsvollmacht erteilt, bleibe Träger des Stimmrechts und sei im Verhältnis zur Gesellschaft auch weiterhin zur Ausübung seines Stimmrechts uneingeschränkt in der Lage. B hatte sich auch nicht im Innenverhältnis verpflichtet, sein Stimmrecht nicht auszuüben. Selbst in einem konkreten Konfliktfalle genießt die Stimmrechtsbefugnis des B im Innen- und Außenverhältnis Vorrang. Ob er deshalb den Widerruf der Schenkung zu befürchten hatte oder sich ggf. gegenüber dem Stpfl. schadenersatzpflichtig mache, sei unerheblich. Bis der Widerruf tatsächlich erfolgt, was nicht prognostiziert werden konnte, hatte sein Stimmrecht jedenfalls Bestand. Die Verpflichtung des B, zu Lebzeiten des Stpfl. keine Verfügungen über den Kommanditanteil oder diesbezügliche Vereinbarungen zu treffen, entspreche lediglich den gesetzlichen Regelungen und damit den Regeln des Nießbrauchs. Im Übrigen lag auch ein Mitunternehmerisiko bei B vor, da er an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt war.

☉ Handlungsempfehlung:

Damit werden vielfach so erfolgte und weiter sinnvolle Übertragungsvorgänge unter Nießbrauchsvorbehalt abgesichert. Allerdings ist stets im Einzelfall sehr sorgfältig die vorgesehene Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen und gründlich auszugestalten.

5. Erweiterte Grundstücks Kürzung kann an ganz geringfügigen gewerblichen Einkünften scheitern

Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten, aber wegen der Rechtsform – wie GmbH & Co. KG – an sich gewerbsteuerpflichtig sind, können bei der Gewerbesteuer die sog. erweiterte Grundstücks kürzung in Anspruch nehmen, welche im Ergebnis dazu führt, dass keine Gewerbesteuer anfällt.

Diese Begünstigung wird aber nur gewährt, wenn der Betrieb **ausschließlich eigenen Grundbesitz** (oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen) **verwaltet** und nutzt, die Tätigkeit insoweit also nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. Der Begriff der Ausschließlichkeit ist gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen. Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den im Gesetz genannten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, schließt grundsätzlich die erweiterte Kürzung aus, auch wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.

Ein aktuelles Urteil des Finanzgerichts Münster zeigt nun, wie eng diese Vorschrift ausgelegt wird und dass auch ganz geringfügige gewerbliche Tätigkeiten zum Verlust der steuerlichen Begünstigung insgesamt führen können. Im Urteilsfall ging es um ein **Grundstücksunternehmen** in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, welches an sich nur eigenen Grundbesitz verwaltete. Allerdings **betrieb dieses Unternehmen jeweils an einem Adventswochenende für drei Tage vier Weihnachtsstände** auf einem Weihnachtsmarkt. Dieser wurde von einem gemeinnützigen Verein veranstaltet. Den Reinerlös aus der Beteiligung an dem Weihnachtsmarkt ermittelte die Stpfl. im Wege einer vereinfachten Gewinnermittlung und der sich ergebende Saldo wurde jeweils im Folgejahr an den gemeinnützigen Verein gespendet. Hierfür wurden entsprechende Spendenbescheinigungen ausgestellt und die Spenden von der Gesellschaft steuerlich geltend gemacht.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass das Betreiben der vier Weihnachtsmarktstände in den Streitjahren für sich sämtliche Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt habe. Die Teilnahme am Weihnachtsmarkt sei kein zwingend notwendiger Teil einer Grundstücksverwaltung bzw. -nutzung. Auch dass der Gesellschaft letztlich hierdurch auf Grund der Spenden kein Gewinn verblieb, änderte an dieser Sichtweise nichts. Es handele sich um zwei getrennt zu betrachtende Vorgänge: Zunächst habe die Stpfl. einen Gewinn bzw. Reinerlös erwirtschaftet und anschließend diesen an den gemeinnützigen Verein überwiesen, der im Gegenzug eine Spendenbescheinigung ausgestellt habe. Im Hinblick auf die in Anspruch genommene erweiterte Grundstücks kürzung führte dies aus Sicht des Prüfers dazu, dass die Voraussetzungen für deren Anwendung nicht mehr vorgelegen hätten, da die Stpfl. nicht „ausschließlich“ Grundbesitz verwaltet habe. Damit war die Tätigkeit der Gesellschaft insgesamt der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Dieses Ergebnis bestätigte das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 21.1.2020 (Aktenzeichen 6 K 1384/18 G, F). Auch eine nur ganz geringfügige gewerbliche Tätigkeit (im Urteilsfall nur über drei Tage im Jahr und mit Einnahmen von unter 1 % der Gesamteinnahmen) sei schädlich im Hinblick auf die erweiterte Grundstücks kürzung. Eine Ausnahme vom Gebot der Ausschließlichkeit gelte nur für Nebengeschäfte, die regelmäßig nicht mehr zu den begünstigten Tätigkeiten gehören, aber im Einzelfall zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung sind. Eine unschädliche Nebentätigkeit liegt nach der Rechtsprechung etwa beim Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter vor, z.B. die Sicherstellung der Versorgung der Bewohner mit Kabelfernsehen.

☉ Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, wie **eng die Voraussetzungen für die erweiterte Grundstücks kürzung** sind. Im Zweifel sollten alle auch noch so geringfügigen Tätigkeiten, die als gewerbliche eingestuft werden könnten, unterlassen oder aber auf eine separate Parallelgesellschaft ausgelagert werden.