

# IV 2014

## Mandanteninformation

Zweierlei Maß

Steuern

Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der  
Lieferung von Eisen- und Stahlerzeugnissen

Schwerpunktthema Umsatzsteuer Teil III

Die Künstlersozialabgabe – Update 2014

Kunst und Steuern

Chi<sup>2</sup>-Test, Benford`s Law,  
Verhaltens- und Aussagepsychologie

Kirchensteuerabzugsverfahren für  
Kapitalgesellschaften ab 2015

Kabinettsbeschluss zur  
strafbefreienden Selbstanzeige

„Der Mindestlohn kommt“

Bekämpfung von Zahlungsverzug  
im Geschäftsverkehr

Neuer Referentenentwurf zum BilRUG

Die Bewertung von Beteiligungen  
in der Handelsbilanz

Die Einführung einer ERP-Software

Recht

Wirtschaftsprüfung



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

dass sich der Gesetzgeber oftmals einer euphemistischen Sprache bedient, ist kein Geheimnis: soll realiter eine Regelung geändert werden, wird von „Klarstellung“ gesprochen während Steuererhöhungen als Maßnahmen zur „Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ getarnt werden. Fehlen sachliche Gründe gänzlich, darf das Argument des „Bürokratieabbaus“ gerne erhalten. Das noch junge, auffällig unkreativ klingende „Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ gehört bereits heute zweifelsohne zu den gesetzgeberischen Meisterleistungen: Waren die noch im Entwurf vorgesehenen Änderungen nur von marginalem Gewicht, hat der Gesetzgeber die Sommerpause genutzt um auf der Zielgeraden das Reverse Charge-Verfahren auf die Lieferung bestimmter Stahl- und Metallerzeugnisse zu erweitern. Dass die Neuregelung, die praktisch nicht nur die gesamte metallverarbeitende Industrie betrifft, mit nur einer knapp drei monatigen Vorlaufzeit zum 01.10.2014 Gesetzeskraft erlangt hat, zeugt von einer befremdlichen Praxisferne. Nicht weniger bedenklich ist es, wenn die Finanzverwaltung vier Tage (!) vor dem Inkrafttreten der Vorschrift eine Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.12.2014 veröffentlicht. Dabei kann man es im Koalitionsvertrag der Bundesregierung schwarz auf weiß nachlesen: BMF-Schreiben sollen sich auf die Auslegung der Gesetze beschränken - so sehr die Fristverlängerung aus Sicht der Praxis zu begrüßen ist, rechtsstaatlich bleibt es bedenklich, wenn die Finanzverwaltung übereilt verabschiedete Gesetze durch Übergangsvorschriften - wie zuletzt auch bei der E-Bilanz sowie der Gelangensbestätigung - zu reparieren versucht. Apropos Praxisferne: Nicht näher kommentiert werden braucht die Aussage in der Gesetzesbegründung, dass sich der Aufwand für die Gesetzeserfüllung für die Wirtschaft nicht erhöhe sondern reduziere (!).

„Zwischen Stillstand und Revolution“: Agiert die GroKo steuerpolitisch bisher mutlos – erinnert sei daran, dass die drängenden Reformen, wie z.B. der Abbau der kalten Progression, weiterhin ignoriert werden – kommt der jüngste Vorschlag zur Einführung unterschiedlicher Steuersätze für die Bundesländer einer Steuerrevolution gleich. Mit Spannung darf der weitere Verlauf der Diskussionen erwartet werden.

Mindestlohn, Selbstanzeige, GoBD - neben diesen enthält diese Ausgabe viele weitere aktuelle Themen. Wir wünschen Ihnen eine interessante und anregende Lektüre.

Dr. Ahmet Yilmaz

Steuern

02 – 11

Zweierlei Maß

Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung von Eisen- und Stahlerzeugnissen

Schwerpunktthema Umsatzsteuer  
Teil III

Die Künstlersozialabgabe – Update 2014

Kunst und Steuern

Chi<sup>2</sup>-Test, Benford`s Law,  
Verhaltens- und Aussagepsychologie

Kirchensteuerabzugsverfahren für  
Kapitalgesellschaften ab 2015

Recht

12 – 16

Kabinettsbeschluss  
zur strafbefreienden Selbstanzeige

„Der Mindestlohn kommt“

Bekämpfung von Zahlungsverzug  
im Geschäftsverkehr

Wirtschaftsprüfung

17 – 21

Neuer Referentenentwurf zum BilRUG

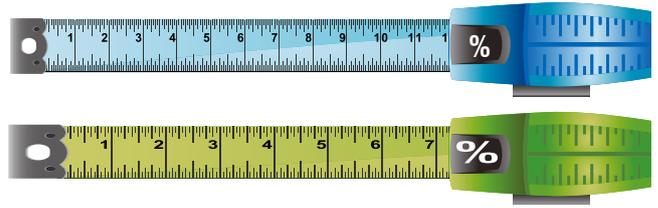
Die Bewertung von Beteiligungen  
in der Handelsbilanz

Die Einführung einer ERP-Software

IT & Steuern

22 – 23

GODB



## Zweierlei Maß

### Verzinsung von Steuernachzahlungen

Die Bundesregierung sorgt sich um die hohen Dispozinssätze der Banken und möchte laut Bundesjustizminister Maas die Banken durch Transparenzvorschriften dazu zwingen, das verminderte Zinsniveau an die Verbraucher weiterzugeben. Gleichzeitig sollen die Banken verpflichtet werden, bei Kunden, die ständig Dispo-Kredite in Anspruch nehmen, ein Beratungsgespräch zu führen. Hier zeigt sich der Staat wieder von seiner fürsorglichen Art, zumal es ihn nichts kostet. Wer einen Dispo-Kredit in Anspruch nimmt, handelt in der Regel aus Dummheit oder aus Not. Glaubt der Bundesjustizminister wirklich, dass er durch Transparenz ein Zins-Hopping erreichen kann?

Eine Transparenzvorschrift ist bei der Verzinsung von Steuernachforderungen des Staates nicht erforderlich. 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres in dem die Steuer entstanden ist, beginnt der Zinslauf<sup>1</sup>. Der Zinssatz wird gesetzlich mit 0,5 je Monat festgelegt<sup>2</sup>. Der Ausgangsgedanke, dass niemand durch späte Steuerzahlungen Vor- oder Nachteile haben soll und hier ein Zinsausgleich stattzufinden hat, ist sicher richtig, insbesondere wenn bewusst etwa die Abgabe von Steuererklärungen bei anzunehmenden Nachzahlungen herausgezögert wird. Dieses gilt aber nicht bei steuerlichen Betriebsprüfungen. Das Steuerrecht ist so kompliziert und unberechenbar geworden<sup>3</sup>, dass es eigentlich die Regel ist, dass nach einer Betriebsprüfung Steuernachzahlungen anfallen, die schon bei einem dreijährigen Prüfungszeitraum erheblich sein können. Der Bundesfinanzhof hat die Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzsatz in seinem Urteil vom 20.04.2011 bestätigt<sup>4</sup>. Inzwischen ist aber erneut Klage gegen die sog. Vollverzinsung vor dem Finanzgericht Düsseldorf eingelegt worden<sup>5</sup>, so dass man unter Hinweis auf dieses Verfahren in das Rechtsbehelfsverfahren gehen sollte und so zwar Nachzahlungszinsen erbringen muss (keine Aussetzung), jedoch rechtlich die Verpflichtung der Nachzahlung von Zinsen offen hält.

Wenn aber der Staat meint darauf achten zu müssen, dass niedrigere Zinsen durch Banken auch an deren Kunden weitergeleitet werden sollten, warum fasst er sich nicht an die eigene Nase? Eine leichte und auch bei der heutigen Datentechnik mögliche Lösung läge darin, die Verzinsung mit 2% über dem Basiszinssatz gem. § 247 (1) BGB vorzunehmen. Dieses entspräche heute einem Zinssatz von 1,27%. Diese faire Lösung wird jedoch ein Traum bleiben. Deshalb ist insbesondere bei länger andauernden Betriebsprüfungen ständig auch die mögliche Steuernachzahlung in der Weise zu beobachten, dass ggf. Abschlagszahlungen auf die potentielle Nachzahlung erfolgen. Dieses gilt im Übrigen auch, wenn Steuererklärungen verzögert bei der Finanzverwaltung bearbeitet werden. Hier sollte vor Beginn des Zinslaufs eine Abschlagszahlung geleistet werden.

<sup>1</sup> § 233 Abgabenordnung („AO“)

<sup>2</sup> § 238 AO

<sup>3</sup> Gerade im Bereich des immer wichtigeren Bereichs etwa der Verrechnungspreise

<sup>4</sup> Az: IR 80/10. Der BFH verweist auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG). Das BVerfG ist in seiner einschlägigen Entscheidung (BVerfG-Beschluss vom 3. September 2009 1 BvR 2539/07) insbesondere auf die Argumentation eingegangen, am Kapitalmarkt habe in den Jahren 2001 bis 2006 auf dem deutschen Kapitalmarkt mit einer üblichen Anlageform eine Verzinsung mit 6 % nicht erreicht werden können.

<sup>5</sup> Az.: 12 K 2497/12 AO



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

[dr.wehberg@wehberg.de](mailto:dr.wehberg@wehberg.de)



# Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung von Eisen- und Stahlerzeugnissen

## Übergangsregelung bis zum 31.12.2014

Das Prinzip der Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft ist nicht neu – für bestimmte Warenlieferungen und Dienstleistungen gilt es bereits seit längerem. Beispielhaft genannt sei die Lieferung von nach dem Zolltarif definierten Schrotten. Durch das „Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, dem der Bundesrat am 11.07.2014 zugestimmt hat, ist der Anwendungsbereich des sog. „Reverse Charge“-Verfahrens erheblich ausgeweitet worden: Neuerdings kommt es bei der Lieferung von vielen Eisen- und Stahlerzeugnissen demnächst zu einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. Mit der Neuregelung soll angeblich verstärkt auftretendem Umsatzsteuerbetrug vorgebeugt werden.

### Bisherige Regelung

Nach dem bis zum 30.09.2014 geltenden Recht stellte der Lieferant bei innerdeutschen Lieferungen von Eisen- und Stahlerzeugnissen grundsätzlich eine Brutto-Rechnung aus und führte die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Der Leistungsempfänger konnte, das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung vorausgesetzt, die Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen.

### Neuerung ab dem 01.10.2014

Sofern Gegenstände, die in der neu eingeführten Anlage 4 zum UStG genannt sind, an einen inländischen Unternehmer geliefert werden, ist die Rechnung ab dem 01.10.2014 ohne Umsatzsteuer und unter Bezugnahme auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auszustellen. Betroffene Unternehmen müssen daher Umstellungen in ihren Buchhaltungssystemen vornehmen. Von der Neuregelung betroffen sind Metalle wie Selen, Silber, Gold, Platin, Kupfer, Nickel, Aluminium, Blei, Zink, Zinn in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver, Plattierungen aber auch sonstige Erzeugnisse daraus, wie Körner und Pulver aus Roh- oder Spiegeleisen, Eisen oder Stahl, sowie Eisen- und Stahlerzeugnisse. Der umfangreiche An-

wendungsbereich der Anlage 4 zeigt, dass nahezu alle metallverarbeitenden Unternehmen einkaufs- und/oder verkaufsseitig von der Neuerung betroffen sind.

Von der Neuregelung nicht betroffen sind Lieferungen aus dem EU-Ausland bzw. dem Drittland sowie Exporte in die EU bzw. in das Drittland. In diesen Fällen liegen weiterhin (steuerpflichtige) innergemeinschaftliche Erwerbe bzw. Einfuhren sowie (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. Ausfuhrlieferungen vor.

### Übergang der Steuerschuldnerschaft

Werden die o.g. Erzeugnisse geliefert, schuldet ab dem 01.10.2014 der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer an das Finanzamt. Der Lieferant hat daher nur noch Netto-Rechnungen ohne Umsatzsteuer auszustellen. Darüber hinaus muss die Rechnung einen Hinweis enthalten, dass die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergeht. Der Leistungsempfänger meldet den Umsatz in seiner eigenen Umsatzsteuervoranmeldung an und versteuert diesen, während er zugleich die Vorsteuer aus dieser Leistung geltend machen kann. Da für den Leistungsempfänger die Abführung der Umsatzsteuer mit der Erstattung dieser zusammenfällt, ergeben sich für diesen positive Liquiditätseffekte. Besondere Vorsicht ist für den Leistungsempfänger in den Fällen geboten, in denen der Lieferant fälschlicherweise mit Umsatzsteuer abrechnet: Während der Lieferant diese Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss, steht dem Empfänger der Rechnung kein Vorsteuerabzug zu. Damit gewinnt eine sorgfältige Rechnungseingangsprüfung eine besondere Bedeutung.

### Abgrenzungsprobleme in der Praxis

Die Erweiterung des Reverse Charge-Verfahrens auf die Lieferung von edlen und unedlen Metallen kann in der Praxis erhebliche praktische Probleme bereiten. Die Abgrenzung über die Zolltarifnummern wird im Alltagsgeschäft nicht immer praktikabel anwendbar sein. Dar



über hinaus ist zu beachten, dass die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nur dann übergeht, wenn dieser umsatzsteuerlicher Unternehmer ist. Leider hat das BMF die von vielen Wirtschaftsverbänden geforderte Einführung einer Bagatellgrenze ignoriert, sodass zukünftig erhebliche praktische Probleme aufkommen werden, wenn z.B. ein Steuerberater oder Handwerker, d.h. Unternehmer, im Baumarkt oder im Einzelhandel Artikel erwirbt, die formal unter die Anlage 4 fallen (z.B. Alufolie für Lebensmittel, Schrauben und Muttern aus Eisen und Stahl). Hat die Kassiererin sich die Unternehmerbescheinigung des Kunden vorlegen zu lassen?

### Vereinfachungsregelungen

Ob die gelieferten Gegenstände von der Neuregelung betroffen sind, hängt jeweils von der Zuordnung der Gegenstände in den Zolltarif ab. Da eine eindeutige Zuordnung im Einzelfall schwierig ist, gibt es eine Vereinfachungsregelung: Der Leistungsempfänger gilt auch als Steuerschuldner, wenn Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in Zweifelsfällen in Übereinstimmung vom Vorliegen von Lieferungen von in der Anlage 4 bezeichneten Gegenständen ausgegangen sind, obwohl dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war. Eine wichtige weitere Voraussetzung ist, dass durch die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung keine Steuerausfälle entstehen. Mit anderen Worten: Es gilt künftig der Grundsatz des „in dubio pro Reverse Charge“ – der leistende Unternehmer hat dann sicherzustellen, dass der Leistungsempfänger den betroffenen Umsatz ordnungsgemäß versteuert. Wie der Nachweis erfolgen kann, bleibt offen. Eine entsprechende Versicherung des Leistungsempfängers in Verbindung mit einer Erklärung dahingehend, dass der Leistungsempfänger den leistenden Unternehmer von etwaigen Umsatzsteuernachforderungen schadlos hält, dürften in der Praxis geeignete Nachweise darstellen.

Aufgrund erheblicher Bedenken, die seitens der Wirtschafts- und Interessenverbände sowie Kammern in den

letzten Wochen kundgetan wurden, hat das BMF mit dem am 26.09.2014 erschienenen Schreiben eine Nichtbeanstandungsregelung eingeführt: Unternehmen haben bis zum 31.12.2014 das Wahlrecht, ob sie die Neuregelung anwenden oder weiterhin mit Umsatzsteuer fakturieren.

### Hinweise für die Praxis

Trotz der gewährten Nichtbeanstandungsfrist ist der Zeitrahmen, innerhalb dessen die Neuregelung umzusetzen ist, für viele Unternehmen zu eng bemessen. Betroffene Unternehmen sollten sich daher kurzfristig mit der Umsetzung der Neuerung befassen. In aller Regel sind Umstellungen im Buchhaltungssystem erforderlich. Darüber hinaus sind Abstimmungen mit Lieferanten und/oder Kunden vorzunehmen. Leider hat das BMF viele Einwendungen und Vorschläge der Verbände und Kammern unberücksichtigt gelassen, sodass viele Fragen noch offen sind.

### Ein letzter Hinweis:

Wir haben die Anlage 4 und das konkretisierende BMF-Schreiben vom 26.09.2014 tabellarisch zusammengefasst und haben die Auflistung der Gegenstände, die von der Neuregelung betroffen sind, unter [www.wehberg.de/metalle](http://www.wehberg.de/metalle) zum Download bereitgestellt.



**Dr. Ahmet Yilmaz**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

[yilmaz@wehberg.de](mailto:yilmaz@wehberg.de)



# Schwerpunktthema Umsatzsteuer

## Typische Risikobereiche (Teil III)

Nachdem in den Ausgaben II und III/2014 Lieferungen ins Ausland sowie Reihengeschäfte mit Auslandsbezug beleuchtet wurden, stehen im Folgenden Dienstleistungen mit Auslandsbezug und die sich ergebenden Praxisfragen im Fokus.

### Umfassende Reform des Besteuerungsortes

Aufgrund europarechtlicher Vorgaben erfolgte mit Wirkung zum 01.01.2010 eine umfassende Reform des Besteuerungsortes bei sonstigen Leistungen. Die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung ist von zentraler Bedeutung, da bekanntlich das Besteuerungsrecht Deutschlands nur dann greift, wenn der Ort der sonstigen Leistung im Inland liegt. Maßgeblich ist demnach die Differenzierung danach, ob die Dienstleistung an einen Unternehmer (B2B) oder an einen Nichtunternehmer (B2C) erbracht wird:

### Grundregel: Empfängersitzortprinzip für B2B-Umsätze

Sonstige Leistungen zwischen Unternehmern gelten grundsätzlich als dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Da die EU-Mitgliedstaaten für diese Umsätze einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft vorsehen, entfällt für den leistenden (deutschen) Unternehmer eine Registrierungspflicht im EU-Ausland. Er hat eine Netto-Rechnung auszustellen und die entsprechenden Umsätze sind in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen. Doch nicht nur EU-Mitgliedstaaten sondern auch einige Drittländer (z.B. USA, Schweiz) sehen grundsätzlich den Übergang der Steuerschuldnerschaft vor. Das Empfängersitzortprinzip greift allerdings nur dann, wenn der leistende Unternehmer den Nachweis über die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers führt. Bei EU-Kunden kann der Nachweis über eine USt-IdNr. des Mitgliedstaates, bei Kunden aus dem Drittland kann der Nachweis durch eine Unternehmerbescheinigung geführt werden.

### Unternehmersitzortprinzip für B2C-Umsätze

Werden Dienstleistungen an Leistungsempfänger erbracht, die nicht Unternehmer sind (z.B. Privatpersonen), ist der Leistungsort grundsätzlich dort, wo der leistende

Unternehmer seinen Sitz hat. Hat der leistende Unternehmer demnach seinen Sitz im Inland, hat er deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Ein Übergang der Steuerschuldnerschaft kommt damit nicht in Frage.

### Wichtige Ausnahmen

Von den o.g. Grundsätzen gibt es wichtige Ausnahmen. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück werden demnach an dessen Belegenheitsort ausgeführt, unabhängig vom Status des Leistungsempfängers. Werden bestimmte in § 3a Abs. 2 Nr. 3 UStG genannte Leistungen erbracht, gelten diese als dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig geworden ist. Hierzu gehören kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende bzw. ähnliche Tätigkeiten oder auch die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle. Leistungen von Vermittlern werden dort erbracht, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Weitere wichtige Ausnahmen ergeben sich in den Fällen, in denen die im Katalog des § 3a Abs. 4 UStG genannten Leistungen an Nichtunternehmer als Leistungsempfänger mit Sitz im Drittland erbracht werden.

### Zwischenfazit

Die Bestimmung des Leistungsortes bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen ist von zentraler Bedeutung. Von dem Grundsatz des Empfängersitzortprinzips gibt es eine Vielzahl von Ausnahmen. Unternehmen, die ihre Dienstleistungen grenzüberschreitend ausführen, sollten daher sorgfältig prüfen, wo der Ort ihrer Leistung liegt. Im B2B-Bereich innerhalb der EU-Mitgliedstaaten sowie bestimmter Drittländer lässt sich eine Registrierungspflicht bzw. das Vorsteuer-Vergütungsverfahren aufgrund des Reverse Charge-Verfahrens im Regelfall vermeiden.



**Dr. Ahmet Yilmaz**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

[yilmaz@wehberg.de](mailto:yilmaz@wehberg.de)

*(Der Beitrag wird in der folgenden Ausgabe fortgeführt.)*

# Die Künstlersozialabgabe – Update 2014

## Neue Betriebsprüfungspflicht

In der Mandanteninformation I/2014 wurden die Grundsätze der Künstlersozialabgabe vorgestellt, deren Existenz in der Unternehmenspraxis häufig unbekannt ist bzw. die Abgabepflicht ein Schattendasein führt. Durch das „Gesetz zur Stabilisierung des Künstlersozialabgabegesetzes“ vom 11.07.2014 wird sich dies ändern. Denn die bisher eher vernachlässigte Prüfung der Künstlersozialabgabe durch die Deutsche Rentenversicherung ist durch das Gesetz deutlich verschärft worden. Wurden Prüfungen bisher nur in geringem Umfang durchgeführt, sollen in Zukunft ca. 410.000 Unternehmen jährlich geprüft und die übrigen Unternehmen auf eine eventuell bestehende Abgabepflicht hingewiesen werden, deren Nichtbeachtung sanktionsbewährt ist.

### Künftige Prüfungspflicht

Das Gesetz sieht nun mehr die folgende Prüfungspflicht in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße vor:

- *Unternehmen mit mehr als 19 Beschäftigten sind mindestens alle 4 Jahre zu prüfen*
- *40% der Unternehmen mit weniger als 20 Mitarbeitern werden innerhalb von vier Jahren geprüft, so dass sich ein Prüfungsturnus von 10 Jahren ergibt.*

Darüber hinaus wird die Prüfungsbefugnis der Künstlersozialversicherung erweitert, die bisher nur die Unternehmen umfasste, die typischerweise künstlerische und publizistische Leistungen beziehen. Ab 2015 ist die Künstlersozialversicherung befugt Prüfungen anzuordnen, wenn der Versicherung Hinweise vorliegen, dass die Künstlersozialabgabe nicht oder nicht in entsprechender Höhe abgeführt wurde.

### Geringfügigkeitsgrenze

Die Zielsetzung der Bundesregierung war es, einen weiteren Anstieg des Künstlersozialabgabebesatzes von aktuell 5,2% in der Zukunft zu vermeiden und eine höhere Abgabegerechtigkeit zu erreichen. Um dabei kleinere Unternehmer nicht zu stark zu belasten und Rechtssicherheit im Hinblick auf die Abgabepflicht herzustellen, sieht das Künstlersozialversicherungsgesetz nun eine Geringfügigkeitsgrenze in Höhe von EUR 450 vor. Hieraus folgt, dass Unternehmen die jährlich mehr als EUR 450 für künstlerische oder publizistische Leistungen aus-

geben, nicht mehr nur gelegentlich Künstler oder Publizisten engagieren, sondern mit dem Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze abgabepflichtig sind. Während in der Vergangenheit daher keine Abgabepflicht bei Unternehmen bestand, die lediglich zwei Mal im Jahr einen Künstler für die Firmenfeier für jeweils EUR 5.000 engagierten, sind Unternehmen ab dem Jahr 2015 bereits zur Abgabe verpflichtet, wenn sie Designleistungen für eine Werbebroschüre im Wert von über EUR 450 einkaufen.

### Abgabepflicht

An dieser Stelle sei jedoch noch mal darauf hingewiesen, dass Entgelte an Künstler oder Publizisten, die in der Rechtsform einer Kommandit- oder Kapitalgesellschaft organisiert sind, nicht der Abgabepflicht unterliegen. Hingegen unterliegen Zahlungen an ausländische Künstler der Künstlersozialabgabe, weil die Verwertung im Inland entscheidend ist, auch wenn der Künstler selbst keine Leistungen aus der Künstlersozialkasse erhält.

### Folgen für Praxis

Durch die nunmehr gesetzlich normierte Prüfungspflicht besteht für Unternehmen mit mehr als 20 Mitarbeitern die erhöhte Gefahr, dass im Rahmen der nächsten turnusmäßigen Prüfung durch die Deutsche Rentenversicherung erhebliche Nachforderungen geltend gemacht werden könnten, die gegebenenfalls zu verzinsen sind. Unternehmen sollten dies zum Anlass nehmen und prüfen, ob die Abgabepflichten ordnungsgemäß erfüllt werden.



**Björn Heukeroth**

M.Sc. Wirtschaftswissenschaft

heukeroth@wehberg.de



## Kunst und Steuern

### Optimierung einer Liebhaberei

Viele haben ein Faible für Bilder und sonstige Kunstgegenstände, das bis zum Aufbau und zur Pflege einer kompletten Kunstsammlung geht. Vielen ist dabei nicht bewusst, dass diese Vorgänge steuerrelevant sein können. Dieses gilt es nachfolgend darzustellen.

Grundsätzlich ist von zwei großen Bereichen auszugehen:

- 1) *der Kunstgegenstand wird vom Unternehmen oder*
- 2) *vom Unternehmer als Privatmann gekauft.*

#### Der unternehmerische Erwerb

Bei einem Kauf für das Unternehmen ist die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzugsfähig. Bilder bis zu Einzelanschaffungskosten von bis zu EUR 150,00<sup>1</sup> sind als geringwertige Wirtschaftsgüter zu behandeln und damit sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig. Bilder mit einem höheren Wert sind zu aktivieren. Dabei stellt sich sofort die Frage der Abschreibung. Hier unterscheidet die Finanzverwaltung zwischen Werken von anerkannten und nicht anerkannten Künstlern (sog. Gebrauchskunst). Diese Unterscheidung ist insofern von Bedeutung, als nur die Gebrauchskunst systematisch abgeschrieben werden kann. Zur Abgrenzung hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ein Künstler dann anerkannt ist, wenn dessen Kunstwerke von einer Vielzahl Kunstsachverständiger und kunstinteressierter Personen als künstlerisch bedeutsam eingeschätzt werden<sup>2</sup>. Diese Beurteilung soll nicht nur kurzfristig, sondern auf absehbar längere Zeit Bestand haben. Weitere Indizien für die Annahme eines anerkannten Künstlers sind die Teilnahme an wichtigen Ausstellungen, erzielte Kunstpreise, Kritiken in angesehenen Zeitungen und Kunstzeitschriften. Entscheidend ist vor allem, dass der Künstler nicht nur in kleinen regionalen, sondern auch in Museen mit überregionaler Ausstrahlung vertreten ist. Um diese Abgrenzungsproblematik zu vermeiden, hat sich in der Praxis eine wertbezogene Preisgrenze von EUR 5.000,00 herausgestellt. Bei Kunstgegenständen von Anschaffungskosten ab EUR 5.000,00 wird man genauer prüfen, ob es



sich um anerkannte Kunst handelt. Bei der Gebrauchskunst geht man von einer einheitlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren aus.

Nachteilig bei der Erfassung im betrieblichen Bereich ist insbesondere, dass die Wertsteigerung bei einem Verkauf in vollem Umfang zu versteuern ist und auch Gewerbesteuer und Umsatzsteuer auslöst.

#### Der private Erwerb

Ein privater Erwerb bei lediglich privater Verwendung ist steuerlich irrelevant. Ein Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich außerhalb der Spekulationsfrist (1 Jahr) einkommensteuerfrei.

Das Problem liegt darin, dass eine private Tätigkeit zu einer gewerblichen werden kann:

Aus dem Grundstücksrecht kennen wir die 3-Objekt-Grenze<sup>3</sup>. Diese 3-Objekt-Grenze kann nicht verallgemeinert werden. Sie gilt nicht für den Bereich der Kunst.

Ein Verkauf und Kauf außerhalb der Spekulationsfrist stellt als solche noch keine gewerbliche Tätigkeit dar. Es ist anerkannt, dass für das Sammeln von Kunst das Verkaufen und Ankaufen typisch ist, um z.B. aus dem Verkauf von Kunstwerken den Kauf von neuen Kunstwerken zu finanzieren oder um sich auf eine bestimmte Stilrichtung zu konzentrieren. Man darf sich allerdings nicht wie ein Händler verhalten z.B. durch Aufgabe von regelmäßigen Zeitungsinseraten. Steuerlich riskant wird es auch, wenn man sich als Gentleman-Dealer betätigt,

man also keine eigenen Ausstellungsräume unterhält, sondern seine Geschäfte aus seinen Privaträumen heraus betreibt. Gentleman-Dealer sind oft hauptberufliche Sammler, die ihr über Jahre gewonnenes Wissen und die Kontakte auf diese Weise für andere fruchtbar machen<sup>4</sup>. Hier wird wohl die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten, wobei dieses allerdings immer eine Frage des Einzelfalls ist<sup>5</sup>. Bei einem Verkauf eigener Kunstwerke handelt es sich dann um die Tätigkeit als Kunsthändler, bei der Vermittlung um die gewerbliche Tätigkeit als Makler.

Nicht zum gewerblichen Händler wird man dadurch, dass man eigene Kunstwerke einem Kunsthändler in Kommission gibt, z.B. weil man gerade am Markt nicht auftreten will. Hier verkauft der Kommissionär in eigenem Namen und erhält eine Kommission.

Um eine Gewerblichkeit und damit eine Versteuerung zu vermeiden, kann es Sinn machen, die Bilder privat selbst oder über einen Familienangehörigen<sup>6</sup> (z.B. Ehefrau) zu kaufen und dann an das Unternehmen zu vermieten. Ein Eigenkauf macht allerdings nur dann Sinn, wenn es sich bei dem Unternehmen um eine Kapitalgesellschaft handelt. Als Miete nimmt man eine angemessene Verzinsung des Verkehrswertes des Kunstgegenstandes (etwa 10 bis 15%). Zusätzlich ist auch zu beachten, dass die Mieten auch zu einer Minderung der Gewerbesteuer führt. Dieser Vermietungsansatz ist insbesondere dann spannend, wenn es sich um Gebrauchskunst mit Wachstumspotential handelt.

## Erbschaft- und Schenkungsteuer

Kunstwerke sind auch bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer relevant und steuerbar. Die Bewertung erfolgt zum gemeinen Wert, wobei hier nach Auffassung der Finanzverwaltung vorsichtig zu schätzen ist. Keineswegs maßgebend ist ein Versicherungswert. Kunstgegenstände im Betrieb gelten als sog. Verwaltungsvermögen. Kunstgegenstände können zu 60% steuerbefreit sein, wenn die Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt,

ein Kostenüberhang besteht und die Kunstgegenstände in einem den Verhältnissen entsprechendem Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden. Eine 100%-Befreiung ist möglich, wenn die obigen Voraussetzungen gegeben sind und z.B. das Kunstwerk sich seit 20 Jahren in Familienbesitz befindet.

<sup>1</sup> Bei Anschaffungskosten von mehr als EUR 150,00 bis EUR 1.000,00 kann ein Sammelposten gebildet werden, der über 5 Jahre abgeschrieben werden kann.

<sup>2</sup> Urteil vom 23.4.1965 VI 327/64 U (BStBl. III 1965,382)

<sup>3</sup> Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt nur dann vor, wenn ein Steuerpflichtige innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren (Beurteilungszeitraum) mehr als drei Objekte verkauft.

<sup>4</sup> FAZ Feuilleton 07.08.2014

<sup>5</sup> Die daraus ergebende Konsequenz ist nicht nur steuerlicher Art. Das Folgerecht ist ein Recht, das Kunstschaffenden ermöglicht am Weiterverkauf ihrer Kunstwerke beteiligt zu werden. Die Rechtsgrundlage dafür ist in Deutschland § 26 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG). Bei jedem Zweitverkauf und bei allen folgenden Verkäufen von Originalkunstwerken durch den Kunsthandel steht Bildenden Künstlern eine Beteiligung am Weiterverkaufserlös zu. Seitdem beträgt diese Beteiligung 4 % des Weiterverkaufserlöses (ohne Steuern [§ 26 Abs. 1 S. 2 UrhG]) für Verkäufe bis 50.000 Euro und sinkt danach stufenweise bis auf 0,25 %, bei einer Obergrenze von 12.500 Euro [§ 26 Abs. 2 UrhG]. Bei Verkaufserlösen unter 400 € (ohne Steuern) besteht keine Verpflichtung zur Beteiligung am Weiterverkaufserlös [§ 26 Abs. 1 S. 4 UrhG]. Die entsprechende EU-Richtlinie hat keine Wirkung z.B. in der Schweiz oder in den USA. Deshalb werden in diesen Ländern auch größere Kunstgeschäfte abgewickelt.

<sup>6</sup> Ziel: Sonderbetriebsvermögen bei Einzelunternehmen oder Personengesellschaften vermeiden.



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

[dr.wehberg@wehberg.de](mailto:dr.wehberg@wehberg.de)



$$\chi^2 =$$

## Chi<sup>2</sup>-Test, Benford's Law, Verhaltens- und Aussagepsychologie

Die „neuen“ Auswertungsmethoden der Finanzverwaltung

Bekanntlich finden seit dem 01.01.2002 elektronische Betriebsprüfungen auf der Grundlage der „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) statt. Die Betriebsprüfer nutzen seitdem in aller Regel die Prüfsoftware IDEA. Diese Software bietet umfangreiche Auswertungs- und Prüfmöglichkeiten, die auf mathematisch-statistischen Verfahren beruhen und die Anwendung des Benford's Law sowie des Chi<sup>2</sup>-Tests ermöglichen. Der elektronische Datenzugriff eröffnet weitgehende softwaregestützte Möglichkeiten der Vollprüfung von Datensätzen. Dadurch wird die Möglichkeit der Aufdeckung von Fehlern, Auffälligkeiten sowie bewusster Manipulationen erleichtert und erweitert.

Die Betriebsprüfungspraxis zeigt, dass sich die mathematisch-statistischen Verfahren sowie die Erkenntnisse aus der Verhaltens- und Aussagepsychologie einer immer größeren Popularität erfreuen. Die Finanzverwaltung versucht durch Anwendung der o.g. Verfahren, das ungewöhnlich häufige Auftreten von einzelnen Ziffern oder Ziffernkombinationen aufzudecken und hieraus Rückschlüsse auf die Richtigkeit von Buchführungsdaten zu ziehen. Erhärtet sich der Verdacht eines manipulativen Eingriffs, wird dieser nicht selten zum Anlass genommen, um strafrechtliche Ermittlungen einzuleiten.

### Mathematisch-statistische Testverfahren

Mathematisch-statistische Testverfahren ermöglichen eine umfassende Prüfung von umfangreichen Unternehmensdaten. Die beiden meist genutzten Analyseverfahren sind Benford's Law und der Chi<sup>2</sup>-Test. Benford's Law basiert auf der Annahme, dass in allen natürlichen Zahlen die Anfangsziffern (von links ausgehend) der einzelnen Zahlen mit einer bestimmten Häufigkeit auftreten. Mit Hilfe von Benford's Law wurde beispielsweise das bemerkenswert „kreative“ Rechnungswesen bei Enron und Worldcom aufgedeckt, durch welches das Management die Anleger um ihre Einlagen betrogen hatte.

Der Chi<sup>2</sup>- Test folgt der Annahme, dass jede Zahl von 0 bis 9 mit der gleichen Wahrscheinlichkeit auftritt und gleicht beobachtete Häufigkeiten einer relevanten Datenmenge mit ihren erwarteten Häufigkeiten ab. Dieser Test gehört zu den bekanntesten und zugleich ältesten Testverfahren der Statistik.

### Beliebte Anwendungsbereiche: Kassen- und Fahrtenbücher

In der Betriebsprüfungspraxis zeigt sich, dass sowohl Kassen- als auch Fahrtenbücher oftmals mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden geprüft werden. Beide Bücher sind bekanntlich zeitnah zu führen. Bei der Prüfung von Kassen- und Fahrtenbüchern wird angenommen, dass bei nachträglicher Erstellung persönliche Vorlieben für bestimmte Zahlen die Aufzeichnungen beeinflussen. Diese Vorlieben führen zu Unregelmäßigkeiten, die durch eine Prüfung mittels der o.g. statistischen Verfahren festgestellt werden können. In der Vergangenheit wurden diese Abweichungen von den Finanzverwaltungen oftmals als alleiniger Anlass genommen, um Fahrten- und Kassenbücher als nicht ordnungsgemäß zu verwerfen. Nicht selten zeigt sich jedoch, dass die Anwendung mathematisch-statistischer Verfahren nicht ohne weiteres möglich ist, weil z.B. Werte psychologisch gewählt werden. Beispielsweise führen immer wiederkehrende Preismuster zwangsläufig zu auffälligen Testergebnissen, wie etwa Supermarktpreise, die oftmals auf „99“ enden.

### Zulässigkeit mathematisch-statistischer Methoden in der Rechtsprechung

Der Bundesgerichtshof hat die Zulässigkeit von mathematisch-statistischen Methoden mit Urteil vom 14.12.1989 erstmals bestätigt. Gegenwärtig ist der Chi<sup>2</sup>-Test bei den Finanzgerichten als eine grundsätzlich zu

$$\sum_{j=1}^k \frac{(f_{b_j} - f_{e_j})^2}{f_{e_j}}$$

lässige Prüfungsmethode anerkannt. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die bisherige Rechtsprechung den Chi<sup>2</sup>-Test als alleinigen Beweis für eine Manipulation in der Buchführung als nicht ausreichend ansieht. Vielmehr werden weitere Indizien bzw. Beweise verlangt.

### Psychologische Verfahren

Neben den o.g. quantitativen Methoden werden zunehmend qualitative Ansätze zur Überprüfung steuerlicher Angaben mittels einer Glaubhaftigkeitsbeurteilung herangezogen. Hierzu werden Forschungsergebnisse der forensischen Aussagenpsychologie und der Verhaltenspsychologie genutzt, die der Annahme folgen, dass Falschaussagen bezüglich Inhalt, Form und Verhalten des Täuschenden von wahrheitsgemäßen Aussagen abweichen. Für die Beurteilung der Aussagen nutzt die Forschung sowohl eine inhaltsorientierte, als auch eine verhaltensorientierte Glaubhaftigkeitsbeurteilung.

Die inhaltsorientierten Aufdeckungsinstrumente können sich einerseits auf die Homogenität und andererseits auf die Ausführlichkeit einer getroffenen Aussage beziehen. Die verhaltensorientierten Aufdeckungsinstrumente hingegen gehen von veränderten Verhaltensweisen aus. Diese können bewusst durch eine strategische Selbstdarstellung oder auch unbewusst durch psychische Prozesse begründet sein.

### Hinweise für die Praxis

In der Betriebsprüfungspraxis werden insbesondere die mathematisch-statistischen Verfahren, wie etwa der Chi<sup>2</sup>-Test, immer häufiger herangezogen, um Buchführungsdaten einer Plausibilitätsprüfung zu unterziehen. Dies erfolgt unter Zuhilfenahme spezieller Prüfungssoftware und geschieht nicht selten im Hintergrund, d.h. ohne unmittelbare Kenntnis der Steuerpflichtigen.

In der Vergangenheit wurden auffällige Testergebnisse oftmals als Begründung für steuerliche Konsequenzen, wie z.B. Hinzuschätzungen, genommen. Eine nur auf dem Ergebnis des Chi<sup>2</sup>-Tests basierende Hinzuschätzung wird durch die heutige Rechtsprechung jedoch in aller Regel verworfen, wenn die Finanzverwaltung keine weiteren Beweise für eine nicht ordnungsgemäße Buchführung erbringt. Nach dem Gesetz trägt eine formell ordnungsgemäße Buchführung die Vermutung der Richtigkeit. Beabsichtigt die Finanzverwaltung daher eine Festsetzung der Steuern mittels Schätzung, trägt sie die Beweislast. Gegenwärtig wird ein auffälliges Testergebnis daher häufig als erster Hinweis für Manipulationen gesehen und veranlasst den Prüfer die Buchführung genauer zu betrachten und weitergehende Prüfungshandlungen vorzunehmen. Die Erkenntnisse aus der forensischen Aussagenpsychologie sowie der Verhaltenspsychologie werden nicht selten herangezogen, um eine Antwort auf die oft umstrittene Frage des „Vorsatzes“ im Zusammenhang mit dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung zu geben. Betroffene sollten sich in jedem Fall zur Wehr setzen, wenn die Betriebsprüfung mit Hilfe der o.g. Methoden steuerliche oder gar strafrechtliche Konsequenzen ziehen möchte.



**Lisa Bieber**

Bankkauffrau

[bieber@wehberg.de](mailto:bieber@wehberg.de)



# Kirchensteuerabzugsverfahren für Kapitalgesellschaften ab 2015

Neuregelung erfordert kurzfristigen Handlungsbedarf

Durch Neuregelungen im Einkommensteuergesetz sind Unternehmen, die Kapitalerträge auszahlen, verpflichtet, zusätzlich zur Kapitalertragsteuer auch Kirchensteuer hierauf nach den sogenannten Kirchensteuerabzugsmerkmalen (KISTAM) einzubehalten und abzuführen. Der Einbehalt und die Weiterleitung der Kirchensteuer erfolgte bisher nur auf einen schriftlichen Antrag des Kirchensteuerpflichtigen. Dieses Antragsverfahren wird zum **01.01.2015** durch ein automatisiertes Verfahren ersetzt. Die Neuregelung gilt nicht nur für Banken und Versicherungen, sondern auch für **Kapitalgesellschaften**, die Gewinnanteile (Dividenden) an ihre kirchensteuerpflichtigen Gesellschafter ausschütten.

## Folgen für die Praxis

Kapitalgesellschaften sind künftig verpflichtet, von allen Gesellschaftern, die kapitalertragsteuerpflichtige Erträge erhalten, die persönliche SteuerIdNr sowie die vollständige Adresse und das Geburtsdatum einzufordern. Mit diesen Daten ist es möglich, die Abfrage beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) über eine eventuelle Religionszugehörigkeit zu erfahren.

Um die jeweilige Abfrage sowie den automatischen Kirchensteuerabzug durchführen zu können, muss sich die Kapitalgesellschaft zunächst beim BZSt registrieren, um anschließend zum elektronischen Anfrageverfahren zugelassen zu werden. Dies ist nicht erforderlich, wenn das Unternehmen bereits über ein sog. ELSTER-Zertifikat oder einen Zugang zum BZStOnline-Portal verfügt. Die Registrierung beim BZSt und das Zulassungsverfahren müssen durch die Kapitalgesellschaft selbst vorgenommen werden. Eine Vertretungsmöglichkeit durch einen externen Beauftragten, z. B. durch den Steuerberater, besteht derzeit nicht.

## Abfrage- und Informationspflichten

Da der ausschüttenden Kapitalgesellschaft die Religionszugehörigkeit des Anteilseigners nicht in jedem Fall bekannt ist, ist erstmalig **im Zeitraum vom 01.09. - 31.10.2014** beim BZSt anzufragen (Regelabfrage), ob die Gesellschafter am **31.08.2014** des Jahres (Stichtag)

kirchensteuerpflichtig sind. Bei einer Mitgliedschaft einer kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft zum Stichtag, ist nach diesem Merkmal für die im kommenden Kalenderjahr erfolgenden Gewinnausschüttungen Kirchensteuer einzubehalten und im Rahmen der Kapitalertragsteueranmeldung abzuführen.

■ Das zum Steuerabzug verpflichtete Unternehmen muss die Dividendenempfänger rechtzeitig, d. h. im ersten Halbjahr auf die bevorstehende Datenabfrage sowie das gegenüber dem BZSt bestehende Widerspruchsrecht (Sperrvermerk) verpflichtend hinweisen. Die Beantragung eines solchen Vermerkes durch den Dividendenempfänger beim BZSt muss grundsätzlich bis zum **30.06.** mit Wirkung für das Folgejahr gestellt werden.

■ Eine Abfrage der KISTAM wird nicht benötigt, wenn ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört oder konfessionslos ist. Gehört der Schuldner der Kapitalertragsteuer keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft an oder hat er im Abruf der Daten zur Religionszugehörigkeit widersprochen (Sperrvermerk), so teilt das BZSt einen Nullwert mit.

## Handlungsempfehlung für die Praxis

Kapitalgesellschaften müssen noch im Oktober 2014 die KISTAMs für ihre Gesellschafter beim BZSt abfragen, wenn sie im Jahr 2015 Ausschüttungen an die Gesellschafter planen. Vorher müssen sie sich dafür entsprechend registrieren. Es besteht daher dringender Handlungsbedarf.



**Arnolda Reuse**

Dipl.-Betriebswirtin (FH)

reuse@wehberg.de

## Kabinettsbeschluss zur strafbefreienden Selbstanzeige

### Voraussetzungen werden verschärft, Zuschläge erhöht

Das Bundeskabinett hat am 24.09.2014 den Entwurf eines Gesetzes beschlossen, mit dem die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige und das Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen deutlich verschärft werden. Das Gesetz soll bereits zum 01.01.2015 in Kraft treten.

Die gute Nachricht: Im Bereich der Anmeldesteuern gibt es eine gesetzliche Klarstellung zur Beseitigung bestehender praktischer und rechtlicher Verwerfungen. Insbesondere gilt eine berichtigte oder verspätete Steuer(vor-)anmeldung, die keine Jahreserklärung ist, wieder als wirksame Teilselbstanzeige.

Im Übrigen bleibt das Rechtsinstitut der strafbefreienden Selbstanzeige grundsätzlich erhalten, jedoch werden die Voraussetzungen und insbesondere die finanziellen Konsequenzen der Selbstanzeige deutlich verschärft: Bisher mussten in der Selbstanzeige bei einfacher Steuerhinterziehung nur die strafrechtlich nicht verjährten letzten 5 Jahre berichtigt werden. Nur in besonders schweren Fällen mussten bereits in der Selbstanzeige die letzten 10 Jahre nacherklärt werden (steuerlich mussten schon immer die letzten 10 Jahre nachversteuert werden). Zudem war bei einem Hinterziehungsbetrag von mehr als € 50.000 noch ein Zuschlag in Höhe von 5% auf den Steuerbetrag extra zu zahlen.

Zwar wurde die Strafverfolgungsverjährung im Regierungsentwurf entgegen ursprünglicher Pläne nicht verschärft, jedoch ist jetzt eine generelle Ausdehnung des Berichtigungszeitraums auf 10 Jahre vorgesehen. Der Steuerbetrüger muss also für zehn Jahre vollständig reinen Tisch machen. Unterlaufen ihm dabei Fehler, droht die Unwirksamkeit der gesamten Selbstanzeige.

Die Grenze, bis zu der eine Steuerhinterziehung ohne Zahlung eines zusätzlichen Geldbetrags bei einer Selbstanzeige straffrei bleibt, wird jetzt auf € 25.000,00 abgesenkt. Bei höheren Hinterziehungsbeträgen wird bei gleichzeitiger Zahlung eines Zuschlages von 10 % von einer Strafverfolgung abgesehen. Ab einem Hinterziehungsbetrag von € 100.000 werden bereits 15 % Strafzuschlag fällig, ab € 1.000.000,00 sogar 20 %.

Zudem müssen neben dem hinterzogenen Betrag und dem Zuschlag in Zukunft auch die Hinterziehungszinsen in Höhe von 6 % p.a. sofort mit der nachzuzahlenden Steuer entrichtet werden, damit die Selbstanzeige strafbefreiend wirkt.

Bestimmte, nicht erklärte ausländische Kapitalerträge können für noch weiter zurückliegende Zeiträume als die bisher geltenden zehn Jahre besteuert werden.

### Fazit

Es ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzesentwurf im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren noch größere Änderungen erfahren wird. Betroffene können sich jetzt auf die zukünftig geltenden Regeln einstellen und bei Bedarf noch vorher handeln. Es bleiben nur noch wenige Wochen, um eine strafbefreiende Selbstanzeige zu erstatten und dabei wirtschaftlich noch einigermaßen glimpflich davonzukommen.

Der jetzt vorliegende Entwurf enthält aber gerade für Unternehmen eine wichtige Verbesserung durch die Wiedereinführung der Teilselbstanzeige. Es wird jetzt wieder möglich sein, für Voranmeldungen Berichtigungen von Buchungsfehlern vorzunehmen, ohne dass dies strafrechtliche Sanktionen auslöst.



**Dr. Sascha Schacht**

Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Arbeitsrecht,  
Fachanwalt für Steuerrecht

[schacht@wehberg.de](mailto:schacht@wehberg.de)



## „Der Mindestlohn kommt“

### Was Arbeitgeber jetzt schon zum Mindestlohngesetz wissen müssen

Nachdem der Bundesrat am 11.7.2014 dem Mindestlohngesetz (MiLoG) zugestimmt hat, wird das Gesetz, das schon im Entwurfsstadium ein großes Medienecho ausgelöst hatte, wie geplant zum 1.1.2015 in Kraft treten. Damit gilt ab dem kommenden Jahr ein gesetzlicher Mindestlohn von 8,50 EUR pro Stunde. Bundesarbeitsministerin Andrea Nahles verspricht sich hiervon mehr Gerechtigkeit und geht davon aus, dass durch den Mindestlohn ab 2015 rund 4 Mio. Beschäftigte einen höheren Lohn erhalten werden. Anlass genug, bereits jetzt die wesentlichen Regelungen und ihre möglichen Konsequenzen für die arbeitsrechtliche Praxis näher zu betrachten.

#### Anwendungsbereich sowie Ausnahmen

Der Mindestlohn gilt gem. § 1 MiLoG grds. für alle Arbeitnehmer, d.h. nicht nur für sozialversicherungspflichtig, sondern auch für geringfügig (Minijobs) und kurzfristig Beschäftigte (Saisonkräfte). Von der Anwendung ausgenommen sind Jugendliche unter 18 Jahren ohne abgeschlossene Berufsausbildung – § 22 Abs. 2 MiLoG will wohl negative Effekte für deren Ausbildungsmotivation ausschließen – sowie Auszubildende und ehrenamtlich Tätige, die keiner Arbeitspflicht unterliegen (§ 22 Abs. 3 MiLoG). Darüber hinaus gilt der Mindestlohn grundsätzlich auch für Praktikanten, jedoch sieht das Gesetz hierfür einige Besonderheiten vor (§ 22 Abs. 1 MiLoG). Für Langzeitarbeitslose i.S.d. § 18 Abs. 1 SGB III, also solche, die ein Jahr und länger arbeitslos sind, gilt der Mindestlohn in den ersten sechs Monaten einer neuen Beschäftigung nicht (§ 22 Abs. 4 MiLoG). Arbeitgebern wäre daher zu empfehlen, zum späteren Nachweis der „Langzeitarbeitslosigkeit“ bei Abschluss des Arbeitsvertrags Kopien der ALG-Bescheide des neuen Mitarbeiters zur Personalakte zu nehmen.

#### Höhe des Mindestlohns

Der Mindestlohn beträgt ab dem 1.1.2015 genau 8,50 EUR brutto pro Stunde. Bei der Höhe des Mindestlohns stellt § 1 Abs. 2 MiLoG auf die Fixvergütung pro Arbeitsstunde ab, was bei genauerer Betrachtung eine Reihe von Fragen aufwirft. Was gilt bei anderen Vergütungsarten (festes Monatsgehalt, Stücklohn)? Können neben dem vereinbarten Grundentgelt weitere finanzielle Leistungen, wie Gratifikationen, Zulagen oder variable Vergütungen, die für die zu erbringende Arbeitsleistung gewährt werden, angerechnet werden? Auch wenn das Gesetz hierzu keine Aussage trifft, wird es im Ergebnis wohl auf eine Durchschnittsbetrachtung ankommen. Entscheidend kann nur sein, dass der Arbeitnehmer „unter dem Strich“ einen Entgeltzufluss von mindestens 8,50 EUR brutto als Gegenleistung für seine Arbeitsleistung erhält. So müsste beim Stücklohn gewährleistet sein, dass pro tatsächlich geleisteter Arbeitsstunde jedenfalls das gesetzliche Minimum gezahlt wird. Auch bei einem festen Monatsgehalt wäre die Vergütung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Arbeitszeit in den effektiven Bruttostundenlohn umzurechnen und dürfte nicht niedriger sein als der Mindestlohn. Einmal- oder Sonderzahlungen könnten auf den Mindestlohn angerechnet werden, wenn die Zahlung unwiderruflich erfolgt und an keine weiteren Voraussetzungen (z.B. Betriebstreue) geknüpft ist. Arbeitgeber sollten daher bei Unterschreitung des Mindestlohns durch den Grundlohn bereits jetzt prüfen, welchen Sinn und Zweck eine daneben gewährte sonstige finanzielle Leistung hat, um zu klären, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen sie auf den Mindestlohn angerechnet werden darf.



## Unabdingbarkeit des Mindestlohns

Vereinbarungen, die den Mindestlohnanspruch unterschreiten oder seine Geltendmachung beschränken oder ausschließen, sind nach § 3 MiLoG unwirksam. Ein Verzicht des Arbeitnehmers ist zudem nur im Rahmen eines gerichtlichen Vergleichs möglich, ansonsten – wie die Verwirkung des Anspruchs – per MiLoG ausgeschlossen. Damit kann der Mindestlohn auch nicht durch sog. Verfallklauseln („...sämtliche Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis verfallen...“) in Arbeitsverträgen ausgehebelt werden. Der Einwand der Unwirksamkeit solcher Klauseln wegen Verstoßes gegen § 3 MiLoG wäre zu befürchten. Deshalb sollten bei der Vertragsgestaltung von Verfallklauseln zukünftig Mindestlohnansprüche vom Anwendungsbereich der Klausel ausgenommen werden.

## Fälligkeit des Mindestlohnanspruchs, Kontrolle und Durchsetzung durch staatliche Behörden

Gemäß § 2 Abs. 1 MiLoG ist der Mindestlohn, falls er nicht gemäß arbeitsvertraglicher Fälligkeitsregelung früher zu zahlen ist, spätestens am letzten Bankarbeitstag des Folgemonats zu zahlen. Arbeitgeber, die sich daran nicht halten, begehen eine Ordnungswidrigkeit (§ 20 i.V.m. § 21 Abs.1 Nr. 9 MiLoG) und können mit einem Bußgeld von bis zu 500.000,- EUR belegt werden. Im Fall der Unterschreitung des Mindestlohns drohen dem Arbeitgeber neben der Nachzahlung des restlichen Nettolohns an den betroffenen Arbeitnehmer über den gesamten Verjährungszeitraum auch Nachforderungen auf Sozialversicherungsbeiträge und sogar strafrechtliche Verfolgung wegen Nichtabführung von Sozialabgaben. Für die Überwachung der Einhaltung des MiLoG wird der Zoll zuständig sein, ausgestattet mit den umfangreichen Befugnissen nach dem Schwarzarbeitergesetz.

## Künftige Fortschreibung des Mindestlohns

Das MiLoG sieht zudem vor, dass alle zwei Jahre eine sog. Mindestlohnkommission eine Anpassung des Mindestlohns an die Preisentwicklung prüft (§§ 4 bis 12 MiLoG). Wenn die Mindestlohnkommission einen Beschluss gefasst hat, mit dem sie eine Anpassung vorschlägt, wird dieser Beschluss bzw. Vorschlag erst rechtsverbindlich, wenn die Bundesregierung die vorgeschlagene Anpassung durch eine Rechtsverordnung verbindlich macht. Gem. § 11 MiLoG „kann“ sie das tun, muss es aber nicht.

## Praxishinweise

Das MiLoG wirft viele für die Praxis bedeutsame Fragen auf. Diese werden einmal mehr die Arbeitsgerichte durch umfassende Kasuistik beantworten müssen, was aus Arbeitgebersicht immer mit einem Prozess- und Kostenrisiko verbunden ist. Für die Vertragsgestaltung sollten Vergütungsabreden unter 8,50 EUR möglichst zeitnah an den gesetzlichen Mindestlohn herangeführt und Entgeltabreden für die Zukunft „mindestlohngerecht“ abgefasst werden. Zudem sollte die Formulierung von Ausschlussklauseln angepasst werden.



**Dr. Patrick Hoffmann**

Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Arbeitsrecht,  
Fachanwalt für Handels- und  
Gesellschaftsrecht

hoffmann@wehberg.de



# Bekämpfung von Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr

Wichtige Änderungen seit dem 29.7.2014

Immer wieder kommt es vor, dass Lieferanten erst spät bezahlt werden, sei es aufgrund von Zahlungszielvereinbarungen oder Zahlungsverzug. Doch gerade in kleinen Unternehmen führen solche „Gläubigerkredite“ zu Liquiditätsproblemen, die schnell existenzbedrohend sein können. Vor diesem Hintergrund ist nun das „Gesetz zur Bekämpfung von Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr“ in Kraft getreten.

Das Gesetz gilt für Schuldverhältnisse seit dem 29.7.2014 sowie für Dauerschuldverhältnisse, soweit diese nach diesem Zeitpunkt erfüllt werden. Es gilt für Entgeltforderungen gegenüber Unternehmern, Freiberuflern und öffentlichen Auftraggebern.

## Verzugszinsen und Verzugskostenpauschale

Der gesetzliche Verzugszins im Geschäftsverkehr ist von 8 auf 9 Prozentpunkte über dem Basiszinssatz gestiegen. Zudem kann fortan eine Schadenspauschale in Höhe von 40 EUR unabhängig von einem tatsächlich entstandenen Schaden bereits mit Eintritt des Verzugs gefordert werden. Werden später die Kosten der Rechtsverfolgung geltend gemacht, ist die Pauschale aber hierauf anzurechnen. Besonders hinzuweisen ist darauf, dass bei Raten- oder Abschlagszahlungen die Pauschale mit Verzug jeder einzelnen Zahlung geltend gemacht werden kann.

## Zahlungs-, Überprüfungs- und Abnahmefristen

Bislang waren der Vereinbarung von Zahlungsfristen zu Gunsten des Schuldners keine Grenzen gesetzt. Wollen sich Unternehmer fortan eine Zahlungsfrist von mehr als 60 Tagen nach Empfang der Gegenleistung einräumen lassen, müssen sie im Streitfall nachweisen, dass die Frist ausdrücklich vereinbart wurde und für den Gläubiger nicht grob unbillig ist. Für öffentliche Auftraggeber ist die Einräumung einer Frist über 60 Tagen stets unwirksam. Schon bei Zahlungsfristen von mehr als 30 Tagen müssen sie eine sachliche Rechtfertigung nachweisen.



Auch eine Umgehung der Vorschriften durch die Einräumung längerer Überprüfungs- und Abnahmefristen ist nicht möglich, da der Gesetzgeber auch diese regelmäßig auf 30 Tage ab Empfang der Gegenleistung beschränkt hat.

Noch kürzer sind nach dem neuen Gesetz die Höchstfristen, wenn sie in Allgemeinen Geschäftsbedingungen vereinbart werden sollen. Im Geschäftsverkehr ist bereits die Einräumung einer Zahlungsfrist von 30 Tagen sowie einer Überprüfungs- und Abnahmefrist von 60 Tagen unangemessen lang und daher unwirksam.

## Handlungsempfehlungen für die Praxis

Die individuelle Vereinbarung längerer Zahlungsfristen ist seit Einführung des Gesetzes mit großer Rechtsunsicherheit behaftet, da abzuwarten bleibt, wann nach den noch zu entwickelnden Kriterien der Rechtsprechung eine solche Vereinbarung grob unbillig und damit unwirksam ist.

Bei der Aushandlung von Zahlungsfristen sollten daher gerade Auftraggeber künftig auf die Einhaltung der Höchstfristen achten, da die Entgeltforderung sonst gegebenenfalls wegen Unwirksamkeit der Zahlungsfrist sofort fällig ist und die nun verschärften Verzugsfolgen drohen.

Darüber hinaus sollten Zahlungs-, Überprüfungs- und Abnahmefristen in Langzeitlieferverträgen und AGB rechtlich überprüft und ggf. an die Höchstgrenzen angepasst werden.



**Isabell Volkmann**

Rechtsanwältin

[volkmann@wehberg.de](mailto:volkmann@wehberg.de)

# Neuer Referentenentwurf zum BilRUG

## Nur „punktuelle Änderungen“?

Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz hat am 27.07.2014 den Referentenentwurf (RefE) eines Gesetzes zur Umsetzung der neuen EU-Bilanzrichtlinie (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) veröffentlicht. Zu den Hauptzielen der neuen EU-Bilanzrichtlinie und damit auch des RefE gehören einerseits Erleichterungen für kleine Unternehmen, zum anderen eine erhöhte Klarheit und EU-weite Vergleichbarkeit von Abschlüssen. Die Richtlinie enthält daher eine Vielzahl von Neuerungen für Jahres- und Konzernabschlüsse sowie (Konzern-)Lageberichte, die z.T. auch im deutschen Handelsbilanzrecht zu berücksichtigen sind.

Mit 97 Seiten und 9 Artikeln mag das BilRUG vom Umfang her zwar hinter der letzten großen Bilanzreform des Jahres 2008 (BilMoG) zurückbleiben, das vorliegende Artikelgesetz bringt aber mehr Änderungen mit sich als von Vielen im Vorfeld erwartet.

### Anhebung der Schwellenwerte

Die Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklassen der Gesellschaften (§ 267 HGB), die z.B. im Bereich der Offenlegung von Bedeutung sind, werden auf folgende Werte angehoben:

	Kleine KapG	Mittelgroße KapG	Große KapG
Bilanzsumme	< 6,0 Mio. (< 4,8 Mio.)	< 20,0 Mio. (< 19,3 Mio.)	> 20,0 Mio. (> 19,3 Mio.)
Umsatzerlöse	< 12,0 Mio. (< 9,7 Mio.)	< 40,0 Mio. (< 38,5 Mio.)	> 40,0 Mio. (> 38,5 Mio.)
Mitarbeiter	< 50	< 250	> 250

### Änderung der Anhangangaben

Bei Abschlüssen von kleinen Kapitalgesellschaften kann künftig auf solche Anhangangaben verzichtet werden, die typischerweise nur für das Verständnis von Kapitalgesellschaften ab einer gewissen Größe nachgefragt werden, wie etwa Angaben zum Anteilsbesitz, zu Mitgliedern des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrats, zu Pensionsrückstellungen, zu bestimmten Finanzinstrumenten im Finanzanlagevermögen sowie zu ausschüttungsgesperreten Beträgen. Zugleich wird die Bedeutung des Anhangs gestärkt, indem Angaben

zu außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen, zu Vorgängen nach dem Bilanzstichtag (Nachtragsbericht) sowie zur Ergebnisverwendung in den Anhang verlagert werden. Die Angabepflichten für mittelgroße und große Gesellschaften werden moderat ausgeweitet, indem etwa nach Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode sowie bei latenten Steuern quantitative Angaben verlangt werden, wo bisher z.T. qualitative als ausreichend angesehen wurden.

### Anpassung der Konzernabschlussvorschriften

Ein Großteil des RefE bezieht sich auf Konkretisierungen im Rahmen der Erstellung von Konzernabschlüssen betreffend die Bilanzierung, Bewertung und Konsolidierung von Vermögenswerten. So ist im Bereich der Equity-Konsolidierung eine Aufwands- und Schuldenkonsolidierung verpflichtend vorgesehen. Bei einer Abweichung zwischen dem Zeitpunkt der Erlangung des Tochterstatus und dem der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss wird ein Konsolidierungswahlrecht eingeführt. Weiterhin werden die Schwellenwerte für die größenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung angehoben.

### Folgen für die Praxis

Die Neuregelungen sind erstmals für das nach dem 31.12.2015 beginnende Wirtschaftsjahr anzuwenden. Hiervon ausgenommen sind allerdings die skizzierten Regelungen zur Offenlegung, die bereits für das Geschäftsjahr 2014 anzuwenden sein sollen. Damit rücken bereits heute mögliche Gestaltungsüberlegungen für den Jahresabschluss 2014 in den Fokus. In den künftigen Ausgaben der Mandanteninformation werden die durch das BilRuG vorgesehenen Änderungen ausführlich thematisiert.



**Niklas Tober**

M.Sc., Wirtschaftswissenschaften

tober@wehberg.de



Unternehmensbewertung zum Bilanzstichtag:

## Die Bewertung von Beteiligungen in der Handelsbilanz

Die Anlässe einer Unternehmensbewertung sind vielfältig. Dabei sind je nach Anlass Besonderheiten zu berücksichtigen. Im Folgenden sollen die Fragestellungen thematisiert werden, die im Rahmen einer Unternehmensbewertung zwecks Werthaltigkeitsprüfung von bilanzierten Beteiligungen relevant sind.

Die Frage nach der Bewertung einer Beteiligung im Jahresabschluss stellt sich zunächst zum Zeitpunkt des Zugangs. Hier besteht bekanntlich das sog. Anschaffungskostenprinzip.

An den dem Zugang der Beteiligung folgenden Bilanzstichtagen bleibt die Beteiligung in der Regel mit den Anschaffungskosten aktiviert. Planmäßige Abschreibungen sind nicht vorgesehen. Trotzdem muss bei der Aufstellung eines jeden Jahresabschlusses die Frage der Werthaltigkeit der Beteiligung gestellt werden.

Ergeben sich zu den Bilanzstichtagen der Folgezeit Anhaltspunkte, die auf eine Wertminderung hinweisen, könnte eine außerplanmäßige Abschreibung in Betracht kommen. Daraus leiten sich drei Fragen ab:

1. *Welche Anhaltspunkte können auf eine Wertminderung hinweisen?*
2. *Wann genau muss eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen (Wertberichtigungsbedarf dem Grunde nach)?*
3. *Auf welchen Wert muss ggf. abgeschrieben werden und wie ermittelt man diesen Wert (Wertberichtigung der Höhe nach)?*

### Anhaltspunkte für eine Wertminderung

Hier nur einige Beispiele: Das wichtigste Signal, das Zweifel an der Werthaltigkeit der Beteiligung hervorruft, ist eine anhaltende wirtschaftliche Verschlechterung (Krise) der betrachteten Beteiligung. Diese erkennt man an den allgemeinen Indizien wie Verluste, übermäßiger Liquiditätsbedarf, Aufzehrung des Eigenkapital usw.

Daneben können auch andere Indikatoren Zweifel an der Werthaltigkeit der Beteiligung hervorrufen. Derartige Hinweise können sich z.B. in folgenden Fällen ergeben:

- *für die Beteiligung ist gem. Gesellschaftsvertrag nur eine bestimmte Laufzeit vorgesehen,*
- *Rahmenverträge mit wichtigen Kunden der GmbH laufen aus und eine Verlängerung ist zweifelhaft,*
- *bei einem laufenden Prozess gegen die GmbH droht ein ungünstiger Ausgang.*

### Zeitpunkt der Wertminderung

Eine außerplanmäßige Abschreibung muss dann erfolgen, wenn am Bilanzstichtag der Wert der Beteiligung dauerhaft unter den Buchwert gesunken ist. Bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung besteht ein Wertberichtigungswahlrecht.

Man muss folglich den Wert der Beteiligung kennen, um diese Beurteilung vornehmen zu können. Wenn nicht gerade ein konkretes und bindendes Kaufangebot eines fremden Dritten vorhanden ist, kann der Wert nur über eine Unternehmensbewertung ermittelt werden. Dies führt gleichzeitig zur nächsten Fragestellung:

### Welcher Wert ist maßgebend?

Nach herrschender Meinung ist eine sachgerechte Unternehmensbewertung für Bilanzierungszwecke nach dem IDW S 1 durchzuführen, d. h. mit Hilfe des Ertragswertverfahrens oder des Discounted-Cash-Flow-Verfahrens. Ein nach IDW S 1 ermittelter Ertragswert des Unternehmens klärt also die Frage, ob eine Wertberichtigung durchzuführen ist (s. o. „Zeitpunkt der Wertminderung“) und gleichzeitig die Höhe eines etwaigen Abschreibungsbedarfs.

Im Gegensatz zu einer gutachterlichen Unternehmensbewertung, also der Ermittlung eines sog. objektivierten Werts eines Unternehmens, ist bei der Unternehmensbe-

# SYNERGIE ZEITPUNKT ERTRAGSWERT IDW S1 KAPITALISIERUNGSZINSSATZ ABSCHREIBUNG SCHULDENDECKUNGSPOTENZIAL SONDERFALL FAKTOREN WERTMINDERUNG NETTOZUFLUSS WAHLRECHT

wertung zwecks Überprüfung des Beteiligungsansatzes ausschließlich die Perspektive der die Beteiligung haltenden Gesellschaft von Bedeutung. Der sog. subjektive Unternehmenswert tritt an die Stelle des objektivierten Unternehmenswerts. Daraus ergeben sich signifikante Unterschiede:

## Berücksichtigung von Synergien

Anders als bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswertes, sind hier neben bestimmten (unechten) Synergieeffekten und bereits eingeleiteter Maßnahmen auch echte Synergieeffekte und auch noch nicht eingeleitete Maßnahmen zu beachten (z.B. künftige Finanzierungsmöglichkeiten). Dies bedeutet eine Abkehr von einer Stand-Alone-Betrachtung.

Es gilt zu bedenken, dass die handelsrechtliche Bewertung insbesondere für die Zwecke des Gläubigerschutzes erfolgt und daher der Ermittlung eines Schuldendeckungspotenzials dient. Die Gläubiger der bilanzierenden Gesellschaft haben grundsätzlich nur Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft. Die Unternehmensbewertung ist somit aus Sicht der die Beteiligung bilanzierenden Gesellschaft vorzunehmen. Daher dürfen bei der Ermittlung des Schuldendeckungspotenzials Synergien nur insoweit erfasst werden, als sie durch die bilanzierende Gesellschaft, die zu bewertende Beteiligungsgesellschaft oder Tochterunternehmen dieser beiden Gesellschaften realisierbar sind. Die Berücksichtigung von Synergieeffekten, die voraussichtlich bei einem Mutterunternehmen oder bei Schwesterunternehmen der bilanzierenden Gesellschaft anfallen werden, kommt hingegen nicht in Betracht.

## Einschränkende Berücksichtigung von Ertragsteuern

Auch die Frage, inwieweit die Ertragsbesteuerung für die Unternehmensbewertung relevant ist, muss aus der Perspektive der die Beteiligung haltenden Gesellschaft beantwortet werden.

Für die Ermittlung des Ertragswerts der Beteiligung sind daher die aus der Beteiligung resultierenden Nettozuflüsse an die bilanzierende Gesellschaft zu diskontieren. Dabei sind die von der Beteiligungsgesellschaft zu tragenden Unternehmensteuern (Gewerbe- und Körperschaftsteuer) sowie diese Nettozuflüsse betreffende Unternehmensteuern der bilanzierenden Gesellschaft in Abzug zu bringen.

Die Ertragsteuerbelastung der Anteilseigner des bilanzierenden Unternehmens ist bei der Beteiligungsbewertung nicht zu berücksichtigen. Dies ist auch bei der Bestimmung des Kapitalisierungszinssatzes von Bedeutung.

## Abschließender Hinweis

Die Ertragswertermittlung im Zusammenhang mit der Werthaltigkeitsprüfung einer Beteiligung kann – wie oben beschrieben – als Sonderfall der Unternehmensbewertung gesehen werden. Aber was wäre ein Sonderfall ohne Ausnahmen von dem Sonderfall? Was ist z.B., wenn die bilanzierte Beteiligung veräußert werden soll? Dann gilt natürlich die goldene Regel: „Es kommt darauf an....“



**Dirk Weischede**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

[weischede@wehberg.de](mailto:weischede@wehberg.de)



# Die Einführung einer ERP-Software

Eine technische wie bilanzrechtliche Herausforderung

## Einführung

Die Einführung eines neuen ERP-Systems stellt für viele Unternehmen eine große Herausforderung dar. Innerhalb kürzester Zeit wird das gesamte Softwaresystem unter Übernahme der historischen Daten ersetzt. Dabei darf der laufende Betrieb möglichst wenig gestört werden, keinesfalls darf die Lieferfähigkeit beeinträchtigt werden.

Die Einführung eines neuen ERP-Systems ist auch mit erheblichen finanziellen Aufwendungen verbunden. Bilanzsteuerlich sind diese zu unterscheiden in sofort abzugsfähige Betriebsausgaben und aktivierungspflichtige Sachverhalte, die erst über die künftigen Abschreibungen aufwandswirksam werden. Aufgrund der Höhe der Investition bedarf es dabei einer sorgfältigen Abgrenzung.

## Anschaffung oder Herstellung?

Bei der ERP-Software handelt es sich um einen immateriellen Vermögensgegenstand. Regelmäßig wird ein Anschaffungsvorgang vorliegen, bei dem eine sog. Standardsoftware erworben und anschließend durch eine – wenn auch sehr komplizierte – Konfiguration an die Erfordernisse des Unternehmens angepasst wird. Die gesamte Einführung wird als „Implementierung“, die Konfiguration als „Customizing“ bezeichnet.

Die Aufwendungen des Customizing übersteigen häufig die originären Anschaffungskosten der Software (bzw. der Lizenz) um ein Vielfaches. Dennoch liegt keine Herstellung vor. Der Käufer erwirbt ein Produkt, welches bereits (latent) funktionstüchtig ist und für dessen Funktionstüchtigkeit der Verkäufer das wirtschaftliche Risiko übernimmt. Nur wenn das Unternehmen in erheblichem Ausmaß einen eigenen Programmcode hinzufügt und zugleich das wirtschaftliche Risiko übernimmt, kann eine Herstellung vorliegen.

## Umfang der Aktivierung

Sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht sind Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Anschaffung einer Software und deren erstmaliges Versetzen in einen betriebsbreiten Zustand anfallen, aktivierungspflichtig.

Die Aktivierungspflicht beginnt mit der Kaufentscheidung. Aufwendungen, die (noch) im Zusammenhang mit der Entscheidungsfindung stehen, sind sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Alle Aufwendungen, die der Konfiguration der Software dienen, diese also an die betrieblichen Erfordernisse anpassen, stellen aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten dar.

Die Rechnungen externer Dienstleister enthalten neben den üblichen Stunden- oder Tagessätzen z.B. auch (oftmals nicht unerhebliche) Reise- und Übernachtungskosten, die unmittelbar mit der Anschaffung zusammenhängen und zu aktivieren sind.

Häufig unbeachtet bleibt die Tatsache, dass auch eigene Mitarbeiter z.B. aus der Finanzbuchhaltung, dem Controlling und der IT-Abteilung an der Implementierung beteiligt sind. Ihre Lohn- und Reisekosten sind ebenfalls zu erfassen und als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Auch Schulungen des eigenen Personals, so dass dieses anschließend die Implementierung selbst vornehmen kann, gehören zu den aktivierungspflichtigen Bestandteilen.

## Aktivierungszeitpunkt

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Aktivierung der Software und den Beginn der Abschreibungen ist deren Betriebsbereitschaft. Was sich in der Theorie einfach anhört, ist in der Praxis mit erheblichen Unsicherheiten verbunden. Bei der Implementierung handelt es sich um einen komplexen Prozess, der parallel mehrere Module wie z.B. Materialwirtschaft, Finanzbuchhaltung, Personal und Vertrieb betrifft. In Abhängigkeit vom angestrebten „Perfektionsgrad“ kann eine Betriebsbereitschaft dabei früher oder später vorliegen.



## Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

Bei ERP-Software handelt es sich um einen immateriellen Vermögensgegenstand, der linear abzuschreiben ist. Während für sofort funktionstüchtige Standardsoftware (wie eine Tabellenkalkulation) typisiert drei Jahre als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unterstellt werden, beträgt diese Schätzung bei ERP-Software fünf Jahre. Hier liegt die Annahme zugrunde, dass der erhebliche organisatorische und finanzielle Aufwand nur in Kauf genommen wird, wenn der resultierende Nutzen nachhaltig ist.

## Nachträgliche Anschaffungskosten

Die Module des ERP-Systems stellen insgesamt einen einheitlichen immateriellen Vermögensgegenstand dar. Werden einzelne Module später nachgekauft oder bleiben sie zunächst ungenutzt und werden nachträglich durch entsprechende Konfiguration nutzbar gemacht, so handelt es sich bei den Aufwendungen um nachträgliche Anschaffungskosten des ERP-Systems. In Abhängigkeit der entstehenden Aufwendungen und der verbleibenden Restnutzungsdauer des erstmalig aktivierten Vermögensgegenstands kann eine neue Schätzung der Restnutzungsdauer erforderlich sein.

Abgrenzungsprobleme können auch entstehen, wenn der Hersteller neben der regelmäßigen Wartung weitreichende Überarbeitungen vornimmt, die neue Funktionalitäten bieten. Im Zweifelsfall wird dem Unternehmen nur der Weg der „sachgerechten Schätzung“ bleiben, um in solchen Fällen eine Aufteilung zwischen Aufwand (Wartung) und Aktivierung (neue Funktionalität) vorzunehmen.

## Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben

Sowohl im Zusammenhang mit der erstmaligen Inbetriebnahme als auch mit dem langfristigen Betrieb des ERP-Systems treten sofort abzugsfähige Betriebsausgaben auf.

Für die erstmalige Inbetriebnahme ist es bspw. notwendig, die Daten aus dem vorherigen System in das neue einzuspielen, d.h. zu „migrieren“. Die Aufwendungen für die Datenmigration stellen Aufwand dar. Dies gilt ebenfalls für Schulungen der eigenen Mitarbeiter, welche den täglichen Umgang mit der neuen Software überhaupt erst ermöglichen. Dies gilt jedoch nicht für solche Schulungen eigener Mitarbeiter, die der Implementierung dienen.

Mit dem Lizenzvertrag werden regelmäßig auch Wartungsverträge abgeschlossen, die eine Behebung von Fehlern und laufende Aktualisierungen (z.B. die Verbesserung der Nutzerfreundlichkeit) beinhalten. Soweit der Abschluss des Wartungsvertrages nicht mit einem Preisabschlag für die Lizenz verbunden ist (=versteckter Kaufpreisbestandteil), sind die Wartungskosten unmittelbar abzugsfähig. Dies gilt vereinfachend auch für kleinere Verbesserungen des Systems im Sinne von zusätzlichen Funktionen.

## Fazit

Insgesamt stellt nicht nur die Einführung des neuen ERP-Systems eine Herausforderung dar, sondern auch seine buchhalterische Abbildung. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Feststellung des Umfangs der zu aktivierenden Anschaffungsnebenkosten. Ebenfalls anspruchsvoll ist die Abgrenzung nachträglicher Aufwendungen. Bei diesen kommen nicht nur Betriebsausgaben und nachträgliche Anschaffungskosten in Betracht, sondern im Extremfall auch das Entstehen eines eigenständigen neuen Vermögensgegenstands.



**Dr. Matthias Sommer**

Dipl.-Ing., Dipl.-Wirt.-Ing.,  
Steuerberater

sommer@wehberg.de

## Wie sich die Finanzverwaltung das elektronische Zeitalter vorstellt

Die Finanzverwaltung beabsichtigt bereits seit geraumer Zeit eine Zusammenfassung und Aktualisierung der GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen), der GoBS (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme) sowie der „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“ zu verabschieden. Ein wesentliches Ziel ist dabei, die EDV-gestützten Buchführungsverfahren der Unternehmen – unabhängig von ihrer Größe – an die gleichen „Grundsätze“ zu binden. Darüber hinaus sollen die Vorgaben der Finanzverwaltung – die GoBS stammen immerhin aus 1995 – aktualisiert werden.

### Was bisher geschah: Massive Kritik

Nachdem das BMF im Frühjahr 2013 den ersten Entwurf eines Schreibens bekannt gegeben hat, ist im April 2014 die Version 8 des BMF-Schreibens veröffentlicht worden. Das Schreiben befindet sich weiterhin im Entwurfsstadium. Die Finanzverwaltung erntete bereits mit der Veröffentlichung der ersten Entwurfsfassung massive Kritik seitens der Wirtschaftsverbände und Unternehmen. Besonders kritisiert wird, dass der Entwurf ohne das Verständnis moderner Buchführungssysteme innerhalb kurzer Zeit „zusammengestellt“ worden ist. Beispielsweise werden Begriffe verwendet, die heute nicht mehr oder anders verwendet werden (z.B. „Grundbücher“). Weiterer Kritikpunkt ist, dass die Vorgaben für die Unternehmen nur schwer umzusetzen sind und große Unsicherheiten verursachen. Bereits Projekte, auf deren Umsetzung die Finanzverwaltung in jüngster Vergangenheit mit Nachdruck gedrängt hat, wie z.B. die E-Bilanz, ELSTER und ELSTAM, haben die Praxis immer wieder vor neue Herausforderungen vor allem im Bereich der Arbeitsabläufe und Prozesse gestellt. Nicht gesondert erwähnt werden muss, dass die Umsetzung in aller Regel personelle und finanzielle Mehrbelastungen verursacht hat.

### Verschärfungen und künftige Anforderungen

Aus dem umfangreichen BMF-Schreiben werden derzeit insbesondere die folgenden Verschärfungen bzw. Anforderungen kritisch diskutiert:

- *Lagern Unternehmen die Buchhaltungen an Dritte (z.B. Steuerberater) aus, haben sie trotzdem die Ordnungsmäßigkeit zu überwachen und zu dokumentieren.*
- *Die GoBD fordern, dass unbare Geschäftsvorfälle zügig buchhalterisch zu erfassen sind. Unbare Geschäftsvorfälle sind demnach innerhalb von 10 Tagen grundsätzlich grundbuchmäßig zu erfassen. Allein diese Regelung dürfte für viele Unternehmen und Steuerberater eine neue Gestaltung der Prozesse rund um Ein- und Ausgangsrechnungen erforderlich machen.*
- *Für umsatzsteuerliche Zwecke können weitere Angaben auf Steuerkonten erforderlich sein (z.B. Rechnungsangaben nach § 14,14a UStG und § 33 UStDV).*
- *Aus dem aktuellen Entwurf geht hervor, dass auch Belege in elektronischer Form zur Kontierung genutzt werden können. Jedoch ist die Übermittlung und Speicherung von Dateien in einem PDF-Format nicht ausreichend, da diese leicht verändert werden können. Die Umwandlung von eingehenden Geschäfts- bzw. Handelsbriefen und Buchungsbelegen in ein anderes Format ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen werden kann, bzw. diese dokumentiert wird. Vom Steuerpflichtigen wird also erwartet, dass er alle vorhandenen elektronischen Daten vollständig geordnet aufbewahrt und vor Veränderungen schützt. Diese Vorgaben bringen automatisch den Einsatz eines Dokumentenmanagementsystems mit sich, da auch Geschäftsbriefe, die in einem Textverarbeitungsprogramm erstellt werden, einen eindeutigen Index erhalten müssen um die Eindeutigkeit und Unveränderbarkeit sicher zu stellen. Dies gilt auch bei allen handschriftlichen Vermerken oder farblichen Hervorhebungen. Testate oder Zertifikate von Dritten können bei der Auswahl von Softwareprodukten als Entscheidungshilfe dienen, sie enthalten jedoch keine Bindungswirkung bei der Finanzverwaltung. Unklarheiten gibt es auch beim Thema „ersetzendes Scannen“. Aus dem Schreiben geht nicht hervor, an welcher Stelle des Prozesses welche Angaben des Beleges erfasst werden müssen.*



■ Im Entwurfsschreiben heißt es, dass alle Daten und Unterlagen aufbewahrungspflichtig sind, die zum Verständnis von Bedeutung sind. Da dem Verständnis letztlich alles dient, was mit Daten der Buchführung und der Bilanz in Verbindung steht, ist diese Aussage sehr unbestimmt. Allgemein stellt sich die Frage, welche Datensätze aus den IT-Systemen überhaupt aufbewahrungspflichtig oder als freiwillige Aufzeichnung zu behandeln sind. Weiterhin ist der Zeitraum der Aufbewahrung von Anschaffungsbelegen bei sogenannten Dauersachverhalten sehr fraglich. Im Entwurf heißt es, die Aufbewahrungsfrist beginne mit dem Ende der steuerlichen Nutzungsdauer.

■ Bereits in den GDPdU wurden die drei Zugriffsarten auf die steuerrelevanten Daten durch den Prüfer geregelt: Differenziert wird zwischen den Zugriffen Z1 (unmittelbarer Datenzugriff), Z2 (mittelbarer Datenzugriff) sowie Z3 (Datenträgerüberlassung). Aus dem Entwurfsschreiben geht nicht klar hervor, welche EDV-Datenbestände aufbewahrungspflichtig sind und dem Datenzugriff des Finanzamtes unterliegen. Diskutiert wird unter anderem das Grundrecht auf „informationelle Selbstbestimmung“, nach dem jeder Einzelne entscheiden kann, in welchem Umfang er persönliche Lebenssachverhalte offenbart. Nicht geklärt ist auch der Zugriff durch die Finanzverwaltung für nicht aufbewahrungspflichtige Daten, die sogenannten freiwilligen Aufzeichnungen. Der Entwurf zwingt den Steuerpflichtigen dazu, seine Daten so zu organisieren, dass der Prüfer nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten zugreifen kann. Dies könnte durch das „digitale Schwärzen“ oder auch durch entsprechende Zugriffsberechtigungen umgesetzt werden. Bei der Datenträgerüberlassung ist zu beachten, dass für versehentlich überlassene Daten kein Verwertungsverbot gilt und die Datenträgermitnahme durch den Betriebsprüfer nur in Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen erfolgen darf.

Wählt der Betriebsprüfer beim Datenzugriff die Methode Z3, also die Datenträgerüberlassung, so ist von einer Massendatenanalyse mittels IDEA auszugehen. Zu den „Top Ten“ der möglichen Abfragen in IDEA gehören u.a.

die Mehrfach- und die Lückenanalyse. Bei der Mehrfachanalyse werden Rechnungs-, Gutschriften-, und Lieferscheinnummern auf Duplikate überprüft, aber auch bei der Zahlungsvorschlagsliste wird die Abfrage gern eingesetzt um Doppelzahlungen aufzufinden. Da Belege in den einzelnen Rechnungskreisen eine fortlaufende Nummer erhalten, werden bei der Lückenanalyse wiederum fehlende Belege herausgefiltert. Auch logische Abfragen oder Vergleiche werden gern genutzt. So können zum Beispiel die Wareneingänge mit den Bestellungen abgeglichen werden. Gibt es zu jedem Wareneingang auch eine Bestellung? Sind die Wareneingänge oder Rechnungen richtig abgegrenzt?

## Handlungsempfehlung

Nach heutigem Stand wird die Finanzverwaltung die GoBD noch in 2014 verabschieden. Es besteht wenig Hoffnung, dass das BMF noch einlenkt und die massiven Bedenken der Praxis zum Anlass nimmt, wesentliche Entschärfungen vorzunehmen. Unternehmen sollten sich daher gut und rechtzeitig auf die Vorgaben der GoBD vorbereiten. In vielen Fällen dürfte eine Neuorganisation des betrieblichen Datenmanagements erforderlich sein. Beispielsweise sollte festgelegt werden, welche Dokumente aufzeichnungs- und/oder aufbewahrungspflichtig sind, welche Unterlagen ersetzend gescannt werden dürfen und welche wiederum originär zu archivieren sind. Darüber hinaus sollten die unterschiedlichen Aufbewahrungsfristen beachtet und ein zukünftiger Datenzugriff durch das Finanzamt organisiert werden.



**Karina Stein**

Informatikkauffrau  
Microsoft Certified Solutions Associate  
(MCSA)

[stein@wehberg.de](mailto:stein@wehberg.de)

# In eigener Sache

Seit Juli 2014 verstärkt Frau Isabell Volkmann als Rechtsanwältin die Dr. Wehberg und Partner GbR und wird auch interdisziplinär in den Bereichen der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung tätig sein. Nach ihrem Studium der Rechtswissenschaften an der Ruhr-Universität Bochum mit dem Schwerpunkt Unternehmens- und Wettbewerbsrecht absolvierte sie ihr Referendariat am LG Wuppertal, in dessen Rahmen sie auch für zwei mittelständische Unternehmen der Textil- und der Chemieindustrie in Wuppertal rechts- und steuerberatend tätig war.



Isabell Volkmann

Seit Juli 2014 verstärkt Frau Lisa Bieber die Dr. Wehberg und Partner GbR als wissenschaftliche Mitarbeiterin im Bereich der Steuerberatung. Frau Bieber hat im Jahr 2012 erfolgreich ihre Ausbildung zur Bankkauffrau abgeschlossen und studiert derzeit im Bachelorstudengang „Management and Economics“ an der Ruhr-Universität Bochum. Der Schwerpunkt des Studiums liegt im Bereich Accounting, Finance and Taxation.



Lisa Bieber

## Allgemeine Steuerzahlungstermine im IV. Quartal 2014

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Freitag, 10.10.2014	Umsatzsteuer	13.10.2014
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	13.10.2014
Montag, 10.11.2014	Umsatzsteuer	13.11.2014
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	13.11.2014
Montag, 17.11.2014	Gewerbesteuer	20.11.2014
	Grundsteuer (Vorauszahlung)	20.11.2014
Mittwoch, 10.12.2014	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung)	15.12.2014
	Umsatzsteuer	15.12.2014
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	15.12.2014

**DR. WEHBERG UND PARTNER GbR**  
Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater



Herausgeber:

Dr. Wehberg und Partner GbR  
Feithstraße 177 · 58097 Hagen  
Postfach 39 44 · 58039 Hagen  
Tel. +49 (0) 2331 / 10 98-0  
Fax +49 (0) 2331 / 10 98-30

Verantwortlicher Redakteur:

Dr. Ahmet Yilmaz – Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
yilmaz@wehberg.de

*In den einzelnen Beiträgen können die angesprochenen Themen nicht so ausführlich dargestellt werden, dass eine persönliche Beratung ersetzt werden kann. Wenn Sie Beratungs- oder Handlungsbedarf haben, so sprechen Sie uns gerne an bzw. nehmen mit der jeweiligen Autorin oder dem Autor Kontakt auf.*

*Diese Mandanteninformation ist als PDF-Datei auf der Homepage [www.wehberg.de](http://www.wehberg.de) als Download verfügbar sowie auch per E-Mail regelmäßig zu beziehen. Eine kurze Nachricht an [redaktion@wehberg.de](mailto:redaktion@wehberg.de) genügt.*

Direktlink zur Online-PDF-Ausgabe >>>

