

## Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die **US-Steuerreform** zeigt erste Wirkung: Mitte Januar hat die Entscheidung von Apple, seine Konzern-Milliardengewinne wieder verstärkt in den USA anzulegen, hohe Wellen in Europa geschlagen, nachdem man dem Konzern jahrelang großzügige Steuernachlässe gewährt hatte. Aber nicht

nur US-Unternehmen profitieren. Im Brennpunkt stellen wir die für **deutsche Exportunternehmen** wichtigsten Aspekte der US-Steuerreform dar.

Eine Reform gab es auch in den **Golfstaaten** – hier jedoch zur Erhöhung des Steueraufkommens. Lesen Sie unter „Steuern“ die Grundzüge des ab 2018 eingeführten, sich sukzessive aufbauenden **Mehrwertsteuer-Systems**. Dann berichten wir im zweiten Steuerbeitrag über eine erfreuliche Gerichtsentscheidung, wonach im unerfreulichen Fall von **Forderungsverlusten im Privatvermögen** diese zumindest **steuerlich geltend** gemacht werden dürfen.

Die Inhalte der Rubrik Recht betreffen in diesem Monat die Stärkung von Arbeitnehmerrechten. Zunächst geht es um mehr **Transparenz** zwecks Beseitigung von zu großen **Lohn- und Gehaltsunterschieden**, anschließend um die leichtere **Übertragung von betrieblichen Altersversorgungsansprüchen** bei einem Wechsel des Arbeitgebers. Danach stellen wir die Besonderheiten der **Bewertung von Unternehmensvermögen** bei der Berechnung des **Zugewinnausgleichs** vor und schließen den Inhalts-Bogen mit dem Bonmot zum einleitenden Beitrag zu den US-Steuern.

Für eine Schnellübersicht wichtiger steuerlicher Eckdaten und Termine haben wir dieser Ausgabe die **PKF Tax Card 2018** beigelegt.

Ihr PKF Team

## Inhalt

### » AKTUELL NOTIERT

- » Europarechtswidrigkeit von § 50d Abs. 3 EStG
- » Ertragsteuerliche Organschaft nur bei tatsächlicher Handelsregister-Eintragung
- » Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften
- » Ablehnung einer satzungsdurchbrechenden Formulierung
- » VR China: Aussetzung der Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen

### » BRENNPUNKT

- » US-Steuerreform: Positive Impulse für deutsche Exportunternehmen

### » STEUERN

- » Umsatzsteuer ab 2018 in den Golfstaaten
- » Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust aus Kapitalvermögen

### » RECHT

- » Entgelttransparenzgesetz scharf geschaltet: Auskunftsansprüche und Berichtspflichten
- » Betriebliche Altersversorgung: Neue Unverfallbarkeitsfristen und Anpassungspflichten

### » RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

- » Bewertung eines Unternehmens im Zugewinnausgleich



### Europarechtswidrigkeit von § 50d Abs. 3 EStG

Grundsätzlich kann eine ausländische Muttergesellschaft, die Ausschüttungen von ihren deutschen Töchtern erhält, die Befreiung oder die Erstattung der einzubehaltenden Quellensteuer beantragen (nach dem einschlägigen DBA bzw. nach der Mutter-Tochter-Richtlinie). Eine Einschränkung erfährt die Möglichkeit zur Quellensteuerentlastung durch § 50d Abs. 3 EStG, da sie an den Nachweis angemessener wirtschaftlicher Substanz der Auslands-gesellschaft geknüpft wird. Dies geschieht, um eine Umgehung des deutschen Quellensteuerabzugs durch grenzüberschreitende Gestaltungsmaßnahmen (sog. treaty- bzw. directive-shopping) zu verhindern. Aktuell hat der EuGH mit Urteil vom 20.12.2017 (Az.: C-504/16 und C-613/16) entschieden, dass diese Regelung insoweit EU-rechtswidrig ist, als eine unwiderlegbare Missbrauchsvermutung im Hinblick auf das Ziel der Missbrauchsverhinderung unverhältnismäßig ist. Zwar erging diese Entscheidung zu einer Fassung des § 50d Abs. 3 EStG, die nur Fälle bis 2011 betrifft. Für die anschließend und bis heute geltende, nur geringfügig entschärfte aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG bestehen jedoch gleichlautende Zweifel, weshalb für den Ausgang eines weiteren, derzeit noch beim EuGH anhängigen Verfahrens (Az.: C-440/17) mit einem entsprechenden Ergebnis zu rechnen ist.

### Ertragsteuerliche Organschaft nur bei tatsächlicher Handelsregister-Eintragung

Bei einer ertragsteuerlichen Organschaft wird das Ergebnis der Organgesellschaft dem Organträger erstmals für

das Kalenderjahr zugerechnet, in dem dasjenige Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in welchem der Gewinnabführungsvertrag (GAV) erstmalig wirksam wird. Die erstmalige Wirksamkeit des GAV hängt u.a. von dessen tatsächlicher Eintragung ins Handelsregister ab. Das gilt selbst im Fall eines ohne Verschulden des Steuerpflichtigen verzögerten Verfahrensablaufs bei der Registereintragung, z.B. wegen eines Fehlverhaltens der Behörde. Etwaige Steuern, die aufgrund einer im Zusammenhang mit der verspäteten Handelsregistereintragung noch nicht wirksamen Organschaft für einen Veranlagungszeitraum festgesetzt werden, können darüber hinaus auch nicht aus Gründen einer sachlichen Unbilligkeit erlassen werden. Diese restriktive Auffassung der Finanzverwaltung hat der BFH kürzlich mit Urteil vom 23.8.2017 (Az.: I R 80/15) bestätigt.

### Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften

Der quotale Verlustuntergang des § 8c KStG bei Beteiligungserwerben muss neu geregelt werden; auch über den vollständigen Verlustuntergang soll das BVerfG entscheiden (vgl. PKF Nachrichten 10/2017) und dabei den „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“ (vgl. PKF Nachrichten 1/2017) einbeziehen. Am 28.11.2017 hat das BMF ein Schreiben zum § 8c KStG veröffentlicht. Die Vorschrift zum quotalen Verlustuntergang ist danach für unmittelbare Beteiligungserwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1.1.2016 bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorerst nicht anzuwenden. Wir empfehlen weiterhin: Gegen Bescheide mit steuerlichen Verlustabzugsbeschränkungen aufgrund von Anteilsübertragungen von mehr als 25% sollte

Einspruch eingelegt und Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

### Ablehnung einer satzungsdurchbrechenden Formulierung

Das OLG München hat entschieden, dass ein Registergericht die Eintragung einer Vertretungsregelung ablehnen kann, sofern die Regelung vom Gesellschaftsvertrag abweicht und nur durch einfachen (nicht beurkundeten) Beschluss getroffen wurde. Die Ablehnung wird in dem Beschluss vom 25.7.2017 (Az.: 31 Wx 194/17) mit dem dauerhaften satzungswidrigen Zustand begründet.

### VR China: Aussetzung der Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen

Mit Verfügung vom 21.12.2017 hat das chinesische Finanzministerium entschieden, dass die Quellensteuer auf Dividenden, Boni und andere Beteiligungsergebnisse chinesischer Unternehmen an ausländische Investoren mit Wirkung zum 1.1.2017 rückwirkend ausgesetzt wird, evtl. bereits gezahlte Quellensteuer wird erstattet. Voraussetzung ist, dass die Gewinnausschüttungen in China direkt reinvestiert werden. Begünstigt sind insbes. Neugründungen und der Erwerb oder die Aufstockung von Beteiligungen an chinesischen Unternehmen. Weitere Einzelheiten enthalten der „Catalogue of Industries for Guiding Foreign Investment“ und der „Catalogue of Priority Industries for Foreign Investment in Central and Western China“. Der Erwerb von börsennotierten Aktien sowie von Beteiligungen an verbundenen Unternehmen wird nicht gefördert.

## BRENNPUNKT

# US-Steuerreform: Positive Impulse für deutsche Exportunternehmen

**Die größte Steuerreform in den USA seit über 30 Jahren wurde vom US-Präsidenten am 22.12.2017 unterzeichnet. Ziel ist es, das Steuersystem zu vereinfachen, Abgaben zu senken, Anreize für Investitionen in den USA zu schaffen und einen positiven Beschäftigungsimpuls für den Arbeitsmarkt herbeizuführen. Hervorzuheben ist aus Unternehmenssicht vor allem die deutliche Absenkung des Körperschaftsteuerniveaus von 35% auf 21% (ohne lokale Steuern). Im Folgenden werden die wichtigsten Neuerungen aus Unternehmenssicht vorgestellt, wobei der Fokus auf den Auswirkungen für deutsche exportierende Unternehmen bzw. Unternehmen mit US-Tochtergesellschaften liegt.**

### 1. Absenkung des Körperschaftsteuersatzes

Der Körperschaftsteuersatz sinkt von bisher 35% auf 21%. Unter Berücksichtigung von lokalen Steuern vermindert sich damit die kombinierte Belastung auf ca. 25% (abhängig von der Ansässigkeit der Gesellschaft). Die Absenkung wird ab dem Jahr 2018 wirksam.

### 2. „BEAT“ statt „Boarder Adjusted Tax“

Die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens noch diskutierte Grenzausgleichssteuer („Boarder Adjusted Tax“) ist nicht Bestandteil der Steuerreform

geworden. Sie hätte Exporte in die USA enorm verteuert, indem US-Unternehmen die Importe u.U. nicht als Betriebsausgaben hätten geltend machen können. Im Gegenzug wurde jedoch die Base Erosion Anti-Avoidance Tax (BEAT) aufgenommen. Die BEAT soll vermeiden, dass ausländische Unternehmen die Gewinne ihrer US-Tochtergesellschaften über konzerninterne Vertragsgestaltungen wie etwa Lizenz- und Finanzierungsgestaltungen mindern. Danach darf die US-Steuer auf die Bemessungsgrundlage nach den BEAT-Regelungen (d.h. unter Hinzurechnung bestimmter Zahlungen an ausländische Konzerngesellschaften) nicht unter 5% (in 2018, bis 2026 auf 12,5% erhöht) fallen. Andernfalls wird die Steuerschuld durch die BEAT-Regelungen grundsätzlich auf diesen Wert angepasst.

» **Hinweis:** Für den traditionell exportstarken deutschen Mittelstand dürfte diese Anpassung im Vergleich zu vorherigen Entwürfen dennoch eine frohe Botschaft sein, da die BEAT

■ zum einen nur ab einem Jahresum-

satz von 500 Mio. US-Dollar greift und

■ zum anderen Warentransaktionen (Warenimporte aus Deutschland) grundsätzlich nicht von der BEAT erfasst werden.

### 3. Wechsel zum territorialen System und fiktive Gewinnrepatriierung

Für den Bezug von Auslandsdividenden durch US-Gesellschaften ist ein Übergang vom bisherigen weltweiten Besteuerungssystem mit Anrechnung der ausländischen Steuer zu einem „territorialen“ System vorgesehen. Ausländische Dividendeneinkünfte von US-Körperschaften sollen künftig grundsätzlich steuerfrei sein, wenn die Beteiligung mindestens 10% beträgt. Gewinne aus der Veräußerung einer solchen Beteiligung unterliegen nicht mehr der US-Besteuerung.

» **Hinweis:** Dies erfordert eine Übergangsregelung für bisher unversteuerte ausländische Gewinne, für die die US-Steuer bis zur Repatriierung der Gewinne in die USA aufgeschoben war. Das Gesetz sieht eine einmalige Nach-

versteuerung der seit 1986 noch nicht besteuerten Gewinne dieser Tochtergesellschaften mit 15,5% (Finanzmittel) bzw. 8% (illiquide Assets) vor, wobei die Steuerzahlung über acht Jahre gestreckt werden kann.

### 4. Möglichkeiten der Sofortabschreibung

Zur Schaffung von Investitionsimpulsen sieht das Gesetz für bestimmte, bis



Erträgliche BEAT-Regelungen statt umfassender Grenzausgleichssteuer

Ende 2022 angeschaffte qualifizierende Wirtschaftsgüter eine sofortige volle Abschreibung vor. Der Sofortabzug wird für Anschaffungen ab dem Jahr 2023 stufenweise bis zum Jahr 2026 reduziert.

### 5. Einschränkungen des Zinsabzugs

Die Beschränkung des ertragsteuerlichen Zinsabzugs in den USA folgt zukünftig den Grundzügen der deutschen Zinsschranke. Mit dieser vergleichbar sind Nettozinsaufwendungen ab 2018 nur noch i.H. von 30% des „adjusted taxable income“ (ähnelt dem „deutschen“ Tax-EBITDA im Rahmen der Zinsschranke) abziehbar.

### 6. Nutzung steuerlicher Verlustvorträge

Auch die bereits aus dem deutschen Steuerrecht bekannte Mindestbesteuerung hat in ähnlicher Form Eingang in die US-Steuergesetzgebung gefunden.

Ein ertragsteuerlicher Verlust ist nunmehr grundsätzlich zeitlich unbegrenzt vortragsfähig. Im Gegenzug wurden jedoch der Verlustrücktrag abgeschafft und die Verlustnutzung auf 80% des zu versteuernden Einkommens begrenzt.

### 7. Anreize für Lizenz Einkünfte

Das Gesetz verfolgt das Ziel, Anreize für Investitionen in die Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter (IP) bzw. Nutzung in den USA zu schaffen:

- Hierzu ist zum einen die Einführung eines Präferenzregimes für Einkünfte aus der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter im Ausland vorgesehen (z.B. Lizenz einnahmen; effektiver Steuersatz von ca. 13%).
- Zum anderen soll die „Verlagerung“ von Einnahmen aus der Verwertung von IP-Rechten in Tochtergesellschaften, die in Niedrigsteuerländern ansässig sind, bekämpft werden. Hierzu sollen bestimmte Einnahmen aus einem „off-shoring“ von imma-

teriellen Wirtschaftsgütern in die US-Bemessungsgrundlage einbezogen werden und in den USA einer Steuer von 10,5% unterliegen.

### 8. Ausblick

Die Reform dürfte als eine der größten US-Steuerreformen in die Geschichte eingehen. Insbesondere die Senkung des Körperschaftsteuersatzes und die im Endeffekt nur in abgemilderter Form eingeführte Grenzausgleichssteuer werden zu einer erheblichen Reduktion der Steuerlast von US-Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen führen und dem traditionell exportstarken deutschen Mittelstand zumindest keine Nachteile beschieren.

» **Hinweis:** Ob sich aus der womöglich gesteigerten Attraktivität der USA als Investitionsstandort aus deutscher und europäischer Sicht allerdings langfristig (Standort-)Nachteile ergeben könnten, bleibt abzuwarten.

*StB Dr. Jan Wendland*

## STEUERN

### Umsatzsteuer ab 2018 in den Golfstaaten

» **Für wen:** Unternehmer, die Geschäftsbeziehungen mit Kunden in den Mitgliedstaaten des Golfkooperationsrats („Golfstaaten“) unterhalten.

» **Sachverhalt:** In Katar, Saudi-Arabien, Oman, Kuwait, Bahrain und den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) wurden in der Vergangenheit keine Mehrwertsteuern erhoben. Auch direkte Steuern waren bisher grundsätzlich nur auf Unternehmensgewinne zu entrichten, wobei einzelne dieser Staaten selbst darauf bisher verzichtet haben bzw. nur die Gewinne von Unternehmen bestimmter Branchen einer Besteuerung unterworfen haben. In 2015 haben die Golfstaaten die Ein-

führung einer Mehrwertsteuer in die Wege geleitet. Dazu ist ein Abkommen geschlossen worden, das einen Rahmen für die Umsetzung in den jeweiligen nationalen Steuergesetzen definiert. Zugleich lässt das Abkommen den Mitgliedstaaten in bestimmten Bereichen die Freiheit, spezifische nationale Regelungen zu treffen. Die neue Steuer ist in Saudi-Arabien sowie in den VAE zum 1.1.2018 eingeführt worden. In den übrigen Mitgliedstaaten ist die Einführung für 2019 bzw. 2020 vorgesehen. Generell ist die Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten des Golfkooperationsrats stark an die Ausgestaltung der Mehrwertsteuer in der EU angelehnt.

Durch das System des Vorsteuerabzugs auf Unternehmensebene wird im Ergebnis der private Verbrauch besteuert.

Der Mehrwertsteuer unterliegen die Lieferung von Gütern, die Erbringung von Dienstleistungen und die Einfuhr von Gütern. Der Regelsteuersatz beträgt nach dem Rahmenabkommen zwischen 3% und 5%. In Saudi-Arabien sowie in den VAE wurde der Regelsteuersatz auf 5% festgelegt.

Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, bestimmte Umsätze von der Steuer zu befreien bzw. mit einem „Nullsteuersatz“ zu belegen. Darunter fallen insbesondere Leistungen in den Sektoren Bildung, Gesundheit, Immo-



### Golfstaaten führen neues Mehrwertsteuersystem ein

lien und Verkehr. Ausfuhren unterliegen einem „Nullsteuersatz“.

Der Vorsteuerabzug ist möglich, sofern die Ausgangsleistungen dem Standardsteuersatz oder dem „Nullsteuersatz“ unterliegen. Dagegen schließt eine Steuerbefreiung auf der Ausgangsseite regelmäßig den Vorsteuerabzug aus.

Weitere Parallelen zur Mehrwertsteuer in der EU bestehen darin, dass für bestimmte Fälle eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vorgesehen

werden kann und dass die Möglichkeit zur Bildung einer steuerlichen Organisation besteht.

Die Mitgliedstaaten des Golfkooperationsrats haben darüber hinaus auch die Möglichkeit, sog. „designated free zones“ einzurichten. Dabei handelt es sich um räumlich abgegrenzte Gebiete auf dem Territorium eines Staats, die für Zwecke der Mehrwertsteuer als Ausland behandelt werden. In den VAE existieren z.B. derzeit 20 solcher Freizonen.

» **Hinweis:** Schließlich sehen die neuen Regelungen auch eine Vergütung von Vorsteuer an ausländische Unternehmer vor. Ob diese Regeln den deutschen Anforderungen an die sog. Gegenseitigkeit genügen – mit der Folge, dass im umgekehrten Fall Unternehmer aus diesen Staaten die Vergütung deutscher Vorsteuer beantragen können – bleibt abzuwarten; insoweit ist bisher keine offizielle Äußerung der deutschen Finanzverwaltung bekannt.

*StB Thorsten Haake*

## Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust aus Kapitalvermögen

» **Für wen:** Privatpersonen, deren Kapitalforderungen ausfallen.

» **Sachverhalt:** Seit 2009 unterliegen grundsätzlich auch Gewinne bzw. Verluste aus der Veräußerung von Kapitalforderungen (z.B. aus Darlehen an eine Kapitalgesellschaft) der Einkommensbesteuerung nach dem Abgeltungssteuersystem. Dies gilt allerdings nur für private Forderungen, aus denen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden, nicht für (Sonder-)Betriebsvermögen. Wie der BFH nun entschieden hat, ist die Geltendmachung eines Verlusts im Rahmen

der Einkünfte aus Kapitalvermögen auch dann möglich, wenn infolge der Insolvenz des Schuldners die Kapitalforderung ausfällt und dieser Ausfall endgültig feststeht. Dies kann etwa der Fall sein, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird. Der BFH widerspricht damit der Finanzverwaltung, die beim Ausfall von Forderungen eine Geltendmachung von Verlusten bislang abgelehnt hatte.

» **Empfehlung:** Der Verlust errechnet sich aus dem Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Rückzahlung

(abzgl. im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehender Aufwendungen) und den Anschaffungskosten für die Kapitalforderung. Im Einzelfall sollte stets geprüft werden, ob und in welcher Höhe ein Verlust aus Kapitalvermögen einkommensteuerlich geltend gemacht werden kann.

» **Mehr zum Thema:** Das erwähnte BFH-Urteil (vom 24.10.2017, Az.: VII R 13/15) kann auf [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de) eingesehen werden.

*Isabee Falkenburg  
WP StB Dr. Dietrich Jacobs*

## RECHT

### Entgelttransparenzgesetz scharf geschaltet: Auskunftsansprüche und Berichtspflichten

» **Für wen:** Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

» **Sachverhalt:** Das Entgelttransparenzgesetz eröffnet Arbeitnehmern seit dem 6.1.2018 individuelle Auskunftsansprüche zu den Entgeltstrukturen im Unternehmen. Ziel ist die Beseitigung von bestehenden Ungleichbehandlungen bei der Entlohnung von Frauen und Männern („gleicher Lohn für gleiche Arbeit“). Zentrale Regelungsbereiche lassen sich wie folgt unterscheiden:

**(1) Betroffene Unternehmen und Personen:**

Der Auskunftsanspruch besteht nur in Betrieben mit i.d.R. mehr als 200 Beschäftigten bei demselben Arbeitgeber. Außerdem muss es eine Gruppe von mindestens sechs Personen des anderen Geschlechts geben, die eine gleiche oder gleichwertige Tätigkeit ausüben.

**(2) Geltendmachung:** Der Anspruch ist in schriftlicher Form oder per Email geltend zu machen. Sofern ein Betriebsrat besteht, müssen sich die Beschäftigten

an diesen wenden, ansonsten direkt an den Arbeitgeber. Ein erneutes Auskunftsverlangen kann bei weitgehend gleichen Verhältnissen erst nach drei Jahren gestellt werden (ab dem 5.1.2021: alle zwei Jahre).

**(3) Gegenstand der Auskunft:** Mitzuteilen sind Kriterien und Verfahren der Entgeltfindung für die Tätigkeit des Anspruchstellers bzw. die Vergleichstätigkeit, ferner der Medianwert des durchschnittlichen Entgelts der Vergleichsgruppe des anderen Geschlechts. Für tarifgebundene oder tarifyanwendende Betriebe gelten bestimmte Erleichterungen.

**(4) Weitere Pflichten für große Unternehmen:**

Private Arbeitgeber mit mehr als 500 Beschäftigten müssen zudem betriebliche Prüfverfahren zur Gewährleistung der Entgeltgleichheit installieren und einen Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit verfassen. Dieser Bericht ist dem Lagebericht als Anlage beizufügen und erstmalig im Jahr 2018 zu veröffentlichen, danach alle drei bzw. fünf Jahre (tarifgebunden/tarifyanwendend). In dem Bericht muss der Arbeitgeber die konkreten Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung und deren Wirkungen umfassend darstellen.



Was verdienen die Kollegen?

» **Mehr zum Thema:** Das Bundesfamilienministerium hat zum Entgelttransparenzgesetz unter [www.bmfsfj.de](http://www.bmfsfj.de) einen Leitfaden mit Musterbeispielen und Checklisten für Arbeitgeber und Betriebs-/Personalräte veröffentlicht.

RA Frank Moormann

### Betriebliche Altersversorgung: Neue Unverfallbarkeitsfristen und Anpassungspflichten

**Arbeitnehmer können Ansprüche aus der betrieblichen Altersversorgung (bAV) künftig leichter mitnehmen, wenn sie den Arbeitgeber wechseln. Grund hierfür ist das Gesetz zur Umsetzung der EU-Mobilitäts-Richtlinie, dessen Änderungen des BetrAVG am 1.1.2018 in Kraft getreten sind.**

**1. Kürzere Unverfallbarkeitsfristen bei bAV-Anwartschaften**

Ansprüche aus vom Arbeitgeber finan-

zierten Altersversorgungen, die ab dem 1.1.2018 abgeschlossen werden, werden schon nach drei Jahren unverfallbar, sofern der Arbeitnehmer bei Austritt das 21. Lebensjahr abgeschlossen hat. Auch für vorher abgeschlossene Zusagen gilt diese verkürzte Unverfallbarkeitsfrist, sie beginnt allerdings erst ab dem 1.1.2018 zu laufen. Dadurch wird – entsprechend dem Gesetzeszweck – die Mitnahme von Ansprüchen bei einem Arbeitgeberwechsel erleichtert.

» **Empfehlung:** Insbesondere Arbeitgeber mit einer hohen Fluktuation und einer großen Gruppe von Arbeitnehmern, die unter 25 Jahre alt sind oder noch keine fünf Dienstjahre abgeleistet haben, sollten die Auswirkungen im Rahmen einer Prognoseberechnung überprüfen lassen.

**2. Pflicht zur Dynamisierung unverfallbarer Versorgungsanwartschaften**

Zusätzlich ergibt sich für unverfallbare Anwartschaften, die durch Beschäfti-

gungen nach dem 1.1.2018 erworben werden, eine weitere Anpassungspflicht in Fällen, in denen ausgeschiedene Arbeitnehmer ansonsten schlechter gestellt wären als aktive Arbeitnehmer (Dynamisierung).

Ausgeschlossen ist dies jedoch für Versorgungszusagen, die auf einem vor dem 20.5.2014 bereits für Neuzugänge nicht mehr zugänglichen Betriebsrentensystem beruhen.

### 3. Weitere Arbeitgeberpflichten

Zudem haben Arbeitnehmer künftig mehr Informations- und Auskunftsansprüche und es ist eine Abfindung von Kleinanwartschaften bei einem grenzüberschreitenden Arbeitgeberwechsel nur noch mit Zustimmung des Arbeitnehmers möglich.

» **Empfehlung:** Arbeitgeber mit Pensionszusagen, die am 20.5.2014 für Neuzugänge offen waren, sollten verschiedene Anpassungen vornehmen.

### 4. Bilanzierungseffekte

Im Bereich der Bilanzierung ist im Grundsatz Folgendes zu beachten: Die handelsrechtlichen Rückstellungen (HGB, IFRS) sind grundsätzlich für Stichtage nach dem 1.1.2018 betroffen. In der Steuerbilanz ergeben sich rückstellungserhöhende Effekte, wenn es tatsächlich zur Dynamisierung von Versorgungsanwartschaften kommt.

*RA Maha Steinfeld*

## RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

### Bewertung eines Unternehmens im Zugewinnausgleich

**Trotz nach wie vor hoher Scheidungsquoten in Deutschland besteht oft keine ehevertragliche Regelung, so dass der gesetzliche Güterstand der Zugewinn-**

**gemeinschaft gilt. Danach bleiben die Vermögen der Eheleute getrennt, im Fall der Scheidung ist jedoch die Differenz der während der Ehe erwirtschafteten Vermögenszuwächse auszugleichen. Ist ein Ehegatte erfolgreich unternehmerisch tätig, kann der Ausgleichsanspruch erheblich sein und auch zu einem Liquiditätsproblem werden. Von besonderer Bedeutung ist daher die streitanfällige Frage, mit welchem Wert das Unternehmen bzw. die Unternehmensbeteiligung beim Zugewinnaus-**

**gleich berücksichtigt wird. Der BGH hatte hier jüngst Gelegenheit, einige grundsätzliche Bewertungsparameter klarzustellen (Urteil vom 8.11.2017, Az.: XII ZR 108/16).**

#### 1. Bewertungsmethode: (Modifiziertes) Ertragswertverfahren

Das Ertragswertverfahren ist regelmäßig geeignet, einen objektiven Verkehrswert zu ermitteln. Hierbei werden die zukünftig zu erwartenden Erträge des fortgeführten Unternehmens ermittelt, kapitalisiert und auf den Bewertungsstichtag bezogen. Bei inhabergeführten Unternehmen oder freiberuflichen Praxen kommt eine modifizierte Ertragswertmethode zur Anwendung. Sie berücksichtigt, inwieweit die Erträge auf den besonderen Kenntnissen und Fähigkeiten des Inhabers beruhen und ob die Ertragskraft des Unternehmens daher nur partiell oder zeitlich begrenzt übertragbar ist. Ferner ist ein Unternehmerlohn von den anzusetzenden Erträgen abzuziehen. Dies umfasst nicht nur die Geschäftsführung, sondern auch „nicht leitende“ Tätigkeiten des Inhabers, sofern hierdurch Personalkosten erspart

werden. Sind mehrere Inhaber/Gesellschafter aktiv, muss der Abzug konsequenterweise für alle vorgenommen werden und nicht nur für denjenigen, um dessen Zugewinn gestritten wird.

#### 2. Stichtagsprinzip

Maßgebender Zeitpunkt für die Bewertung ist die Einreichung des Scheidungsantrags. Bestand das Unternehmen schon bei Eheschließung, ist



es zur Ermittlung des Anfangsvermögens auch zu diesem Stichtag zu bewerten. Abzustellen ist dabei ausschließlich auf die Erkenntnismöglichkeiten zum jeweiligen Stichtag. Auch wenn die spätere tatsächliche (Ertrags-) Entwicklung zum Zeitpunkt der Bewertung bekannt ist, darf sie grundsätzlich nur insoweit berücksichtigt werden, als sie nach den Verhältnissen zum Stichtag hinreichend konkret absehbar war. Im Rahmen der Zugewinnberechnung ist der für das Anfangsvermögen ermittelte Unternehmenswert dann noch nach Maßgabe des Verbraucherpreisindexes hochzurechnen, um den durch bloße Geldentwertung entstandenen Zugewinn zu egalisieren.

### 3. Berücksichtigung latenter Steuerlasten

Der BGH hat auch nochmals bestätigt, dass der Unternehmenswert um die Ertragsteuern zu mindern ist, die im Fall einer Veräußerung des Unternehmens anfallen würden. Dies gilt unabhängig davon, ob eine Veräußerung geplant ist oder nicht. Da die Bewertungsmethode auf einen fiktiven Veräußerungspreis

abzielt, kann beim Zugewinnausgleich auch nur das berücksichtigt werden, was dem Verkäufer wirtschaftlich als Netto-Erlös verbleiben würde. Somit ist die Steuerlast zu ermitteln, die bei einem Verkauf des Unternehmens zum berechneten Wert angefallen wäre und entsprechend in Abzug zu bringen. Maßgebend ist die fiktive Steuerbelastung bei Veräußerung zum Stichtag. Hatte der Unternehmer zu diesem Zeitpunkt z.B. das 55. Lebensjahr noch nicht vollendet, werden die daran geknüpften Begünstigungen (ermäßigter Steuersatz) auch nicht berücksichtigt.

### 4. Keine Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der Ausgleich des Zugewinns unterliegt beim Empfänger nicht der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Dies gilt gleichermaßen, wenn der Güterstand durch den Tod eines Ehegatten beendet wird. Der ggf. fiktive Betrag des Zugewinns, den der überlebende Ehegatte hätte fordern

können, wirkt quasi wie ein zusätzlicher Freibetrag neben dem persönlichen Freibetrag von 500 T€.

### 5. Empfehlungen

In intakten Ehen bietet die Steuerfreiheit des Zugewinns ein gewisses Gestaltungspotential, um Vermögen zwischen den Ehegatten zu transferieren. So kommt ein vorzeitiger Ausgleich durch ehevertraglichen Wechsel zur Gütertrennung in Betracht. Nach steuerfreier Auszahlung des Zugewinns kann dann wieder in den gesetzlichen Güterstand gewechselt werden (sog. Güterstandsschaukel). Auf diese Weise können sogar bereits vollzogene Schenkungen rückwirkend in steuerfreien Zugewinnausgleich umgewandelt werden. Zu den Einzelheiten der Umsetzung sprechen Sie uns gerne an.

*RA Frank Moormann*

## BONMOT ZUM SCHLUSS

„I think it's smart for the United States to have some kind of tax revenue for international earnings - if that tax were reasonable.“

**Tim Cook, CEO Apple, geb. 1.11.1960.**

## Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552 -0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | [www.pkf.de](http://www.pkf.de)

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-nachrichten@pkf.de](mailto: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](http://www.pkf.de) einsehbar.