



Wirtschaft & Steuern aktuell

Nr. 2 / April 2018

Wichtige Informationen für unsere Mandanten

INHALT

Editorial

Auswirkungen der Niedrigzinsphase auf das Steuerrecht 1

Schwerpunktthema

Verpflichtung zum Steuereinbehalt bei Zahlung an ausländische Leistungserbringer 2

Unternehmensbesteuerung

Due-Diligence-Aufwand bei Akquisitionen 3

Gewerbsteuerlicher Verlustabzug bei Personengesellschaften 7

Unternehmenssteuerreform in den USA 7

Wirtschaft und Recht

Sozialversicherungsbeiträge für nicht gezahltes Arbeitsentgelt 3

Insolvenzrecht - BGH kippt Bugwellentheorie 3

Entgeltbericht - neue Anlage zum Lagebericht 5

Unwirksame arbeitsvertragliche Befristungsabrede 7

Umsatzsteuer

Postadresse reicht für Vorsteuerabzug 4

Neues zum Konsignationslager 4

Zuordnungsentscheidung bis zum 31. Mai 8

Haftung des Leistungsempfängers für nicht abgeführte Steuer 8

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Verdeckte Gewinnausschüttung und nahestehende Personen 4

Begünstigtes Vermögen bei einer Wohnungsvermietungsgesellschaft 6

Kommentar

Entgelttransparenz: Was ist das - und wenn ja, wie viel? 5

Alle Steuerzahler

Sozialversicherungsbeiträge bei steuerfreien ausländischen Einkünften 6

Editorial

Auswirkungen der Niedrigzinsphase auf das Steuerrecht

Bekanntlich darf der Fiskus für Steuernachzahlungen 6 % Zinsen p. a. vom Steuerpflichtigen verlangen, wobei diese Nachzahlungszinsen steuerlich nicht abziehbar sind. Steuererstattungen werden zwar ebenso mit 6 % verzinst, sind aber zu versteuern. Angesichts der anhaltenden Nullzinspolitik der EZB sind zwei Aspekte von Bedeutung: ein betriebswirtschaftlicher und ein verfassungsrechtlicher.



Für Steuerpflichtige lohnt es sich einerseits in der Regel nicht (mehr), bei einer Rechtsstreitigkeit mit dem Finanzamt eine Aussetzung der Vollziehung und damit eine (vorläufige) Nichtzahlung der strittigen Steuerschuld zu erreichen. Kann der - mitunter jahrelang dauernde - Rechtsstreit nicht gewonnen werden, laufen nämlich hohe, steuerlich nicht abziehbare Nachzahlungszinsen auf. Andererseits winken bei einem Obsiegen gegen das Finanzamt relativ hohe Erstattungszinsen, die derzeit auf dem Kapitalmarkt ihresgleichen suchen.

Der Bundesfinanzhof geht (zumindest für den im Streitfall relevanten Verzinsungszeitraum 2013) trotz der großen Diskrepanz zum niedrigeren Kapitalmarktniveau weiterhin von einer Verfassungsmäßigkeit der Nachverzinsung aus. Es bleibt abzuwarten, wie die Gerichte für künftige Verzinsungszeiträume urteilen werden, sodass gegen Bescheide, denen Verzinsungszeiträume von 2014 und fortfolgende zugrunde liegen, die Einlegung von Rechtsmitteln erwogen werden kann.

Eine weitere Problematik stellt sich für Unternehmen, die ihren Arbeitnehmern Direktzusagen erteilt haben. Die Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz ist mit einem fixen Zinssatz von 6 % zu kalkulieren, sodass die steuerliche im Vergleich zur handelsrechtlichen Rückstellung (deutlich) niedriger ausfällt. Auch hier stellt sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 6 %. Das Finanzgericht Köln geht von einem überhöhten Zinssatz (für das Streitjahr 2015) aus und hat die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Entsprechende Steuerbescheide sollten offengehalten werden.

Elisabeth Heyers

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Dr. Kleinertz Heyers und Partner
Treuhand KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft



**DR. KLEINERTZ HEYERS
& PARTNER** TREUHAND KG

Gartenstraße 44 · 40479 Düsseldorf

Verpflichtung zum Steuereinbehalt bei Zahlung an ausländische Leistungserbringer

Nicht in Deutschland ansässige Personen oder Unternehmen können mit bestimmten Einkünften in Deutschland beschränkt einkommensteuerpflichtig werden. Da es für die Finanzverwaltung regelmäßig schwierig ist, auf ausländische Personen bzw. Unternehmen, die nur einen geringen Inlandsbezug haben, zuzugreifen, bedient sich der Staat in bestimmten Fällen des deutschen Leistungsempfängers als Steuereintreiber. Auf diese Weise soll das deutsche Steuersubstrat gesichert werden. Dem inländischen Leistungsempfänger kann das jedoch erhebliche Probleme bereiten: Wird die Abzugsverpflichtung nicht erkannt und das Entgelt voll ausbezahlt, haftet dieser für die Steuer. Aber auch wenn die Abzugspflicht bekannt ist, ergeben sich häufig Diskussionen mit dem ausländischen Leistungserbringer, der mit der vollen Auszahlung des Betrags gerechnet hat. Wir hatten die Problematik in der Ausgabe vom Februar 2018 auf Seite 5 für einen besonders überraschenden Fall bereits kommentiert.

Welche Leistungen führen zum Steuereinbehalt?

Die nachfolgend aufgeführten Leistungen verpflichten grundsätzlich zum Steuer einbehalt, wenn sie von in Deutschland nur beschränkt Steuerpflichtigen erbracht werden:

- künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen in Deutschland sowie die Ermöglichung der Verwertung solcher Darbietungen im Inland
- Überlassung von Rechten, insbesondere Urheberrechten, und Know-how zur Nutzung
- Aufsichtsrats Tätigkeiten

In welcher Höhe müssen Steuern einbehalten werden?

Dem Steuerabzug unterliegen die gesamten Einnahmen des Leistenden, gegebenenfalls abzüglich der übernommenen oder ersetzten (tatsächlich nachgewiesenen) Reisekosten. Der Steuersatz beträgt 15 %, im Fall der Aufsichtsrats Tätigkeit sogar 30 %. Die

tatsächliche Höhe der abzuführenden Steuer hängt davon ab, ob zwischen Vergütungsgläubiger und Vergütungsschuldner eine Brutto- oder Nettovereinbarung getroffen wurde. Um Missverständnisse zu vermeiden, sollte deshalb im Vorfeld eine Einigung über die deutsche Abzugsteuer gefunden werden.

Bei künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen entfällt der Steuerabzug, sofern die Einnahmen je Darbietung nicht mehr als 250 € betragen. Wenn es sich beim Leistungserbringer nicht um eine körperschaftliche Organisationsform handelt (z. B. Kapitalgesellschaft oder Verein), ist die Vergütung nach Köpfen der teilnehmenden Akteure aufzuteilen. Die 250-€-Freigrenze findet in diesem Fall pro Kopf und Auftritt Anwendung.

Besonderheiten aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) können dazu führen, dass Deutschland bestimmte Einnahmen gar nicht besteuern darf. Betroffen sind hiervon vielfach Lizenzzahlungen ins Ausland. Die Regelung im DBA steht der Verpflichtung zum Steuerabzug – und damit der Haftung des Leistungsempfängers – in Deutschland jedoch nicht entgegen. Auf den Steuerabzug kann deshalb nur verzichtet werden, wenn rechtzeitig vor Zahlung ins Ausland eine Freistellungsbescheinigung beantragt und erteilt wird. Gelingt das nicht, beispielsweise weil einschlägige Auslandssachverhalte zu spät steuerlich gewürdigt werden, bleibt nur die Abführung der Steuern und die nachfolgende Beantragung der Erstattung. Zu beachten ist, dass sowohl für die Freistellung als auch für die Erstattung die Mitwirkung des ausländischen Leistungserbringers zwingend ist.

Darf Deutschland nach dem DBA besteuern und erhält der Leistungserbringer deshalb nur einen Nettobetrag ausbezahlt, dürfte das streng genommen für diesen keinen großen Nachteil darstellen, da im Heimatland dann regelmäßig nur eine eingeschränkte Steuerpflicht besteht.

Was gilt bei der Überlassung von Software?

Überlässt ein im Ausland ansässiger Anbieter (Lizenzgeber) einem inländischen Unternehmen (Lizenznehmer) Software oder Datenbanken zur Nutzung, bestand in der Vergangenheit erhebliche Rechtsunsicherheit in Bezug auf die Frage, wann der Lizenzgeber zum Einbehalt von Quellensteuer verpflichtet ist. Mit Schreiben vom 27.10.2017 sorgt das Bundesministerium für Finanzen (BMF) nun für mehr Rechtssicherheit bei der steuerrechtlichen Beurteilung grenzüberschreitender Software- und Datenbankenüberlassung.

Laut BMF sollen nur die Fälle der Überlassung von Software bzw. Datenbanken betroffen sein, bei denen der Lizenznehmer Inhaber umfassender Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung wird. Das ist gegeben, wenn die Überlassung über den bloßen Gebrauch hinausgeht und der Lizenznehmer vertraglich berechtigt ist, die Software wirtschaftlich zu verwerten. Die bisherige Unterscheidung zwischen Standard- und Individualsoftware ist für die Frage des Steuereinhalts künftig hinfällig. Auch nach den Grundsätzen des neuen BMF-Schreibens bleibt die steuerrechtliche Beurteilung aber schwierig, da immer der konkrete Einzelfall untersucht werden muss.

Werkschaffende Künstler

Ausländische werkschaffende Künstler, beispielsweise Komponisten, Autoren oder Choreografen, werden nur in Deutschland steuerpflichtig, soweit das Entgelt auf die Überlassung von Verwertungsrechten entfällt. Vergütungen für die werkschaffende Tätigkeit, die im Ausland ausgeübt wird, sind dagegen schon im Grundsatz nicht von der Quellensteuer betroffen. Sofern ein Gesamtentgelt vereinbart ist und keine Anhaltspunkte für eine anderweitige Aufteilung vorliegen, können laut Finanzverwaltung 40 % der steuerfreien ausgeübten Tätigkeit und 60 % der Verwertung, die – in Abhängigkeit vom DBA – zu einer steuerpflichtigen Lizenzgebühr führen kann, zugeordnet werden.

Due-Diligence-Aufwand bei Akquisitionen

Im Zuge unternehmerischer Zusammenschlüsse und Akquisitionen, sogenannte Mergers & Acquisitions (M&A), entstehen regelmäßig Beratungsaufwendungen, insbesondere Kosten für die Prüfung des Akquisitionsobjekts. Eine solche Due Diligence (DD) umfasst die Prüfung und Analyse des Akquisitionsobjekts in wirtschaftlicher, rechtlicher, steuerlicher und finanzieller Hinsicht. Fraglich ist, unter welchen Voraussetzungen derartige Kosten einen aktivierungspflichtigen Teil des Akquisitionsobjekts (oder Prüfungs- bzw. Beratungsaufwand) darstellen. Das Finanzgericht (FG) Köln misst dem Letter of Intent

(LoI) hierbei eine exponierte Bedeutung zu, da ab dem Zeitpunkt des LoI-Abschlusses die Akquisitionsintention offenkundig sein soll. Mithin argumentiert das FG, dass Ausgaben vor LoI-Abschluss unspezifisch und damit Aufwand sind, wohingegen Ausgaben nach LoI-Abschluss als Bestandteil der Anschaffungskosten des Akquisitionsobjekts zu aktivieren sind.

Diese Sichtweise ist kritisch zu würdigen. Es gibt regelmäßig Fälle, in denen ein LoI bereits vor einer konkreten Auseinsetzung mit dem Akquisitionsobjekt unterzeichnet und somit lediglich ein loses

Interesse bekundet wird. Andersherum kann ein LoI auch erst gegen Ende einer DD vereinbart werden, wenn diese schon nahezu abgeschlossen und eine Akquisition so gut wie sicher ist. Damit scheint eine pauschale Fixierung auf den LoI nicht sachgerecht. Vielmehr sollte in Abhängigkeit von der individuellen Gestaltung des Akquisitionsobjekts und den daraus resultierenden Bindungswirkungen für Erwerber und Veräußerer der Zeitpunkt für eine Aktivierung von DD-Aufwendungen festgelegt werden. Insofern ist eine Beurteilung des Einzelfalls geboten.

Wirtschaft und Recht

Sozialversicherungsbeiträge für nicht gezahltes Arbeitsentgelt

Hat ein Arbeitnehmer Anspruch auf Lohnzuschläge, können diese von den Sozialversicherungsträgern für die Berechnung der Beiträge einbezogen werden, auch wenn die Zuschläge tatsächlich gar nicht gezahlt werden. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der „Phantomlohnfalle“. Lohnzuschläge für tatsächlich erbrachte Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sind in einem bestimmten Rahmen lohnsteuerfrei (§ 3b EStG). In diesem Fall werden die Zuschläge auch nicht bei der Ermittlung des sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelts berücksichtigt. Anders sieht es mit geschuldeten, aber tatsächlich nicht ausgezahlten Zuschlägen aus, z. B. wenn Arbeit-

nehmer ihre Arbeitsleistung aufgrund von Feiertagen, Krankheit oder Urlaub nicht erbringen. Da die Zuschläge dann nicht nach § 3b EStG lohnsteuerfrei sind, werden sie als Teil des sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelts angesehen. Hintergrund ist, dass Sozialversicherungsbeiträge nicht wie Steuern nach dem Zufluss-, sondern nach dem Entstehungsprinzip ermittelt werden.

Allerdings ist Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf die nicht ausgezahlten Zuschläge hat. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer einig sind, dass die Zuschläge nur bei tatsächlich

erbrachter Arbeitsleistung gezahlt werden. Ein wirksamer Verzicht auf die Lohnzuschläge ist dabei nur unter engen Voraussetzungen möglich. Für Arbeitgeber kann das zu Beitragsnachforderungen im Rahmen einer Betriebsprüfung der Sozialversicherung führen, wenn Beiträge auf Grundlage eines zu niedrigen Entgelts berechnet wurden. Bei Minijobbern droht darüber hinaus – wie auch bei Missachtung des allgemein geltenden Mindestlohns von derzeit 8,84 € – die Überschreitung der Entgeltgrenze von 450 €. Daraus kann rückwirkend eine Sozialversicherungspflicht (mit weiteren Beitragsnachforderungen) entstehen.

Wirtschaft und Recht

Insolvenzrecht – BGH kippt Bugwellentheorie

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat entschieden, dass bei der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit anhand einer Liquiditätsbilanz auch die innerhalb von drei Wochen nach dem Stichtag fällig werdenden und eingeforderten Verbindlichkeiten einzubeziehen sind (§ 17 Abs. 2 Satz 1 InsO). Das hat zur Folge, dass in der Liquiditätsbilanz den am Stichtag verfügbaren Zahlungsmitteln (sogenannte Aktiva I) und den innerhalb von drei Wochen flüssig zu machenden Mitteln (sogenannte Aktiva II) auf der Passivseite die am Stichtag fälligen und eingeforderten Verbindlichkeiten (sogenannte Passiva I) sowie nunmehr auch die innerhalb von drei Wochen fällig werdenden und eingeforder-

ten Verbindlichkeiten (sogenannte Passiva II) gegenüberzustellen sind. Der Zeitpunkt der Insolvenzreife wird somit vorverlagert: Eine Unternehmensinsolvenz ist zu einem früheren Zeitpunkt anzuzeigen, wodurch das Risiko einer Geschäftsführerhaftung steigt.

Zudem stellt der BGH klar, dass insbesondere in Krisenzeiten der Überwachung der Buchhaltung durch die Geschäftsführung besondere Bedeutung zukommt. Ein vom Insolvenzverwalter zur Darlegung der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners aufgestellter Liquiditätsstatus, der auf den Angaben aus der Buchhaltung des Schuldners beruht,

kann vom Geschäftsführer nicht mit der pauschalen Behauptung, die Buchhaltung sei nicht ordnungsgemäß, bestritten werden.

Der Insolvenzverwalter ist nicht gehalten, das Entstehen und die Fälligkeit der Verbindlichkeiten durch Vorlage von Rechnungen zu belegen, sondern kann sich insoweit auf die vorhandene Buchhaltung stützen. Da der Geschäftsführer die finanziellen Verhältnisse des in die Krise geratenen Unternehmens kennt, obliegt es ihm, darzulegen und zu beweisen, welche Buchungen in welcher Hinsicht unrichtig sind.

Umsatzsteuer

Postadresse reicht für Vorsteuerabzug

Zum Vorsteuerabzug ist ein Unternehmer nur dann berechtigt, wenn er eine ordnungsgemäße Rechnung besitzt. Grundlagen für eine ordnungsgemäße Rechnung sind unter anderem der Name und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers sowie des Leistungsempfängers. Bisher war strittig, ob das Kriterium „vollständige Anschrift“ auch mit der Angabe einer Postfach- oder Briefkastenanschrift des leistenden Unternehmens erfüllt sein kann.

Der Europäische Gerichtshof hat das zugunsten der Unternehmer entschieden. Das Gericht legte den Begriff „Anschrift“ weit aus: Er umfasse jede Art von Anschrift einschließlich einer Postfach- oder Briefkastenadresse, sofern das leistende Unternehmen unter dieser Anschrift erreichbar sei. Wenn zudem alle weiteren erforderlichen Kriterien erfüllt sind, kann der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

Für den Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger ist es damit nicht erforderlich, dass die wirtschaftliche Tätigkeit des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt wird, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Unternehmen können deshalb Postfach- oder Briefkastenadressen als Anschriften auf ihren Rechnungen verwenden.

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Verdeckte Gewinnausschüttung und nahestehende Personen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat jüngst klargestellt, dass überhöhte, gesellschaftlich veranlasste Zahlungen einer Kapitalgesellschaft an eine dem Gesellschafter nahestehende Person nicht zu einer schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung der Gesellschaft an die nahestehende Person führen.

In den entschiedenen BFH-Fällen haben GmbHs überhöhte Mietentgelte oder Kaufpreise an eine dem Gesellschafter nahestehende Person gezahlt. Der Gesellschafter hat stets am Abschluss der entsprechenden Vereinbarungen mitgewirkt. Hieraus hat der BFH abgeleitet, dass die überhöhten Zahlungen im Verhältnis zwischen Gesellschafter

und Gesellschaft begründet sind, selbst wenn nicht alle Gesellschafter an den Vereinbarungen beteiligt waren. Das führt in ertragsteuerlicher Hinsicht zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) im Verhältnis der GmbH zum Gesellschafter. Bei der GmbH scheidet deshalb ein Betriebsausgabenabzug der überhöhten Zahlung aus; der Gesellschafter hat die vGA, die unmittelbar dem nahestehenden Dritten zugewendet wird, als eigene Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern.

Auch in schenkungsteuerlicher Hinsicht gilt, dass die GmbH die überhöhten Entgelte auf einer gesellschaftsrechtlichen Grundlage

zahlt und insoweit keine freigebige Zuwendung der Gesellschaft an die nahestehende Person vorliegt.

Der BFH hat in seinen Entscheidungen aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass in der Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine Kapitalgesellschaft an eine dem Gesellschafter nahestehende Person eine Schenkung zwischen dem Gesellschafter als Schenker und der nahestehenden Person als Beschenkte vorliegen könne. Diese unterliegt in der Regel aber einer günstigeren Steuerklasse und höheren Freibeträgen als eine Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person.

Umsatzsteuer

Neues zum Konsignationslager

Bei einer grenzüberschreitenden Warenlieferung wird die Ware vor Auslieferung an den Kunden vielfach auf ein Lager genommen, das vom Lieferer unterhalten wird (sogenanntes Konsignationslager). Umsatzsteuerlich führt diese weitverbreitete Handhabung zu erstaunlichen Folgen, je nachdem, ob ein Import oder ein Export aus Deutschland vorliegt.

Für den Ausfuhrfall lässt die deutsche Finanzverwaltung seit jeher zu, dass im Ausland bestehende Vereinfachungsregelungen beachtet werden können. Das bedeutet oft, dass trotz Einlagerungen vor Auslieferung an den Endkunden im jeweiligen Zielstaat der deutsche Lieferant eine meist steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vornehmen kann und so eine umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsland vermeiden wird.

Im umgekehrten Fall, also bei der Einfuhr von Waren nach Deutschland, hielt es die Finanzverwaltung bisher für zutreffend, dass die Einlagerung für den ausländischen Lieferanten ein umsatzsteuerlicher Verbringenstatbestand ist, und die Entnahme aus dem Lager einen in Deutschland steuerbaren Umsatz auslöst. Damit mussten sich ausländische Lieferanten in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren.

Gegen diese verwaltungsaufwendige Vorgehensweise wandte sich der Bundesfinanzhof in einem Urteil aus 2016, das nunmehr auch die Finanzverwaltung anwendet. Steht bei einem Warenimport der Abnehmer bei Beginn der Beförderung bereits fest, kann trotz Einlagerung vor Auslieferung eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung angenommen werden, die mit einem steuerpflichtigen Erwerb für den inländischen

Abnehmer einhergeht. Dadurch entfällt die umsatzsteuerliche Registrierung des Lieferrers in Deutschland, da die Umsatzbesteuerung auf den inländischen Abnehmer übertragen wird (innergemeinschaftlicher Erwerb). Diese Handhabung erfordert die verbindliche Bestellung der Ware oder die Bezahlung vor Auslieferung durch den Kunden. Fraglich ist, ob damit eine praktisch bedeutsame Erleichterung für ausländische Lieferanten geschaffen wird, da es in vielen Fällen an der notwendigen Abnahmeverpflichtung fehlen wird. Die Vereinfachung tritt nämlich nicht ein, wenn im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung nur ein wahrscheinlicher Abnehmer ohne tatsächliche Abnahmeverpflichtung gegeben ist. In diesem Fall kommt der ausländische Lieferant um eine umsatzsteuerliche Registrierung in Deutschland nicht herum.

Entgelttransparenz: Was ist das – und wenn ja, wie viel?

Im Juli 2017 ist das Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz, EntgTranspG) in Kraft getreten, mit dem Ziel, das Gebot des gleichen Entgelts für Frauen und Männer bei gleicher oder gleichwertiger Arbeit durchzusetzen. Ein Meilenstein auf dem Weg zur Gleichberechtigung der Geschlechter? Nein! Herausgekommen ist ein zahnlöser Papiertiger, an dem nichts – außer vielleicht dem Namen – fürchteinflößend ist!

Gemeinhin würde man erwarten, dass sich nun jede(r) Arbeitnehmer(in) darüber informieren kann, wie ihr oder sein Gehalt im Vergleich zu dem der Kolleginnen und Kollegen ist. Aber weit gefehlt! Einen Auskunftsanspruch nach dem EntgTranspG haben seit dem 06.01.2018 nämlich ausschließlich diejenigen Personen, die in Betrieben mit in der Regel mehr als 200 Beschäftigten bei demselben Arbeitgeber arbeiten. Und nur wenn diese dann auch noch das Glück haben, dass es mindestens sechs Beschäftigte des jeweiligen anderen Geschlechts gibt, die eine vergleichbare Tätigkeit ausüben, können die Arbeitnehmer eine solche gleiche oder gleichwertige Tätigkeit benennen und in Textform, gegebenenfalls anonymisiert über den Betriebs-

rat, alle zwei Jahre Auskunft zum durchschnittlichen monatlichen Bruttoentgelt verlangen.

Wer sich nun erhofft, dass er das Durchschnittsgehalt der Vergleichsgruppe erfährt, irrt leider schon wieder. Das Vergleichsentgelt laut EntgTranspG ist nur als statistischer Median des durchschnittlichen monatlichen Bruttoentgelts anzugeben. Sortiert man die Vergleichsgehälter der Höhe nach, bezeichnet in diesem Sinn der Median das Gehalt, das sich genau in der Mitte befindet. Handelt es sich um eine gerade Anzahl von Gehältern, berechnet er sich als Hälfte der Summe der beiden zentralen Gehälter. Ist die Höhe der Gehälter annähernd symmetrisch verteilt, ergeben Durchschnitt und Median ähnliche Werte, ansonsten entstehen weitgehend sinnfreie Zufallsergebnisse. Liegen die Gehälter der Vergleichsgruppe zum Beispiel bei 2.000 €, 2.500 €, 2.500 €, 3.500 €, 4.000 € und 4.000 €, beträgt der Median 2.500 €, das Durchschnittsgehalt hingegen 3.000 €. Bekommt die anfragende Person selbst 2.500 €, wird sie sich nicht benachteiligt fühlen, obwohl sie unterdurchschnittlich verdient. Umgekehrte Fälle sind natürlich ebenso denkbar.



Dr. Arnold Kleinertz
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

Abgesehen davon, dass die gleiche Bezahlung von Frauen und Männern in vergleichbaren Positionen eine Selbstverständlichkeit sein sollte, können dieser Gesetzesinitiative lediglich gute Absichten attestiert werden. Echte Transparenz wird aber wieder einmal nicht geschaffen. Grundübel ist die Wahl des Medians, der sicherlich in vielen Fällen Unzufriedenheit und Unfrieden in der Belegschaft stiften, aber keine Entgeltgleichheit bewirken wird. Hierfür wird ein anderes Gesetz nötig sein. Bleibt zu hoffen, dass sich der Gesetzgeber dabei beispielsweise Island zum Vorbild nimmt, das auf dem Weg zur Abschaffung der Entgeltlücke schon deutlich weiter ist.

Wirtschaft und Recht

Entgeltbericht – neue Anlage zum Lagebericht

Das Entgelttransparenzgesetz (EntgTranspG) soll dem Ziel der Durchsetzung der Entgeltgleichheit zwischen Frauen und Männern dienen. Neben einem individuellen Auskunftsanspruch für Beschäftigte sind Arbeitgeber unter bestimmten Voraussetzungen erstmals ab dem Jahr 2018 dazu verpflichtet, einen Bericht zur Entgeltgleichheit als Anlage zum Lagebericht zu verfassen.

Der Entgeltbericht muss sowohl die Maßnahmen des Arbeitgebers zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern im Arbeitsalltag als auch diejenigen zur Förderung der Entgeltgleichheit beinhalten. Zusätzlich müssen statistische Angaben über die Zusammensetzung der Belegschaft nach Geschlechtern gemacht werden.

Die Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts gilt für Arbeitgeber mit mehr als 500 Mitarbeitern, die einen Lagebericht aufstellen müssen (§§ 264 und 289 HGB). Betroffen sind demnach mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie mittelgroße und große haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften.

Da die Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts direkt an die Vorschriften des HGB zum Lagebericht anknüpft, sind kleine Gesellschaften ebenso wie große Einzelkaufleute und Personengesellschaften ohne Haftungsbeschränkung, die aufgrund des Publizitätsgesetzes einen Lagebericht erstellen müssen, von dieser Verpflichtung befreit. Ob die befreiende Wirkung eines Konzernabschlusses für die Erstellung eines

Lageberichts auch für die Erstellung des Entgeltberichts gilt, ist momentan noch strittig. Eine wörtliche Auslegung des EntgTranspG spricht für diese Auffassung, auch wenn das dem Zweck des EntgTranspG möglicherweise entgegensteht. Eine Verpflichtung zur Abfassung eines Konzernentgeltberichts existiert nicht.

Der Entgeltbericht ist bei tarifgebundenen Arbeitgebern alle fünf Jahre und bei nicht-tarifgebundenen Arbeitgebern alle drei Jahre zu erstellen. Er ist zwingend gemeinsam mit dem Lagebericht im Bundesanzeiger zu veröffentlichen, wird jedoch nicht Bestandteil des Lageberichts. Sanktionen für einen Verstoß gegen die Pflicht zur Erstellung oder zur Offenlegung des Entgeltberichts sind im EntgTranspG (bislang) nicht vorgesehen.

Sozialversicherungsbeiträge bei steuerfreien ausländischen Einkünften

Arbeiten in Deutschland wohnhafte Arbeitnehmer für einen ausländischen Arbeitgeber im Ausland oder werden Arbeitnehmer für mehr als sechs Monate ins Ausland entsandt, steht dem Tätigkeitsstaat grundsätzlich das Recht zur Besteuerung des Arbeitslohns zu. Deutschland stellt diese Vergütungen unter Berücksichtigung des sogenannten Progressionsvorbehalts regelmäßig von der deutschen Besteuerung frei. Trotz Auslandstätigkeit verbleiben diese Arbeitnehmer vielfach in der deutschen Sozialversicherung und zahlen insbesondere Kranken- und Rentenversicherungsbeiträge an die deutschen Sozialversicherungsträger. Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Abzug solcher Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben ausgeschlossen, da die Beiträge im Zusammenhang mit steuerfreiem Arbeitslohn stehen. Dem ist der Europäische Gerichtshof mit einem Urteil aus 2017 unter

Hinweis auf die unionsrechtliche Arbeitnehmerfreizügigkeit entgegengetreten. Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung nunmehr an und akzeptiert unter folgenden Voraussetzungen einen Sonderausgabenabzug:

Die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem EU-Staat erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, die in Deutschland steuerfrei sind. Weiterhin darf der Beschäftigungsstaat keinen Abzug der Sozialversicherungsbeiträge zulassen, um eine Doppelbegünstigung zu vermeiden. Schließlich darf auch das jeweils anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen die Berücksichtigung etwaiger persönlicher Abzüge nicht explizit dem Beschäftigungsstaat zuweisen.

Die Finanzverwaltung bürdet damit dem Arbeitnehmer die Pflicht auf nachzuweisen, wie sich der Beschäftigungsstaat hinsichtlich des Abzugs von ausländischen Sozialversicherungsbeiträgen verhält.

Bestehen ausschließlich die steuerfreien ausländischen Arbeitseinkünfte, läuft der Sonderausgabenabzug weitgehend leer, so dass die geforderten Nachweise unnötig werden. Steuerlich vorteilhaft kann dieser Sonderausgabenabzug aber sein, wenn noch andere Einkünfte existieren, z. B. bei zusammen veranlagten Ehegatten oder bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

In diesem Fall sollten die erforderlichen Nachweise erbracht werden, da sich dann der angestrebte Sonderausgabenabzug steuermindernd auswirkt.

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Begünstigtes Vermögen bei einer Wohnungsvermietungsgesellschaft

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat aktuell entschieden, dass Wohnungen, die eine Wohnungsvermietungsgesellschaft an Dritte zur Nutzung überlässt, nur dann zum begünstigten Vermögen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) gehören, wenn die Gesellschaft neben der Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten. Auf die Anzahl der vermieteten Wohnungen kommt es dabei nicht an.

Das Urteil ist zwar noch zum alten Recht ergangen, nach dem im Falle einer zu hohen Verwaltungsvermögensquote keine Betriebsvermögensbegünstigung mehr gewährt wurde. Aber auch nach der seit 2016 geänderten Rechtslage hat die Frage nach der Verwaltungsvermögensquote ihre Bedeutung

nicht verloren, da Verwaltungsvermögen keinem Verschonungsabschlag zugänglich ist.

Im BFH-Fall handelte es sich um die Vererbung eines Kommanditanteils an einer KG. Gegenstand der KG war die Verwaltung der in ihrem Eigentum stehenden fünf Mietwohngrundstücke mit insgesamt 37 Wohnungen und 19 Garagen. Nach Auffassung des BFH bleiben die an Dritte vermieteten Wohnungen auch in einem solchen Fall Verwaltungsvermögen. Die Finanzverwaltung hat bisher die Meinung vertreten, dass dann kein Verwaltungsvermögen vorliegt, wenn die Größe der Wohnungsverwaltung einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Der BFH hat das verneint, da es Hauptzweck der Steuerbefreiung sei, gerade kleinere und mittlere Unternehmen von der Erbschaftsteuer zu befreien. Damit könne gerade nicht die

Größe des Unternehmens über die Steuerbefreiung entscheiden.

Von einer gewerblichen Vermietungstätigkeit ist nur auszugehen, wenn der Vermieter ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbringt, z. B. die Übernahme der Reinigung der vermieteten Wohnungen, die Bewachung des Gebäudes, die Ausstattung der Räume nach Kundenwunsch oder das Überlassen von Bettwäsche. Nur in diesem Fall können die an Dritte vermieteten Grundstücke ausnahmsweise zum begünstigten Vermögen gerechnet werden. Auf die Zahl der vermieteten Wohnungen kommt es nicht an. Dabei ist es nicht ausreichend, dass sich die Wohnungen ertragsteuerlich im Betriebsvermögen befinden und es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt.

Gewerbsteuerlicher Verlustabzug bei Personengesellschaften

Ändern sich die Strukturen von Personengesellschaften, droht ein Wegfall gewerbsteuerlicher Verlustvorträge. Bei Personengesellschaften sind hierfür unternehmensbezogene (Unternehmensidentität) und gesellschafterbezogene Faktoren (Unternehmeridentität) entscheidend. Das führt dazu, dass nicht nur eine Veränderung der Tätigkeit, sondern auch ein Wechsel im Gesellschafterbestand einen Wegfall von gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen hervorrufen kann. In jüngster Zeit hat die Rechtsprechung in einigen Entscheidungen erneut zum Anwendungsbereich des insoweit einschlägigen § 10a GewStG bei Personengesellschaften Stellung genommen, woraus sich Fallstricke ergeben können.

So droht bei Verschmelzung einer Oberpersonengesellschaft auf eine Unterpersongesellschaft der vollständige Wegfall des Verlustvortrags bei der Unterpersongesellschaft. Bei Veräußerung von Anteilen an einer Oberpersonengesellschaft an Dritte entfällt – mangels Unternehmeridentität – zwar anteilig der Verlustvortrag bei der Oberpersonengesellschaft. Der Verlustvortrag auf Ebene der Unterpersongesellschaft wird hingegen nicht berührt.

Zu beachten sind die Auswirkungen eines Rechtsformwechsels: So führt eine Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine (Schwester-)Kapitalgesellschaft zum Verlustuntergang, wohingegen der Formwechsel eines Gesellschafters unschädlich

sein kann. Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft hat lediglich die Beschränkung der Verlustnutzung auf die Gewinnanteile des Einbringenden zur Folge.

Auch ein Tätigkeitswechsel kann zum Wegfall des Verlustvortrags führen: Die Unternehmensidentität fehlt, wenn eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ihre werbende Tätigkeit (wenn auch nur zeitweise) aufgibt und durch Vermietung der Produktionsanlagen zur Vermögensverwaltung übergeht. Bei sämtlichen Umstrukturierungsmaßnahmen (sei es auch nur ein zeitweiser Tätigkeitswechsel) ist deshalb der gewerbsteuerliche Verlustvortrag im Blick zu behalten.

Wirtschaft und Recht

Unwirksame arbeitsvertragliche Befristungsabrede

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat entschieden, dass eine Befristungsabrede in einem Arbeitsvertrag unwirksam ist, wenn die Abrede nicht vor Vertragsbeginn von beiden Arbeitsvertragsparteien unterzeichnet wurde. Im Streitfall war der Kläger als Mitarbeiter einer Universität befristet angestellt. Auf Wunsch der Universität sollte der Kläger zur Vertretung eines beurlaubten Kollegen weiterbeschäftigt werden. Hierzu wurde dem Mitarbeiter ein bereits datierter, jedoch noch nicht unterzeichneter Dienstvertrag vorgelegt, in dem die Urlaubsvertretung angesprochen wurde. Dieser unterzeichnete den Dienstvertrag und gab ihn am gleichen Tag zurück. Danach setzte er seine Tätigkeit

fort. Das vom Arbeitgeber unterzeichnete Vertragsexemplar ging dem Mitarbeiter erst in der Folgezeit zu. Das BAG erklärte die vereinbarte Befristung wegen Verstoßes gegen das Schriftformerfordernis für nichtig mit der Folge, dass der befristete Arbeitsvertrag als auf unbestimmte Zeit geschlossen gilt. Denn die Rückgabe der Vertragsurkunde durch den Mitarbeiter an die Universität war nur ein Angebot auf Abschluss eines befristeten Arbeitsvertrags gewesen. Dieses Angebot habe die Universität nicht schriftlich, sondern konkludent durch Entgegennahme der Arbeitsleistung angenommen. Damit sei das Schriftformgebot nicht eingehalten worden.

Für die Praxis

Die Entscheidung zeigt einmal mehr, dass schon kleinste Fehler beim Abschluss eines befristeten Arbeitsvertrags dazu führen können, dass zwischen den Arbeitsvertragsparteien ein unbefristetes Arbeitsverhältnis zustande kommt. Arbeitgeber sollten darauf achten, dass sie vor dem Beginn des geplanten befristeten Arbeitsverhältnisses einen von ihnen unterzeichneten Arbeitsvertrag an den Arbeitnehmer übergeben und sich diesen möglichst noch vor Beginn der Arbeitstätigkeit unterschrieben zurückgeben lassen.

Unternehmensbesteuerung

Unternehmenssteuerreform in den USA

Durch eine große, zum 01.01.2018 in Kraft getretene Steuerreform streben die USA eine Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerisches Engagement im eigenen Land an. Positiv hervorzuheben ist dabei insbesondere eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes von

35 % auf 21 %. Andererseits verschlechtert sich für stark fremdfinanzierte oder verlustbringende Unternehmen die Situation durch Neuregelungen zum Zinsabzug und zum Verlustvortrag. Amerikanische Unternehmen können Vermögen, das bei Tochtergesellschaften im Ausland liegt, einmalig

günstiger versteuern, wenn sie das ausländische Vermögen in die USA zurückholen: Sie zahlen dann nur eine Steuer von 8 % oder 15,5 %, je nachdem, wie liquide die zurückgeholten Anlagen sind. In der Vergangenheit wurden zurückgeholte Auslandsgewinne mit 35 % besteuert.

Zuordnungsentscheidung bis zum 31. Mai

Bei gemischt genutzten Eingangsleistungen ist es für den Vorsteuerabzug entscheidend, in welchem Umfang eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich vorliegt. Nur wenn eine zumindest teilweise Zuordnung zum Unternehmensvermögen erfolgt, ist grundsätzlich der Vorsteuerabzug und in späteren Jahren gegebenenfalls eine Vorsteuerberichtigung möglich. Ein Unternehmer hat insbesondere dann bestimmte Zuordnungswahlrechte, wenn er Gegenstände bezieht, die er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch zu verwenden beabsichtigt.

Handelt es sich bei der anteiligen nichtunternehmerischen Verwendung um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinn (z. B. ideelle, unentgeltliche Tätigkeit

eines Vereins), besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot. Im Wege der Billigkeit ist eine Zuordnung im vollen Umfang zum nichtunternehmerischen Bereich möglich. Betrifft die teilweise nichtunternehmerischen Verwendung hingegen eine unternehmensfremde Tätigkeit (z. B. Entnahme für den privaten Bedarf des Unternehmers), hat der Unternehmer in der Regel folgende Zuordnungswahlrechte:

- Der Gegenstand kann insgesamt der unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden.
- Der Unternehmer kann den Gegenstand in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen.
- Der Gegenstand kann im Umfang der tatsächlichen (gegebenenfalls zu schätzen-

den) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden.

Für eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich bedarf es mindestens einer 10-prozentigen unternehmerischen Nutzung. Eine Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen muss mit endgültiger Wirkung bis spätestens zum 31. Mai des Folgejahres erfolgen. Wird die Frist versäumt, ist im Zweifel eine spätere Zuordnung zum Unternehmensvermögen ausgeschlossen. Ein Vorsteuerabzug sowie gegebenenfalls eine Korrektur in späteren Jahren sind nicht mehr möglich. Für Zuordnungen, die den Veranlagungszeitraum 2017 betreffen, muss damit bis zum 31.05.2018 eine Zuordnungsentscheidung erfolgen.

Haftung des Leistungsempfängers für nicht abgeführte Steuer

Hat ein Unternehmer bei Abschluss des Vertrags über seinen Eingangsumsatz Kenntnis davon oder hätte er sie nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns haben müssen, dass der Aussteller der Rechnung aus einem vorangegangenen Umsatz entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht entrichtet hat, haftet der Leistungsempfänger nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs für die nicht entrichtete Umsatzsteuer. Das Kennenmüssen muss sich im Rahmen

eines konkreten Leistungsbezugs auf Anhaltspunkte beziehen, die für den Unternehmer den Schluss nahelegen, dass der Rechnungsaussteller bereits bei Vertragsschluss die Absicht hatte, die Umsatzsteuer nicht abzuführen. Ein steuerstrafrechtlich bedeutendes Verhalten des Rechnungsausstellers bei anderen Geschäftsvorfällen lässt nicht den sicheren Schluss auf die Absicht zu, auch bei zukünftigen Umsätzen die Umsatzsteuer zu hinterziehen. Den Leistungsempfänger treffen auch nicht allein deshalb erhöhte

Sorgfaltspflichten, weil er Kenntnis von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen einen Vertragspartner hat. Die Voraussetzungen für eine Haftung muss das Finanzamt darlegen und beweisen.

Impressum

Herausgeber

Dr. Kleinertz Heyers & Partner Treuhand KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Gartenstraße 44 · 40479 Düsseldorf

V.i.S.d.P.

Elisabeth Heyers
Dr. Kleinertz Heyers & Partner Treuhand KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Gartenstraße 44 · 40479 Düsseldorf

Konzeption und Realisation:
valido marketing services GmbH

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben der Mandantenzeitung „Wirtschaft & Steuern aktuell“, finden Sie unter der Adresse www.dr-kleinertz.de in der Rubrik Aktuelles/Mandanteninformationen.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.