

Steuerblick April 2018

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

1. Steuerpolitische Vorhaben der Bundesregierung 1
2. Höhe der Steuerverzinsung auch für 2013 vom Bundesfinanzhof gebilligt 2
3. US-Steuerreform – Auswirkungen für international tätige Unternehmen? 3
4. Anparabschreibung nur für Anschaffung angemessener Wirtschaftsgüter 4

1. Steuerpolitische Vorhaben der Bundesregierung

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode, welcher Grundlage für das Handeln der nun am 14.3.2018 gebildeten Regierung ist, enthält auch Aussagen zu steuerpolitischen Vorhaben. Welche Pläne die Bundesregierung verfolgt, stellen wir im Folgenden vor. Im Einzelfall kann auf dieser Grundlage Handlungsbedarf angezeigt sein, wenn Maßnahmen bis zum Inkrafttreten bzw. wenigstens bis zur weiteren Konkretisierung der Vorhaben aufgeschoben werden sollten, um ggf. von steuerlichen Fördermaßnahmen oder Verbesserungen der steuerlichen Rahmenbedingungen profitieren zu können. Im Einzelnen sind folgende Änderungen vorgesehen:

☐ **Solidaritätszuschlag:** Insbesondere untere und mittlere Einkommen sollen beim Solidaritätszuschlag entlastet werden. Konkret soll der Solidaritätszuschlag schrittweise abgeschafft werden. Der erste Schritt soll im Jahr 2021 mit einer Entlastung im Umfang von 10 Mrd. € greifen. Dadurch sollen ca. 90 % aller Zahler des Solidaritätszuschlags durch eine Freigrenze (mit Gleitzone) vollständig vom Solidaritätszuschlag entlastet werden. Für höhere Einkommensgruppen ist keine Entlastung vorgesehen. Offen ist, ob der Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, von der insbesondere GmbHs betroffen sind, (zunächst) bestehen bleibt.

☐ **Steuervereinfachung:** Das Ziel der Steuervereinfachung soll durch einen verstärkten EDV-Einsatz erreicht werden. Es ist geplant, das Angebot an die Bürger zur elektronischen Kommunikation mit der Finanzverwaltung auszubauen. Wie bereits schon für frühere Wahlperioden angekündigt, soll die Einführung einer vorausgefüllten Steuererklärung für alle Stpfl. realisiert werden. Vorgesehen ist nun eine Umsetzung bis zum Veranlagungszeitraum 2021.

☐ **Faktorverfahren bei Ehegatten:** Die Berechnung der Lohnsteuer bei Ehegatten kann mittels Faktorverfahren an unterschiedliche Lohnverhältnisse angepasst werden, so dass bereits beim Lohnsteuerabzug eine verursachungsgerechte Verteilung der Steuerlast auf beide Ehegatten erfolgt. Beabsichtigt ist eine bessere Information über dieses Verfahren, um die Akzeptanz zu stärken. Personen mit Steuerklassenkombination III/V sollen in den Steuerbescheiden regelmäßig über das Faktorverfahren informiert und auf die Möglichkeiten des Wechsels zur Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor hingewiesen werden.

☐ **Vereinheitlichung der Unternehmenssteuern in der EU:** Bereits seit einigen Jahren existieren Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU. In einem ersten Schritt soll die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer vereinheitlicht werden, um auf dieser Basis dann auch Annäherungen bzw. Mindeststandards beim Steuersatz festzulegen. Unionsweit hat dieses Projekt wegen des bestehenden Einstimmigkeitsprinzips wohl absehbar keine Aussichten auf Erfolg. Es existieren aber konkrete Pläne, in einem ersten Schritt eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage bilateral mit Frankreich zu erreichen. Dies kann möglicherweise eine Signalwirkung auf andere EU-Staaten bedeuten. Das Ausmaß der Anpassung ist aktuell allerdings noch offen.

□ **Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Zinserträge:** Die Abgeltungsteuer mit einem festen Satz von 25 % soll auf Zinserträge abgeschafft werden. Hintergrund ist die erfolgte Etablierung des automatischen länderübergreifenden Informationsaustauschs über Zinseinkünfte, so dass dem Risiko einer Nichterfassung von Zinseinkünften anders als noch bei Einführung der Abgeltungsteuer vorgebeugt ist. Bei Dividenden, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus Aktien und anderen Wertpapieren soll es bei der Abgeltungsteuer bleiben. Abzuwarten bleibt die verfahrensrechtliche Umsetzung, denn ein Einbezug der Zinseinkünfte in den normalen Einkommensteuertarif würde eine Angabe dieser in der Einkommensteuer-Erklärung erfordern. Damit wäre der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer, welche an der Quelle, also regelmäßig von den Banken einbehalten wird und damit für den Stpfl. grundsätzlich als steuerlich abgegolten gilt, hinfällig.

□ **Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug:** Zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug beim Handel mit Waren im Internet sollen gesetzliche Regelungen geschaffen werden, um Betreiber von elektronischen Marktplätzen, die den Handel „unredlicher Unternehmer“ über ihren Marktplatz nicht unterbinden, für die ausgefallene Umsatzsteuer in Anspruch nehmen zu können. Die Betreiber der Handelsplattformen sollen verpflichtet werden, über die auf ihren Plattformen aktiven Händler Auskunft zu erteilen.

□ **Steuerliche Förderung des Wohnungsbaus:** Es sind verschiedene steuerliche Fördermaßnahmen im Bereich des Wohnungsbaus vorgesehen. So soll die Gewinnung von Wohnbauland von Landwirten durch steuerlich wirksame Reinvestitionsmöglichkeiten in den Mietwohnungsbau verbessert werden. Ebenso soll durch die Einführung einer „Grundsteuer C“, mit der unbebaute Grundstücke höher besteuert würden, den Städten und Gemeinden ermöglicht werden, die Verfügbarmachung von Grundstücken für Wohnzwecke zu verbessern. Der freifinanzierte Wohnungsneubau soll durch eine bis Ende 2021 befristete Sonderabschreibung gefördert werden. Diese soll zusätzlich zur linearen Abschreibung über vier Jahre 5 % pro Jahr betragen. Der Wohnungsbau durch Familien soll durch ein Baukindergeld gefördert werden. Dazu soll für den Ersterwerb von Neubau oder Bestand ein Baukindergeld als Zuschuss in Höhe von 1 200 € je Kind und Jahr eingeführt werden, welches über einen Zeitraum von zehn Jahren gezahlt wird. Das Baukindergeld soll bis zu einer Einkommensgrenze von 75 000 € zu versteuerndem Haushaltseinkommen pro Jahr zzgl. 15 000 € pro Kind gewährt werden. Beim erstmaligen Erwerb von Wohngrundstücken für Familien soll ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer eingeführt werden. Auch die steuerliche Förderung der energetischen Gebäudesanierung steht (wieder) auf dem Programm.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt die genaue Ausgestaltung der beabsichtigten Gesetzesänderungen. Im Übrigen ist keine grundlegende Änderung des Einkommensteuertarifs geplant und ebenso keine Entlastung bei der Unternehmensbesteuerung. Bzgl. Letzterer sind die aktuellen Entwicklungen auf Grund der US-Steuerreform im Auge zu behalten, da diese insbesondere eine merkliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes mit sich bringt und demzufolge auch Bewegung in die entsprechenden Steuersätze einiger EU-Länder kommen dürfte.

2. Höhe der Steuerverzinsung auch für 2013 vom Bundesfinanzhof gebilligt

Steuerzahlungen und -erstattungen werden grundsätzlich verzinst. Allerdings beginnt der Zinslauf normalerweise erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. So beginnt z.B. der Zinslauf für die Einkommensteuer 2016 am 1.4.2018. Die Verzinsung greift insbesondere dann, wenn sich die Erstellung der Steuererklärung oder auch deren Bearbeitung durch das Finanzamt deutlich verzögert oder wenn Korrekturen z.B. auf Grund einer später stattfindenden Betriebsprüfung erfolgen. Problematisch ist, dass der Zinssatz gesetzlich auf 6 % p.a. festgelegt ist. In Anbetracht des aktuellen Zinsniveaus kann dies zu deutlichen Verwerfungen führen.

Immer wieder kommen Zweifel auf, ob die Höhe des anzuwendenden Zinssatzes verfassungsgemäß ist. Bislang hat die Rechtsprechung dies stets bestätigt. So hat nun mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen III R 10/16) der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Höhe der Nachforderungszinsen, die für Verzinsungszeiträume des Jahres 2013 geschuldet werden, weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz noch gegen das Übermaßverbot verstößt. Der vorgesehene Zinssatz von 0,5 % für jeden Monat (6 % pro Jahr) sei auch unter Berücksichtigung der Entwicklung des allgemeinen Zinsniveaus im Jahr 2013 verfassungsgemäß. Das Gericht konnte keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz erkennen. Die Unterscheidung zwischen zinszahlungspflichtigen und nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldnern beruht auf der zulässigen typisierenden Annahme, dass die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgenden Steuerfestsetzungen zu potenziellen Zinsvor-

oder -nachteilen führen können. Auch hinsichtlich der Zinshöhe verneint der Bundesfinanzhof einen Gleichheitsverstoß. Denn innerhalb der Gruppe der zinspflichtigen Stpfl. wird bei allen Betroffenen der gleiche Zinssatz zu Grunde gelegt.

Nach dem Urteil ist die Zinshöhe auch nicht wegen eines Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verfassungswidrig. Da mit den Nachzahlungszinsen potentielle Liquiditätsvorteile abgeschöpft werden sollen, hielt das Gericht eine umfassende Betrachtung der Anlage- und Finanzierungsmöglichkeiten der Stpfl. für erforderlich. Auf der Grundlage von Daten der Deutschen Bundesbank ergaben sich nach den Untersuchungen des Gerichts für 2013 Zinssätze für unterschiedliche Anlage- bzw. Kreditformen, die sich in einer Bandbreite von 0,15 % bis 14,70 % bewegten. Obwohl der Leitzins der Europäischen Zentralbank bereits seit 2011 auf unter 1 % gefallen war, konnte somit nach Ansicht des Gerichts nicht davon ausgegangen werden, dass der gesetzliche Zinssatz die Bandbreite realistischer Referenzwerte verlassen hat.

Hinweis I:

Betreffend der Jahre 2012 bis 2015 ist nun unter dem Aktenzeichen III R 25/17 ein Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage zumindest für aktuelle Jahre noch offen ist. Fraglich ist, ob für Jahre ab 2014 die Argumentation des Bundesfinanzhofs noch aufrechterhalten bleiben kann, da das Zinsniveau in dieser Zeit weiter deutlich abgesunken ist.

Handlungsempfehlung:

Für die Praxis bestätigt sich zunächst aber wiederum die Notwendigkeit, die Steuerverzinsung im Blick zu haben, z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren angezeigt sind. In manchen Fällen können auch freiwillige Zahlungen an das Finanzamt, also vor Durchführung der Veranlagung, helfen, den Zinslauf zu stoppen.

Hinweis II:

Zu beachten ist insoweit auch, dass Steuererstattungszinsen als Kapitaleinkünfte der Besteuerung unterliegen, wohingegen Steuernachzahlungszinsen steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

3. US-Steuerreform – Auswirkungen für international tätige Unternehmen?

Ende 2017 wurde in den Vereinigten Staaten die größte Steuerreform seit dem Jahr 1986 verabschiedet, die Änderungen traten im Wesentlichen am 1.1.2018 in Kraft. In den Medien hat insbesondere die deutliche Senkung des Körperschaftsteuersatzes zu Recht großes Interesse erfahren. Dieser wird von 35 % auf 21 % gesenkt. Hinzu treten in den USA allerdings teilweise noch „state taxes“ und ggf. „local taxes“ von Städten, so dass sich eine Gesamtbelastung von deutlich über 21 % ergeben kann. Dies führt im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu einer merklichen Neupositionierung im internationalen Steuerwettbewerb: Waren die USA bislang im Spitzenbereich der Belastungssätze zu finden und daher aus steuerlicher Sicht eher unattraktiv, so hat sich dies nun ins Gegenteil verkehrt. Kerngedanke der gesamten US-Steuerreform ist die Stärkung des Standorts USA – getreu dem Motto „America first“. Einzelne EU-Staaten haben bereits reagiert, so haben Großbritannien und Frankreich eine Senkung der Unternehmensteuern angekündigt. Insoweit gerät Deutschland mit den vergleichsweise sehr hohen Steuersätzen unter Druck.

Hinweis:

Unmittelbare Konsequenzen hatte die Senkung des Körperschaftsteuersatzes in den USA bei einigen Unternehmen im Jahresabschluss zum 31.12.2017 hinsichtlich einer Neubewertung latenter Steuern. Aus diesen Effekten ergab sich z.B. bei der Deutschen Bank ein negativer Ergebniseffekt von rund 1,5 Mrd. US\$, dagegen z.B. bei BMW ein positiver Effekt von ca. 1 Mrd. €.

Bei deutschen Unternehmen, die Tochtergesellschaften in den USA unterhalten, sind allerdings nicht nur die dortigen Steuersätze von Bedeutung. Vielmehr ist auch von Belang, wie Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmen in Deutschland und den in den USA gestaltet und damit besteuert werden, wo also z.B. eine Fremdfinanzierung erfolgt, wo immaterielle Wirtschaftsgüter gehalten werden oder auch an welchem Ort Konzernservicegesellschaften verortet sind. Bislang galt grds. auf Grund des hohen Steuerniveaus in den USA, dass dort möglichst viel Aufwand und letztlich möglichst wenig Gewinn anfallen sollte. Dies hat sich nun nicht nur auf Grund der Steuersatzsenkungen in den USA geändert. Vielmehr sind auch die in den USA eingeführten begleitenden steuerlichen Maßnahmen zu beachten. Hinzuweisen ist insbesondere auf folgende Aspekte:

□ Nach dem Vorbild der Regelungen in Deutschland wurde nun auch in den USA eine Zinsschranke eingeführt. Diese greift grds. – es bestehen nur sehr wenige branchenbezogene Ausnahmen – bei allen US-Unternehmen mit durchschnittlichem Jahresumsatz in den letzten drei Jahren größer 25 Mio. US\$. Die Netto-Zinsaufwendungen sind bis zu 30 % des „adjusted taxable income“ (ATI) abziehbar. Als ATI gilt in den Jahren 2018 bis 2021 das steuerliche EBITDA, ab 2022 hingegen das steuerliche EBIT, so dass dann in den USA eine deutlich schärfere Regelung greift als in Deutschland.

Hinweis:

Vor diesem Hintergrund müssen Unternehmen mit Tochtergesellschaften in den USA die Finanzierung des USA-Engagements überprüfen, da möglicherweise Fremdfinanzierungsaufwendungen in den USA nun oder zumindest ab 2022 steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden können.

□ Bislang waren in den USA Dividenden von Auslandsgesellschaften steuerpflichtig. Dies führte dazu, dass große US-Konzerne Gewinne in niedriger besteuerte ausländische Staaten verlagerten (z.B. Luxemburg oder Irland) und die Gewinne dann nicht in die USA zur Muttergesellschaft weiter ausschütteten. Dieses System wird nun grundlegend geändert. Zukünftig sind Dividenden von Auslandsgesellschaften bei der Körperschaftsteuer in vollem Umfang steuerfrei gestellt.

Voraussetzung ist eine Mindestbeteiligung von 10 %, welche mindestens 366 Tage im 731-Tage-Zeitraum um den Dividendenstichtag bestehen muss. Hinsichtlich der bislang nicht ausgeschütteten Gewinne von Auslandsgesellschaften wurde eine Übergangsregelung eingeführt. Insofern erfolgt eine fiktive Ausschüttung und Besteuerung aller seit 1987 aufgelaufenen, nicht ausgeschütteten Gewinne (sog. „toll charge“ bzw. „transition tax“) mit einem reduzierten Steuersatz von in der Regel 15,5 %.

□ Weiterhin wurde in den USA eine Anti-Hybrid-Regelung eingeführt. Zins- und Lizenzzahlungen an nahestehende Personen (Beteiligung mindestens 50 %) sind nicht abziehbar, soweit auf Grund abweichender Qualifikation der Zahlungen (hybride Transaktion) oder unterschiedlicher Einordnung der beteiligten Einheiten als transparent oder intransparent (hybride Einheit) der korrespondierende Ertrag beim Empfänger im Ausland nicht besteuert wird oder ein doppelter Betriebsausgabenabzug entsteht.

Hinweis:

Eine solche Regelung ist auch in Deutschland in Folge der Umsetzung des EU-BEPS-Projekts geplant.

□ Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT): Die US-Steuerschuld soll durch bestimmte Zahlungen („base erosion payments“, BEPs) an ausländische verbundene Unternehmen eine Mindeststeuer nicht unterschreiten. Dies führt dazu, dass bei konzernverbundenen US-Unternehmen mit einem Umsatz von mindestens 500 Mio. US\$ (im Durchschnitt der vergangenen drei Jahre) überprüft wird, ob durch den Abzug von bestimmten Zahlungen an konzernverbundene Unternehmen ein bestimmter Mindeststeuersatz unterschritten wird. Ist dies der Fall, so wird die Steuerbelastung heraufgesetzt, so dass sich im Ergebnis der Abzug der Aufwendungen an konzernverbundene Unternehmen steuerlich nicht auswirkt. Dies kann zu einem deutlichen Anstieg der effektiven Steuerbelastung führen. Ziel der US-Regierung ist es, die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch solche Aufwendungen unattraktiv zu machen.

□ Auch haben die USA ähnlich der deutschen Regelung eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, welche in bestimmten Fällen bei niedrig besteuerten Auslandseinkünften greift.

Handlungsempfehlung:

Bei größeren deutschen Unternehmen mit Engagements in den USA ergeben sich durch die Steuerreform in den USA Auswirkungen, die für den Einzelfall sorgfältig zu untersuchen sind. Im Grundsatz ist die Attraktivität des Steuerstandorts USA deutlich gestiegen. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Konzernfinanzierungen, Verrechnungspreisen und Wertschöpfungsketten ist eine Überprüfung und ggf. Anpassung erforderlich.

4. Ansparabschreibung nur für Anschaffung angemessener Wirtschaftsgüter

Grundsätzlich steht es dem Stpfl. frei, welche Ausgaben er im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit vornimmt. Insoweit gibt es keine Beschränkung etwa auf „angemessene“ oder „sinnvolle“

Betriebsausgaben. Allerdings sind gesetzlich solche Betriebsausgaben vom Abzug ausgeschlossen, „die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“. Häufiger Streitpunkt in Bezug auf dieses gesetzliche Abzugsverbot sind Aufwendungen für teure Fahrzeuge. Mit einem solchen Fall hatte sich jüngst der Bundesfinanzhof zu beschäftigen. Der Fall war allerdings auch insoweit interessant, als es nicht unmittelbar um getätigte Aufwendungen ging, sondern der Stpfl. gewinnmindernd eine Ansparrabschreibung für die Anschaffung mehrerer teurer Fahrzeuge geltend machte. Eine Ansparrabschreibung (nun: Investitionsrücklage) kann unter bestimmten Bedingungen geltend gemacht werden für die zukünftige Anschaffung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter. Im Ergebnis erfolgt mittels der Ansparrabschreibung ein Vorziehen der zukünftigen Abschreibungen, so dass zu einem früheren Zeitpunkt eine Steuererminderung geltend gemacht wird, was zu einem Liquiditätsvorteil führt. Für nach dem 17.8.2007 endende Wirtschaftsjahre wurde die bilanziell zu bildende Ansparrabschreibung durch den außerbilanziell zu bildenden Investitionsabzugsbetrag ersetzt. Dieser hat jedoch die gleiche Zielsetzung, so dass sich die Feststellungen des Bundesfinanzhofs auch auf die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags übertragen lassen.

Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 33/16) klar, dass die Bildung einer den Gewinn mindernden Ansparrabschreibung ausgeschlossen ist, soweit die geplanten Aufwendungen (hier: Anschaffung mehrerer Pkw aus dem höchsten Preissegment) als unangemessen im Sinne des vorstehend dargestellten Betriebsausgabenabzugsverbots anzusehen sind. Im Urteilsfall erzielte die Stpfl. gewerbliche Einkünfte aus der Vermittlung von Finanzanlagen. Der Betrieb wurde 2004 gegründet. In der Einnahmen-Überschussrechnung für 2006 wurden Ansparrabschreibungen für die vorgesehene Anschaffung einer Limousine i.H.v. 400 000 €, eines Sportwagens i.H.v. 450 000 € und schließlich eines SUV i.H.v. 120 000 € begehrt. Im Rahmen einer im Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Ansparrabschreibung für die Limousine und den Sportwagen nicht anerkannt werden könne. Die Bildung einer Ansparrücklage sei nur zulässig, soweit die Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts als angemessen angesehen werden könnten. Die Ansparrabschreibung für den SUV wurde nicht beanstandet. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Auch die durch Bildung einer Ansparrabschreibung eintretende Gewinnminderung unterliegt der Angemessenheitsprüfung. Ansonsten würde der Zweck dieser Vorschrift unterlaufen.

Hinsichtlich der Frage, wann ein Aufwand als „unangemessen“ einzustufen sei, betont das Gericht, dass die Anschaffung eines teuren und schnellen Pkw nicht stets unangemessen in diesem Sinne ist, wenn die Benutzung eines repräsentativen Fahrzeugs für den Geschäftserfolg keine Bedeutung hat. Vielmehr ist die Bedeutung des Repräsentationsaufwands nur eine von mehreren Tatsachen, die im Einzelfall zu würdigen und gegeneinander abzuwägen sind.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass bei Betriebsausgaben, die auch die Privatsphäre berühren, stets darauf geachtet werden muss, dass diese einer Angemessenheitsprüfung unterliegen. Ggf. sollte im konkreten Fall nachgewiesen werden, aus welchen betrieblichen Gründen gerade ein solches Fahrzeug (oder anderes Wirtschaftsgut) für den Betrieb eine sinnvolle Anschaffung darstellt.