

# IV 2017

## Mandanteninformation

Nach der Wahl

Steuern

Zur Bestimmung fremdüblicher  
Darlehenszinsen im Konzern

Die Umsatzsteuerliche Organschaft

Steuerbefreiung von  
Sanierungsgewinnen

Zweites Bürokratienteilungsgesetz  
– BEG II

Beratungskosten beim Unternehmenserwerb  
– Aktivierungspflicht oder Aufwand?

Geringwertige Wirtschaftsgüter

Der Investitionsabzugsbetrag für kleine  
und mittlere Unternehmen

Mitteilungen zum Transparenzregister

Recht

Rule, Britannia!

Neuregelung der kaufrechtlichen  
Mängelhaftung zum 1.1.2018

BilRUG:

Wirtschaftsprüfung

Veränderte Voraussetzungen bei der  
Offenlegungsbefreiung von Jahresabschlüssen  
innerhalb von Konzernstrukturen





Liebe Leserinnen,  
liebe Leser,

das Jahr neigt sich dem Ende zu – die Jamaika-Runde aus Union, FDP und Grünen zeigt sich nach ersten Gesprächen zwar zuversichtlich, allerdings dürfte der Weg bis zu einem Koalitionsvertrag noch lang und steinig sein. Dabei dürfte insbesondere die Steuerpolitik ein hohes Konfliktpotenzial bei den Koalitionsverhandlungen, insbesondere zwischen den Grünen und Liberalen, bergen:

Während sich die Union und FDP über Steuererleichterungen für den „Mittelstandsbauch“ in einer Größenordnung von 15 bis 30 Mrd. Euro einig sind, haben die Grünen bisher keinen konkreten Standpunkt bezogen – Entlastungen bei der Einkommensteuer sind daher wahrscheinlich.

Anders jedoch die Ausgangslage beim Thema Ehegattensplitting: Während die Grünen im Ehegattensplitting eine „große Hürde für die Erwerbstätigkeit von Frauen“ sehen, sprechen sich sowohl die CDU wie auch die FDP explizit dagegen aus, die gemeinschaftliche Veranlagung bei der Einkommensteuer abzuschaffen.

Ein vergleichbares Bild bei der Erbschaftsteuer: Während Union und Liberale die Erbschaftsteuerregelungen grundsätzlich auf dem derzeitigen Stand belassen möchten, fordern die Grünen eine grundlegende Reform dieser Steuer.

Bezüglich des 1991 eingeführten Solidaritätszuschlags fordert die FDP im Hinblick auf den Ende 2019 auslaufenden Solidarpakt II die Abschaffung, während sich die Union diesbezüglich zurückhaltender äußert: langfristig spricht man sich für eine Abschaffung aus, bis 2021 sei aber nur eine Entlastung von vier Milliarden Euro realistisch. Die Grünen haben sich diesbezüglich noch nicht eindeutig positioniert.

Wird der Blick auf die Einführung neuer Steuern geworfen, zeigt sich ein interessantes Bild:

Bereits 2011 hatte die EU-Kommission einen Gesetzesentwurf für die Einführung einer Finanztransaktionsteuer, vergleichbar mit einer Umsatzsteuer auf Börsenumsätze, vorgelegt. Demnach sollte der Steuersatz 0,1 Prozent auf den Handel von Aktien und Anleihen und 0,01 Prozent für Derivate von Aktien und Anleihen betragen. Nach internen Kalkulationen der EU-Kommission ließen sich durch diese Steuer rund 50 Milliarden Euro einnehmen. Während die CDU und Grüne sich für eine rasche Umsetzung ausgesprochen haben, hat sich die FDP gegen die Einführung ausgesprochen.

Schließlich verlangen die Grünen zudem eine „Vermögenssteuer für Superreiche“, während die Christdemokraten und Liberale eine erneute Einführung der seit 1995 ausgesetzten Steuer strikt ablehnen.

Während der steuerpolitische kleinste gemeinsame Nenner einer Jamaika-Koalition mit Spannung abzuwarten bleibt, stehen anlässlich des Jahreswechsels praxisrelevante Steueränderungen an. Neben diesen hält die vorliegende Ausgabe weitere aktuelle Themen bereit. Wir wünschen Ihnen eine interessante und anregende Lektüre.

Dr. Ahmet Yilmaz

## Mandanteninformation

### Steuern

03 – 17

Nach der Wahl

Zur Bestimmung fremdüblicher Darlehenszinsen im Konzern

Die Umsatzsteuerliche Organschaft

Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen

Zweites Bürokratieentlastungsgesetz – BEG II

Beratungskosten beim Unternehmenserwerb – Aktivierungspflicht oder Aufwand?

Geringwertige Wirtschaftsgüter

Der Investitionsabzugsbetrag für kleine und mittlere Unternehmen

### Recht

18 – 21

Mitteilungen zum Transparenzregister

Rule, Britannia!

Neuregelung der kaufrechtlichen Mängelhaftung zum 1.1.2018

### Wirtschaftsprüfung

22 – 23

BiIRUG:

Veränderte Voraussetzungen bei der Offenlegungsbefreiung von Jahresabschlüssen innerhalb von Konzernstrukturen

## Nach der Wahl

### Die Sorge vor faulen Kompromissen

Der Wähler hat entschieden, und die Gewählten sind gezwungen, den nicht klaren Wählerwillen umzusetzen. Dieses ist nicht ganz einfach, da die Wahl einer Partei nur in den seltensten Fällen mit 100%iger Programmübereinstimmung erfolgt. Normalerweise ist schon die Wahl einer Partei ein Kompromiss. Nun liegen im Bett der Koalitionspartner sehr unterschiedliche Parteien. Deshalb ist es bei einer aus heutiger Sicht wohl kommenden Jamaika-Koalition das große Kunststück, aus viereckigen Rädern ein einigermaßen mindestens vier Jahre laufendes Gefährt zu entwickeln. Auch das geht nur im Kompromisswege, so dass wir in eine Kaskade von Kompromissen geraten. Aus der Sicht des Steuerrechts ist nur zu hoffen, dass mit großer Sorgfalt auch an die Umsetzung der Kompromisse gedacht wird.

Deutschland hat bereits ein sehr komplexes Steuerrecht. Möglicherweise ist dieses eine Folge der Demokratie. Man sollte aber den Mut haben, das Steuerrecht nicht noch komplexer zumachen, wenn es schon nicht reicht, eine Entschlackung hinzubekommen.

Leicht zu regeln sind Änderungen von Tarifen. Dieses regelt die EDV. Aus diesem Grunde dürfte die Abschaffung des berühmten Mittelstandsbauches mit einer Verschiebung der maximalen Progressionsstufe technisch ein Selbstläufer sein. Heftige Diskussionen wird es allerdings um die Höhe der Steuerentlastung geben. Auch die Abschaffung des Solidaritätszuschlages ist technisch einfach zu regeln. Die Frage wann und in welcher Höhe dieses geschieht, wird umstritten sein.

Große Einigung bestand auch vor der Wahl in der Abschaffung der Abgeltungssteuer. Die Abschaffung wäre ein bürokratischer Albtraum: Es muss im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen wieder eine Steuererklärung abgegeben werden. Die Verrechnung der Werbungskosten wäre zu prüfen. Haltefristen sind zu kontrollieren. Um Dividenden nicht doppelt zu besteuern, müsste wieder eine Sonderregelung eingeführt werden



mit dem wahrscheinlichen Ergebnis, dass die Abschaffung der Abgeltungssteuer wohl keine Mehreinnahmen brächte.

Ein Albtraum ist auch das viel diskutierte Familiensplitting (mit Kinderbonus neben Kindergeld und Kinderzuschlag) statt oder als Wahl zum Ehegattensplitting.

Das Bauen für Familien soll begünstigt werden. Die CDU hatte vorgeschlagen, zehn Jahre lang pro Kind und Jahr einen Zuschuss von 1200 € zu zahlen. Dabei müsste über 10 Jahre Kindesstatus und Änderung der Familienverhältnisse sowie der Selbstnutzung der Immobilie geprüft werden. Auch die andiskutierte eigentliche Minderung der Grunderwerbssteuer führt zu komplexen Problemen bei der Kompensation der Steuerausfälle der Länder durch den Bund.

Ob man vor diesem Hintergrund auf eine Entschlackung des deutschen Steuerrechts hoffen darf, muss bezweifelt werden. Ein fantastisches Gebiet wäre dabei die Mehrwertsteuer und die Erbschaftssteuer, deren Novellierung beim Betriebsvermögen so kompliziert wurde, dass schon wegen der Lesbarkeit des Gesetzestextes die Verfassungsfrage gestellt wurde.

Drücken wir also den Beteiligten der Koalitionsgespräche den Daumen für die Weisheit, die wir als Bürger auch nachvollziehen können.



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

[dr.wehberg@wehberg.de](mailto:dr.wehberg@wehberg.de)



# Zur Bestimmung fremdüblicher Darlehenszinsen im Konzern

## Ablehnung der Preisvergleichsmethode durch das FG Münster

Die Vergabe von konzerninternen Darlehen innerhalb eines Konzernverbundes gehört zur gängigen Unternehmenspraxis. Die steuerliche Anerkennung von Darlehensbeziehungen bei verbundenen Unternehmen hängt insbesondere davon ab, ob sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Dabei steht die Angemessenheit des Zinssatzes oftmals im Mittelpunkt der Diskussionen.

Mit seinem viel beachteten Urteil vom 07.12.2016 (13 K 4037/13) hat das Finanzgericht (FG) Münster kürzlich zur Bestimmung fremdüblicher konzerninterner Zinsen bei Einschaltung einer konzerneigenen Finanzierungsgesellschaft Stellung genommen.

### Zum Urteilssachverhalt

In den Jahren 1997 bis 2004 hatte eine niederländische Schwestergesellschaft mehrere Darlehen mit Laufzeiten zwischen drei bis sieben Jahren an eine deutsche GmbH ausgereicht. Die vereinbarten Darlehenszinsen lagen bei 5,5% bis 6,3%, während Sicherheiten nicht gestellt wurden. Die deutsche GmbH erhielt zudem von externen Banken weitere Darlehen, für die Zinsen zwischen 2,6% und 4,1% berechnet wurden. Diese Darlehen waren allerdings durch die Konzernmutter garantiert, während die GmbH hierfür eine entsprechende Garantiegebühr entrichtet hat.

Die deutsche GmbH dokumentierte die Angemessenheit der konzerninternen Zinsen in zwei Schritten, indem die Bonität der Darlehensnehmerin mittels einer von Standard & Poor's lizenzierten Bonitätssoftware ermittelt wurde, um anschließend vergleichbare Anleihen bei Bloomberg zu suchen. Demnach sollte die Fremdüblichkeit auf Basis der auch international üblichen externen Preisvergleichsmethode dokumentiert werden.

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass die Zinszahlungen der deutschen GmbH an die Schwester-

gesellschaft überhöht waren und qualifizierte diese Zinszahlungen teilweise als verdeckte Gewinnausschüttungen und setzte eine Einkünftekorrektur fest.

### Das Urteil des FG Münster

Das FG folgte dem Grunde nach der Auffassung der Betriebsprüfung:

Die Preisvergleichsmethode sei nur anwendbar, wenn der zu beurteilende Preis und der Fremdvergleichspreis auf zumindest im Wesentlichen identischen Leistungsbeziehungen beruhen. Angesichts der Bürgschaft der Muttergesellschaft sei diese Voraussetzung im Urteilsfall jedoch nicht erfüllt. Die verwendete Bonitätssoftware sei eine „Black Box“, deren Algorithmus nicht bekannt sei und daher auch nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden könne. Darüber hinaus wurde die grundsätzliche Eignung der Software für Zwecke des Fremdvergleichs bezweifelt, da die ermittelten Ratings für Anleihen geltend würden, nicht jedoch für Darlehenszwecke.

Im Ergebnis, so das FG Münster, sei die Kostenaufschlagsmethode vorliegend die geeignetste und anwendbare Methode. Dabei sei der angemessene Zins als Summe von Refinanzierungskosten und Eigenkapitalzins anzusehen: Zunächst erfolgt die Ermittlung der eigenen Kosten der Darlehensgeberin bezogen auf Eigen- und Fremdkapitaleinsatz. Die Kosten des Fremdkapitals werden mittels einer durchschnittlichen Refinanzierungsquote ermittelt. Im nächsten Schritt wird die Eigenkapitalquote nach dem Verhältnis von Eigenkapital zur Bilanzsumme ermittelt. Für den Eigenkapitaleinsatz hält das FG einen Faktor von 150% für angemessen. Übrige mit der Darlehensausreichung zusammenhängende Kosten wurden nach dem Verhältnis der Zinseinnahmen zu den gesamten Einnahmen der Darlehensgeberin geschätzt. Auf die ermittelten Kosten wurde ein Gewinnaufschlag von 5% angewandt.

DARLEHENSVERTRAG  
 VERRECHNUNGSPREISRICHTLINIEN  
 KOSTENAUFSCHLAGS  
 METHODE  
 ZINSSATZ  
 BEWEISVORSORGEPLICHT

ANGEMESSENHEIT

FREMDVERGLEICHS  
 GRUNDSATZ

LEISTUNGSBEZIEHUNG

BESTEUERUNG

ANWENDBARKEIT

Darüber hinaus seien die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 162 AO erfüllt. Denn die deutsche GmbH hätte ihre Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt. Das Gericht argumentiert, dass die Kostenaufschlagsmethode zu einer Beweisvorsorgepflicht der GmbH geführt habe, wonach diese bereits beim Abschluss des Darlehensvertrages hätte Sorge tragen müssen, dass die für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode erforderlichen Daten vorliegen müssen.

Schließlich stellte das FG Münster fest, dass die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, die die Preisvergleichsmethode für vorrangig anwendbar erklären, weder auf nationalem noch auf zwischenstaatlichem Recht basierten und daher für die Anwendung nationalen Rechts unbeachtlich seien.

### Würdigung des Urteils – Folgen für die Praxis

Das Urteil des FG Münster ist insgesamt überraschend und vermag nicht zu überzeugen. Die Gründe, aus denen das Gericht die Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode verwirft, sind nicht hinreichend stichhaltig. Entgegen der Auffassung des FG Münster sind die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode zur Bestimmung fremdüblicher Zinssätze erfüllt. Denn der Fremdvergleichsgrundsatz setzt nicht voraus, dass konzerninterne Finanzierungsgesellschaften funktional bankähnlich sein müssen. Vielmehr kommt es, wie bei allen konzerninternen Transaktionen auch, auf das Funktions- und Risikoprofil an. Dieser Aspekt ist durch das FG jedoch nicht hinreichend gewürdigt worden.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zur Bestimmung des Zinssatzes für das konzerninterne Darlehen einerseits nicht sachgerecht ist, andererseits die konkrete Ermittlung der Kostenbasis durch das FG Münster nicht nachvollziehbar ist.

Nicht nachvollzogen werden kann auch die Würdigung des FG, wonach die Schätzungsbefugnis eröffnet sei. Denn die deutsche GmbH hat ihre Mitwirkungspflicht nicht verletzt, da die zum Nachweis der Angemessenheit der Darlehenszinssätze über die Preisvergleichsmethode erforderlichen Unterlagen und Informationen vorgelegt wurden. Eine Beweisvorsorgepflicht für Unterlagen, die für eine andere als von der GmbH verwendete Methode erforderlich wären, kann weder aus dem Gesetz, noch aus der Rechtsprechung abgeleitet werden.

Es kann in der Praxis weiterhin davon ausgegangen werden, dass die Preisvergleichsmethode auch bei konzerninternen Darlehensbeziehungen anwendbar ist, auch dann, wenn besondere Umstände vorliegen, die dazu führen, dass die zu untersuchende Leistungsbeziehung nicht vollständig identisch ist. In diesen Fällen sind geeignete Anpassungsrechnungen vorzunehmen, um die externen Vergleichspreise auf die konkrete konzerninterne Transaktion zu übertragen. Denn gerade Kredite sind durch wenige Parameter, wie z.B. Laufzeit, Ausfallrisiko, Sicherheiten, Währung etc. vergleichsweise genau charakterisierbar.

Da gegen das Urteil des FG die Revision vor dem Bundesfinanzhof (BFH) anhängig ist, bleibt aus Sicht der Praxis zu hoffen, dass das praxisfremde und nicht nachvollziehbare Urteil des FG Münster „kassiert“ wird.



**Dr. Ahmet Yilmaz**

Wirtschaftsprüfer,  
 Steuerberater

[yilmaz@wehberg.de](mailto:yilmaz@wehberg.de)



# Die Umsatzsteuerliche Organschaft

## Grundlagen und aktuelle Entwicklungen

In den vergangenen Jahren gab es zahlreiche neue Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft, insbesondere zu den Eingliederungsvoraussetzungen und der Einbeziehung von Personengesellschaften in eine Organschaft. Inzwischen ist auch das Bundesfinanzministerium tätig geworden und hat mit Schreiben vom 26.05.2017 zur Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses zu diversen Aspekten der umsatzsteuerlichen Organschaft und zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften Stellung genommen.

Der vorliegende Beitrag widmet sich im ersten Teil den allgemeinen Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft. In der nächsten Folge werden die aktuellen Entwicklungen und Neuerungen näher vorgestellt.

### Einführung

Grundsätzlich werden rechtlich selbständige Einheiten auch als selbständiger Unternehmer im Sinne der Umsatzsteuer behandelt. Bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft werden dagegen mehrere rechtlich selbständige Unternehmen (Organgesellschaften) unter der Leitung eines Organträgers zu einer steuerlichen Einheit (umsatzsteuerlichen Organkreis) zusammengefasst. Hierfür sind bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen, auf die im weiteren Verlauf näher eingegangen wird. Die Wirkungen der Organschaft sind auf die im Inland belegenen Unternehmensteile beschränkt, d.h. eine im Ausland ansässige Organgesellschaft kann nicht Bestandteil eines inländischen Organkreises sein.

Liegen die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, sind die Organgesellschaften für umsatzsteuerliche Zwecke nicht mehr als selbständige Unternehmer zu behandeln, auch wenn sie rechtlich weiterhin eigenständig bleiben. Nur noch der Organträger gilt als Unternehmer und meldet als Steuerschuldner die Ein- und Ausgangsumsätze des gesamten Organkreises an die Finanzbehörde.

Als Folge der Organschaft unterliegen Leistungen, die die Mitglieder des Organkreises untereinander erbringen, nicht der Umsatzsteuer (sogenannte Innenumsätze). Leistungen an Leistungsempfänger außerhalb des Organkreises sind dagegen weiterhin nach den allgemeinen Regeln umsatzsteuerpflichtig.

Organschaften sind neben der Umsatzsteuer auch bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer möglich, wobei die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft im Umsatz- und Ertragsteuerrecht nicht deckungsgleich sind.

### Vorteile einer umsatzsteuerlichen Organschaft

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist insbesondere von großer Bedeutung für Konzerne und Unternehmensgruppen, denen Gesellschaften ohne oder nur mit teilweiser Vorsteuerabzugsberechtigung angehören, z.B. Banken, Versicherungen, Krankenhäuser, Alten- oder Pflegeheime. Aufgrund der Organschaft ist es Unternehmen in diesen Bereichen möglich, untereinander Leistungen zu erbringen, die nicht der Umsatzsteuer unterliegen. So können Vorsteuerbeträge vermieden werden, die auf Ebene des Leistungsempfängers nicht bzw. nicht vollständig abziehbar sind und damit einen erheblichen Kostenfaktor darstellen können.

Zudem bietet die Organschaft in der Regel auch administrative Vereinfachungen für den Steuerpflichtigen wie auch für die Finanzverwaltung, da für den gesamten Organkreis nur noch eine Umsatzsteuervoranmeldung bzw. eine Umsatzsteuererklärung abzugeben ist.

INLÄNDISCHER ORGANKREIS  
 KAPITALGESELLSCHAFTER  
 FINANZIELLE  
 ORGANISATORISCHE EINGLIEDERUNG  
 WIRTSCHAFTLICHE  
 ORGANTRÄGER  
 UMSATZSTEUERVORANMELDUNG

ORGANSCHAFT

VORSTEUERABZUGS  
 BERECHTIGUNG

UMSATZSTEUERERKLÄRUNG

FINANZVERWALTUNG

KÖRPERSCHAFTSTEUER  
 GEWERBESTEUER

## Voraussetzungen

Nach derzeitigem Gesetzeswortlaut liegt eine Organschaft vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist und insoweit der Organträger seinen Willen gegenüber den Organgesellschaften durchsetzen kann.

Als Organträger kommen dabei sowohl natürliche Personen, als auch Personen- oder Kapitalgesellschaften in Betracht.

Eine **finanzielle Eingliederung** ist gegeben, wenn der Organträger die Anteilmehrheit an der Organgesellschaft besitzt. Bei Übereinstimmung von Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnissen liegt eine finanzielle Eingliederung bei einer Beteiligung von mehr als 50% vor.

Die Voraussetzungen für eine **wirtschaftliche Eingliederung** liegen vor, wenn sich Organträger und Organgesellschaft gegenseitig wirtschaftlich fördern und ergänzen. Hierfür ist jedoch nicht erforderlich, dass die Organgesellschaft ausschließlich oder überwiegend für den Organträger tätig ist.

Die **organisatorische Eingliederung** setzt voraus, dass der Organträger auch im täglichen Geschäft in der Lage ist, seinen Willen in der Organgesellschaft umzusetzen. Dies ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der oder die Geschäftsführer der Organgesellschaft zugleich auch die Unternehmensleitung des Organträgers innehaben (= Personalidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft).

## Folgen bei fehlerhafter Beurteilung einer Organschaft

Liegen die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft (erstmalig) vor oder fallen später weg, treten die Rechtsfolgen automatisch ein, ohne dass insoweit ein Wahlrecht besteht oder es eines gesonderten Antrags bedarf.

Nicht selten kommt es in der Praxis vor, dass bestehende Organschaften nicht erkannt werden oder aber weiter von einer Organschaft ausgegangen wird, obwohl die erforderlichen Voraussetzungen beispielsweise nach einem Geschäftsführerwechsel nicht mehr vorliegen. Darüber hinaus gibt es auch immer wieder Fälle, in denen sich rechtliche Zweifel bei der Frage nach dem Vorliegen sämtlicher Eingliederungsmerkmale ergeben.

Wird irrtümlich von einer Organschaft ausgegangen und Leistungen im Organkreis ohne Umsatzsteuer abgerechnet, so besteht bei späterer Beanstandung durch die Finanzverwaltung **rückwirkend** eine Umsatzsteuerpflicht für diese Leistungen. Der Leistungsempfängerin steht dagegen der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt des Vorliegens einer ordnungsgemäßen Rechnung mit Steuerausweis zu – also in der Regel **nicht rückwirkend**. Als Folge kann es zu erheblichen Zinsbelastungen gem. § 233a AO kommen. Ist die Leistungsempfängerin nicht oder nur teilweise vorsteuerabzugsberechtigt, können sich auch hierdurch finanzielle Schäden ergeben.

## Praxishinweis

Insbesondere bei Gesellschafterwechseln oder Wechseln in der Geschäftsführung von Konzern- oder Gruppengesellschaften sollte regelmäßig geprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft weiterhin oder ggf. erstmalig vorliegen. Soll eine umsatzsteuerliche Organschaft vermieden oder begründet werden, sollte dies bei gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen ebenfalls bedacht werden.



**Stefanie Floren**

Dipl.-Finanzwirtin (FH),  
 Steuerberaterin

floren@wehberg.de



# Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen

## Gesetzliche Neuregelung

Die Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen hat in Deutschland eine lange Tradition und wird sowohl vom Gesetzgeber als auch von der Gerichtsbarkeit, der Finanzverwaltung und der Unternehmerschaft für notwendig erachtet. Bereits der Reichsfinanzhof (RFH) hat durch seine Rechtsprechung eine Rechtslage entwickelt, wonach Sanierungsgewinne nach Verrechnung mit Verlustvorträgen weder mit Einkommen- noch mit Körperschaftsteuer belastet wurden. Diese Nichtbesteuerung wurde in der Zwischenzeit teilweise durch gesetzliche Regelungen und teilweise durch den sogenannten Sanierungserlass des Bundesfinanzministeriums (BMF) beibehalten.

### Hintergrund der Neuregelung

Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28.11.2016, der am 08.02.2017 veröffentlicht wurde, verstößt der sog. Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27.03.2003, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009), auf dessen Grundlage in den vergangenen Jahren Sanierungsgewinne im Ergebnis nicht besteuert wurden, gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

Dass Sanierungsgewinne der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen sollen, hat der Gesetzgeber im Jahr 1997 ausdrücklich entschieden, indem er die bis dahin hierfür geltende gesetzliche Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 66 EStG a.F.) abschaffte. Der Finanzverwaltung soll es nach Meinung des Großen Senats daher verwehrt sein, diese Gewinne aufgrund eigener Entscheidung von der Besteuerung auszunehmen.

### Der bisherige Sanierungserlass

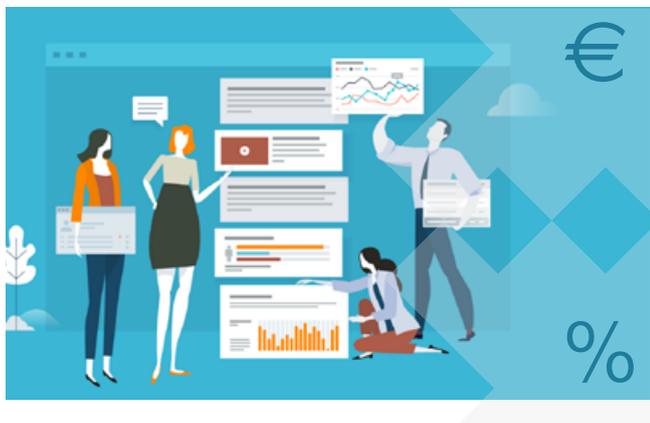
Bestimmte Maßnahmen, wie ein Forderungsverzicht, ein qualifizierter Rangrücktritt oder das Zuführen zusätzlicher Eigenkapitals zielen darauf ab, bei Unternehmen in der Krise das Eigenkapital zu erhöhen bzw. die Belastung mit Verbindlichkeiten zu verringern.

Diese Sanierung der Passivseite eines Unternehmens erhöht in der Regel den bilanziellen Gewinn, ohne dass es zu einem tatsächlichen Liquiditätszufluss kommt. Es entstehen grundsätzlich zu versteuernde Buchgewinne, die zu einer erheblichen Belastung für die in die Krise geratenen Unternehmen führen. Lagen sämtliche im Sanierungserlass genannten Voraussetzungen vor, wurden bisher von der Finanzverwaltung Steuerstundungen oder Steuererlasse ausgesprochen. Faktisch hatte die Finanzverwaltung damit die vom Gesetzgeber aufgehobene Steuerbefreiung im Wege einer Verwaltungsanweisung rückgängig gemacht.

### Neue Gesetzesregelung – § 3a EStG und § 3c Abs. 4 EStG

Werden Steuern auf Sanierungsgewinne erhoben, da der Sanierungserlass keine Anwendung (mehr) findet, verhindert dies die wirtschaftlich sinnvolle Sanierung von Unternehmen. Zu dieser Erkenntnis ist auch der Gesetzgeber gelangt, der schnell handelte und mit dem Gesetz vom 27.06.2017 u. a. die §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG sowie § 7b GewStG einführte, die Sanierungsgewinne von der Steuer befreien sollen. Das Grundgerüst der neuen gesetzlichen Regelung bildet die Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG a.F. bzw. der Sanierungserlass. Demnach sollen nur unternehmensbezogene Sanierungen eines sanierungsbedürftigen, sanierungsfähigen und sanierungswürdigen Unternehmens bei Sanierungsabsicht der Gläubiger berücksichtigt werden.

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3a EStG hat dabei zur Folge, dass zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte Verlustvorträge untergehen und im Sanierungsjahr entstehende negative Einkünfte nicht mit anderen positiven Einkünften des Sanierungsjahres oder der Folgejahre verrechnet werden können. Zudem sind steuerliche Wahlrechte im Sanierungsjahr und im Folgejahr gewinnmindernd auszuüben.



Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsgewinn in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsgewinn entsteht, nicht abgezogen werden (§ 3c Abs. 4 EStG). § 7b GewStG überträgt die o.g. Grundsätze auf die Ermittlung des Gewerbeertrags. Mit dieser Regelung wird auch die bislang geltende Unsicherheit im Hinblick auf die Gewerbesteuer beseitigt.

### Inkrafttreten der Neuregelung und Übergangsvorschriften

Die neuen Vorschriften sind grundsätzlich auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 08.02.2017 erlassen wurden. Allerdings unterliegen die Anwendungs- und Übergangsregelungen einem Inkrafttretensvorbehalt (sog. „Notifizierung“) durch die Europäische Kommission. Demnach treten die das Sanierungsprivileg betreffenden Vorschriften erst an dem Tag in Kraft, an dem die Kommission durch Beschluss feststellt, dass diese Regelungen entweder keine staatliche Beihilfen sind oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen.

Für die Praxis wünschenswert wäre es, wenn die Kommission zu dem Ergebnis käme, dass die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns keine Beihilfe darstellt. Sollte die Kommission nicht zustimmen, treten die entsprechenden gesetzlichen Neuregelungen nicht in Kraft. Die Sanierungsgewinne wären, soweit im Einzelfall keine sachlichen und persönlichen Gründe für eine Billigkeitsmaßnahme vorliegen, zu versteuern.

Für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 08.02.2017 ausgesprochen oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist der bisher geltende Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar. In allen übrigen Fällen werden Billigkeitsmaßnahmen in Form von abweichenden Steuerfestsetzungen und Stundungen nur noch unter Widerrufsvorbehalt vorgenommen, Erlass-

entscheidungen werden ganz zurückgestellt. Gemäß dem Widerrufsvorbehalt ist die abweichende Festsetzung / Stundung zu widerrufen, wenn eine gesetzliche Regelung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungserträgen in Kraft tritt oder bis zum 31. Dezember 2018 nicht in Kraft getreten ist.

### Fazit

Der Beschluss des Großen Senats vom 28.11.2016 hat eine Phase der Unsicherheit bezüglich der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen eingeläutet, die auch mit der zeitnah beschlossenen Gesetzesänderung aufgrund des Inkrafttretensvorbehalts noch nicht beendet ist. Im Großen und Ganzen wurde vom Gesetzgeber der Rechtszustand wiederhergestellt, der bis zur Entscheidung des Großen Senats galt. Sämtliche Vorschriften zum Sanierungsprivileg treten jedoch erst in Kraft, wenn die Europäische Kommission ihre Zustimmung in Bezug auf die beihilferechtliche Unbedenklichkeit gegeben hat.

Zu begrüßen ist hingegen die schnelle Umsetzung im Gesetzgebungsverfahren sowie das BMF-Schreiben vom 27.04.2017, das die weitere Vorgehensweise bis zum Inkrafttreten der gesetzlichen Regelungen für die Praxis aufzeigt.

Folglich bleibt für eine Rechtssicherheit im Hinblick auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen auf eine zeitnahe und positive Entscheidung der Europäischen Kommission zu hoffen.



**Marc Geisler**

Dipl.-Finanzwirt (FH),  
Steuerberater

[geisler@wehberg.de](mailto:geisler@wehberg.de)



# Zweites Bürokratieentlastungsgesetz – BEG II

## Entlastung für kleine und mittelständische Unternehmen

Der Bundesrat hat am 12.05.2017 dem Zweiten Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz – BEG II) zugestimmt. Der Fokus des Gesetzes liegt auf der Entlastung kleiner und mittelständischer Unternehmen von unnötigem Bürokratieaufwand. Insbesondere sehr kleine Betriebe mit zwei bis drei Mitarbeitern sollen von den Erleichterungen des BEG II profitieren.

Praxisrelevante Neuerungen ergeben sich insbesondere bei folgenden steuerlichen Themen:

- *Verkürzung der Aufbewahrungspflicht für bestimmte Lieferscheine*
- *Anhebung der Grenzbeträge zur quartalsweisen Abgabe von Lohnsteueranmeldungen*
- *Erhöhung der Pauschalierungsgrenze für kurzfristige Beschäftigte*
- *Anhebung der Grenze des Schwellenwertes für umsatzsteuerliche Kleinbetragsrechnungen*
- *Anhebung der Grenzbeträge für die Aufnahme in ein Verzeichnis für Anlagevermögen*

Die Änderungen aus dem steuerlichen Bereich werden in dem nachfolgenden Artikel näher vorgestellt. Die Neuerungen treten größtenteils bereits rückwirkend zum 01.01.2017 in Kraft.

### **Verkürzung der Aufbewahrungspflicht für bestimmte Lieferscheine**

Nach bisheriger Regelung waren Lieferscheine als empfangene oder abgesandte Handels- oder Geschäftsbriefe sechs Jahre aufzubewahren, auch wenn sich alle relevanten Informationen aus den entsprechenden zugehörigen Rechnungen ergaben. Die Aufbewahrungspflicht verlängerte sich für Lieferscheine, die als Buchungsbeleg dienten, auf zehn Jahre.

Mit dem BEG II endet die Aufbewahrungspflicht ab dem 01.01.2017 für empfangene Lieferscheine grundsätzlich bereits mit dem Erhalt der Rechnung und für abgesandte Lieferscheine mit dem Versand der Rechnung, soweit diese Rechnungen alle relevanten Informationen enthalten.

Lieferscheine sollten allerdings nicht voreilig vernichtet werden. Lieferscheine, die beispielsweise Bestandteil einer umsatzsteuerlichen Rechnung sind, müssen zusammen mit dieser weiterhin aufbewahrt werden. In einzelnen Fällen dienen Lieferscheine auch als Nachweis für eine Steuerbefreiung (Ausfuhren oder innergemeinschaftliche Lieferungen), was ein Vorhalten dieser Unterlagen weiterhin erforderlich macht. Auch Lieferscheine, die als Buchungsbeleg dienen, sind unverändert zehn Jahre aufbewahrungspflichtig. Soweit Lieferscheine für das Verständnis steuerlicher Sachverhalte notwendig sind, kann sich die steuerliche Aufbewahrungspflicht auch aus den allgemeinen Grundsätzen der GoBD ergeben.

Zudem ist auch die handelsrechtliche Aufbewahrungspflicht für Lieferscheine zu beachten, die unverändert bestehen bleibt. § 257 HGB enthält u.a. Regelungen zum Umfang und den Fristen der kaufmännischen Aufbewahrungspflicht von Unterlagen, welcher eine Dokumentations- und Beweissicherungsfunktion zukommt. Die Aufbewahrungspflicht für empfangene Handelsbriefe und die Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe beträgt gem. § 257 Abs. 4 HGB sechs Jahre.

Die Vernichtung von Lieferscheinen ist aus den vorgeannten Gründen daher auch zukünftig nicht ohne weiteres möglich und macht ggf. zusätzliche Prüfschritte im Unternehmen erforderlich.

### **Anhebung der Grenzbeträge zur quartalsweisen Abgabe von Lohnsteueranmeldungen**

Bisher kann eine quartalsweise statt einer monatlichen Abgabe von Lohnsteueranmeldungen erfolgen, wenn die an das Finanzamt abzuführende Lohnsteuer mehr als 1.080 EUR, aber nicht mehr als 4.000 EUR jährlich beträgt.

Mit dem BEG II wird die Obergrenze ab 2017 auf 5.000 EUR angehoben. So kann zukünftig auch bei einer größeren Anzahl an Arbeitnehmern auf eine monatliche Lohnsteueranmeldung verzichtet werden.



## Erhöhung der Pauschalierungsgrenze für kurzfristige Beschäftigte

Unter bestimmten Voraussetzungen hat der Arbeitgeber bei kurzfristig Beschäftigten das Wahlrecht, die Lohnsteuer pauschal mit 25% des Arbeitslohns zu erheben. Bisher ist die Pauschalierung der Lohnsteuer nur bei einem durchschnittlichen Tageslohn von 68,00 EUR zulässig. Der durchschnittliche Tageslohn darf während der Beschäftigungsdauer nicht überschritten werden.

Durch das BEG II erfolgt nun eine Erhöhung des zulässigen durchschnittlichen Tageslohns für die Pauschalierung der Lohnsteuer auf 72,00 EUR. Die Anpassung folgt damit der Erhöhung des Mindestlohnes, der zum 01.01.2017 von 8,50 EUR auf 8,84 EUR angehoben wurde.

## Anhebung des Schwellenwertes für umsatzsteuerliche Kleinbetragsrechnungen

Für Kleinbetragsrechnungen gelten auch bisher schon aus umsatzsteuerlicher Sicht weniger formale Anforderungen, als bei einer „normalen“ Rechnung. Auf Name und Adresse des Käufers, Rechnungsnummer sowie Ausweis des Nettobetrags und der Umsatzsteuer kann bei Kleinbetragsrechnungen verzichtet werden. Die Regelung bietet insbesondere eine Erleichterung bei Bargeschäften und ist für Unternehmen von hoher praktischer Relevanz.

Mit dem BEG II wird die Wertgrenze für Kleinbetragsrechnungen nun rückwirkend ab dem 01.01.2017 von 150,00 EUR auf 250,00 EUR angehoben. Entscheidend für die Anwendung ist dabei das Leistungsdatum.

## Anhebung der Grenzbeträge für die Aufnahme in ein Verzeichnis für Anlagevermögen

Unter bestimmten Voraussetzungen kann für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eine Sofortabschreibung vorgenommen werden. Hierbei sind bestimmte

steuerliche Aufzeichnungspflichten zu beachten und die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen.

Um Unternehmen von diesen Aufzeichnungspflichten zu entlasten, wurde mit dem BEG II die Wertgrenze für die Aufnahme in dieses Verzeichnis von 150,00 EUR auf 250,00 EUR angehoben. Die Neuregelung gilt erstmals für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden.

Ergänzend wird auf den Beitrag „Geringwertige Wirtschaftsgüter“ in dieser Ausgabe verwiesen.

## Fazit

In einzelnen Bereichen, wie zum Beispiel der Anhebung der Grenze für die Abgabe von quartalsweisen Lohnsteueranmeldungen und auch der Erhöhung der Grenze für Kleinbetragsrechnungen, führen die Änderungen durch das BEG II zu tatsächlichen Entlastungen der Unternehmen.

In der Verkürzung der Aufbewahrungspflicht von Lieferscheinen ist allerdings nicht zwingend eine Entlastung zu sehen, da weiterhin geprüft werden muss, welche Lieferscheine tatsächlich vernichtet werden dürfen und welche Lieferscheine beispielsweise als Bestandteil einer umsatzsteuerlichen Rechnung länger aufzubewahren sind. Offen bleibt ebenso die Frage, ob die Unterlagen aufzeichnungs- und/oder aufbewahrungspflichtig i.S.d. GoBD sind.



**Lisa Müller**

B.Sc. Wirtschaftswissenschaft,  
Steuerassistentin

[mueller@wehberg.de](mailto:mueller@wehberg.de)



# Beratungskosten beim Unternehmenserwerb – Aktivierungspflicht oder Aufwand?

Ein Dauerbrenner in der Praxis

Beim Erwerb von Unternehmensanteilen fallen beim Erwerber neben dem Kaufpreis oftmals beträchtliche Rechts- und Steuerberatungskosten an. In der Praxis stellt sich regelmäßig die Frage, ob die Akquisitionsaufwendungen als Anschaffungsnebenkosten zu beurteilen und damit aktivierungspflichtig sind oder als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu qualifizieren sind. Während Unternehmen insbesondere beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften („Share Deal“) an einer sofortigen Aufwandsverrechnung der Transaktionskosten interessiert sind, sind die fiskalischen Interessen gegenläufig.

## Begriff der Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten

Der handels- und steuerrechtliche Ansatz einer Beteiligung erfolgt mit den Anschaffungskosten (§§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG). Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem gezahlten Kaufpreis, den Anschaffungsnebenkosten sowie den nachträglichen Anschaffungskosten zusammen. Steuerrechtlich gibt es keine eigenständige Definition für den Begriff der Anschaffungskosten, sodass aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch steuerlich auf die handelsrechtliche Definition zurückgegriffen wird.

Aufwendungen sind nach handels- und steuerrechtlichen Voraussetzungen aktivierungspflichtig, wenn sie im direkten wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb stehen und einzeln zurechenbar sind. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein rein kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang nach Auffassung der Rechtsprechung nicht ausreicht, um die Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten zu qualifizieren. Vielmehr wird vorausgesetzt, dass die angefallenen Aufwendungen bei einer wirtschaftlichen Betrachtung dem Anschaffungsvorgang dienen müssen. Somit ist für das Vorliegen aktivierungspflichtiger Anschaffungsnebenkosten

ein Anschaffungsvorgang unerlässlich. Grundsätzlich können nur Aufwendungen aktivierungspflichtiger Bestandteil der Anschaffungskosten sein, wenn diese im bereits laufenden Anschaffungszeitraum angefallen sind. Fehlt es an einem bereits begonnenen Anschaffungsvorgang, sind die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen grundsätzlich abzugsfähiger Aufwand. Ein Anschaffungsvorgang beginnt mit der ersten Handlung des Erwerbers, die mit dem Zweck durchgeführt wird, die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu erwerben. Die eindeutige Identifikation des Zeitpunkts des Beginns des Anschaffungsvorgangs ist somit für die bilanzielle Behandlung der Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten überaus bedeutsam.

## Qualifizierung der angefallenen Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten

Insbesondere bei dem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist die Qualifizierung des Anschaffungskostenzeitraums von zentraler Bedeutung. In der zeitlichen Reihenfolge kommt es in der Praxis regelmäßig vor, dass Aufwendungen bereits vor dem tatsächlichen Beteiligungserwerb anfallen. Es ist strittig, ob diese vorgelagerten Aktivitäten als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren oder als laufender Aufwand zu klassifizieren sind.

Grundsätzlich können Anschaffungskosten für den Erwerb einer Beteiligung erst entstehen, wenn ein Erwerbsentschluss gefasst ist. Diese Ansicht muss zwangsläufig auch für das Entstehen von Anschaffungsnebenkosten gelten. Es bedarf also einer Abgrenzung zwischen Aufwendungen, die der Entscheidungs- bzw. Erwerbsfindung dienen und Aufwendungen, die nach bereits getroffener Erwerbsentscheidung anfallen. Gerade bei komplexen Unternehmenstransaktionen ist eine so spezifische Abgrenzung der Aufwendungen jedoch oftmals schwierig und ermessensbehaftet.

## DUE DILIGENCE

ERWERBSSENTSCHLUSS

ANSCHAFFUNGSKOSTENZEITRAUM

ABGRENZUNGSPROBLEMATIK

LAUFENDER AUFWAND

KAPITALGESELLSCHAFTEN

„SHARE DEAL“

UNTERNEHMENSTRANSAKTIONEN

„LETTER OF INTENT“

ERWERBSENTSCHEIDUNG

Diese Abgrenzungsproblematik war in der Vergangenheit Gegenstand grundlegender Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH). Darin vertritt der BFH die Auffassung, dass Akquisitionskosten, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb stehen, grundsätzlich als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sind. Die Aktivierung erfolgt jedoch nur unter der zwingenden Voraussetzung, dass die Aufwendungen nach einer „grundsätzlich gefassten“ Erwerbsentscheidung anfallen.

Offen gelassen hat der BFH indes die Frage, zu welchem Zeitpunkt oder an welchem Ereignis eine „grundsätzliche“ Erwerbsentscheidung festzumachen ist. Mangels Objektivierbarkeit sind allerdings Diskussionen in der Praxis vorprogrammiert. So sah das Finanzgericht (FG) Köln bereits in der Unterzeichnung eines „Letter of Intent“ eine „grundsätzlich gefasste“ Erwerbsentscheidung. Nach Auffassung des FG seien fortan alle Aufwendungen, z.B. Kosten für die Due Diligence, als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Das FG Köln argumentiert, dass eine Due Diligence Prüfung nur in Auftrag gegeben werde, wenn eine „grundsätzliche“ Erwerbsentscheidung bereits getroffen sei. Es sei lebensfremd anzunehmen, dass ein Zielunternehmen einen Kaufinteressenten einen derart tiefen Einblick auf Unternehmensinterna gestatte, ohne dass ein ernsthaftes Kaufinteresse bestünde. Diese Ansicht überrascht insoweit, als sie verkennt, dass der „Letter of Intent“ gerade keine rechtliche Bindungswirkung enthält. Auch die Ansicht, dass bereits bei Durchführung einer Due Diligence eine „grundsätzlich“ gefasste Erwerbsentscheidung getroffen sei, ist praxisfremd. Ein ökonomisch handelnder Erwerber wird eine Kaufentscheidung vielmehr erst treffen, wenn ihm alle entscheidungsrelevanten Informationen vorliegen. Vorrangiges Ziel einer Due Diligence ist die Beschaffung genau dieser entscheidungsrelevanten Informationen.

### Folgen für die Praxis

Angesichts der Niedrigzinsphase sind in den letzten Jahren vermehrt Unternehmenstransaktionen zu beobachten, während die steuerliche Behandlung von Transaktionskosten oftmals Gegenstand von Diskussionen im Rahmen von Betriebsprüfungen ist. Es zeigt sich, dass die steuerliche Behandlung von Transaktionskosten im Vorfeld eines Unternehmenserwerbs in der Praxis ermessens- und streitbehaftet ist. Eindeutig ist, dass Rechts- und Beratungskosten, die nach der Erwerbsentscheidung anfallen, zu aktivieren sind. Wann die Erwerbsentscheidung tatsächlich getroffen ist, lässt sich oftmals nicht objektivieren. Während die Finanzverwaltung dazu tendiert, einen möglichst frühen Zeitpunkt für den Erwerbsentschluss anzunehmen, zeigt die Unternehmenspraxis, dass die Erwerbsentscheidung in der Regel erst zu einem weitaus späteren Zeitpunkt, oftmals erst nach Abschluss der Due Diligence, tatsächlich getroffen wird. Gerade bei immer komplexer werdenden Unternehmenstransaktionen, z.B. im Rahmen von Auktionsprozessen, ist die eindeutige Identifikation eines konkreten Ereignisses als Indikator für eine grundsätzliche gefasste Erwerbsentscheidung kaum möglich. Eine Einzelfallbetrachtung ist daher unerlässlich.



**Christina Schürmann**

M.A. Finance/Controlling

[schuermann@wehberg.de](mailto:schuermann@wehberg.de)



# Geringwertige Wirtschaftsgüter

Neue Abschreibungsregelungen ab dem 01.01.2018

Bereits seit 2010 besteht für Unternehmer grundsätzlich, unabhängig ihrer Gewinneinkunftsart, ein steuerliches Wahlrecht bei der Abschreibung von Geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG). Zulässig sind dabei drei unterschiedliche Methoden:

- *Regelabschreibung nach § 7 EStG (lineare Abschreibung)*
- *Sofortabschreibung bei Anschaffungskosten zwischen EUR 150 und EUR 410 (§ 6 Abs. 2 EStG)*
- *Poolabschreibung bzw. Bildung eines Sammelpostens bei Anschaffungskosten zwischen EUR 150 und EUR 1.000 (§ 6 Abs. 2a EStG)*

Die Wahl zwischen der Sofortabschreibung und der Bildung eines Sammelpostens kann pro Wirtschaftsjahr für alle Wirtschaftsgüter zwischen EUR 150 und EUR 1.000 nur einheitlich ausgeübt werden. Die Anwendung beider Methoden innerhalb eines Jahres ist nicht zulässig. Bei Anschaffungskosten bis zu EUR 150 müssen die Wirtschaftsgüter in keinem gesonderten Verzeichnis geführt werden. In diesen Fällen ist ein Sofortabzug als Betriebsausgabe stets möglich.

Sowohl durch das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz wie auch durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen wurden für die Geringwertigen Wirtschaftsgüter neue Abschreibungsregelungen definiert, die ab dem 01.01.2018 Anwendung finden. Im Wesentlichen werden die vorgenannten Wertgrenzen durch die neuen gesetzlichen Regelungen angehoben. Der nachfolgende Artikel gibt einen Überblick über die aktuellen Änderungen und zeigt möglichen Handlungsbedarf auf.

## Geringwertige Wirtschaftsgüter

Bewegliche und selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 410 (netto) nicht überschreiten, werden als geringwertige

Wirtschaftsgüter bezeichnet. Zu den Anschaffungskosten zählen dabei der Anschaffungspreis gemindert um eventuelle Anschaffungspreisänderungen, wie Skonti oder Rabatte, sowie die nachträglichen Anschaffungskosten, also alle Kosten, die in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Anschaffung entstanden sind.

## GWG-Sofortabschreibung

Bislang können Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten im Wert von EUR 150 bis EUR 410 im Zeitpunkt ihrer Anschaffung sofort abgeschrieben und als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Voraussetzung ist das Vorliegen eines entsprechenden GWG-Verzeichnisses. Sowohl der Tag der Anschaffung bzw. Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes als auch die Anschaffungs- bzw. Herstellkosten müssen darin ausgewiesen werden. In der Regel sind diese Angaben aus der Buchhaltung, z.B. auf dem jeweiligen Kontoblatt, ersichtlich. In diesen Fällen kann auf ein gesondertes Verzeichnis verzichtet werden. Auch für Wirtschaftsgüter bis EUR 150 ist ein gesondertes Verzeichnis nicht erforderlich.

Mit Wirkung zum 01.01.2018 ist zukünftig eine Sofortabschreibung bei GWGs mit Anschaffungskosten bis zu EUR 800 möglich. Eine Erleichterung der besonderen Aufzeichnungspflichten wird durch das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz umgesetzt. Danach müssen Wirtschaftsgüter mit einem Wert unter EUR 250 nicht mehr gesondert in einem Verzeichnis erfasst werden.

## Poolabschreibung

Alternativ zur GWG-Sofortabschreibung können Steuerpflichtige die in § 6 Abs. 2a EStG geregelte „Poolabschreibung“ nutzen. Diese gilt nur für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Anschaffungs- bzw. Herstellkosten zwischen EUR 150



und EUR 1.000. Wie bereits eingangs aufgeführt, ist das Wahlrecht zur Poolabschreibung innerhalb eines Wirtschaftsjahres einheitlich auszuüben. Eine GWG-Abschreibung für einzelne Wirtschaftsgüter mit einem Wert von bis zu EUR 410 (ab 2018: EUR 800) ist dann nicht mehr möglich. Bis zu einem Wert von EUR 250 kann aber zukünftig noch die Sofortabschreibung angewendet werden.

Bei Anwendung der Poolabschreibung werden alle entsprechenden Wirtschaftsgüter eines Wirtschaftsjahres in einem Sammelposten aufgenommen und über 5 Jahre hinweg linear mit jeweils 1/5 pro Jahr abgeschrieben. Abgänge einzelner Wirtschaftsgüter aufgrund von Veräußerungen oder Verschrottung bleiben unberücksichtigt.

Trotz Anhebung der GWG-Grenze auf EUR 800 besteht auch ab dem 01.01.2018 weiterhin die Möglichkeit zur Bildung eines Sammelpostens. Lediglich die untere Wertgrenze der Wirtschaftsgüter wurde für Jahre ab 2018 von EUR 150 auf EUR 250 angehoben. Die Obergrenze von EUR 1.000 bleibt weiterhin bestehen.

### Lineare Abschreibung

Handelt es sich um Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten den Betrag von EUR 1.000 überschreiten, findet weder die GWG-Sofortabschreibung noch die Poolabschreibung Anwendung. Die Wirtschaftsgüter müssen entsprechend aktiviert und über die Nutzungsdauer laut AfA-Tabelle abgeschrieben werden.

### Handlungsempfehlung

Der Gesetzgeber hat mit den zuvor erläuterten Änderungen nur die jeweiligen Wertgrenzen der GWG-Abschreibung und der Poolabschreibung angepasst. Das eigentliche System der Abschreibung, also das Wahlrecht hinsichtlich der Abschreibungsmethode, bleibt davon unberührt.

Neben den aus dem Gesetz resultierenden Vereinfachungseffekten können diverse Liquiditätsvorteile aus den geänderten Wertgrenzen der Sofortabschreibungen entstehen. Die Anhebung der GWG-Grenze soll eine Steuerentlastung erzeugen und den Unternehmen dadurch Freiraum für neue Investitionen bieten.

Durch die Änderungen sollen vorrangig Mittelständler und Handwerksbetriebe entlastet und deren Investitionen gefördert werden. Von der Neuregelung profitieren vor allem Unternehmer, die kleinere Anschaffungen direkt im Jahr des Erwerbs als Betriebsausgabe geltend machen wollen. Die Verlagerung von Investitionen, die wertmäßig zwischen EUR 410 und EUR 800 liegen, in das Jahr 2018, kann sich daher vorteilhaft auswirken.

Die Bildung eines Sammelpostens bringt durch die Neuregelungen hingegen nur noch wenig Nutzen, da keine Anpassung der Wertobergrenze erfolgte. In der Vergangenheit war die Bildung des Sammelpostens regelmäßig steuerlich vorteilhaft, wenn es sich um Wirtschaftsgüter mit Werten von EUR 410 bis EUR 1.000 und einer Nutzungsdauer von über 5 Jahren handelte. Aufgrund der gesetzlichen Änderungen liegt der Unterschiedsbetrag zwischen der GWG-Sofortabschreibung und der Bildung eines Sammelpostens jedoch nur noch bei EUR 200, so dass die Bildung eines Sammelpostens in den meisten Fällen keinen Vorteil mehr bieten wird.



**Karina Stein**

Informatikkauffrau,  
B.Sc. Wirtschaftswissenschaften  
stein@wehberg.de



# Der Investitionsabzugsbetrag für kleine und mittlere Unternehmen

## Überblick und aktuelle Entwicklungen

Eingeführt wurde der Investitionsabzugsbetrag im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008, um die Liquidität und die Eigenkapitalausstattung kleiner und mittlerer Unternehmen zu stärken und damit ihre Investitions- und Innovationskraft zu erhöhen.

Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG ermöglichen die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter. Durch den Abzugsbetrag kann bereits im Jahr der Bildung eine Steuererminderung erreicht werden, die die Finanzierung geplanter Investitionen erleichtern soll.

### Voraussetzungen für die Inanspruchnahme

Der Investitionsabzugsbetrag kann grundsätzlich von Unternehmen aller Rechtsformen in Anspruch genommen werden. Es muss sich allerdings um Unternehmen handeln, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben.

Der Gesetzgeber hat die Bildung eines Investitionsbetrages allerdings an die Erfüllung bestimmter Kriterien geknüpft, die im Einzelfall sorgfältig geprüft werden müssen:

- *Zu den begünstigten Wirtschaftsgütern gehören abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die selbständig nutzbar sind. Dies sind alle körperlichen Gegenstände, geringwertige Wirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter im Sammelposten sowie gebraucht erworbene Wirtschaftsgüter.*
- *Die Anschaffung oder Herstellung des abzuschreibenden Wirtschaftsguts muss spätestens drei Jahre nach Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags geplant sein.*
- *Der Investitionsabzugsbetrag darf nur für Wirtschaftsgüter gebildet werden, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes*

*ausschließlich oder fast ausschließlich (> 90%) betrieblich genutzt werden sollen.*

- *Bei Ermittlung des Gewinns durch **Betriebsvermögensvergleich** darf das Betriebsvermögen höchstens EUR 235.000 betragen. Bei Betrieben, die ihren Gewinn durch **Einnahmenüberschussrechnung** ermitteln, darf der Gewinn (vor Abzug des Investitionsabzugsbetrages) EUR 100.000 nicht überschreiten.*

Der Investitionsabzugsbetrag ist betriebs- und nicht personenbezogen zu betrachten, sodass ein Steuerpflichtiger mit mehreren Betrieben daher in jedem seiner Betriebe einen Abzugsbetrag bis zu den geltenden Höchstbeträgen (EUR 200.000) bilden kann.

### Wirkung des Investitionsabzugsbetrages

Werden die o.g. Voraussetzungen erfüllt, kann ein Investitionsabzugsbetrag von bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd gebildet werden. Der Steuerpflichtige muss daraufhin innerhalb von drei Jahren die geplante Investition vornehmen.

Im Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt zwingend eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten/Herstellungskosten, maximal jedoch in Höhe des geltend gemachten Abzugsbetrages.

Gleichzeitig können die **Anschaffungskosten/Herstellungskosten** des Wirtschaftsguts in entsprechender Höhe ergebniswirksam gekürzt werden.

Ein großer Teil der Abschreibung wird damit zeitlich vorgezogen bereits vor der eigentlichen Investition steuerermindernd berücksichtigt.

### Folgen bei ausbleibender Investition

Erfolgt trotz eines in der Vergangenheit gebildeten Investitionsabzugsbetrags keine Investition in ein begünstigtes Wirtschaftsgut, ist der Abzug rückwirkend im Jahr der Inanspruchnahme rückgängig zu machen.



Durch die rückwirkende Korrektur der Steuerfestsetzungen und der damit verbundenen Gewinnerhöhung ergibt sich eine Steuernachforderung, die nach der **Abgabenordnung** mit 6 % jährlich zu verzinsen ist.

Die Bildung ohne tatsächliche Investitionsabsicht bringt daher für Unternehmer keine steuerlichen Vorteile. Vor diesem Hintergrund sollte die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen sorgfältig geprüft werden.

### Sonderabschreibung

Eine weitere Stärkung der Liquidität des Unternehmens wird durch die Möglichkeit zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung erreicht. Die Sonderabschreibung kann zusätzlich zur regulären Abschreibung im Jahr der Investition und in den vier folgenden Jahren für ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens in Höhe von insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Voraussetzung ist hierbei gleichermaßen, dass die o. g. genannten Größenmerkmale nicht überschritten werden. Die Sonderabschreibung kann auch vorgenommen werden, wenn zuvor kein Investitionsabzugsbetrag gebildet worden ist.

### Aktuelle Entwicklungen

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat die Vielzahl der höchstrichterlich ergangenen Rechtsprechung sowie die Zweifelsfragen zur Anwendung der Vorschrift zum Anlass genommen, hierzu in einem aktualisierten BMF-Schreiben vom 20.3.2017 umfassend Stellung zu nehmen. Die Grundsätze gelten für Investitionsabzugsbeträge, die nach dem 31.12.2015 in Anspruch genommen werden.

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass nun auch Unternehmen den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen können, die sich in der Gründungsphase befinden. Hierdurch soll dem erhöhten Investitionsbedarf in der Eröffnungsphase eines Unternehmens Rechnung getragen werden.

Während bisher eine Investitionsabsicht als Voraussetzung für die Bildung eines Abzugsbetrags gefordert wurde und diese z.B. durch Funktionsangabe und eine Umschreibung des Wirtschaftsguts nachzuweisen war, regelt das BMF nunmehr, dass Investitionsabzugsbeträge ohne weitere Angaben geltend gemacht werden können. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung von konkreten Investitionsabsichten ist nun nicht mehr erforderlich. Der Steuerpflichtige kann somit flexibel entscheiden, für welche begünstigten Investitionen er zuvor geltend gemachte Investitionsabzugsbeträge verwenden möchte.

Bislang waren die Investitionsabzugsbeträge in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen zu erläutern. Diese Dokumentationspflicht ist entfallen und wird durch eine Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der notwendigen Angaben ersetzt.

### Fazit

Der Investitionsabzugsbetrag bietet für kleine und mittlere Unternehmen ein interessantes Gestaltungsinstrument, mit dem sowohl positive Auswirkungen auf die Steuerbelastung wie auch auf die Liquiditätslage dieser Unternehmen erreicht werden kann.

Insbesondere durch den Wegfall der Wirtschaftsgutbezogenheit der Abzugsbeträge ergeben sich für die Unternehmen Erleichterungen bei der Inanspruchnahme der Investitionsabzugsbeträge sowie zusätzliche Flexibilität bei der Investitionsplanung.



**Lisa Roller**

Steuerfachangestellte

[rolleri@wehberg.de](mailto:rolleri@wehberg.de)



# Mitteilungen zum Transparenzregister

## Eine neue Compliance-Aufgabe für Unternehmen

Seit dem 1. Oktober 2017 gibt es das sog. Transparenzregister. Grundlage dieses Registers ist eine Regelung im Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz GwG). Dieses muss man wissen, um den Sinn des Transparenzregisters zu verstehen. Um das Ziel des GwG zu erreichen, ist die Erkenntnis, mit wem man es zu tun hat, von Bedeutung. Letztlich möchte der Gesetzgeber wissen, wer tatsächlich wirtschaftlicher Eigentümer einer Vereinigung ist. Vereinigung (§ 20 Abs.1 GwG) ist dabei der Oberbegriff für alle juristischen Personen des Privatrechts (u.a. AG, GmbH, Vereine, Genossenschaften, Stiftungen), eingetragene Personengesellschaften (u.a. OHG, KG, Partnerschaften) sowie Rechtsgestaltungen im Sinne von § 21 GwG, d.h. bestimmte Trusts und Treuhänder von nichtrechtsfähigen Stiftungen mit eigennützigem Stiftungszweck und Rechtsgestaltungen, die solchen Stiftungen in ihrer Struktur und Funktion entsprechen. Nicht als Vereinigung gilt die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, es sei denn sie hält Anteile an einer GmbH.

Die o.g. Vereinigungen müssen durch ihre gesetzlichen Vertreter Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten dieser Vereinigungen einholen, aufbewahren, auf aktuellem Stand halten und der registerführenden Stelle unverzüglich elektronisch mitteilen. Dabei besteht allerdings keine Nachforschungspflicht. Lediglich positive Kenntnis ist zu berücksichtigen, nicht etwa das Kennenmüssen. Umgekehrt besteht eine Mitteilungspflicht der Anteilseigner, die entweder selbst wirtschaftlich Berechtigte sind oder von dem wirtschaftlich Berechtigten unmittelbar kontrolliert werden, die Verpflichtung, den Vereinigungen gegenüber die für die Mitteilung notwendigen Angaben zu machen (§ 20 Abs. 3 Satz 1 GwG). Bei mittelbarer Kontrolle besteht die Mitteilungspflicht für den wirtschaftlich Berechtigten.

### Wer ist nun wirtschaftlich Berechtigter?

Hier findet sich die Regelung in § 3 GwG. Wirtschaftlich Berechtigter ist bei natürlichen Personen 1. die Person, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle der Vertragspartner letztlich steht, oder 2. die Person, auf deren Veranlassung eine Transaktion letztlich durchgeführt oder eine Geschäftsbeziehung letztlich begründet wird.

Bei juristischen Personen (außer an den an Wertpapierbörsen gehandelten AGs) zählt zu den wirtschaftlich Berechtigten jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar 1. mehr als 25 Prozent der Kapitalanteile hält, 2. mehr als 25 Prozent der Stimmrechte kontrolliert oder 3. auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt. Eine mittelbare Kontrolle liegt insbesondere vor, wenn entsprechende Anteile von einer oder mehreren Vereinigungen gehalten werden, die von einer natürlichen Person kontrolliert werden. Kontrolle liegt insbesondere vor, wenn die natürliche Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf die Vereinigung ausüben kann.

Es gibt allerdings eine sehr wesentliche Ausnahme von der Mitteilungspflicht. Nach § 20 Abs. 2 GwG entfällt die Mitteilungspflicht dann, wenn sich die Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten bereits aus anderen öffentlichen Registern oder Quellen ergeben (Mitteilungsfiktion). Eintragungen in solchen anderen öffentlichen Quellen sind u.a. unter der Voraussetzung, dass die entsprechenden Dokumente dort elektronisch abrufbar sind:

- *Eintragungen im Handelsregister*
- *Eintragungen im Partnerschaftsregister*
- *Eintragungen im Genossenschaftsregister*
- *Eintragungen im Vereinsregister*
- *Liste der Gesellschafter von GmbH*



Insbesondere die Eintragung im Handelsregister führt bei Übereinstimmung von Pflichteinlage und Haftenlage zu einem Entfall der Mitteilungspflicht. Dieses gilt auch bei der klassischen GmbH & Co. KG, bei der die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen beteiligt ist. Anders sieht dieses allerdings aus, wenn die Komplementär-GmbH am Vermögen beteiligt ist, denn dieser Vorgang ergibt sich gerade nicht aus dem Handelsregister. Nicht aus dem Handelsregister ergeben sich auch Poolverträge mit anderen Anteilseignern, die nicht zuletzt bei Kapitalgesellschaften aus erbschaftsteuerlichen Gründen geschlossen wurden, über den Poolvertrag die 25%-Grenze überschreiten und damit mitteilungs pflichtig sind.

Fraglich ist die Meldefiktion bei mehrstufigen Beteiligungsketten. Aus der Gesellschafterliste wird nur die unmittelbare Beteiligung erkennbar, eigentlich aber nicht der wirtschaftlich Berechtigte. Hier soll es nach dem Schrifttum genügen, wenn insgesamt mit „Durchhangeln“ durch die Register der wirtschaftlich Berechtigte erkennbar ist. Dieses gilt dann aber nicht (=Mitteilungspflicht), wenn in der Beteiligungskette eine ausländische Gesellschaft beteiligt ist, da die Meldefiktion nur für deutsche Register gilt.

Eine Meldefiktion besteht im Übrigen auch dann, wenn eine deutsche Tochtergesellschaft einer ausländischen börsennotierten Muttergesellschaft gehört.

Einsicht in das nicht öffentliche Transparenzregister haben ab 27.12.2017 Behörden, soweit dies zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben erforderlich ist, aber auch Personen, die ein berechtigtes Interesse an der Einsichtnahme darlegen können. Dieses gilt auch für Journalisten, „wenn sie sich ernsthaft und sachbezogen mit der Verhinderung oder Bekämpfung von Geldwäsche und damit zusammenhängenden Vortaten wie Korruption und Terrorismusfinanzierung beschäftigen“, so die

Gesetzesbegründung. Nach § 23 Abs. 2 GwG kann auf Antrag des wirtschaftlich Berechtigten die Einsichtnahme ganz oder teilweise beschränkt werden, wenn der wirtschaftlich Berechtigte darlegt, dass die Einsichtnahme überwiegende schutzwürdige Interessen (=Gefahr, Opfer von bestimmten Straftaten zu werden bzw. Minderjährigkeit und beschränkte Geschäftsfähigkeit) entgegenstehen. Ein allgemeines Schutzrecht für Familiengesellschaften besteht nicht.

### Wie erfolgt die Mitteilung zum Transparenzregister?

Die Führung des Transparenzregisters wurde der Bundesanzeiger Verlags GmbH übertragen. Die Mitteilung erfolgt elektronisch über [www.transparenzregister.de](http://www.transparenzregister.de). Dem Transparenzregister sind folgende Angaben über den wirtschaftlich Berechtigten zu machen: Vor- und Zuname, Geburtsdatum, Wohnort und Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses des wirtschaftlich Berechtigten. Woraus die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter folgt, muss durch die Angabe zu Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses ersichtlich sein.



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

[dr.wehberg@wehberg.de](mailto:dr.wehberg@wehberg.de)



## Rule, Britannia!

### Neues britisches Steuerstrafrecht als Compliance-Risiko für deutsche Unternehmen

Am 30. September 2017 sind im Vereinigten Königreich als Teil des *Criminal Finance Act 2017* neue Steuerstraftatbestände in Kraft getreten, die auch nicht-britischen Unternehmen Geldstrafen in unbestimmter Höhe für den Fall androhen, dass eine mit einem Unternehmen „assoziierte Person“ eine Steuerstraftat ermöglicht oder fördert.

#### Straftatbestände

Konkret geht es um Strafen für die Hinterziehung britischer Steuern (sog. „Inlandsvariante“) oder ausländischer, also nicht-britischer, Steuern („Auslandsvariante“). Die Inlandsvariante, kann alle Unternehmen weltweit, unabhängig von ihrem Gesellschaftssitz betreffen, die Auslandsvariante kann solche Unternehmen betreffen, die einen Bezug zu Großbritannien haben.

Die Hinterziehung britischer oder ausländischer Steuern muss von einer mit dem Unternehmen assoziierten Person ermöglicht oder gefördert worden sein. Als assoziierte Personen kommen neben Angestellten, Geschäftsführern und sonstigen Unternehmensvertretern auch Dritte in Betracht, die im Auftrag des Unternehmens tätig werden.

Einen Bezug zu Großbritannien im Sinne der Auslandsvariante hat ein Unternehmen dann, wenn es nach britischem Recht gegründet wurde oder dort seinen Sitz hat, wenn es eine Betriebsstätte in Großbritannien unterhält, dort Geschäftsaktivitäten entfaltet oder wenn die assoziierte Person ihre Beihilfehandlung zur Hinterziehung ausländischer Steuern in Großbritannien begangen hat.

#### Compliance-Forderungen der britischen Behörden

Die beiden Straftatbestände sind ein Risiko für alle deutschen Unternehmen, die Geschäfte in Großbritannien oder mit britischen Unternehmen machen. Sie können sich aber vor der britischen Geldstrafe durch Tax-Compliance-Maßnahmen schützen. Die Strafbarkeit eines Unternehmens für die Steuerhinterziehung, die eine assoziierte Person ermöglicht oder gefördert hat, entfällt oder wird gemildert, wenn das Unternehmen schon zu-

vor mit prinzipiell geeigneten Maßnahmen versucht hat, solche Verstöße zu verhindern. Die britische Finanzverwaltung nennt eine Reihe solcher prinzipiell geeigneter Maßnahmen, die möglichst alle ergriffen werden sollten:

- *Identifikation der Risikofaktoren,*
- *Ergreifung und Fortentwicklung von Präventionsmaßnahmen, die den Risiken angemessen sind,*
- *Nulltoleranzpolitik der Geschäftsleitung,*
- *Anpassung unternehmerischer Sorgfalt an die Risiken,*
- *Effektive Aufklärung der assoziierten Personen,*
- *Einrichtung von Kommunikationsmöglichkeiten für Whistleblower.*

#### Empfehlung für die Praxis

Jede Neueinrichtung oder Überarbeitung von Compliance-Management-Systemen sollte Anlass sein, sich auch über neu entstandene Compliance-Risiken zu informieren und diese zu berücksichtigen. Jedes Unternehmen, das international tätig ist, sollte dabei auch die rechtlichen Anforderungen der Zielländer seiner Geschäftstätigkeit im Auge haben. Es reicht nicht, die Aktivitäten nur des deutschen und des europäischen Gesetzgebers zu beobachten. Auch wenn eine konkrete Beachtung aller irgendwo auf der Welt aufgestellten Regeln kaum möglich sein wird, sollten zumindest die wichtigsten Märkte schwerpunktmäßig immer wieder in den Blick genommen werden. Die aktuelle Entwicklung des britisches Steuerstrafrechts sollte Anlass sein, die gesamte, in der einen oder anderen Form auf Großbritannien gerichtete Geschäftstätigkeit darauf zu untersuchen, welche der aufgeführten Maßnahmen konkret ergriffen werden sollten und können.



**Prof. Dr. Jörn Westhoff**

Rechtsanwalt, M.A.  
Fachanwalt für  
Internationales Wirtschaftsrecht,  
Ostasienwissenschaftler  
[westhoff@wehberg.de](mailto:westhoff@wehberg.de)



## Neuregelung der kaufrechtlichen Mängelhaftung zum 1.1.2018

### Neue Regressrisiken für Hersteller und Händler

Zum 1.1.2018 tritt das vom Bundestag im März 2017 beschlossene „Gesetz zur Reform des Bauvertragsrechts und zur Änderung der kaufrechtlichen Mängelhaftung“ in Kraft. Obwohl im Fokus der Gesetzesänderungen vor allem die Stärkung des Verbraucherschutzes im Bauvertragsrecht sowie der Schutz von Handwerksbetrieben und Baustoffhändlern stehen, darf auch außerhalb des Bauhandwerks die Praxisrelevanz der Neuregelungen nicht unterschätzt werden. Neben der Einführung spezieller Vorschriften zum Bauvertrag, Verbraucherbaupvertrag und Bauträgervertrag erfolgen auch tiefgreifende Neuerungen im allgemeinen Kaufrecht. Im Geschäftsverkehr zwischen Unternehmern (B2B) ergeben sich insbesondere für den Ersatz von Aus- und Einbaukosten einer mangelhaften Sache und dem Lieferantenregress wichtige Änderungen.

#### Aus- und Einbaukosten

Bisher war es ständige Rechtsprechung, dass die Kosten des Ausbaus einer mangelhaften Sache und des Einbaus einer mangelfreien Sache nur von Verbrauchern verschuldensunabhängig als Nacherfüllung ersetzt verlangt werden konnten. Gegenüber Käufern im B2B sollte die verschuldensunabhängige Ersatzpflicht gerade nicht gelten. Im B2B war somit eine Exkulpation, beispielsweise als Händler wegen nicht zu vertretender Fabrikationsfehler, möglich. Durch die Gesetzesänderung wird nun klargestellt, dass die Aus- und Einbaukosten, die oft die wirtschaftlich relevanteste Position der Ersatzforderung des Käufers darstellen, auch im B2B-Bereich im Rahmen der Nacherfüllung verschuldensunabhängig zu ersetzen sind. Ein Ausschluss der Ersatzpflicht in AGB ist jedenfalls gegenüber Verbrauchern unwirksam. Nach der Gesetzesbegründung soll dieser Grundsatz auch im B2B gelten, wobei die Rechtsprechung hierzu abzuwarten sein wird.

#### Lieferantenregress

Der Gesetzgeber weitet mit der Gesetzesänderung gleichzeitig die Regelungen des sog. Lieferantenregresses aus. Zum einen wird dieser auch auf die Kosten der Nacherfüllung (insb. Aus- und Einbaukosten) erstreckt. Zum anderen wird ein Rückgriff des Unternehmers für diese Kosten entlang der Lieferkette auch dann möglich, wenn am Ende kein Verbraucher als letzter Käufer steht, wie es bislang noch Voraussetzung ist. Besonderheiten ergeben sich hier vor allem bei der erforderlichen Fristsetzung und bei der Verjährung von Regressansprüchen. Die Rügepflicht von Mängeln durch das Käuferunternehmen bleibt hiervon aber unberührt und sollte weiterhin beachtet werden.

#### Hinweise für die Praxis

Die Neuregelungen sind besonders für Baustoffhändler zu begrüßen, da diese bei einer mangelhaften Leistung an einen Verbraucher nicht mehr auf den Aus- und Einbaukosten im Rahmen der Nacherfüllung sitzen bleiben. Zulieferbetriebe in der Kfz-Industrie, im Anlagenbau und vergleichbaren Industriezweigen, bei denen regelmäßig ein Einbau der von ihnen vertriebenen Produkte erfolgt, werden sich aber mit den wirtschaftlichen Risiken der Neuregelung auseinandersetzen und diese bei der Vertragsgestaltung und Verhandlung künftig berücksichtigen müssen. Für Lieferanten empfiehlt es sich, Liefervereinbarungen sowie den bestehenden Versicherungsschutz zu prüfen und gegebenenfalls anzupassen.



**Isabell John**

Rechtsanwältin

[john@wehberg.de](mailto:john@wehberg.de)



# BilRUG: Veränderte Voraussetzungen bei der Offenlegungsbefreiung von Jahresabschlüssen innerhalb von Konzernstrukturen

## Die Einstandspflicht als neue Voraussetzung für die Offenlegungsbefreiung

Das Kalenderjahr 2017 neigt sich dem Ende, so dass die Offenlegung der Jahres- und Konzernabschlüsse für das Geschäftsjahr 2016 bald erfolgen muss. In unserer Mandanteninformation I.2016 haben wir auf gesetzliche Neuerungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 17.07.2015 (BilRUG) im Zusammenhang mit der Offenlegung hingewiesen. In diesem Zusammenhang ist auch in aller Kürze auf die veränderten Befreiungsvoraussetzungen eingegangen worden. Die Möglichkeit der Befreiung von Tochterunternehmen zur Offenlegung des Jahresabschlusses soll an dieser Stelle noch einmal aufgegriffen werden.

### **Bisher:** **Verlustübernahme als zentrale Voraussetzung**

Unter bestimmten Voraussetzungen konnten Jahresabschlüsse von Tochterunternehmen von der Offenlegung im elektronischen Bundesanzeiger befreit werden. Zentrale Voraussetzung war die Verlustübernahme durch das Mutterunternehmen. Die Verlustübernahme wurde in der Praxis regelmäßig über einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) gelöst, der den Anforderungen des § 302 AktG genügte.

### **Jetzt:** **Einstandspflicht des Mutterunternehmens**

Durch BilRUG ist bei den Voraussetzungen das HGB insoweit geändert worden, dass die „Verlustübernahme“ durch die sog. „Einstandspflicht“ ersetzt wurde. Danach muss sich die Muttergesellschaft bereiterklären, für die von der Tochtergesellschaft bis zum Bilanzstichtag eingegangenen Verpflichtungen im Folgegeschäftsjahr einzustehen. Das Mutterunternehmen muss sich also verpflichten, die Tochtergesellschaft finanziell so auszustatten, dass sie die im alten Geschäftsjahr begründeten Verpflichtungen selbst erfüllen kann, soweit sie im folgenden Geschäftsjahr fällig werden. Die Einstandspflicht ist jährlich im Bundesanzeiger offenzulegen.

### **Faktisches Wahlrecht zwischen Einstands- und Verlustausgleichspflicht**

Im Ergebnis wurde durch die Neuregelung die Möglichkeit der Offenlegungsbefreiung erweitert. Nach der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Bundestages reicht die infolge eines EAV eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG für die Einstandspflicht aus. Demnach bestehen für Mutter- und Tochtergesellschaften quasi ein Wahlrecht zwischen dem Abschluss eines EAV und anderen Instrumenten, um eine Offenlegungsbefreiung für den Jahresabschluss des Tochterunternehmens zu erreichen.

### **Merkmale der Einstandspflicht**

Entscheidet man sich im Rahmen dieses faktischen Wahlrechts für die Einstandspflicht sind folgende Aspekte zu beachten:

- *Innenhaftung: Bei der Einstandspflicht geht es um einen Anspruch des Tochter- gegen das Mutterunternehmens. Gläubiger des Tochterunternehmens sollen keinen unmittelbaren Anspruch gegen das Mutterunternehmen begründen können.*
- *Verpflichtungen: Die Einstandspflicht muss alle Verpflichtungen umfassen, die das Tochterunternehmen bis zum Bilanzstichtag eingegangen ist. Neben den bereits in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind auch Eventualverpflichtungen und auch schwebende Geschäfte zu berücksichtigen.*
- *Im folgenden Geschäftsjahr: Wie oben erläutert bezieht sich die Einstandspflicht auf das folgende Geschäftsjahr. Bei einer unterjährigen Aufhebung der Verpflichtung des Mutterunternehmens erlischt die Befreiungsmöglichkeit zur Offenlegung.*

## Instrumente der Einstandspflicht

Neben dem EAV bestehen grundsätzlich folgende Möglichkeiten, wie das Mutterunternehmen ihre Einstandspflicht organisieren kann:

- *freiwillige Verlustübernahme,*
- *Patronatserklärung,*
- *Nachschusspflicht,*
- *Pflicht zur Darlehensgewährung,*
- *physisches Cash-Pooling.*

Bei der freiwilligen Verlustübernahme erklärt das Mutterunternehmen, den Verlust des Folgegeschäftsjahres beim Tochterunternehmen zu übernehmen. Da dieses Instrument gegenüber dem EAV steuerliche Nachteile birgt, dürfte es für die Praxis nicht relevant sein.

Die genannten Instrumente müssen bestimmte Kriterien erfüllen, die hier nur beispielhaft genannt werden sollen. So muss z.B. es sich um eine „harte“ Patronatserklärung handeln. Die Nachschussverpflichtung muss betragsmäßig unbegrenzt ausgestaltet sein. Eine zeitliche Begrenzung auf das Folgejahr ist aber unschädlich.

Cash-Pool-Führerin muss das Mutterunternehmen sein, da bei ihr die Einstandsverpflichtung liegen muss. Der Cash-Pool-Vertrag muss so ausgestaltet sein, dass den beteiligten Gesellschaften das Recht eingeräumt wird, sich bei einem Finanzmittelbedarf aus dem Cash-Pool zu bedienen. Dabei handelt es sich im Ergebnis um Darlehensgewährungen. Insofern ist das Cash-Pooling als Unter- bzw. Sonderfall der oben auch genannten „Pflicht zur Darlehensgewährung“ zu sehen.

Inhaltlich sind die alternativen Instrumente mit einer harten Patronatserklärung vergleichbar.

## Einstandspflicht im mehrstufigen Konzern

Die Erklärung der Einstandsverpflichtung hat von dem Mutterunternehmen zu erfolgen, das den befreienden Konzernabschluss, in der das Tochterunternehmen einbezogen ist, aufstellt. Handelt es sich bei dem zu

befreienden Unternehmen um ein Enkelunternehmen, bestehen zwei Möglichkeiten, wie die Einstandspflicht geregelt werden kann.

Die erste Möglichkeit ist, dass das Mutterunternehmen unmittelbar gegenüber dem Enkelunternehmen die Einstandspflicht erklärt. Die andere Alternative besteht in einer lückenlosen Kette von Einstandserklärungen (Mutterunternehmen gegenüber Tochterunternehmen und Tochterunternehmen gegenüber Enkelunternehmen).

## Handlungsmöglichkeit

Sollte ein EAV nur deshalb zwischen dem Mutter- und Tochterunternehmen installiert worden sein, um die mit der Offenlegung verbundenen Transparenz zu vermeiden, so kann nun mit einer anderen Ausgestaltung der Einstandspflicht auf ein alternatives Instrument zurückgegriffen werden. Aber auch dann, wenn die Transparenz im Bundesanzeiger bisher zwar Missfallen ausgelöst hat, aber der EAV bisher als zu risikoreich angesehen wurde, kann nun gegebenenfalls auf ein anderes Mittel zur Befreiung der Offenlegung des Jahresabschlusses zurückgegriffen werden. Die Einstandspflicht birgt gegenüber dem EAV unter Umständen weniger Risiken, da ausgleichende Verluste größer sein könnten, als der Anspruch des Tochterunternehmens hinsichtlich der mit der Einstandspflicht verbundenen Höhe der Finanzmittel für die am Bilanzstichtag eingegangenen Verpflichtungen. Allerdings sind mögliche steuerliche Nachteile gegenüber dem EAV zu beachten.



**Dirk Weischede**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

[weischede@wehberg.de](mailto:weischede@wehberg.de)

# In eigener Sache

Seit Juli 2017 verstärkt Frau Christina Schürmann als Steuerassistentin die Steuerabteilung der Dr. Wehberg und Partner GbR. Nachdem Frau Schürmann an der FH Bochum den Bachelor in Wirtschaftswissenschaften absolviert hat, beendete sie im März 2017 das Masterstudium (Studiengang „Finance, Accounting, Controlling and Taxation“) an der Bergischen Universität Wuppertal. Frau Schürmann war während ihres Bachelor- und Master-Studiums als studentische bzw. wissenschaftliche Hilfskraft an den Lehrstühlen für Rechnungslegung & Wirtschaftsprüfung beider Hochschulen tätig. Frau Schürmann beabsichtigt das Steuerberater-Examen abzulegen und strebt darüber hinaus eine externe Promotion an.



Seit August 2017 verstärkt Frau Marion Holzrichter als Steuerfachangestellte die Steuerabteilung der Dr. Wehberg und Partner GbR. Nach Beendigung der Ausbildung zur Sozialversicherungsfachangestellten ist sie seit vielen Jahren in der Finanz- und Lohnbuchhaltung tätig. Bei der Dr. Wehberg und Partner GbR betreut sie mittelständische Mandanten im Bereich der Finanz- und Lohnbuchhaltung.



Zum 01.08.2017 hat auch bei der Dr. Wehberg und Partner GbR der nächste Ausbildungsjahrgang begonnen. Wir freuen uns daher, dass wir auch in diesem Jahr Auszubildende begrüßen dürfen:

Frau Vivien Skambraks wird die duale Ausbildung als Steuerfachangestellte mit dem Studiengang Bachelor „Steuern und Wirtschaftsprüfung“ absolvieren. Der Studiengang sieht vor, dass nach dem 5. Semester die Prüfung zur Steuerfachangestellten abgelegt wird. Die Ausbildung endet nach dem 8. Semester mit dem Bachelor-Abschluss „BWL und Steuern“.



Herr Philipp Kügler, der seine Allgemeine Hochschulreife erlangt hat, hat ebenfalls seine Ausbildung zum Steuerfachangestellten am 01.08.2017 begonnen. Herr Kügler hat den Weg einer betrieblichen Ausbildung gewählt und wird in den nächsten 3,5 Jahren schwerpunktmäßig in den Bereichen der Lohn- und Finanzbuchführung, des Rechnungswesens sowie auf dem Gebiet der Steuerlehre ausgebildet.



## Allgemeine Steuerzahlungs- und Sozialversicherungstermine im IV. Quartal 2017

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Dienstag, 10.10.2017	Umsatzsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	13.10.2017
Mittwoch, 25.10.2017	Meldung SV-Beiträge, ZM 09/2017	
Freitag, 27.10.2017	Zahlung SV-Beiträge	
Freitag, 10.11.2017	Umsatzsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	13.11.2017
Mittwoch, 15.11.2017	Gewerbesteuer Grundsteuer (Vorauszahlung)	20.11.2017
Freitag, 24.11.2017	Meldung SV-Beiträge	
Montag, 27.11.2017	ZM 10/2017	
Dienstag, 28.11.2017	Zahlung SV-Beiträge	
Montag, 11.12.2017	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung) Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	14.12.2017
Donnerstag, 21.12.2017	Meldung SV-Beiträge	
Mittwoch, 27.12.2017	Zahlung SV-Beiträge ZM 11/2017	

**DR. WEHBERG UND PARTNER GbR**  
Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater



Herausgeber:

Dr. Wehberg und Partner GbR  
Feithstraße 177 · 58097 Hagen  
Postfach 39 44 · 58039 Hagen  
Tel. +49 (0) 2331 / 10 98-0  
Fax +49 (0) 2331 / 10 98-30

Verantwortlicher Redakteur:

Dr. Ahmet Yilmaz – Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
yilmaz@wehberg.de

*In den einzelnen Beiträgen können die angesprochenen Themen nicht so ausführlich dargestellt werden, dass eine persönliche Beratung ersetzt werden kann. Wenn Sie Beratungs- oder Handlungsbedarf haben, so sprechen Sie uns gerne an bzw. nehmen mit der jeweiligen Autorin oder dem Autor Kontakt auf.*

*Diese Mandanteninformation ist als PDF-Datei auf der Homepage [www.wehberg.de](http://www.wehberg.de) als Download verfügbar sowie auch per E-Mail regelmäßig zu beziehen. Eine kurze Nachricht an [redaktion@wehberg.de](mailto:redaktion@wehberg.de) genügt.*



Direktlink zur Online-PDF-Ausgabe >>>