

Marburg, September 2017

Mandantenbrief III/2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachfolgend erhalten Sie wichtige Informationen über rechtliche und steuerliche Änderungen.

Hinweisen möchten wir Sie insbesondere auf das neue **Transparenzregister** zu wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen und die diesbezüglichen Pflichten.

Gerne können Sie den Mandantenbrief zukünftig auch per Email erhalten. Sollten Sie dies wünschen, bitten wir um Mitteilung Ihrer Email-Adresse an maren.weichsel@gwb-partner.de.

Die Informationen stellen keine rechtliche oder steuerliche Beratung dar und können eine individuelle Beratung nicht ersetzen. Sollten Sie zu einzelnen Themen noch Fragen haben, stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
GWB Boller & Partner mbB

Katja Möller
Wirtschaftsprüferin,
Steuerberaterin

Oliver Stumm
Rechtsanwalt, Fachanwalt
für Steuerrecht

INHALT:

- **Steuertermine:** Oktober - Dezember 2017
- **Einkommensteuer**
 - Taggleicher An- und Verkauf von Wertpapieren kann Gestaltungsmissbrauch sein
 - Werbungskostenabzug nach einem gescheiterten betrügerischen Anschaffungsgeschäft
 - Keine Absetzung für Abnutzung auf die Anschaffungskosten einer Vertragsarztzulassung
 - Kassenführungsmängel bei PC-Kassensystemen
 - Pauschale Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde ist nicht abziehbar
 - Auch dauernde Verluste aus einer Photovoltaikanlage können steuerlich anzuerkennen sein
 - Häusliches Arbeitszimmer eines Selbstständigen mit eingeschränktem betrieblichem Arbeitsplatz kann steuerlich abzugsfähig sein
 - Rückstellungen für Entsorgungspflichten nach dem Elektro- und Elektronikgerätegesetz
- **Umsatzsteuer**
 - Umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung auch bei fehlendem Umsatz im Gründungsjahr anzuwenden
 - Umsatzsteuerliche Behandlung von Fahrschulunterricht
- **Arbeitsrecht**
 - Strenge Anforderungen an die Schriftform bei Befristung von Arbeitsverträgen
 - Erfüllung des gesetzlichen Mindestlohns: Zulagen und Prämien als Bestandteile des Mindestlohns
- **Personalwirtschaft**
 - Hohes Honorar ist starkes Indiz gegen Scheinselbständigkeit
- **Kapital- und Personengesellschaften**
 - Höhe der Pensionsrückstellung zugunsten Gesellschafter-Geschäftsführer muss wegen möglicher Überversorgung überprüft werden
 - Neues Transparenzregister zu wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen

Termine Oktober - Dezember 2017

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag³	10.10.2017	13.10.2017	06.10.2017
dto.	10.11.2017	13.11.2017	07.11.2017
dto.	11.12.2017	14.12.2017	08.12.2017
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer⁴	10.10.2017	13.10.2017	06.10.2017
dto.	10.11.2017	13.11.2017	07.11.2017
dto.	11.12.2017	14.12.2017	08.12.2017
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	11.12.2017	14.12.2017	08.12.2017
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	11.12.2017	14.12.2017	08.12.2017
Gewerbsteuer	15.11.2017	20.11.2017	10.11.2017
Grundsteuer	15.11.2017	20.11.2017	10.11.2017
Sozialversicherung⁵	26.10.2017	entfällt	entfällt
dto.	28.11.2017	entfällt	entfällt
dto.	27.12.2017	entfällt	entfällt

Taggleicher An- und Verkauf von Wertpapieren kann Gestaltungsmissbrauch sein

Der Börsenmakler M verkaufte 1998 22,4 % eines ursprünglich 30 %igen Aktienpakets am Stammkapital einer AG. Er erklärte den erzielten Veräußerungsgewinn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.⁶ Noch im selben Jahr nahm die AG mehrere Kapitalerhöhungen vor. M erhielt die seiner Anzahl an verbliebenen Aktien entsprechende Anzahl von Bezugsrechten für junge Aktien. Wenige Wochen später erteilte der Makler seiner Bank nach Börsenschluss die Verkaufsoorder für alle Bezugsrechte. Noch vor dem Börsenstart des Folgetags erhielt die Bank vom Makler eine Kauforder zum Erwerb der entsprechend am Vortag zur Veräußerung angebotenen Anzahl an Bezugsrechten. M löste die Bezugsrechte 1998 ein und veräußerte 1999 seine Aktien in mehreren Schritten. Den daraus erzielten Gewinn ordnete er seinen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften zu.

Das Finanzamt war aber der Auffassung, dass es sich um gewerbliche Einkünfte handele. Es ignorierte den quasi zeitgleichen Ver- und Rückkauf von Bezugsrechten. Die Transaktion sei ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis durchgeführt worden. Es liege dadurch ein nicht zu berücksichtigender Steuerumgehungsstatbestand vor.⁷

Der Bundesfinanzhof⁸ folgte der Auffassung des Finanzamts. Wer aufgrund seiner persönlichen Kenntnisse und seines Einflusses auf die Durchführung des Handels als Börsenmakler taggleich Bezugsrechte veräußert und anschließend wieder erwirbt, begeht einen Gestaltungsmissbrauch, wenn andere als Steuerspareffekte nicht erkennbar sind. Da M von vornherein das Ziel hatte, die Bezugsrechte in der entsprechenden Stückzahl weiterhin zu halten, hat lediglich formal ein Inhaberwechsel stattgefunden. Es ist davon auszugehen, dass M sich ausschließlich von steuerlichen Motiven hat leiten lassen, da eine gesetzliche Änderung in besagtem Zeitraum erfolgte, die mit einer erheblichen Verschlechterung für Veräußerungsgewinne von Anteilen an Kapitalgesellschaften einherging.

¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.

² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

³ Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

⁴ Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern (ohne Dauerfristverlängerung) für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

⁵ Die Fälligkeitsregelungen der Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich auf den drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats vorgezogen worden. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa 10 Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

⁶ § 17 EStG.

⁷ § 42 AO.

⁸ BFH, Urt. v. 08.03.2017, IX R 5/16, DB 2017, S. 1304, LEXinform 0950726.

Werbungskostenabzug nach einem gescheiterten betrügerischen Anschaffungsgeschäft

Ein Investor beabsichtigte, ein Villengrundstück über einen Makler zu erwerben und es anschließend zu vermieten. Der Makler spiegelte dem Investor vor, den Kauf für etwa 2 Mio. € einschließlich seiner Provision vermitteln zu können. Voraussetzung sollte sein, dass der Investor im Hintergrund bliebe und das Geld in bar übergebe. Darauf ließ sich der Investor ein und übergab das Geld, das der Makler aber statt für die Abwicklung des Geschäfts für sich selbst verwendete. Dafür wurde er später zu einer Freiheitsstrafe verurteilt.

Der Investor machte den Betrugsschaden in seiner Einkommensteuererklärung als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Der Bundesfinanzhof⁹ hielt das für zutreffend, denn der Investor war entschlossen, das Grundstück zu erwerben und zu vermieten.

Hinweis: Grundsätzlich sind Anschaffungskosten für ein vermietetes Gebäude nur in Form der Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten abziehbar. Wird aber die Gegenleistung nicht erbracht, sind die vergeblich aufgewendeten Beträge sofort in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar, und zwar unabhängig davon, ob eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung bestand oder nicht.

Keine Absetzung für Abnutzung auf die Anschaffungskosten einer Vertragsarztzulassung

Die Anschaffungskosten für den Erwerb einer Vertragsarztzulassung als alleinigem Gegenstand eines Übertragungsvertrags sind als selbstständiges nicht abschreibbares Wirtschaftsgut zu behandeln. Sie können erst im Rahmen einer späteren Praxisveräußerung oder -aufgabe das zu ermittelnde Veräußerungs- oder Aufgabenergebnis beeinflussen. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs¹⁰ handelt es sich hierbei allerdings um einen Sonderfall.

Als Regelfall ist nach einem weiteren Urteil des Bundesfinanzhofs¹¹ der Erwerb einer Vertragsarztpraxis einschließlich ihrer wertbildenden Faktoren anzusehen. Solche sind z. B. der Patientenstamm, die Praxiseinrichtung, die Übernahme von Arbeitnehmern, des Mietvertrags, der Versicherungsverträge usw. Der Vorteil aus der Vertragsarztzulassung ist in diesem Fall neben dem Patientenstamm in dem erworbenen Wirtschaftsgut „Praxiswert“ enthalten. Dieser ist mangels eines sachlich begründbaren Aufteilungs- und Bewertungsmaßstabs einheitlich zu bewerten und regelmäßig über einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren abzuschreiben.

Kassenführungsmängel bei PC-Kassensystemen

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge. Das Ergebnis der Buchführung (Umsatz, Gewinn) hat dann keine Beweiskraft. Das Finanzamt hat die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Die Vorschriften zur ordnungsgemäßen Kassenführung stellen für alle Unternehmer eine enorme Herausforderung dar. Bei der Nutzung programmierbarer elektronischer Kassensysteme stellt z. B. das Fehlen der Programmierprotokolle einen gewichtigen formellen Kassenführungsmangel dar, der jedenfalls bei bargeldintensiven Betrieben zur Hinzuschätzung berechtigt. Zu den aufzuhebenden Protokollen gehören insbesondere diejenigen Unterlagen, die nachträgliche Änderungen dokumentieren.

In einem vom Finanzgericht Münster¹² entschiedenen Fall erfasste ein Friseur seine Bareinnahmen über eine PC-gestützte Kassensoftware. Diese Software verfügte noch über weitere Funktionen, wie eine Kundenkartei und Terminverwaltung. Protokolle über die Einrichtung sowie die Programmierung des Kassensystems lagen nicht vor.

Das Gericht entschied, dass die für elektronische Registrierkassen geltenden Grundsätze ebenso auf PC-Kassensysteme anzuwenden sind und bestätigte die Schätzungsbefugnis wegen der Kassenführungsmängel.

Hinweis: Seit 1. Januar 2017 gelten die strengen Vorgaben für elektronische Kassensysteme ausnahmslos. Die bis dahin bestehende Übergangsregelung für nicht aufrüstbare „Altgeräte“ ist ausgelaufen. Überdies hat der Gesetzgeber generell die Anforderungen an die Kassenführung nochmals verschärft.¹³ Es sind Übergangsfristen zu beachten. Um unliebsame Überraschungen bei Betriebsprüfungen zu vermeiden, sollte unverzüglich Kontakt zum steuerlichen Berater aufgenommen werden.

⁹ BFH, Urt. v. 09.05.2017, IX R 24/16, DB 2017, S. 1488, LEXinform 0950978.

¹⁰ BFH, Urt. v. 21.02.2017, VIII R 56/14, DStR 2017, S. 1087, LEXinform 0950076.

¹¹ BFH, Urt. v. 21.02.2017, VIII R 7/14, DStR 2017, S. 1083, LEXinform 0934516.

¹² FG Münster, Urt. v. 29.03.2017, 7 K 3675/13, EFG 2017, S. 846, (Nichtzulassungsbeschw. eingel., Az. BFH: X B 6517), LEXinform 5020086.

¹³ Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, BStBl 2017 I, S. 21, LEXinform 0444289.

Pauschale Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde ist nicht abziehbar

Geschenke an inländische Geschäftsfreunde unterliegen beim Empfänger der Einkommensteuer. Damit das Geschenk seinen Zweck erfüllt, kann der Schenkende die Steuer dafür pauschal übernehmen und den Beschenkten dadurch von seiner Steuerpflicht freistellen.¹⁴ Übersteigt der Wert des Geschenks 35 €, darf der Schenkende seine Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe abziehen. Der Bundesfinanzhof¹⁵ hat nun entschieden, dass in den Betrag von 35 € auch die pauschale Steuer einzubeziehen ist.

Ein Konzertveranstalter hatte Freikarten an seine Geschäftspartner verteilt. Soweit ihnen dadurch steuerpflichtige Einnahmen zugeflossen sind, übernahm er pauschal die Einkommensteuer von 30 % und führte sie an das Finanzamt ab. Diese Steuer hat der Bundesfinanzhof als ein weiteres Geschenk beurteilt. Sie wird steuerlich so behandelt wie das Geschenk selbst. Sind die Kosten für das Geschenk nicht abziehbar, gilt das auch für die übernommene Steuer.

Ein Betriebsausgabenabzug kommt auch dann nicht in Betracht, wenn die Grenze von 35 € erst durch die Pauschalsteuer überschritten wird.

Auch dauernde Verluste aus einer Photovoltaikanlage können steuerlich anzuerkennen sein

Einkünfte unterliegen der Einkommensbesteuerung, wenn sie mit der Absicht, Gewinne zu erwirtschaften, erzielt werden. Werden Verluste erwirtschaftet, muss für die steuerliche Berücksichtigung in vielen Fällen durch eine Prognoserechnung die Gewinnerzielungsabsicht nachgewiesen werden. Das Finanzgericht Baden-Württemberg¹⁶ hat entschieden, dass der Verlust aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage auch bei einer negativen Gewinnprognose steuerlich anzuerkennen sein kann.

Im entschiedenen Fall hatte ein Mann ein anteiliges Erbbaurecht an einem Grundstück sowie zwei Photovoltaikanlagen von einer Kommanditgesellschaft erworben. Diese plante entsprechend ihres Verkaufsprospekts einen Solarpark aus unabhängigen Einzelanlagen. In dem Prospekt war eine Ertragsprognose enthalten. Die tatsächliche Leistung der Anlagen wich aber von der Prognose ab. Der Mann erzielte daher Verluste, die das Finanzamt nicht anerkannte. Weil die Ertragsprognose negativ sei, handele es sich um steuerlich irrelevante Liebhaberei.

Dem widersprach das Finanzgericht. Die Gewinnerzielungsabsicht ist zweistufig zu prüfen. Nachdem in der ersten Stufe die Ertragsprognose für die Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage (20 Jahre) negativ war, waren in der zweiten Stufe die Gründe dafür zu würdigen. Die verlustbringende Tätigkeit beruhte nicht auf persönlichen Gründen des Mannes. Die Verluste waren daher anzuerkennen.

Häusliches Arbeitszimmer eines Selbstständigen mit eingeschränktem betrieblichem Arbeitsplatz kann steuerlich abzugsfähig sein

Ein selbstständiger Logopäde betrieb seine Praxis mit mehreren Angestellten in gemieteten Räumen, in denen sich ausschließlich Behandlungsräume befanden. Zwar waren auch Tische mit Computern und Aktenschränken vorhanden, in denen aber einzig Patientenunterlagen aufbewahrt wurden. Die sonstigen betrieblichen Unterlagen, wie bspw. Krankenkassenabrechnungen oder die Buchführung einschließlich der Bankkonten, konnte er dort nicht abgeschlossen aufbewahren. Die Dokumente hätten von seinen Angestellten in seiner Abwesenheit eingesehen werden können. Theoretisch wäre zwar auch in den Behandlungsräumen die Erledigung der anderen betrieblichen Arbeiten in den Abendstunden oder an den Wochenenden möglich gewesen; dazu hätte er allerdings jedes Mal die sonstigen Unterlagen von seiner Wohnung in die Praxis und zurück befördern müssen. Deshalb erledigte er diese Arbeiten in seinem häuslichen Arbeitszimmer und machte die Kosten hierfür im Rahmen des Höchstbetrags von 1.250 € als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt meinte, in der Praxis sei ein Arbeitsplatz vorhanden, der den Abzug von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers ausschließe.

Der Bundesfinanzhof¹⁷ ließ den Abzug zu, weil der Logopäde in seiner Praxis zur Aufbewahrung seiner sonstigen Betriebsunterlagen keine geeigneten Räumlichkeiten hatte und diese auch nicht ohne weiteres hergestellt werden konnten.

Hinweis: Das häusliche Arbeitszimmer eines Selbstständigen ist notwendiges Betriebsvermögen, wenn der Wert mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und mehr als 20.500 € beträgt. Es ist dann steuerverstrickt, d. h., der spätere Verkauf des eigenen Hauses, in dem sich das Arbeitszimmer befindet, oder auch die Betriebsaufgabe kann zu Steuerbelastungen führen.

¹⁴ § 37b EStG.

¹⁵ BFH, Urt. v. 30.03.2017, IV R 13/14, DStR 2017, S. 1255, LEXinform 0934575.

¹⁶ FG Baden-Württemberg, Urt. v. 09.02.2017, 1 K 841/15, (rkr.), LEXinform 5020067.

¹⁷ BFH, Urt. v. 22.02.2017, III R 9/16, DStR 2017, S. 839, LEXinform 0950854.

Rückstellungen für Entsorgungspflichten nach dem Elektro- und Elektronikgerätegesetz

Rückstellungen für die Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten können erst gebildet werden, wenn sich die Verpflichtung durch den Erlass einer sog. Abholanordnung hinreichend konkretisiert hat. Eine solche Entsorgungspflicht besteht für alle seit dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachten Geräte.

Ein Hersteller von Energiesparlampen hatte in seiner Bilanz eine entsprechende Rückstellung gebildet und dies damit begründet, dass sich die Abhol- und Entsorgungspflicht unmittelbar aus dem Gesetz ergäbe. Dies hat der Bundesfinanzhof¹⁸ grundsätzlich bestätigt, aber gleichzeitig festgestellt, dass erst durch den Erlass einer zusätzlichen Abholverfügung die erforderliche Konkretisierung der Entsorgungsverpflichtung und damit die Grundlage für die Bildung einer Rückstellung geschaffen wird.

Umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung auch bei fehlendem Umsatz im Gründungsjahr anzuwenden

Als sog. Kleinunternehmer werden im Umsatzsteuerrecht Unternehmer bezeichnet, deren Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer im Vorjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteigen wird. Kleinunternehmer dürfen keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen, können gleichzeitig aber auch keinen Vorsteuerabzug aus ihren Eingangsrechnungen geltend machen.

Das Thüringer Finanzgericht¹⁹ hat entschieden, dass die Umsatzgrenze von 17.500 € auch maßgeblich ist, wenn im Gründungsjahr lediglich Vorbereitungshandlungen, aber noch keine Umsätze getätigt werden. Der Unternehmerbegriff sei für Zwecke der Kleinunternehmerregelung ebenso auszulegen wie für Zwecke des Vorsteuerabzugs.

Beispiel:

A gründet im Dezember 2015 ein Unternehmen, indem er einen Büroraum anmietet, Bürogegenstände einkauft und erste Konzepte erarbeitet. Ausgangsumsätze werden erstmals in 2016 in Höhe von 30.000 € getätigt.

Auch ohne Erzielung von Einnahmen ist A aufgrund der Vorbereitungshandlungen bereits in 2015 Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne. Da sein Umsatz in 2015 0 € beträgt und im Folgejahr über 17.500 €, aber unter 50.000 € liegt, kann er die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen. Auf seine Umsätze des Jahres 2016 wird keine Umsatzsteuer erhoben. Eines Antrags bedarf es hierfür nicht. Lediglich der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ist gegenüber dem Finanzamt zu erklären.

Wäre A erst ab 2016 als Unternehmer anzusehen, käme die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung, da die Umsätze in diesem Jahr über 17.500 € liegen.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Fahrschulunterricht

Die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen, allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen und die Unterrichtsleistungen selbstständiger Lehrer sind unter bestimmten Voraussetzungen umsatzsteuerfrei.²⁰

Derzeit wird heftig darüber gestritten, wie der Fahrschulunterricht umsatzsteuerlich zu behandeln ist. Dazu gibt es widersprüchliche Rechtsprechung der Finanzgerichte:

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg²¹ ist der Auffassung, dass Fahrschulunterricht umsatzsteuerfrei ist.

Dagegen entschied das Niedersächsische Finanzgericht,²² dass eine Umsatzsteuerbefreiung von Fahrschulunterricht nicht generell in Frage kommt.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg²³ hat ernstliche Zweifel an der Umsatzsteuerpflicht von Fahrschulunterricht zum Erwerb eines Pkw-Führerscheins. Es ist der Meinung, Fahrschulunterricht sei umsatzsteuerbefreit.

Was richtig ist, muss der Bundesfinanzhof nun entscheiden.

Hinweis: Die Finanzverwaltung erkennt die Umsatzsteuerbefreiung nur an, soweit es sich um eine Berufsausbildung handelt, z. B. für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L.²⁴

¹⁸ BFH, Urt. v. 25.01.2017, I R 70/15, BFH/NV 2017, S. 947, LEXinform 0950580.

¹⁹ Thüringer FG, Urt. v. 11.01.2017, 3 K 758/13, EFG 2017, S. 525, (rkr.), LEXinform 5020106.

²⁰ § 4 Nr. 21 UStG.

²¹ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 10.11.2015, 5 V 5144/15, (rkr.), EFG 2016, S. 320, LEXinform 5018632.

²² Niedersächsisches FG, Urt. v. 26.05.2016, 11 K 10284/15, (Rev. eingel., Az. BFH: V R 38/16), EFG 2016, S. 1481, LEXinform 5019215.

²³ FG Baden-Württemberg, Beschl. v. 08.02.2017, 1 V 3464/16, LEXinform 5019901.

²⁴ Abschn. 4.21.2 Abs. 6 UStAE.

Strenge Anforderungen an die Schriftform bei Befristung von Arbeitsverträgen

Die gesetzlich vorgeschriebene Schriftform für die Befristung von Arbeitsverträgen dient dem Zweck, dem Arbeitnehmer die Bedeutung der Befristung deutlich vor Augen zu führen.²⁵ Deshalb stellt die Rechtsprechung an die Einhaltung dieser Form besonders hohe Ansprüche. So auch in einem vom Bundesarbeitsgericht²⁶ entschiedenen Fall, in dem eine Universitätsverwaltung einem zukünftigen Mitarbeiter zwei zunächst nicht unterschriebene Exemplare eines befristeten Arbeitsvertrags aushändigte. Der Mitarbeiter unterschrieb beide Formulare und reichte sie in der Erwartung an die Universitätsverwaltung zurück, von dieser vor Vertragsbeginn ein gegengezeichnetes Exemplar zurück zu erhalten. Als dies nicht geschah, trat der Mitarbeiter seinen Dienst dennoch an. Die auch von der Universität unterzeichnete Vertragsurkunde ging ihm erst nach Aufnahme der Tätigkeit zu. Später berief er sich darauf, dass die in dem Vertrag enthaltene Befristung unwirksam sei und dass zwischen der Hochschule und ihm deshalb ein unbefristetes Arbeitsverhältnis bestehe.²⁷

Das Bundesarbeitsgericht gab ihm Recht und verwies darauf, dass das von der Hochschulverwaltung gegengezeichnete Vertragsexemplar, welches die Befristungsabrede enthielt, dem Kläger vor Vertragsbeginn, das heißt hier vor Aufnahme seiner Tätigkeit, hätte zugehen müssen, um die Schriftform zu wahren.

Erfüllung des gesetzlichen Mindestlohns: Zulagen und Prämien als Bestandteile des Mindestlohns

Das Bundesarbeitsgericht²⁸ hat entschieden, dass alle zwingend und transparent geregelten Gegenleistungen des Arbeitgebers für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers Bestandteile des Mindestlohns sind. Es folgte damit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union²⁹.

Geklagt hatte eine Telefonistin, die im Berechnungszeitraum monatlich neben ihrem Bruttogrundgehalt i. H. v. 1.280,00 € eine Wechselschichtzulage von 243,75 €, eine Prämie für die Fähigkeit zur Funkvermittlung i. H. v. 122,71 € und zwei verschieden berechnete Leistungsprämien i. H. v. 81,81 € und 51,13 € erhielt. Sie war der Meinung, dass damit bei einer täglichen Arbeitszeit von acht Stunden der Mindestlohn nicht erreicht sei, weil es sich bei den Zulagen und Prämien um Zahlungen handele, die neben ihrem Grundgehalt gezahlt würden.

Dem widersprach nun das Bundesarbeitsgericht. Als Zahlungen zur Erfüllung des Mindestlohns seien alle Zahlungen anzusehen, die als zwingend und transparent geregelte Gegenleistung für die vom Arbeitnehmer erbrachte Arbeitsleistung gezahlt werden. Hierzu gehörten nach Ansicht des Gerichts auch die im vorliegenden Fall streitigen Zulagen und Prämien, so dass die Klägerin keine weiteren Ansprüche gegen ihren Arbeitgeber hatte.

Hohes Honorar ist starkes Indiz gegen Scheinselbstständigkeit

Das Bundessozialgericht³⁰ hatte im Fall eines Heilpädagogen zu entscheiden, der neben einer Vollzeittätigkeit auf der Basis von Honorarverträgen vier bis sieben Stunden wöchentlich für einen Landkreis Aufgaben im Rahmen der Jugendhilfe erbrachte und hierfür ein Honorar von ca. 40,00 € je Betreuungsstunde erhielt.³¹

Nach Ansicht des Gerichts lag in diesem Fall keine abhängige Beschäftigung vor, da der Heilpädagoge weitgehend weisungsfrei arbeitete und auch nicht in die Arbeitsorganisation des Landkreises eingebunden war.³² Gegen eine abhängige Beschäftigung sprach zudem die Höhe der Vergütung, die deutlich über dem Arbeitsentgelt eines vergleichbar eingesetzten Arbeitnehmers gelegen und damit eine Eigenvorsorge ermöglicht habe. Folge: Der Landkreis konnte im Zusammenhang mit der Beauftragung des Heilpädagogen nicht zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen herangezogen werden.

²⁵ § 14 Abs. 4 TzBfG i. V. m. § 126 Abs. 2 BGB.

²⁶ BAG, Urt. v. 14.12.2016, 7 AZR 797/14, BB 2017, S. 948, LEXinform 1660187; BAG, Urt. v. 14.12.2016, 7 AZR 142/15, LEXinform 1660171; BAG, Urt. v. 14.12.2016, 7 AZR 717/14, LEXinform 1660172; BAG, Urt. v. 14.12.2016, 7 AZR 756/14, LEXinform 1660173.

²⁷ § 16 Satz 1 TzBfG.

²⁸ BAG, Urt. v. 21.12.2016, 5 AZR 374/16, BB 2017, S. 569, LEXinform 5214696.

²⁹ EuGH, Urt. v. 12.02.2015, C-396/13, LEXinform 5213275.

³⁰ BSG, Urt. v. 31.03.2017, B 12 R 7/15 R, LEXinform 0446229.

³¹ § 30 SGB VIII.

³² § 7 Abs. 1 SGB IV.

Höhe der Pensionsrückstellung zugunsten Gesellschafter-Geschäftsführer muss wegen möglicher Überversorgung überprüft werden

Der Bundesfinanzhof³³ hat in einem Urteil zur Pensionsrückstellung eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers (GGF) folgende Grundsätze bestätigt:

- Wird dem GGF eine Pension als Festbetrag zugesagt, darf deswegen in der Steuerbilanz der GmbH eine Pensionsrückstellung nur insoweit gebildet werden, als keine sog. Überversorgung vorliegt. Diese ist dann gegeben, wenn die Pensionsanwartschaft zusammen mit Anwartschaften aus der gesetzlichen Rentenversicherung und anderen betrieblichen Altersversorgungsleistungen mehr als 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Vergütungen (sogenannte Aktivbezüge) beträgt.
- Sind die Aktivbezüge wegen einer Änderung des Beschäftigungsgrads infolge des Wechsels von Vollzeit- zur Teilzeittätigkeit gemindert worden, ist dies beim Ansatz der Aktivbezüge in einer Verhältnisrechnung zu berücksichtigen, damit es nicht zu einer negativen Rückwirkung wegen des abgesenkten Gehalts kommt.³⁴

Beispiel:

Der GGF hat 20 Jahre ein (volles) Gehalt von monatlich 3.000 € bezogen. Ihm ist eine Pension von jährlich 36.000 € zugesagt worden, andere Altersversorgungsanwartschaften hat er nicht. Die letzten fünf Jahre bis zum Eintritt in den Ruhestand erhält er aufgrund seiner verringerten Arbeitszeit nur noch 50 % der vollen Bezüge. Aufgrund der Änderung des Gehaltsniveaus ist die 75 %-Grenze auf einen neuen Grenzwert anzupassen, weil ansonsten bei einer Halbierung des Gehalts auf 1.500 € die Überversorgungsgrenze nur noch $(1.500 \text{ €} \times 12 \times 75/100 =)$ 13.500 € betragen würde.

Ab dem Bilanzstichtag nach dem Wechsel des Beschäftigungsgrads ergibt sich die Überversorgungsgrenze deswegen in Bezug auf das maßgebende bisherige Gehalt von 3.000 € nach folgender Formel:

$$\text{Überversorgungsgrenze} = [75 \times (20/25)] + [75 \times (50/100) \times (5/25)] = 67,5 \% \text{ von } 36.000 \text{ €} = 24.300 \text{ €}.$$

Die Pensionsrückstellung darf in diesem Fall nicht in Höhe der zugesagten Pension von 36.000 €, sondern höchstens in Höhe von 24.300 € steuerlich berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Differenz liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die den Gewinn der GmbH nicht mindern darf.

Tipp: In der Auszahlungsphase muss der GGF die Pension als Arbeitslohn versteuern. Soweit wegen der Überversorgung aber eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag, führen die zufließenden Pensionszahlungen zu Einkünften aus Kapitalvermögen und können mit dem Abgeltungsteuersatz versteuert werden.³⁵ Insofern kann dies für ihn steuerlich günstig sein.

Neues Transparenzregister zu wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen

Kernstück des neu gefassten Geldwäschegesetzes (GwG), das am 26. Juni 2017 in Kraft treten wird, ist die Einführung eines zentralen elektronischen Registers über die wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen („Transparenzregister“). Als wirtschaftlich Berechtigter gilt bei Kapital- und Personengesellschaften jede natürliche Person, unter deren unmittelbarer oder mittelbarer Kontrolle die Gesellschaft steht. Dies wird insbesondere dann angenommen, wenn eine Person mehr als 25 % der Anteile hält bzw. der Stimmrechte kontrolliert oder auf andere Weise (z. B. durch vertragliche Vereinbarungen) Kontrolle über die Gesellschaft ausübt (§ 3 Abs. 2 GwG).

In dem Transparenzregister enthalten sind insbesondere die Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten von juristischen Personen des Privatrechts (u. a. AG, GmbH) und in öffentlichen Registern eingetragenen Personengesellschaften (u. a. OHG, KG, Partnerschaftsgesellschaft, mangels Registereintragung dagegen nicht die Gesellschaft bürgerlichen Rechts). Über das Transparenzregister sind ab dem **27. Dezember 2017** die folgenden Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten zugänglich: Vor- und Nachname, Geburtsdatum, Wohnort sowie Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses, d. h. Angaben dazu, woraus die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter folgt (z.B. Höhe der Kapitalanteile oder der Stimmrechte, Funktion als gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft).

Durch die Einführung des Transparenzregisters kann sich unter Umständen auch für Steuerberatungsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, die künftig in dem Transparenzregister ebenfalls eingetragen sein werden, eine neue Mitteilungspflicht ergeben. Soweit die Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten nicht bereits in anderen öffentlichen Registern, insbesondere dem Handels-, Partnerschafts- und Unternehmensregister, enthalten sind, sind juristische Personen des Privatrechts und eingetragene Personengesellschaften nach § 20 Abs. 1 GwG verpflichtet, die Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten erstmals **bis zum 1. Oktober 2017** an das Transparenzregister zu melden. Dies gilt etwa bei einer Aktiengesellschaft dann, wenn sich der wirtschaftlich Berechtigte ausschließlich aus dem Aktienregister nach § 67 AktG ergibt, da dieses nicht zu den öffentlichen Registern gehört, bei denen die Pflicht zur Mitteilung an das Transparenzregisters gemäß § 20 Abs. 2 GwG entfällt.

Eine Mitteilungspflicht kann sich darüber hinaus auch bei den anderen Rechtsformen zum Beispiel dann ergeben, wenn die Kontrolle über die Gesellschaft und damit die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter nicht aus der Beteiligungshöhe, sondern aus einer vertraglichen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern (z. B. durch eine Stimmbindungsvereinbarung) folgt.

Die Verletzung der Mitteilungspflicht stellt eine Ordnungswidrigkeit dar und kann mit einer Geldbuße von bis zu 100.000,00 € bzw. im Wiederholungsfall von bis zu 1 Mio. € geahndet werden (§ 56 Abs. 1 Nr. 56 GwG).

³³ BFH, Urt. v. 20.12.2016, I R 4/15, DStR 2017, S. 841, LEXinform 0950311.

³⁴ BMF, Schr. v. 03.11.2004, IV B 2-S-2176-13/04, Rz. 19, BStBl 2004 I, S. 1045, LEXinform 0578710.

³⁵ BMF, Schr. v. 28.05.2002, IV A 2-S-2742-32/02, BStBl 2002 I, S. 603, LEXinform 0576509.