

Nachrichten



TOP-Thema:
Jahressteuergesetz 2020:
Wichtige Änderungen im
Einkommensteuerrecht

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Im letzten Jahr haben wir an dieser Stelle die Regierung noch dafür loben können, dass schon im November das fertige **Jahressteuergesetz** vorgelegt wurde. In diesem Jahr hingegen wird das Jahressteuergesetz (JStG) geschoben, wobei hier dahingestellt bleiben kann, ob das an steuerlichen Sachthemen liegt oder an anderweitig gebundenen Kapazitäten der Regierung. In dieser Ausgabe berichten wir aber dennoch im Top-Thema über die **Änderungen im Einkommensteuerrecht**, die weitgehend feststehen dürften (zu beachten sind weitere Änderungen in vorher verabschiedeten Gesetzen, so die degressive AfA im 2. Corona-Steuerhilfegesetz, vgl. dazu die Ausgabe 7/2020). Informationen zu Änderungen des JStG bei den anderen Steuerarten sollen dann in der Januarausgabe folgen.

Im zweiten Beitrag in der Rubrik Steuern geht es um **XRechnungen** – so werden die elektronischen Rechnungen genannt, die bei Abrechnungen an Bundesbehörden seit Ende November Pflicht sind. Wie bei Corona-Maßnahmen so führt auch hier allerdings die föderale Umsetzung zu einem Flickenteppich. Im dritten Beitrag informieren wir über die neueste Auffassung der Finanzverwaltung zu den zusätzlichen formalen Anforderungen für eine Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

In der Rubrik Recht finden Sie Erläuterungen zu einer Entscheidung des höchsten deutschen Arbeitsgerichts,

das zu klären hatte, ob für **Geschäftsführer** die **Kündigungsfristen** für Arbeitnehmer gelten.

Unter Rechnungslegung & Finanzen werfen wir zunächst einen Blick darauf, an welchen Stellen aufgrund der Auswirkungen der **Corona-Pandemie** eventuell Nachbesserungsbedarf im **Transfer Pricing** geboten sein könnte. Anschließend wird ein neues Berichtsformat betrachtet: Es handelt sich um das **European Single Electronic Format (ESEF)**, das zunächst für kapitalmarktorientierte Unternehmen gilt, aber auch Ausstrahlungswirkung auf KMU haben könnte.

Damit neigt sich nun ein Jahr dem Ende zu, das spätestens seit März fast nur noch von Corona-Themen bestimmt war. In den Ausgaben im Frühjahr und Sommer hatten wir noch mit Impressionen aus unserem schönen Land versucht, Anregungen für einen Urlaub im Inland zu geben. Das Titelbild dieser Ausgabe ist fast sinnbildlich für Weihnachten 2020: Das Einzige, was wir noch umarmen dürfen, ist der Weihnachtsbaum.

In diesem Sinne wünschen wir nicht nur eine informative Lektüre, sondern Ihnen und Ihren Familien eine schöne Advents- und Weihnachtszeit verbunden mit der Hoffnung, dass im Jahr 2021 vieles besser wird.

Ihr
PKF-Team



TOP-Thema

Jahressteuergesetz 2020: Wichtige Änderungen im Einkommensteuerrecht

Inhalt

Steuern

Jahressteuergesetz 2020: Wichtige Änderungen im Einkommensteuerrecht	4
Verpflichtung zur XRechnung bei Aufträgen der öffentlichen Hand	7
Klarstellungen des BMF zu Gesetzesverschärfungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	8

Recht

Neue Kündigungsfristen für einen Fremdgeschäftsführer: Erhebliche Benachteiligung möglich	10
---	----

Rechnungslegung & Finanzen

Corona-Auswirkungen auf Verrechnungspreise: Überprüfungs- und Anpassungsbedarf	11
Publizitätspflichten: Anwendung des European Single Electronic Format (ESEF)	13

Kurz Notiert

GmbH: Zufluss einer Tantieme bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses	15
Einbringung: Sperrfristverletzung bei Verschmelzung zum Buchwert	15

StBin Sabine Rössler

Jahressteuergesetz 2020: Wichtige Änderungen im Einkommensteuerrecht

Schon im September hat der Bundestag den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2020 beschlossen (BT-Drucks. 19/22850). Jedoch konnte das Gesetz auch Ende November den Bundesrat noch nicht passieren. Strittig sind insbesondere die Ausdehnung des Verlustrücktrags, Erbschaftsteuerthemen sowie die Neuregelung des Gemeinnützigkeitsrechts. Im Folgenden werden nur Neuregelungen des Einkommensteuerrechts dargestellt, deren Verabschiedung weitgehend sicher sein dürfte. In der Januar-Ausgabe folgt dann die Fortsetzung mit Neuregelungen im Rahmen der anderen Steuerarten.

1. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG

Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG (IAB) gewäh-

ren Liquiditätserleichterungen durch die Vorverlagerung von Abschreibungspotential in ein Wirtschaftsjahr vor der Anschaffung begünstigter Wirtschaftsgüter. Mit einer umfassenden Umarbeitung des § 7g EStG sollen eine „zielgenauere“ Ausgestaltung und Verbesserung des Ansatzes von IAB sowie eine Rechts- und Verwaltungsvereinfachung erreicht werden. Im Einzelnen:

(1) Im Jahr der Investition und im Folgejahr **vermietete Wirtschaftsgüter** können künftig begünstigt werden. Das gilt unabhängig von der Dauer der jeweiligen Vermietung und auch dann, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut an einen anderen eigenen Betrieb vermietet. Soweit Mieten nicht dem Fremdvergleich entsprechen, erfolgt der Ausgleich unabhängig von § 7g EStG über die bestehenden Regelungen (z.B. verdeckte Gewinnausschüttungen).



(2) Die nach § 7g EStG **begünstigten Investitionskosten** werden von 40% auf 50% angehoben. Durch die erweiterte Investitionsförderung wird der Liquiditätsgewinn der anspruchsberechtigten Unternehmen weiter gesteigert und die Regelung gewinnt deutlich an Attraktivität.

(3) Künftig gilt eine für alle Einkunftsarten **einheitliche Gewinngrenze** i.H.v. 150.000 € als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von IAB. Die Regelung ersetzt die Merkmale 235.000 € (Betriebsvermögen von Bilanzierern), 125.000 € (Wirtschaftswert bei Land- und Forstwirten) und 100.000 € (Gewinn von Einnahmen-Überschussrechtern).

(4) Bisher können IAB auch nach der Steuerfestsetzung beantragt werden – beispielsweise im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung. Dies soll verhindert werden, da der Zweck des § 7g EStG sei, künftige Investitionen zu erleichtern, und nicht darin bestehe, bereits erfolgte, offenbar ausreichend finanzierte Investitionen nachträglich zu begünstigen. Künftig können IAB im Falle der **nachträglichen Bildung** nur für Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter angesetzt werden, die zum Zeitpunkt der Geltendmachung noch nicht angeschafft worden sind.

Hinweis: Die Neugestaltung belastet aktuell mit den wirtschaftlichen Folgen der Covid-19-Pandemie kämpfende Unternehmen. Gerade in 2020 und 2021 wäre die Liquiditätsentlastung mittels einer nachträglichen Inanspruchnahme von IAB bei der Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Pandemie durchaus wünschenswert. Die BStBK hat daher die Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts der Neuregelung gefordert.

(5) Eine Ergänzung in § 7g Abs. 7 EStG stellt klar, dass abweichend von der BFH-Rechtsprechung die **Hinzurechnung** von IAB nur in dem Vermögensbereich zulässig ist, in dem der Abzug erfolgt ist. Wird beispielsweise ein IAB im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers einer Personengesellschaft geltend gemacht, kann der Abzugsbetrag auch nur für Investitionen dieses Mitunternehmers in seinem Sonderbetriebsvermögen verwendet werden. Dadurch wird sichergestellt, dass die Steuererleichterung nur demjenigen gewährt wird, der auch tatsächlich Investitionen tätigt.

Hinweis: Diese geplante Neuregelung ist eine Reaktion auf den BFH-Beschluss vom 15.11.2017 (BStBl 2019 II S. 466), wonach eine begünstigte Investition i.S. von § 7g EStG auch dann vorliegt, wenn der IAB vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde, die spätere Investition allerdings im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters erfolgt.

(6) Die Begünstigung von vermieteten Wirtschaftsgütern für die Inanspruchnahme des IAB soll gleichermaßen auch für die **Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen** nach § 7g Abs. 5 EStG gelten. Auch die einheitliche Gewinngrenze gilt für die Inanspruchnahme von solchen Sonderabschreibungen.

(7) Die auf 50% erhöhten IAB, die geänderten Nutzungsvoraussetzungen sowie die einheitlichen Gewinngrenzen sollen erstmals für IAB und Sonderabschreibungen gelten, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. Im Fall abweichender Wirtschaftsjahre, die vor dem 17.7.2020 enden, können ggf. die alten **Betriebsgrößenmerkmale** berücksichtigt werden. Dieses Wahlrecht kann für IAB und Sonderabschreibungen nur einheitlich ausgeübt werden.

(8) Die einschränkenden Regelungen zur Verwendung von **nachträglich beanspruchten Abzugsbeträgen** und im Bereich der Personengesellschaften sollen erst bei IAB anzuwenden sein, die in nach dem 31.12.2020 endenden Wirtschaftsjahren geltend gemacht werden.

2. Zusätzlichkeitsvoraussetzung bei Arbeitgeberleistungen

In § 8 EStG soll gesetzlich definiert werden, unter welchen Voraussetzungen Leistungen des Arbeitgebers „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden. Hintergrund ist, dass zahlreiche steuerbegünstigende Normen des EStG die jeweilige Steuervergünstigung an die Tatbestandsvoraussetzung knüpfen, dass eine bestimmte Arbeitgeberleistung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht wird. Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung sollen explizit von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen werden.

Der Gesetzgeber reagiert damit aktuell auf entgegenstehende Urteile des BFH (vom 1.8.2019, Az.: VI R 32/18, VI R 21/17 und VI R 40/17). Nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers können künftig steuerbegünstigt sein. Die Leistungen dürfen u.a. nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet werden und der Anspruch auf Arbeitslohn darf nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt werden.

3. Aufwendungen bei der verbilligten Wohnraumvermietung

Um steuerliche Nachteile für Vermieter zu vermeiden, die im Interesse des Fortbestands langjähriger Mietverhältnisse davon Abstand nehmen, regelmäßig zulässige Mieterhöhungen vorzunehmen, sollen die Spielräume

vergrößert werden, bei denen trotz moderater Mietgestaltungen ein Abzug der Werbungskosten von den Mieteinnahmen möglich bleibt.

Bei einer verbilligten Überlassung einer Wohnung zu weniger als 66% der ortsüblichen Miete ist eine Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich vermieteten Teil vorzunehmen; nur auf den entgeltlich vermieteten Teil können anteilig Werbungskosten abgezogen werden. Der Gesetzentwurf sieht vor, diese Aufteilungsgrenze auf 50% der ortsüblichen Miete herabzusetzen. Unverändert wird eine nicht näher nachweispflichtige Einkünfteerzielungsabsicht ab einem vereinbarten Mietzins von mindestens 66% der ortsüblichen Miete angenommen.

Künftig wäre bei Entgelten zwischen 50% und 66% der ortsüblichen Miete eine Totalüberschussprognoseprüfung vorzunehmen. Gelingt die Totalüberschussprognose, ist für die verbilligte Wohnraumüberlassung der volle Werbungskostenabzug möglich. Andernfalls ist von einer Einkünfteerzielungsabsicht nur für den entgeltlich vermieteten Teil auszugehen – mit der Folge des (nur) anteiligen Werbungskostenabzugs.

4. Steuerbefreiung der Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld

Der durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020 (BGBl 2020 I S. 1385) eingeführte § 3 Nr. 28a EStG sieht in seiner aktuellen Fassung eine begrenzte und befristete Steuerbefreiung der Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und zum Saison-Kurzarbeitergeld vor. Die Befristung soll um ein Jahr verlängert werden. Die Steuerfreiheit gilt damit für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.1.2022 enden.

5. Automatischer Datenaustausch über Beiträge für eine private Krankenversicherung und für eine private Pflege-Pflichtversicherung

Seit 2009 wird der Lohnsteuerabzug bei nichtselbstständig Beschäftigten automatisiert anhand von Lohnsteuerabzugsmerkmalen geregelt. Zu Lohnsteuerabzugsmerkmalen gehören z.B. die Lohnsteuerklasse oder etwaige Kinderfreibeträge. Durch das JStG 2020 wird mit der Höhe der monatlichen Beiträge zu privaten Kranken- und Pflegeversicherungen ein weiteres Lohnsteuermerkmal eingeführt; dies gilt für Fälle, in denen von Arbeitgebern steuerfrei zu gewährende Zuschüsse vorliegen, und



für solche, in denen die Beiträge als Sonderausgaben abziehbar sind.

Die Regelung soll bürokratischen Aufwand mindern. Sie ist als Pilotverfahren für einen künftigen umfassenden Datenaustausch zwischen den Unternehmen der privaten

Kranken- und Pflegeversicherung konzipiert. Im Rahmen dieses Pilotprojekts soll das Verfahren mit ausgewählten Versicherungsunternehmen und Arbeitgebern mit Echt-daten erprobt werden, um belastbare Ergebnisse für den späteren Regelbetrieb zu gewinnen. Ab dem 1.1.2024 soll das Verfahren verbindlich anzuwenden sein.

WP/StB Daniel Scheffbuch / Luca Gallus

Verpflichtung zur XRechnung bei Aufträgen der öffentlichen Hand

Seit dem 27.11.2020 werden von Bundesbehörden nur noch Rechnungen bezahlt, die elektronisch im Format der XRechnung ausgestellt und eingereicht worden sind. Auf Länderebene ist die Verpflichtung zur Ausstellung der XRechnung uneinheitlich. Welche Besonderheiten es bei der XRechnung zu beachten gilt, wie sie steuerlich behandelt wird und für welche Aufträge diese gilt, wird nachfolgend aufgezeigt.

1. Einführung

Die *Möglichkeit*, elektronische Rechnungen auszustellen und zu übermitteln, besteht für Auftragnehmer des Bundes seit dem 27.11.2019, für Auftragnehmer der Länder und Kommunen seit dem 18.4.2020. Seit dem 27.11.2020 sind die Auftragnehmer des Bundes nunmehr *verpflichtet*, Rechnungen nur noch in dem Format der XRechnung auszustellen und elektronisch zu übermitteln. Rechtsgrundlage ist die E-Rechnungs-Verordnung (ERechV) vom 13.7.2017. Letztlich wird die elektronische Rechnung somit – von den Ausnahmen in Abschn. 4 und 5 abgesehen – ein unverzichtbarer Bestandteil bei Aufträgen der öffentlichen Hand auf Bundesebene.

2. Begriffliche Abgrenzung und Übermittlung

Nach § 4a Abs. 2 E-Government-Gesetz (EGovG) vom 25.7.2013 liegt eine elektronische Rechnung vor, wenn sie in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und das Format die elektronische Verarbeitung der Rechnung ermöglicht. Die Übermittlung der elektronischen Rechnung hat dabei gem. § 4 Abs. 3 Satz 1 ERechV über ein Verwaltungsportal des Bundes zu erfolgen. Hierfür werden zwei Möglichkeiten zur Verfügung gestellt:

- » Nutzung der ZRE (= Zentrale Rechnungseingangsplattform) für Rechnungsempfänger der unmittelbaren Bundesverwaltung) oder
- » Nutzung der OZG RE (= Onlinezugangsgesetz-

konforme Rechnungseingangsplattform) für Rechnungsempfänger der mittelbaren Bundesverwaltung und Empfänger von Zuwendungen durch den Bund.

3. Bestandteile der XRechnung

Für eine elektronische Weiterverarbeitung müssen neben den umsatzsteuerrechtlichen Rechnungsbestandteilen nach § 14 Abs. 4 UStG zusätzlich die Pflichtbestandteile nach § 5 Abs. 1 und 2 ERechV auf der elektronischen Rechnung enthalten sein. Danach sind ergänzend anzugeben:

- » Leitweg-Identifikationsnummer,
- » Bankverbindungsdaten,
- » Zahlungsbedingungen,
- » De-Mail-Adresse oder E-Mail-Adresse des Rechnungsstellers,
- » Lieferantenummer und Bestellnummer, sofern diese dem Rechnungssteller bereits bei Beauftragung übermittelt wurden.

4. Abweichungen auf Länderebene

Während für Auftragnehmer einer Bundesbehörde seit dem 27.11.2020 die E-Rechnungs-Pflicht gilt, besteht auf Länderebene aktuell nur in Bremen eine entsprechende Pflicht. Durch die selbstständige Umsetzung in den Bundesländern kommt es zu Verzögerungen, die wir in der Tabelle auf S. 8 darstellen.

5. Abweichungen bei Kleinbeträgen

In § 3 Abs. 3 ERechV sind die Ausnahmen genannt, für die eine Pflicht zur elektronischen Rechnungsstellung entfällt. Demnach muss keine XRechnung ausgestellt werden und die Papierform ist weiterhin möglich, wenn

- » es sich um Direktaufträge bis zu einem Auftragswert von 1.000 € (netto) handelt oder wenn
- » geheimhaltungsbedürftige Rechnungsdaten und be-

Bundesland	E-Rechnungspflicht für Lieferanten
Baden-Württemberg	ab 1.1.2022
Bayern	nein
Berlin	nein
Brandenburg	nein
Bremen	ab 27.11.2020
Hamburg	nein
Hessen	ab 18.4.2024
Mecklenburg-Vorpommern	noch im Entwurf
Niedersachsen	nein
Nordrhein-Westfalen	nein
Rheinland-Pfalz	ab 1.1.2024
Saarland	ab 1.1.2022
Sachsen	nein
Sachsen-Anhalt	nein
Schleswig-Holstein	nein
Thüringen	nein

Tab. 1: Abweichungen bei der Umsetzung der E-Rechnungspflicht

stimmte Angelegenheiten des Auswärtigen Dienstes bzw. sonstige Beschaffungen im Ausland betroffen sind.

StB Marco Herrmann

Klarstellungen des BMF zu Gesetzesverschärfungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Bereits seit dem 1.1.2020 sind zusätzliche gesetzliche Anforderungen an die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen zu beachten. Hierzu hat sich kürzlich das BMF in einem Schreiben vom 9.10.2020 erstmalig geäußert.

1. Neue Rechtslage

Seit Beginn des Jahres 2020 setzt die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen zusätzlich (materiellrechtlich) voraus, dass

- » der Abnehmer gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) verwendet (§ 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG) und dass
- » der Lieferer eine zutreffende Deklaration der Lieferung in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) vornimmt (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG).

Abgesehen von diesen Ausnahmen sind ab dem 27.11.2020 also weder Papierrechnungen noch Rechnungen in elektronischen Formaten, die ausschließlich eine bildliche Darstellung der Rechnung (z.B. jpg-Dateien) enthalten, bei Aufträgen des Bundes zulässig.

6. Steuerliche Anforderungen

Bereits seit 2011 sind elektronische Rechnungen mit Papierrechnungen steuerlich gleichgestellt. Die Vorschrift des Satz 7 in § 14 Abs. 1 UStG, wonach es einer Zustimmung des Rechnungsempfängers zur elektronischen Übermittlung bedarf, ist nicht anzuwenden, sofern die Auftraggeber über das anzuwendende EGovG zur Entgegennahme von elektronischen Rechnungen verpflichtet werden. Elektronische Rechnungen sind nach §§ 147 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AO, 14b Abs. 1 Satz 1 UStG Unterlagen, die in der Ursprungsform elektronisch aufbewahrungspflichtig sind und die über die Dauer der Aufbewahrungsfrist stets lesbar gemacht werden können. Das zu implementierende Verfahren zur Übermittlung der XRechnungen muss entweder mit Kontrollen versehen oder in das interne Kontrollsystem (IKS) für Steuern integriert werden.

Hinweis: Das gewählte Prozedere ist in einer steuerlichen Verfahrensdokumentation darzulegen.

Anderenfalls sind die Lieferungen umsatzsteuerpflichtig zu behandeln.

2. Anwendungsregelungen

Aus dem BMF-Schreiben vom 9.10.2020 (zur Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses an diese neuen gesetzlichen Vorschriften) ergeben sich nunmehr Antworten zu bislang ungeklärten Fragen. Hervorzuheben sind drei Bestimmungen des BMF, die bereits auf alle nach dem 31.12.2019 ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen anzuwenden sind:

- (1) Die Verwendung der ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer kann auch nachträglich erfolgen. Die nachträgliche Verwendung entfaltet für Zwecke der Steuerbefreiung Rückwirkung.



Hinweis: Diese Vereinfachung ist zu begrüßen. Sie darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Steuerbefreiung dennoch von vornherein und endgültig ausgeschlossen ist, wenn dem Abnehmer zum Zeitpunkt der Lieferung noch keine von einem anderen Mitgliedstaat ausgestellte gültige USt-IdNr. erteilt wurde.

(2) Die Voraussetzung für die Steuerbefreiung gilt als nicht erfüllt, wenn die Deklaration der Lieferung in der ZM nicht richtig, nicht vollständig oder nicht fristgemäß erfolgt.

Hinweis: Eine fristgemäß abgegebene ZM (Abgabefrist = 25. Tag nach Ablauf des Meldezeitraums), die versehentlich nicht richtig oder unvollständig ist, kann gem. § 18a Abs. 10 UStG noch innerhalb eines Monats berichtigt werden. Die Berichtigung entfaltet hinsichtlich der Steuerbefreiung Rückwirkung. Wird die ZM allerdings erst gar nicht fristgemäß abgegeben, muss aus den BMF-Angaben geschlossen werden, dass eine Steuerbefreiung bereits unwiderruflich ausgeschlossen ist.

(3) Auch bei innergemeinschaftlichen Verbringungen hängt die Steuerbefreiung davon ab, dass diese zutreffend in der ZM angemeldet werden.

Hinweis: Leider enthält das BMF-Schreiben keine Ausführungen zu den Fällen, wenn innergemeinschaftliche Verbringungen versehentlich erst nachträglich festgestellt

werden. Verfügt der Unternehmer dann über keine ausländische USt-IdNr. (was in der Praxis häufig vorkommt), ist das Verbringen umsatzsteuerpflichtig, und zwar ohne eine gesetzliche Möglichkeit, die entstandene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen zu können (= Definitivbelastung). Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung insoweit noch eine praktische Lösung vorsehen wird.

Empfehlung

Die Gesetzesverschärfung und das BMF-Schreiben sollten die betroffenen Unternehmer dazu veranlassen, die Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung innergemeinschaftlicher Lieferungen und innergemeinschaftlicher Verbringungen immer mit ausreichendem zeitlichen Abstand zu deren Ausführung zu klären. Zusammenfassende Meldungen sollten immer fristgemäß abgegeben werden (und zwar auch dann, wenn für die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen ggf. eine über die Frist für die Abgabe der ZM hinausreichende Dauerfristverlängerung gewährt wurde). Ungeachtet dessen ist es für Unternehmer weiterhin von großer Bedeutung, die vom Kunden verwendete USt-IdNr. regelmäßig zu prüfen.

RAin Katrin Heinicke / Elizaveta Berlin

Neue Kündigungsfristen für einen Fremdgeschäftsführer: Erhebliche Benachteiligung möglich

In einem aktuellen Urteil hat das Bundesarbeitsgericht (BAG) die Rechtsprechung zu den Kündigungsfristen eines Fremdgeschäftsführers geändert. Dies kann ihn erheblich benachteiligen. Zur Begründung wird angeführt, dass er nicht auf der Grundlage eines Arbeitsvertrags, sondern eines Dienstvertrags tätig werde.

1. Ausgangslage

Unter einem Fremdgeschäftsführer versteht man einen Geschäftsführer, der nicht gleichzeitig auch Gesellschafter ist. Die Tätigkeit eines Fremdgeschäftsführers wurde bisher durch den BGH als arbeitnehmerähnliche Tätigkeit eingestuft. Damit gelten die gestaffelten Kündigungsfristen gem. § 622 BGB, die sich nach der Dauer des Arbeitsverhältnisses richten.

2. Kehrtwende aufgrund neuer BAG-Rechtsprechung

Demgegenüber hat nun aber das BAG mit Urteil vom 11.6.2020 (Az.: 2 AZR 374/19) entschieden, dass sich ein Fremdgeschäftsführer bei fehlender vertraglicher Regelung in seinem Dienstvertrag nicht auf die gesetzlichen Kündigungsfristen, die für Arbeitnehmer gelten, berufen kann. Damit liegt eine Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung des BGH vor, der die für Arbeitnehmer geltenden Kündigungsfristen für anwendbar erklärt hatte.

Hinweis: Trotz dieser Abweichung von der BGH-Rechtsprechung hat das BAG keine Vorlage an den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes vorgenommen, da das BAG hier keine planwidrige Regelungslücke sieht.



In seiner Urteilsbegründung vertritt das BAG die Auffassung, dass der Fremdgeschäftsführer eine arbeitgeberähnliche Tätigkeit ausübt, da er als Organ der Gesellschaft über nach außen nicht beschränkbare Vertretungsbefugnisse verfügt, die ihn grundsätzlich von Arbeitnehmern – auch leitenden Angestellten – unterscheiden. Der Fremdgeschäftsführer sei nicht auf der Grundlage eines Arbeitsvertrags, sondern auf der Grundlage eines Dienstvertrags tätig. Daraus folge, dass die Kündigungsfristen gem. § 621 BGB einschlägig sind, wonach sich diese nach dem Zeitraum richten, für den die Vergütung bemessen ist. Bei einer üblicherweise nach Monaten bemessenen Geschäftsführervergütung sei eine Kündigung damit schon zum 15. eines Monats für den Schluss des Kalendermonats zulässig. Bei einer Vergütung nach Tagen oder Wochen ergebe sich sogar regelmäßig eine Kündigungsfrist von einem Tag bzw. einer Woche.

3. Ergebnis

Hierin kann, insbesondere bei Anstellungsverhältnissen,

die bereits über viele Jahre andauern, eine erhebliche Benachteiligung des Fremdgeschäftsführers liegen.

Empfehlungen

Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich, die bisher geschlossenen Geschäftsführer-Anstellungsverträge auf ihre Regelungen zu Kündigungsfristen zu überprüfen. Soweit ein Verweis auf die gesetzlichen Regelungen enthalten ist, bedeutet dies, dass die Kündigungsfristen des § 621 BGB gelten. Die Anwendung der Kündigungsfristen des § 622 BGB ist nur bei einer entsprechenden vertraglichen Anpassung möglich. Bei neu zu schließenden Geschäftsführer-Anstellungsverträgen sollte zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten eine ausdrückliche Regelung zu den Kündigungsfristen erfolgen.

RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

RAin/StBin Beate Jost

Corona-Auswirkungen auf Verrechnungspreise: Überprüfungs- und Anpassungsbedarf

Neben den Herausforderungen des nationalen Steuerrechts müssen sich multinationale Unternehmensgruppen auch damit auseinandersetzen, welche Auswirkungen sich durch COVID-19 auf ihr Verrechnungspreissystem ergeben; insbesondere sind zeitnah die getroffenen Entscheidungen zu dokumentieren und die Verträge entsprechend anzupassen. Es ist davon auszugehen, dass in zukünftigen Betriebsprüfungen die internationale Einkünfteabgrenzung unter dem Einfluss von COVID-19 verstärkt überprüft wird. Im Folgenden wird dargestellt, in welchen Bereichen sich „Corona-bedingt“ ein Überprüfungs- und Anpassungsbedarf ergeben könnte.

1. Anpassung von Zielgewinnmargen bei Routineunternehmen

Allgemein gilt, dass krisenbedingte Verluste dem Strategie-träger zuzuordnen sind. Einem Routineunternehmen (z.B. Vertriebsgesellschaft) wird normalerweise ein geringer,

relativ stabiler Gewinn zugeordnet. Ein Verlust ist grundsätzlich mit der Stellung als Routineunternehmen nicht zu vereinbaren. Der Verrechnungspreis für ein Routineunternehmen kann nach der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode (sog. TNMM-Methode) und auf der Basis von Datenbankstudien sowie nach der Kostenaufschlagsmethode oder der Wiederverkaufspreismethode ermittelt werden. Bei Anwendung der TNMM-Methode sind die Datenbankstudien vergangenheitsorientiert und bilden den aktuellen globalen Einbruch aufgrund COVID-19 noch nicht ab. Offensichtlich – und mit den Erfahrungen der Vergangenheit im Rahmen der Finanzkrise 2008/2009 belegbar – ist aber, dass das Absinken der Zielgewinnmargen mit Zeitverzug kommen wird, daher besteht für die Vergleichsdaten der Vorjahre Anpassungsbedarf.

Die Tatsache, dass durch die COVID-19-Krise Konzerne in bestimmten Branchen insgesamt erhebliche und außergewöhnliche Verluste erwirtschaften, führt – unabhängig von der gewählten Verrechnungspreismethode – zu der

Konsequenz, dass neben dem Strategieträger auch Routineunternehmen Gewinneinbußen hinnehmen müssen und ggf. sogar einen Teil der Verluste zu tragen haben – dies umso mehr, als auch fremde Dritte in einer solchen außergewöhnlichen Situation Anpassungen vereinbaren würden.

Hinweis: Wichtig ist, die entsprechenden Verträge anzupassen sowie eine genaue und transparente Dokumentation mit ausreichender Begründung zur zukünftigen Vorlage bei den Steuerbehörden vorzuhalten.

2. Anpassung laufender Lizenzzahlungen und konzerninterner Dienstleistungsverrechnungen

Grundsätzlich sollten auch Lizenzgebühren regelmäßig auf notwendige Anpassungen hin überprüft werden. Zwar sind Lizenzzahlungen meistens an den Umsatz gebunden, so dass es bei einem Umsatzrückgang auch zu einer verminderten Lizenzzahlung kommt. Ggf. ist es aber darüber hinaus indiziert, die Lizenzgebühr selbst anzupassen oder entsprechend den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ganz auszusetzen. Die zeitweise Anpassung bzw. das Aussetzen von Lizenzgebühren bei nachhaltiger Verlustsituation des Lizenznehmers kann sachgerecht sein, da auch die Finanzverwaltung eine Verlustsituation des Lizenznehmers grundsätzlich als Indiz für einen unangemessenen Preis wertet.

Bei konzerninternen Dienstleistungsverrechnungen, die der Höhe nach grundsätzlich nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden, liegt dies jedoch anders: Ein Verzicht oder eine Reduzierung der Gebühren bei einer Verlustsituation des Dienstleistungsempfängers kommt unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes

nicht in Betracht. Möglich ist lediglich ein Aufschub der Dienstleistungsverrechnung, die dann innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach Erreichen der Gewinnsituation der Konzerngesellschaft nachzuholen ist.

3. Liquiditätssicherung und Finanzierung

Durch von COVID-19 erzwungene Betriebsstillegungen, eingebrochene Absatzmärkte, Forderungsausfälle bei gleicher Kostenstruktur etc. können sich bei einzelnen Konzerngesellschaften oder konzernweit Liquiditätsengpässe ergeben. Die kurz- und mittelfristige interne und externe Liquiditätsplanung ist daher unter Berücksichtigung angemessener Verrechnungspreise zur Erhaltung der Liquidität unverzichtbar.

Für die kurzfristige Liquiditätssicherung ist der Cash-Pool (CP) – insbesondere, wenn bereits implementiert – geeignet, die Liquidität des Konzerns und der teilnehmenden Konzerngesellschaften sicherzustellen. Der CP-Führer ist dafür verantwortlich, dass ausreichende Mittel im Konzern ggf. auch durch externe Finanzierung vorhanden sind. Die CP-Konditionen sollten auf ihre Angemessenheit überprüft werden, wenn die externen Liquiditätskosten des CP-Führers gestiegen sind. Insbesondere sollte geprüft werden, ob das Risiko des CP-Führers angemessen vergütet wurde und ob ggf. einzelne besonders gefährdete Gesellschaften aus dem CP auszuscheiden sind und deren Finanzierung separat über längerfristige Darlehen geboten ist.

Sofern die COVID-19-Krise daneben dazu führt, dass fällige Forderungen durch Gruppengesellschaften nicht vertragsgemäß gezahlt werden können, bietet es sich an, die Zahlungsziele bei konzerninternen Forderungen aus Liefere-



zung und Leistungen ggf. unter Verzinsung gemäß Fremdvergleichsgrundsätzen anzupassen und konzerninterne Darlehen zu verlängern.

Hinweis: In diesem Zusammenhang ist ebenfalls der Zinssatz an die neue Laufzeit anzupassen und zu prüfen, ob die Höhe der Zinsen im Hinblick auf die Krisensituation angemessen ist und dem Fremdvergleichsgrundsatz standhält.

Allerdings kann es bei „Corona-bedingten“ Stützungsmaßnahmen sogar denkbar sein, dass bei einer nachhaltigen Verlustsituation aufgrund der EUGH-Rechtsprechung im Fall „Hornbach-Baumarkt“ ein zinsloses bzw. ungesichertes Darlehen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft gewährt werden kann oder die Muttergesellschaft gegenüber der finanzierenden Bank eine Patronatserklärung abgibt, ohne hierfür eine Haftungsvergütung zu erhalten. Sofern sachbezogene, wirtschaftliche Gründe nachgewiesen werden können, die eine

vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichende Vereinbarung erfordern, um die sonst bedrohte wirtschaftliche Existenz zu sichern, ist eine Einkünftezurechnung durch die Finanzverwaltung nicht zulässig.

Empfehlungen

Neben den oben dargestellten Bereichen können aufgrund der Corona-Krise noch weitere Bereiche wie z.B. die Neubewertung von Funktionsverlagerungen oder IP-Bewertungen einer Anpassung bedürfen. Die Unternehmen sollten daher die bestehenden Strukturen prüfen und sich ggf. neu aufstellen. Eine etwaige Neu-Justierung der Verrechnungspreise ist entsprechend zu dokumentieren und die relevanten Verträge sind anzupassen.

WPin Julia Hörl / Sebastian Vor

Publizitätspflichten: Anwendung des European Single Electronic Format (ESEF)

Jahresabschlüsse von Unternehmen, die Wertpapiere an einem organisierten Markt emittiert haben, sind ab dem 1.1.2021 gem. den EU-weit einheitlichen ESEF-Anforderungen zu veröffentlichen. Die damit verbundenen Formatierungspflichten könnten in Konzernen auf nachgeordnete Ebenen ausstrahlen. Entsprechend erweitert wurden auch die Prüfungspflichten der Abschlussprüfer.

1. European Single Electronic Format (ESEF)

Die EU-Kommission hat mit der VO (EU) 2018/815 ein Regelwerk geschaffen, wonach eine EU-weit einheitliche, elektronische Berichterstattung sichergestellt werden soll. In den Anwendungsbereich fallen Unternehmen, welche Wertpapiere an einem organisierten Markt emittiert haben, sofern sie keine Kapitalgesellschaften i.S. des § 327a HGB sind.

In Deutschland wurde die VO durch das ESEF-Umsetzungsgesetz („Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für den Jahresfinanzbericht“) übernommen, das am 18.8.2020 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurde. Die Formatvorgaben sind

erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 1.1.2020 begonnen haben.

2. Abschlüsse nach HGB

Mit dem ESEF-Umsetzungsgesetz wurde der § 328 HGB geändert. Die Offenlegungsdokumente (Jahresabschluss, Lagebericht, Konzernabschluss, Konzernlagebericht und die Erklärungen der gesetzlichen Vertreter) müssen zukünftig im Extensible Hypertext Markup Language Format (XHTML) beim Bundesanzeiger eingereicht werden. Diese Vorgabe gilt für Einzelabschlüsse und Konzernabschlüsse gleichermaßen.

3. Abschlüsse nach IFRS

Nach IFRS aufzustellende Abschlüsse haben zusätzlich noch eine Etikettierungspflicht im iXBRL-Format zu berücksichtigen. Mit dieser Etikettierung (sog. „tagging“) sollen Finanzinformationen maschinell auslesbar und damit leichter zugänglich gemacht werden. Zu etikettieren sind:

- » 10 Basisinformationen gem. Tab. 1 im Anhang II der VO (EU) 2018/815 sowie
- » Informationen der primären Abschlussbestandteile

(Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung)

Die Etikettierungspflicht wird für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen werden, um die in Tab. 2 des Anhang II der VO (EU) 2018/815 genannten Informationen erweitert. In diesem Zusammenhang ist auch der Block im Anhang zu markieren, in dem die betreffenden Informationen enthalten sind (sog. „block-tagging“).

Hinweis: Anhang IV der VO (EU) 2018/815 enthält eine Liste von zu nutzenden Etiketten. Diese ist nicht abschließend und wird sicherlich weiter ergänzt werden.

4. Prüfung der Vorgaben durch den Abschlussprüfer

Zukünftig soll der § 317 HGB um einen Absatz 3b ergänzt werden, wonach Abschlussprüfer verpflichtet werden, eine Beurteilung dahingehend zu treffen, ob die Offenlegungsdokumente des Vorjahres die Anforderungen nach § 328 Abs. 1 HGB erfüllen. Weiter hat der Abschlussprüfer die Offenlegungsdokumente dahingehend zu überprüfen, ob die maschinenlesbare Darstellung der Offenlegungsdokumente identisch mit den aufgestellten Rechnungslegungsunterlagen ist und ob die Informationen die technischen Spezifikationen erfüllen sowie sach-

gerecht ausgezeichnet sind. Dies umfasst die Prüfung von internen Kontrollen zur technischen Gültigkeit der in der VO (EU) 2019/815 vorgegebenen technischen Spezifikationen. Zu diesen drei wesentlichen Bereichen hat der Abschlussprüfer sowohl im Prüfungsbericht als auch im Bestätigungsvermerk in einem gesonderten Abschnitt zu berichten.

Fazit

Nach der Vereinheitlichung der Berichtsinhalte normiert die EU-Kommission nun auch das Format, in dem die Vorgaben zur Unternehmenspublizität zu erfüllen sind. Finanzinformationen im XHTML-Format mit iXBRL-Etikettierung sind maschinell lesbar und auswertbar. Der Prüfungsumfang für Abschlussprüfer umfasst neben dem Augenmerk auf die internen Kontrollen zur technischen Gültigkeit einer inhaltsgleichen XHTML-Wiedergabe und der iXBRL-Auszeichnung ebenso die Anforderung, insoweit einen eigenen Abschnitt in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen.



GmbH: Zufluss einer Tantieme bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist gem. der Rechtsprechung davon auszugehen, dass ein Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift früher vorliegen kann. Ob der Zufluss bei verspäteter Feststellung fiktiv nach vorne zu verlegen ist, ist Gegenstand eines aktuell veröffentlichten BFH-Urteils.

Die Münchener Richter stellen in ihrer Begründung darauf ab, dass ein beherrschender Gesellschafter es regelmäßig in der Hand hat, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Diese Zuflussfiktion betrifft jedoch nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen,

- » die die GmbH den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und
- » die sich bei der Ermittlung des Einkommens der GmbH ausgewirkt haben.

Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbaren. Bei

einer verspäteten Feststellung des Jahresabschlusses wird der Zufluss einer Tantieme aber nicht automatisch auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre, vorverlegt. Diese Ansicht vertritt der BFH mit seinem Urteil vom 28.4.2020 (Az.: VI R 44/17) auch für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer.

Im Streitfall wurden die Tantiemen nach den Anstellungsverträgen der Gesellschafter-Geschäftsführer einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig. Bei höheren Tantiemen wie im vorliegenden Fall benötigt eine Gesellschaft naturgemäß mehr Zeit, um die Liquidität für die Auszahlung herzustellen, weshalb der BFH die einmonatige Verspätung akzeptiert hat.

Hinweis: Die verspätete Feststellung des Jahresabschlusses befand der BFH hier für unerheblich, da das vorinstanzliche FG nicht festgestellt hatte, dass die gesetzliche Pflicht zur rechtzeitigen Feststellung des Jahresabschlusses „willkürlich“ nicht eingehalten worden war.

Einbringung: Sperrfristverletzung bei Verschmelzung zum Buchwert

Bei Umwandlungen sind zahlreiche Vorgaben des Umwandlungssteuergesetzes zu berücksichtigen. Insbesondere sind Sperrfristen zur Verhinderung oder Abmilderung von vermeintlichen Gestaltungsmissbräuchen zu beachten.

Eine der in der Praxis relevantesten Sperrfristen greift bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft. Wenn ein (Teil-) Betrieb oder ein Mitunternehmeranteil zum Buch- oder Zwischenwert gegen Erhalt neuer Anteile in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird, unterliegen die im Gegenzug erhaltenen Anteile beim Gesellschafter einer siebenjährigen Sperrfrist. Veräußert der Gesellschafter die Anteile innerhalb dieses Zeitraums, müssen rückwirkend zum Zeitpunkt der Einbringung die stillen Reserven aufgedeckt werden, und zwar verringert um ein Siebtel der stillen Reserven pro Jahr.

Die einschlägige Vorschrift für eine Sperrfristverletzung ist sehr weit gefasst und enthält zahlreiche sog. Ersatzrealisationstatbestände. So soll z.B. die zu hohe Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto eine Sperrfristverletzung auslösen. Wann ein schädliches Ereignis vorliegt, hatte jüngst auch das Finanzgericht Münster (FG) in seinem Urteil vom 19.5.2020 (Az.: 13 K 571/16 G, F) zu beurteilen. Im Streitfall brachte eine Tochter-KG einen Betrieb in eine neu gegründete Enkel-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile zum Buchwert ein. Ein Jahr später wurde die Tochter-KG auf ihre Mutter-GmbH verschmolzen – und zwar zum Buchwert. Eine Kapitalerhöhung fand bei der Mutter-GmbH nicht statt. Gleichwohl erkannten die Richter hier einen Tausch, welchen sie als sperrfristverletzendes Ereignis qualifizierten. Es wurde Revision eingelegt; die BFH-Entscheidung bleibt abzuwarten.

BONMOT ZUM SCHLUSS

„Ein einziges Geschäft mit einem guten Service richtig zu führen und präsent zu sein ist besser, als zehn Geschäfte mit schlechtem Service zu haben.“

Udo Walz, 28.7.1944 – 20.11.2020, war ein deutscher Friseur. Bekannt wurde er durch seine prominente Kundschaft und Auftritte in den unterschiedlichsten Medien.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

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

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

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