



I, 2015

Mandanteninformation

Das Urteil

Ausschüttungen – einmal anders

Update: Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung von Eisen- und Stahlerzeugnissen

Das Jahressteuergesetz 2015

Gesetzlicher Mindestlohn ab dem 01.01.2015

GoBD

Einkommensteuervorauszahlungen
bei Ehegatten

Mini- und Midijobs

Forderungseinzug auf Sonderkonten
im Insolvenzverfahren

Qualifizierte Arbeitszeugnisse

Mindestlohn – Haftungsfälle für Auftraggeber

Unternehmensbewertung im Mittelstand

Konsolidierungslösungen
für Mittelstandskonzerne (Teil I)

Steuern

Recht

Wirtschaftsprüfung



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

das letzte Quartal des Jahres 2014 war durchaus ereignisreich: Erst nach intensiven Verhandlungen und lauten Drohgebärden der Länder, die mit der Einschaltung des Vermittlungsausschusses gedroht hatten, hat das Jahressteuergesetz 2015 am 19.12.2014 den Bundesrat passiert und ist mit Wirkung zum 01.01.2015 in Kraft getreten. Bemängelt wurde durch die Länder, dass umfangreiche Änderungsvorschläge zum JStG 2015 nicht berücksichtigt wurden. Das Säbelrasseln der Länder hat die Bundesregierung letztlich veranlasst, eine Protokollerklärung aufzunehmen, die den Zeitplan für anstehende steuerliche Gesetzgebungsverfahren für das Jahr 2015 vorgibt. Die Protokollerklärung gewährt einen Einblick in die geplanten Gesetzesinitiativen der Bundesregierung für das laufende Jahr. Schwerpunkte des gesetzgeberischen Handelns sollen u.a. die Vermeidung systemwidriger Gestaltungen im Umwandlungssteuerrecht, die Reform der Investmentbesteuerung sowie die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sein. Die Protokollerklärung offenbart allerdings auch, dass „ein großer Wurf“ im Steuerjahr 2015 nicht zu erwarten ist.

Dringender Handlungsbedarf besteht indes im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer: Am 17.12.2014 hat das BVerfG das lang erwartete Urteil verkündet und das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht für teilweise verfassungswidrig erklärt. Der Schutz von Familienunternehmen und Arbeitsplätzen werden zwar grundsätzlich als legitime Sachgründe anerkannt, Betriebe teilweise oder vollständig von der Steuer zu befreien. Allerdings seien die Art und Weise sowie Ausmaß der Steuerbefreiung nicht mit dem Grundrecht der steuerlichen Belastungsgleichheit zu vereinbaren. Das bisherige Recht bleibt aber vorerst bis zum 30.06.2016 anzuwenden. Erfreulich ist, dass die Bundesregierung grundsätzlich an Begünstigungen für die Übertragung von Unternehmensvermögen festhalten möchte. Dies gibt Anlass zur Hoffnung, dass im laufenden Jahr eine Novellierung des Erbschaftsteuerrechts auf den Weg gebracht wird. Mit Spannung darf daher der weitere Verlauf der Diskussionen bei diesem für die 3 Mio. Familienunternehmen in Deutschland besonders relevanten Thema erwartet werden.

Das Urteil des BVerfG, Umsatzsteuer bei der Lieferung von Metallen, das JStG 2015 – neben diesen enthält die erste Ausgabe unserer Mandanteninformation im neuen Jahr viele weitere aktuelle Themen. Wir wünschen Ihnen eine interessante und anregende Lektüre.

Dr. Ahmet Yilmaz

I, 2015

Mandanteninformation

Steuern

02 – 15

Das Urteil

Ausschüttungen – einmal anders

Update: Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung von Eisen- und Stahlerzeugnissen

Das Jahressteuergesetz 2015

Gesetzlicher Mindestlohn
ab dem 01.01.2015

GoBD

Einkommensteuervorauszahlungen
bei Ehegatten

Recht

16 – 19

Mini- und Midijobs

Forderungseinzug auf Sonderkonten
im Insolvenzverfahren

Qualifizierte Arbeitszeugnisse

Mindestlohn – Haftungsfalle
für Auftraggeber

Wirtschaftsprüfung

20 – 23

Unternehmensbewertung im Mittelstand

Konsolidierungslösungen
für Mittelstandskonzerne (Teil I)



Das Urteil

Erbschaftsteuer teilweise verfassungswidrig

Die langerwartete Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Verfassungswidrigkeit des derzeitigen Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) ist gefallen und, obwohl die Bestimmungen zur Begünstigung von Betriebsvermögen teilweise als verfassungswidrig angesehen wurden, doch günstiger für die Inhaber von Betriebsvermögen ausgefallen, als erwartet worden ist:

- *Die Verschonungsregelungen wurden mit 85% bzw. 100% beibehalten*
- *Die Lohnsummenregelung ist dem Grunde nach beibehalten worden*
- *Die Definition des Betriebsvermögens bleibt (u.a. Beteiligung an Kapitalgesellschaften von > 25% immer Beteiligungen an Personenhandels-gesellschaften)*
- *Verwaltungsvermögen wird auch in Zukunft bis zu einer bestimmten Höhe die Steuerbegünstigung nicht gefährden.*

Insbesondere wird anerkannt, dass Betriebsvermögen, sofern es um den Erhalt von Arbeitsplätzen geht, auch begünstigt bleiben muss.

Trotzdem hat das BVerfG eine teilweise Verfassungswidrigkeit bei den Begünstigungsvorschriften festgestellt und dem Gesetzgeber bis 30.06.2016 eine Frist gegeben, das bis dahin gültige ErbStG verfassungsgemäß zu gestalten.

Als verfassungswidrig wurde angesehen

- *die pauschale Verschonung großer Unternehmen ohne gesonderte Bedürfnisprüfung;*
- *die völlige Freistellung von Betriebsvermögen mit einer Mitarbeiterzahl bis zu 20 Mitarbeitern;*
- *die Begünstigung von Betriebsvermögen bereits bei einer Verwaltungsvermögensquote bis zu 50% bei typisierender Betrachtungsweise;*
- *Exzesse durch besondere Gestaltungen zur Vermeidung der Steuer etwa durch die Cash GmbH, durch Betriebsaufspaltungen oder die Umgehung der 50%-Regel bei Verwaltungsvermögen durch Nutzung von Konzernstrukturen.*

Der letzte Punkt wird nicht durch die Gestaltungsfrist bis 30.06.2016 berührt, sondern der entsprechende Vertrauensschutz ist mit der Veröffentlichung des Urteils am 17.12.2014 bereits durchbrochen. Diese exzessiven Regelungen sind nicht mehr anwendbar.

Der Gesetzgeber wird nicht die Zeit bis 30.06.2016 nutzen, sondern so schnell wie möglich ein angepasstes ErbStG vorlegen. Hoffnungen, dass das ErbStG entfällt wären zwar insbesondere vor dem vergleichsweise geringen Aufkommen der Erbschaftsteuer wünschenswert, sind politisch aber nicht umsetzbar. Allerdings hat der Gesetzgeber auch „einige Nüsse zu knacken“:



Dr. Bernd Wehberg

Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht

dr.wehberg@wehberg.de



Das Urteil

Erbschaftsteuer teilweise verfassungswidrig

>> Wie sieht die Abgrenzung zwischen kleineren und mittleren Unternehmen und Großunternehmen aus?

Das BVerfG weist als eine Lösungsmöglichkeit auf die Definition der Kommission vom 06. Mai 2003 hin, wonach als Großunternehmen die Unternehmen zählen, die mindestens 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. EURO erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. EURO beläuft. Zwingend ist diese Abgrenzung allerdings nicht. Denkbar und durchaus naheliegend ist es, den Unternehmenswert anzusetzen. Dieses würde die Bedeutung der Unternehmensbewertung massiv aufwerten und zu einem besonderen Streitpotential führen. Bisher spielte die Unternehmensbewertung kaum eine Rolle, weil schlussendlich aus der Bewertung keine Steuer resultierte. Die angewandte vereinfachte Ertragsbewertung führt in der Regel zu hohen Werten, die nur durch Sachverständigengutachten widerlegt werden können. Eine Entscheidung hinsichtlich der Größenordnung eines Unternehmens ist sehr weitreichend, weil bei den kleineren und mittleren Unternehmen eine Bedürfnisprüfung entfällt.

Das Hauptproblem wird die Bedürfnisprüfung bei großen Unternehmen sein. Die Bedürfnisprüfung richtet sich danach aus, inwieweit bei der durch die Steuerzahlung abfließende Liquidität Liquiditätsschwierigkeiten entstehen. Ausdrücklich spricht das BVerfG in diesem Zusammenhang auch die Frage an, inwieweit durch Erbschaft oder durch Schenkung miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen oder schon vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen mit einbezogen werden soll, mit der Folge, dass der Erwerber dies zur Begleichung einer Steuerschuld aus dem Unternehmensübergang einzusetzen hätte, ohne hier allerdings eine Empfehlung

auszusprechen. Hier kann man nur hoffen, dass es zu einer klaren gesetzlichen Regelung kommt und nicht dem einzelnen Sachbearbeiter bei der Finanzverwaltung zu viel Freiraum eingeräumt wird.

Großes Augenmerk ist auch auf die Änderung der absoluten Verwaltungsvermögensquote von 50% zu legen. Die Ziele des Gesetzgebers, nur produktives Vermögen zu fördern und Umgehungen durch steuerliche Gestaltung zu unterbinden, seien, so das BVerfG, zwar legitim und auch angemessen. Dies gelte jedoch nicht, soweit begünstigtes Vermögen mit einem Anteil von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss der steuerlichen Privilegierung gelange. Ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derart umfangreiche Einbeziehung von Vermögensbestandteilen, die das Gesetz eigentlich nicht als förderungswürdig ansieht, sei nicht erkennbar. Möglicherweise entscheidet sich der Gesetzgeber für ein Stufenmodell, möglicherweise aber auch dazu, dass Verwaltungsvermögen über 15% (als notwendiges und übliches Verwaltungsvermögen) grundsätzlich der ErbSt unterworfen wird, was wiederum tendenziell zu einer höheren ErbSt führen würde, die allerdings von der derzeitigen Regierung als Steuererhöhung nicht gewünscht wird.

Was bedeutet nun das Urteil für die Schenkungen und Erbgänge, die bis zum 17.12.2014 wirksam geworden sind? Diese Rechtsvorgänge bleiben wirksam, gleichgültig, ob verfassungswidrige Begünstigungsvorschriften oder exzessive Gestaltungen angewandt wurden.



Ausschüttungen – einmal anders

Die disquotale Ausschüttung

In der Regel werden in den Satzungen bei den Gewinnen Ausschüttungsregelungen in der Weise getroffen, dass ein bestimmter Anteil des Jahresüberschusses der Rücklage zugewiesen wird und über den Rest die Gesellschafterversammlung im Rahmen eines Gewinnverwendungsbeschlusses entscheidet. Die Ausschüttungen erfolgen dann entsprechend den Beteiligungsquoten.

Denkbar und sowohl handelsrechtlich wie auch steuerlich zulässig ist aber auch eine Regelung, wonach die Ausschüttung sich gerade nicht an die Beteiligungsquoten hält, sondern die Gesellschafter abweichend von den Beteiligungsquoten Ausschüttungen erhalten. So ist denkbar, dass ein Gesellschafter, der lediglich mit 10% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist, 50% der Ausschüttungen erhält. Man spricht in diesen Fällen von disquotalen oder auch inkongruenten Gewinnausschüttungen.

Warum erfolgen disquotale Gewinnausschüttungen?

Ein Grund für eine disquotale Gewinnausschüttung kann z.B. sein, dass bestimmte Gesellschafter besonders an das Unternehmen gebunden werden sollen. Als weitere Gründe kommen zu geringe Geschäftsführergehälter der Gesellschafter-Geschäftsführer, unentgeltliche oder verbilligte Grundstücksüberlassungen durch Gesellschafter oder auch unverzinsliche oder gering verzinsliche Darlehensgewährungen in Betracht.

Damit eine disquotale Gewinnausschüttung zivilrechtlich wirksam ist, muss sie in der Satzung verankert sein. Dieses kann auch später noch durch eine Satzungsänderung erfolgen. Hierfür ist die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich¹. Die Satzung kann eine konkrete Ausgestaltung der disquotalen Ausschüttung zu Gunsten bestimmter Gesellschafter vorsehen oder lediglich als Öffnungsklausel in der Satzung erfasst sein. Eine konkrete Klausel zu Gunsten eines Gesellschafters kommt neben den oben angegebenen Fällen insbesondere bei einer Sanierung durch externe Gesellschafter in Betracht, die sich zu Beginn der Sanierung am Unternehmen beteiligen und eine erhöhte Gewinnbeteili-

gung gleichsam als Vergütungsausgleich erhalten². Eine Öffnungsklausel kann so aussehen, dass anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann³.

Folgen für die Praxis

Im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung von disquotalen Gewinnausschüttungen hat sich das Bundesfinanzministerium jüngst⁴ ausführlich geäußert. Neben der zivilrechtlichen Wirksamkeit der disquotalen Ausschüttung darf a) die disquotale Ausschüttung nicht zu einem Steuervorteil führen und es müssen b) beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe, wie z.B. oben angegebene, für die disquotale Gewinnausschüttung nachgewiesen werden. Die Finanzverwaltung möchte nicht rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerlich missbraucht sehen. Ein Missbrauch könnte z.B. dann gegeben sein, wenn durch die Günstigerprüfung im Bereich der Abgeltungsteuer oder des Teileinkünfteverfahrens Verschiebungen erfolgen.

¹ § 53 Abs. 3 GmbHG

² Hier ist sehr viel Sorgfalt auf die Begründung zu legen, da ansonsten die Gefahr besteht, dass die Gewinneinkünfte als Einkünfte aus nicht-selbstständiger Tätigkeit und nicht als steuerlich günstigere Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt werden.

³ Bei einer Aktiengesellschaft ist eine Öffnungsklausel für eine von der gesetzlichen Gewinnverteilung abweichende Verteilung für die Wirksamkeit einer disquotalen Gewinnausschüttung nicht ausreichend.

⁴ BMF-Schreiben vom 17.12.2013 (BStBl. 2014 I S. 63)



Dr. Bernd Wehberg

Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht
dr.wehberg@wehberg.de



Update: Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung von Eisen- und Stahlerzeugnissen

Wichtige Korrekturen zum Jahreswechsel

Wie in der Ausgabe IV/2014 der Mandanteninformation berichtet, hat der Gesetzgeber mit dem sog. Kroatien-Gesetz die Ausweitung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf die Lieferung von Edelmetallen sowie unedlen Metallen beschlossen. Die Neuregelung ist mit Wirkung zum 01.10.2014 in Kraft getreten. Die im Zusammenhang mit der gesetzlichen Neuerung gefasste Anlage 4 war jedoch so breit und in Teilen auch willkürlich gefasst, dass das Vorhaben des Gesetzgebers auf massive und berechtigte Kritik der Praxis gestoßen ist. Der umfangreiche Anwendungsbereich der Anlage 4 führte dazu, dass nahezu alle metallverarbeitenden Unternehmen als auch Handelsunternehmen einkaufs- und/oder verkaufsseitig von der Ausweitung des Reverse Charge-Verfahrens betroffen waren.

Zwar galt die Neuregelung für alle Umsätze, die nach dem 30. September 2014 ausgeführt wurden. Allerdings hat das Bundesfinanzministerium auf die massive Kritik reagiert und mit Schreiben vom 26. September 2014 eine Übergangsfrist – zunächst bis zum 31. Dezember 2014 – eingeräumt. Danach wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn bei Umsätzen, die im Zeitraum vom 01. Oktober 2014 bis zum 31. Dezember 2014 ausgeführt wurden, die Vertragsparteien noch einvernehmlich von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgegangen sind. Da sich die ursprünglich gewährte Frist als zu knapp bemessen erwies, hat das BMF mit weiterem Schreiben vom 05. Dezember 2014 die **Übergangsfrist bis zum 30. Juni 2015** verlängert.

Neuregelung der Neuregelung zum 01.01.2015

Die erst jüngst mit Wirkung zum 01. Oktober 2014 umgesetzte Ausweitung des Reverse Charge-Verfahrens bei der Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen bedurfte bereits ein Quartal später einer grundlegenden Korrektur. Als Reparaturgesetz diente dem Gesetzgeber das Jahressteuergesetz 2015, das bekanntlich zum 01. Januar 2015 in Kraft getreten ist. Der Gesetzgeber hat aufgrund der massiven Kritik, die seitens der Unterneh-

menspraxis, Wirtschaftsverbänden sowie Interessenvertretungen geäußert wurde, erhebliche Einschränkungen des § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG beschlossen. Die erneute Neuregelung gilt für alle Umsätze, die ab dem 1. Januar 2015 ausgeführt werden.

Die Neuerung zum Jahreswechsel betrifft zwei Bereiche:

- *Einerseits kommt es nur noch dann zu einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, wenn die Summe der für die betroffenen Gegenstände in Rechnung gestellten Entgelte pro wirtschaftlichem Vorgang (d.h. pro einheitlicher Lieferung) **mindestens 5.000 EUR** beträgt. Diese Schwelle ist jedoch nicht als Wahlrecht ausgestaltet, d.h. die Anwendung der Regelungen zur Steuerschuldumkehr hängt davon ab, ob der Rechnungsbetrag mindestens 5.000 EUR beträgt oder darunter liegt.*
- *Die Liste der Gegenstände, deren Lieferung zu einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger führt, ist nunmehr auf **Metalle in Rohform** beschränkt. Der bisher sehr weit gefasste Anwendungsbereich der Anlage 4 ist damit sehr deutlich eingeschränkt worden, nicht zuletzt weil die europarechtlichen Bedenken immer lauter vorgetragen wurden. Beispielsweise sind Gold, Selen, Draht, Bänder, Folien, Bleche und andere flachgewalzte Erzeugnisse, Profile sowie Stangen (Stäbe) aus Metall nicht mehr in der Anlage 4 enthalten.*

Umsätze vom 1. Oktober 2014 bis zum 31. Dezember 2014

Für Umsätze, die im IV. Quartal 2014 getätigt wurden, findet die ursprüngliche Neuregelung in Verbindung mit den beiden o.g. BMF-Schreiben Anwendung. Hieraus folgt:

- *Die Schwelle von 5.000 EUR gilt nicht.*
- *Es gilt die Anlage 4 in der ursprünglichen Fassung, d.h. mit dem sehr weiten Anwendungsbereich.*



- Unternehmen, die bisher noch keine Umstellung auf das Reverse Charge-Verfahren vorgenommen haben, können die durch die Finanzverwaltung gewährte und verlängerte Übergangsregelung bis zum 30. Juni 2015 in Anspruch nehmen.
- Unternehmen, die bereits auf das Reverse Charge-Verfahren umgestellt haben, fallen zwar nach bisheriger Rechtslage nicht unter die Fristverlängerung. Dem Vernehmen nach wird das BMF jedoch voraussichtlich noch im Januar 2015 ein entsprechendes Schreiben veröffentlichen und auch für diese Fälle eine Fristverlängerung bis zum 30. Juni 2015 vorsehen. Das Schreiben soll alle Umsätze seit dem 1. Januar 2015 umfassen.

Umsätze ab dem 1. Januar 2015:

Für alle Umsätze ab dem 1. Januar 2015 gilt die eingeschränkte Fassung des § 13b Abs. 2 Nr. 11 i.V.m. Anlage 4 zum UStG. Demnach kommt es nur dann zu einer Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, wenn die Summe der in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5.000 EUR beträgt. Darüber hinaus ist der Anwendungsbereich der Anlage 4 auf die Lieferung von Metallen in Rohform eingeschränkt worden.

Die Regelungen zur Steuerschuldumkehr gelten grundsätzlich nur für reine Lieferungen von Gegenständen, d.h. sonstige Dienstleistungen, wie z.B. Einbau/Montageleistungen, fallen nicht unter die Neuregelung, sofern sie nicht als Nebenleistungen zur Hauptleistung anzusehen sind. Zu beachten ist außerdem, dass nur innerdeutsche Lieferungen zu einer Umkehrung der Steuerschuldnerschaft führen.

Eine weitere wichtige Besonderheit gilt für die leistenden Unternehmer insofern, als diese nur dann eine Netto-Rechnung (mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft) ausstellen dürfen, wenn der Kunde ein Unternehmer ist. Lieferanten sollten daher in jedem Fall die Unternehmereigenschaft ihrer Kunden prüfen. Die

Prüfung einer deutschen UStID-Nr. ist z.B. auf der Internetseite der EU-Kommission (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/) möglich. Alternativ können auch die Unternehmerbescheinigung USt 1 TG oder die Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG als geeignete Nachweise dienen.

Bestehen Zweifel darüber, ob ein Umsatz unter die Neuregelung fällt, können sich die Vertragsparteien auf die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens einigen. Voraussetzung ist, dass der Abnehmer den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert.

Fazit

Die mit dem Jahressteuergesetz 2015 erfolgte Korrektur der erst ein Quartal zuvor verabschiedeten Neuerung ist zwar zu begrüßen. Allerdings drängt sich nicht zuletzt angesichts der großzügig gewährten Fristverlängerungen die Frage auf, warum im Sommer 2014 eine Systemumstellung mit einer derartigen Tragweite im Eiltempo geradezu „durchgeboxt“ wurde. Es zeigt sich einmal mehr, dass vorschnell verabschiedete Gesetze zu völlig unnötigen und vermeidbaren Kosten für die Praxis führen. Bleibt zu hoffen, dass der Trend hin zu (vor)schnell verabschiedeten Gesetzen, die nach einem Aufschrei der Praxis und massiver Kritik dann mit Übergangsregelungen begleitet werden, endlich gebrochen wird und den Negativbeispielen dieser Art – aus jüngster Vergangenheit seien genannt: E-Bilanz, Gelangensbestätigung und Steuerschuldumkehr bei Metallen – keine weiteren folgen.



Dr. Ahmet Yilmaz

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater
yilmaz@wehberg.de



Das Jahressteuergesetz 2015

Die wichtigsten einkommensteuerlichen Neuerungen



In sprichwörtlich letzter Sekunde hat der Bundesrat am 19.12.2014 doch noch dem Jahressteuergesetz 2015 zugestimmt. Diese Zustimmung war insofern überraschend, als der Finanzausschuss noch mit großer Mehrheit die Anrufung des Vermittlungsausschusses empfohlen hatte. Dem Vernehmen nach konnten die Länder jedoch zu einem Sinneswandel bewegt werden, nachdem die Bundesregierung weiteren steuerlichen Gesetzgebungsvorhaben für 2015 zugestimmt hat. Im Folgenden sollen die wesentlichen einkommensteuerlichen Änderungen, die seit dem 01.01.2015 gelten, dargestellt werden:

Aufwendungen für die Berufsausbildung: Sonderausgaben oder Werbungskosten?

Nach geltendem Recht sind Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, die ihm für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium erwachsen, bis zu 6.000 EUR im Kalenderjahr als Sonderausgaben abziehbar, sofern diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Dagegen sind Aufwendungen für eine zweite Ausbildung grundsätzlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, sofern ein Veranlassungszusammenhang zur späteren Erzielung von Einkünften besteht. Der Vorteil des Werbungskostenabzugs im Vergleich zum Sonderausgabenabzug liegt etwa darin, dass die Werbungskosten der Höhe nach unbegrenzt abzugsfähig sind.

Problematisch und streitbehaftet war bisher, dass eine gesetzliche Definition des Begriffs „Erstausbildung“ fehlte, während die Rechtsprechung den Begriff der Erstausbildung regelmäßig weit auslegte. Der Gesetzgeber hat dies nunmehr zum Anlass genommen und den Begriff der „Erstausbildung“ erstmals gesetzlich normiert, um eine eindeutige Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitausbildung und damit zwischen dem Sonderausgaben- und dem Werbungskostenabzug zu ermöglichen.

Demnach liegt eine Berufsausbildung als Erstausbildung vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Sofern

eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen ist, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. Damit gilt, dass eine abgebrochene Ausbildung, berufsvorbereitende Maßnahmen oder auch Ausbildungen, wie sie z.B. im Rettungsdienst üblich sind, nicht die Kriterien der Erstausbildung erfüllen.

Betriebsveranstaltungen – ein Dauerbrenner:

Aufgrund aktueller und für die Steuerpflichtigen günstiger Rechtsprechung des BFH war der Gesetzgeber gezwungen, eine Neuregelung der Besteuerung von geldwerten Vorteilen, die ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gewährt, zu verabschieden. Dabei betrifft diese Vorschrift viele Unternehmen, denn ob Sommerfest, Firmenjubiläum oder Weihnachtsfeier: Betriebsveranstaltungen finden in der Praxis regelmäßig statt.

Während für die im Rahmen einer Betriebsveranstaltung gewährten geldwerten Vorteile lange Zeit eine Erhöhung der bisherigen Freigrenze von 110 EUR auf 150 EUR vorgesehen war, bleibt es in der verabschiedeten Gesetzesfassung bei den 110 EUR. Diese 110 EUR stellen nunmehr jedoch keine Freigrenze sondern einen Freibetrag dar, der für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen im Kalenderjahr gewährt wird. Der Vorteil dieser Neuregelung besteht darin, dass künftig ein „Fallbeileffekt“ vermieden wird: Liegen die Aufwendungen über dem Freibetrag, muss nicht mehr die gesamte Zuwendung versteuert werden, sondern nur noch der Betrag, der die 110 EUR übersteigt. Unverändert besteht für den Arbeitgeber auch künftig die Möglichkeit einer Pauschalversteuerung mit einer Pauschalsteuer von 25%.

Dass der Gesetzgeber beim Thema Betriebsveranstaltungen nicht die Verteilung von Steuergeschenken im Blick hatte, zeigt sich bei der Bemessungsgrundlage: Bei der Frage, welche Kosten bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils einzubeziehen sind, ist er ausdrücklich nicht dem BFH gefolgt. Demnach sind die Kosten für den sog. äußeren Rahmen der Veranstaltung (z.B.



für die Raummiete oder die Musikband) einzubeziehen. Positiv ist allerdings, dass nicht mehr am unpräzisen Begriff der „Gemeinkosten“ festgehalten wird sondern auf die Kosten abgestellt wird, „die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen aufwendet.“ Damit scheiden insbesondere eigene Personalaufwendungen des Arbeitgebers (z.B. für die Planung oder Durchführung der Veranstaltung) aus. Nachteilig ist hingegen, dass auch der Aufwand für eine Begleitperson (z.B. Familienangehörige) ebenso einzurechnen sind, wie Geschenke, die bei der Veranstaltung ausgegeben werden. War noch zunächst vorgesehen, dass auch die vom Arbeitgeber vorgenommene Erstattung der Fahrtkosten zur Betriebsveranstaltung in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden sollten, wurde dieser Punkt wieder gestrichen. Eine zusätzliche steuerfreie Erstattung von Reisekosten bleibt auch weiterhin möglich. Klargestellt wurde darüber hinaus, dass die o.g. Regelungen auch dann gelten, wenn die Betriebsveranstaltung nicht nur allen Betriebsangehörigen offen steht, sondern nur Betriebsteile betrifft. Als Betriebsteil wird dabei eine betriebliche Organisationseinheit von einiger Bedeutung und Größe verstanden.

Im Ergebnis hat sich der Gesetzgeber mit der o.g. Neuregelung gegen die Anwendung der günstigeren, jüngeren Rechtsprechung des BFH ausgesprochen. Es bleibt abzuwarten, ob in der Praxis der Nachteil, der aus der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage resultiert, durch die vorteilhaftere Freibetragsregelung kompensiert wird.

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen: Bessere Vereinbarkeit von Familie und Beruf

Der Gesetzgeber hat erkannt, dass die Vereinbarkeit von Familie und Beruf sowohl Familien als auch Arbeitgeber vor zunehmenden Herausforderungen stellt. Vor diesem Hintergrund werden künftig weitere Leistungen des Arbeitgebers steuerfrei gestellt. Hierzu gehören einerseits Serviceleistungen, die den beruflichen Wiedereinstieg oder die Betreuung von pflegebedürftigen Angehörigen erleichtern. Hierbei handelt es sich um Dienstleistungen durch Fremdfirmen im Auftrag des Arbeitgebers, z.B. um die Beratung, Vermittlung oder

konkrete Betreuungskosten, deren Kosten vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn übernommen werden. Derartige Kosten sind zu 2/3, maximal 4.000 EUR/Jahr, steuerfrei. Andererseits sind künftig auch Leistungen zur sog. „Kindernotbetreuung“ steuerfrei. Hierzu gehören die Aufwendungen, die aus zwingenden und beruflich veranlassten Gründen für die kurzfristige Betreuung pflegebedürftiger Angehöriger entstehen. Vorausgesetzt wird, dass es sich um zusätzliche, außergewöhnliche Aufwendungen handelt, z.B. anlässlich einer Fortbildungsmaßnahme oder im Falle einer Krankheit. Der steuerfreie Betrag liegt bei 600 EUR/Jahr.

Tankgutscheine: Sachbezug oder Barlohn?

Nachdem die jüngere BFH-Rechtsprechung es als unschädlich ansah, dass ein vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gewährter und bei einem Dritten einzulösender Gutschein - in der Praxis ist dies klassischerweise der gern gewählte Tankgutschein -, neben der Bezeichnung der abzugebenden Ware bzw. Dienstleistung auch einen anzurechnenden Betrag oder Höchstbetrag enthielt, drohte der Bundesrat kurz vor Weihnachten mit einer erheblichen Verschärfung der Gutscheinbesteuerung. Die Anwendung der 44-Euro-Sachbezugsfreigrenze für Gutscheine mit Geldbetrag sollte demnach nicht mehr möglich sein. Die Grenze sollte zwar weiterhin bestehen bleiben, die Ware hätte jedoch konkret bezeichnet werden müssen – die Gewährung der beliebten Tankgutscheine mit ständig schwankenden Treibstoffpreisen wäre dadurch deutlich bürokratisiert worden. Erfreulich ist daher, dass die Überlegungen des Bundesrates nicht umgesetzt wurden. Daher gilt: Ende gut, alles gut!



Lisa Roller

Steuerfachangestellte

rolleri@wehberg.de



Gesetzlicher Mindestlohn ab dem 01.01.2015

Zweifelsfragen und besondere Aufzeichnungspflichten

Der Mindestlohn ist in aller Munde – bekanntlich tritt zum 01.01.2015 für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer aller Branchen deutschlandweit ein gesetzlicher Mindestlohn in Höhe von EUR 8,50 brutto pro Zeitstunde in Kraft. Zum Teil gibt es in Deutschland bereits Mindestlöhne, durch Tarifverträge, das Arbeitnehmer-Entsendegesetz und das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz. Diese Mindestlöhne können während eines Übergangszeitraums bis zum 31. Dezember 2017 unter dem Mindestlohn in Höhe von EUR 8,50 pro Stunde liegen, wenn diese, durch Rechtsverordnung auf Grundlage des Arbeitnehmer-Entsendungsgesetzes oder des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes, für allgemeinverbindlich erklärt wurden. Beispiele hierfür sind Tarifverträge des Elektrohandwerk und des Schornsteinfegerhandwerk, das Arbeitnehmer-Entsendegesetz des Bauhauptgewerbe und der Gebäudereinigung oder das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz der Leih- bzw. der Zeitarbeit. Für Arbeitgeber ergeben sich hieraus besondere Pflichten, auf die im Folgenden genauer eingegangen wird.

Welche Gehaltsbestandteile werden dem Mindestlohn hinzugerechnet? Welche Besonderheiten gibt es?

Hauptsächlich soll der Mindestlohn sich auf die Bruttovergütung pro Zeitstunde beziehen. Hieraus ergeben sich jedoch viele Probleme bzw. Unklarheiten.

Weihnachts- und Urlaubsgehälter stellten in ihrer klassischen Struktur nur eine sogenannte freiwillige (Einmal-) Zahlung dar, somit liegt hier kein Bestandteil vor. Sie können nur Bestandteil des Mindestlohns sein, solange diese Zahlungen dem Arbeitnehmer zum Fälligkeitstag des Mindestlohns tatsächliche und unwiderruflich zufließen.

Sachbezüge können nur Bestandteil des Mindestlohns sein, soweit der Wert des Sachbezugs die Höhe des pfändbaren Teils des Lohns nicht übersteigt.

Variable Vergütungen können auch in Zukunft gezahlt werden, jedoch muss der Grundlohn eines Arbeitneh-



mer mindestens EUR 8,50 pro Stunde betragen. Ist diese Basis gegeben, steht es jedem Arbeitgeber frei, ob er seinem Arbeitnehmer zusätzlich eine leistungsbezogene Vergütung zukommen lässt.

Bei Urlaubs- und Arbeitsunfähigkeit bleibt der Anspruch des Arbeitnehmers auf ungekürzten Arbeitsgelt bestehen.

Arbeitnehmer, die Bereitschaftsdienst leisten, haben ebenfalls einen Anspruch auf Zahlung des Mindestlohns, da diese Zeit, in der der Arbeitnehmer jederzeit damit rechnen muss, zum Dienst beordert zu werden, keine Freizeit für sie darstellt.

Als Grundregel gilt daher: Wenn die gewöhnliche Arbeitsleistung des Arbeitnehmers vergütet wird, gilt dies als Bestandteil des Mindestlohns. Die Vergütungen die für besondere Leistungen gewährt wurden, wie Überstundenvergütungen, vermögenswirksame Leistungen, Trinkgelder sowie Sonn-, Feier- und Nachtzuschläge, können demnach grundsätzlich nicht als Bestandteil des Mindestlohns behandelt werden.

Wer ist betroffen?

Grundsätzlich hat jeder Arbeitnehmer, auch geringfügig und kurzfristig Beschäftigte, Anspruch auf die Zahlung des Mindestlohnes. Jedoch gibt es auch hiervon einige Ausnahmen. Für die im Folgenden genannten Personengruppen gilt die Mindestlohnregelung nicht:

- *für ehrenamtliche Tätigkeiten*
- *für Jugendliche unter 18 Jahren ohne abgeschlossene Berufsausbildung*
- *für Langzeitarbeitslose in den ersten sechs Monaten der Beschäftigung nach mindestens einem Jahr Arbeitslosigkeit*
- *für Auszubildende*
- *bei einer Einstiegsqualifizierung oder bei einer Berufsausbildungsvorbereitung*
- *bestimmte Praktika (Praktika mit einer Dauer von bis zu drei Monaten oder Praktika, die verpflichtend im Rahmen einer Schul-, Ausbildungs- oder Studienordnung geleistet werden müssen)*

- *Zeitungszustellern (bei ihnen wird der Mindestlohn schrittweise eingeführt, sodass sie ab 2017 den vollen Anspruch auf Zahlung des Mindestlohns haben)*

Besondere Aufzeichnungspflichten

Mit der Einführung der Mindestlohn-Regelungen ergeben sich für die Praxis besondere Aufzeichnungspflichten, die ab dem 01.01.2015 zu beachten sind. Die Aufzeichnungspflichten betreffen alle Unternehmen, die bestimmte Personengruppen beschäftigen. Demnach muss der Arbeitgeber Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit für folgende Arbeitnehmer aufzeichnen:

- *geringfügig Beschäftigte,*
- *kurzfristig Beschäftigte,*
- *Arbeitnehmer in bestimmten Wirtschaftszweigen nach dem Schwarzarbeiterbekämpfungsgesetz (z.B. Bau-, Gaststätten-, Logistik- und Gebäudereinigungsgewerbe)*
- *sowie für Leiharbeiter.*

Die Aufzeichnung muss spätestens innerhalb einer Woche nach der Arbeitsleistung erfolgen und mindestens zwei Jahre aufbewahrt werden. Abweichend von der Aufbewahrungsfrist von zwei Jahren, sollten die Unterlagen jedoch vier Jahre aufgehoben werden, da der Prüfungszeitraum der Deutschen Rentenversicherung grundsätzlich vier Jahre beträgt.

Eine entsprechende Erfassungsvorlage, die die Unternehmen zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten verwenden können, kann kostenfrei unter mindestlohn@wehberg.de angefordert werden.

Folgen bei der Unterschreitung des Mindestlohns

Eine der Folgen für den Arbeitgeber ist, dass der unterbezahlte Arbeitnehmer die Möglichkeit hat, die Entgelt-differenz zwischen Mindestlohn und tatsächlich gezahlten Lohn vor dem Arbeitsgericht einzuklagen. Ebenfalls geht der Sozialversicherungsträger vom Mindestlohn aus, somit können auch sie Nachforderungen an den Arbeitgeber stellen.

Eine weitere Folge kann sein, dass ein Auftraggeber im Rahmen eines Werk- oder Dienstvertrags für seine Subunternehmer zur Haftung herangezogen werden kann, d.h. zahlt der Subunternehmer seinen Arbeitnehmer nicht den vorgeschriebenen Mindestlohn, so kann der Auftraggeber in Anspruch genommen werden. (Im Zusammenhang mit den Haftungsfragen sei auf den Aufsatz von Herrn Scheuer auf Seite 19 dieser Ausgabe verwiesen).

Des Weiteren enthält das Mindestlohngesetz hohe Geldbußen in Höhe von bis zu EUR 500.000,00, für Arbeitgeber, die sich nicht an die ordnungsgemäße bzw. rechtzeitige Zahlung halten sowie Auftraggeber, die vorsätzlich oder grob fahrlässig handeln.

Handlungsempfehlungen

Da die Regelungen zum Mindestlohn bereits seit dem 01.01.2015 gelten, sollten Unternehmen kurzfristig einen etwaigen Handlungs- und Anpassungsbedarf überprüfen. Dabei zeigt die Praxis, dass noch viele Zweifelsfragen bestehen, die wohl erst in Zukunft rechtssicher beantwortet werden können. Da die Beschäftigung von geringfügig oder kurzfristig Beschäftigten sowie Leiharbeitnehmern in der Praxis eine vergleichsweise große Bedeutung spielt, sollten Unternehmen die für die Beschäftigung dieser Personengruppen geltenden verschärften Aufzeichnungspflichten unbedingt beachten.



Carola Rüggeberg

Steuerfachangestellte

rueggeberg@wehberg.de



GoBD

Was lange währt, wird endlich gut... oder auch nicht?!

Nachdem in der Ausgabe IV/2014 unserer Mandanteninformation der Entwurf „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD) vorgestellt wurde, hat das BMF mit dem Schreiben vom 14.09.2014 die finale Fassung der GoBD veröffentlicht. Dieser Veröffentlichung waren diverse Entwurfsfassungen sowie erhebliche Kritiken von Wirtschaftsverbänden sowie Unternehmen vorausgegangen. Das umfangreiche Dokument beinhaltet unter anderem Neuregelungen zu den bekannten Verfahren wie E-Bilanz, ELSTER und ELStAM, wie auch Vorgaben zum Ersetzenden Scannen sowie den Aufbewahrungspflichten digitaler Unterlagen. Nachfolgend sollen die wichtigsten Punkte und auch die damit verbundenen Auswirkungen auf die Unternehmenspraxis dargestellt werden:

Künftige Datenzugriffe

Die bisher geltenden Vorgaben zum Datenzugriff (GdP-DU) wurden in das BMF-Schreiben integriert und regeln somit das Recht des Prüfers zur Einsicht in die Unterlagen oder in sonstige Aufzeichnungen, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellt wurden. Für dieses Vorgehen stehen der Finanzverwaltung drei Möglichkeiten des Datenzugriffs zur Verfügung:

- **Z1 – Unmittelbarer Datenzugriff**

Der Zugriff auf das DV-System erfolgt unmittelbar. Der ausschließliche Lesezugriff umfasst die aufbewahrungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen inklusive aller Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten mit den entsprechenden logischen Verknüpfungen. Für die Auswertungen der Daten dürfen nur die Möglichkeiten der Hard- und Software des eingesetzten DV-Systems genutzt werden. Alle erforderlichen Hilfsmittel und eine Einweisung in das System sind vom Steuerpflichtigen bereit zu stellen.

- **Z2 – Mittelbarer Datenzugriff**

Der Steuerpflichtige analysiert und wertet die Daten laut Vorgabe der Finanzbehörde aus und stellt diese anschließend mit einer Leseberechtigung zur Verfügung. Die Vorgaben an die Auswertungen müssen im Rahmen der Analysemöglichkeiten des eingesetzten DV-Systems liegen. Zum Umfang der Mitwirkungspflicht gilt es auch, eine mit dem System vertraute Person in einem zumutbaren Rahmen zur Verfügung zu stellen.

- **Z3 – Datenträgerüberlassung**

Bei der Datenträgerüberlassung kann die Finanzbehörde die aufbewahrungspflichtigen Daten inklusive der auch schon in Z1 erwähnten Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten, sowie externer und interner Verknüpfungen auf einem auswertbaren Datenträger verlangen. Hierzu zählen auch elektronische Unterlagen und Dokumente. Der Prüfer ist nicht dazu berechtigt, die relevanten Daten selbst aus dem System zu exportieren.

Erfassungszeiträume

Im Entwurfsstadium wurde starke Kritik auch bezüglich der Vorgaben zu den Erfassungszeiträumen geäußert. Hier gibt das aktuelle BMF-Schreiben vor, dass Geschäftsvorfälle unmittelbar nach der Entstehung zu erfassen sind. Zeitlich konkrete Aussagen werden zu den Kasseneinnahmen und Kassenausgaben getroffen: Diese sind täglich zu erfassen, während Waren- und Kostenrechnungen innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang erfasst werden sollen.

Entschärft wurde die Aussage zur Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle: Wurde in den Entwürfen noch gefordert, dass ein Geschäftsvorfall nicht länger als 10 Tage „grundbuchmäßig“ unerfasst bleiben darf, so wird nun eine periodenweise Erfassung unter bestimmten Voraussetzungen nicht beanstandet. Vorausgesetzt wird demnach, dass die Verbuchung bis zum Ende des Folgemonats erfolgt, sowie bereits in einem Nebensystem vorerfasst wird. Das Nebensystem muss dabei



die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen. Der Begriff „Grundaufzeichnungsfunktion“ bedeutet, dass mit der Erfassung eines Geschäftsvorfalles eine „elektronische Buchungskette“ gestartet wird und ab diesem Zeitpunkt die Grundaufzeichnung keine Lücken mehr aufweisen oder undokumentiert verändert werden darf. Ferner muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass die Belege bis zur Erfassung nicht verloren gehen und eine Reihenfolge durch die Vergabe interner Rechnungsnummern eingehalten wird. Im Ergebnis führt dies zur Pflicht einer Führung von Rechnungseingangs- und/oder -ausgangsbüchern.

Entsprechend den GoBD unterliegen „alle betrieblichen Abläufe, die durch DV-gestützte Verfahren abgebildet werden“, der Grundaufzeichnungspflicht. Da es in der Unternehmenspraxis kaum noch Unternehmensbereiche mehr ohne DV-gestützte Verfahren gibt, werden die Anwendungsbereiche der GoBD gegenüber den GoBS und GDPdU damit erheblich erweitert.

Folgen für die Praxis

Bei genauer Betrachtung der o.g. Vorgaben folgt, dass ein bloßes Ablegen von Dokumenten in einem Dateiordner auf der Festplatte oder zentral auf einem Server ohne Protokollierung von Änderungen, so wie es z.B. bei einem Dokumentenmanagementsystem der Fall wäre, nicht mehr ausreicht, um die Vorgaben der GoBD zu erfüllen. Diese Anforderung wird zusätzlich dadurch erschwert, dass auch eine reine Aufbewahrung der Belege in Papierform nicht mehr ausreichend ist. Ebenso muss das Löschen von Daten im Haupt-, Vor- oder Nebensystem protokolliert und nachvollzogen werden können. Darüber hinaus müssen Daten und Dokumente mit einem eindeutigen Index versehen werden. In Finanzbuchhaltungssystemen zwingt der Grundsatz der Unveränderbarkeit dazu, Buchungssätze innerhalb der genannten Fristen festzuschreiben, also grundsätzlich spätestens mit dem Senden der Umsatzsteuervoranmeldung.

Bereits im Vorfeld wurde stark kritisiert, dass das Gesetz keine Auskunft über den Umfang der aufbewahrungs-

pflichtigen Unterlagen gibt, weder in elektronischer, noch in Papierform. Ferner heißt es, dass jeder Geschäftsfall entweder durch Eigen- oder Fremdbelege zu belegen ist und alle diese Belege, die zum Verständnis und zur Überprüfung von Bedeutung sind, der Aufbewahrungspflicht unterliegen.

Klarer formuliert sind die Vorgaben an die Aufbewahrung der Dokumente. Aus dem BMF-Schreiben geht hervor, dass alle eingehenden elektronischen Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege im ursprünglich empfangenen Format aufbewahrt werden müssen. Eine Umwandlung ist nur dann zulässig, wenn weder Auswertbarkeit oder Inhalt verändert werden. Wird eine OCR-Erkennung verwendet, sind durch diese Funktion zusätzlich gewonnenen Informationen ebenfalls aufzubewahren.

Beim Thema Ersetzendes Scannen geht aus dem Schreiben hervor, dass Papierbelege anschließend vernichtet werden dürfen, wenn sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften aufzubewahren sind. Sofern die Farbe nicht der Beweisfunktion dient, ist auch ein Schwarz-Weiß-Scannen zulässig.

Offen bleibt, wie detailliert sich die Finanzverwaltung an den GoBD künftig orientieren wird, denn Fakt ist, dass es derzeit nahezu kein verfügbares System am Markt gibt, das den Anforderungen an die GoBD gerecht wird.

Unternehmen sollten sich daher zeitnah mit den aktualisierten und verschärften GoBD-Anforderungen der Finanzverwaltung auseinandersetzen, um einen etwaigen Handlungsbedarf zu identifizieren.



Karina Stein

Informatikkauffrau
Microsoft Certified Solutions Associate
(MCSA)

stein@wehberg.de

Einkommensteuervorauszahlungen bei Ehegatten

Wem werden die Zahlungen zugerechnet?

Problem der Gesamtgläubigerschaft bei Ehegatten?

Bei Ehegatten wird steuerrechtlich unterstellt, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Vorauszahlung auf eine gemeinsame Steuerschuld leistet, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des Ehegatten tilgen will, sofern dieser Annahme nicht ausdrückliche Absichtsbekundungen entgegenstehen.

Auch in Hinblick auf die Auszahlung eines Steuererstattungsanspruchs bei Ehegatten gibt es keine klare Regelung im Gesetz, sondern es wurde lediglich auf bisher ergangene Rechtsprechung zurückgegriffen. Zu diesem Thema gibt es seit 2012 nunmehr von Seiten des Finanzministeriums NRW einen Erlass, in dem die Regelungen für die Erstattung zu viel gezahlter Einkommensteuer an zusammenveranlagte Eheleute erläutert werden.

Nach § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG besteht die – widerlegbare – gesetzliche Vermutung, dass bei einer intakten Ehe die Erstattung an einen Ehegatten von dem anderen gebilligt wird. Aus der vorgenannten Vorschrift ergibt sich jedoch hinsichtlich des Erstattungsanspruchs keine Gesamtgläubigerschaft der zusammen veranlagten Ehegatten.

Diese Regelung dient der Verwaltungsvereinfachung und setzt sich aus Gründen der Arbeitserleichterung des Finanzamts über die materielle Rechtslage bezüglich der Erstattungsberechtigung hinweg. So soll vermieden werden, dass das Finanzamt Nachforschungen zur Erstattungsberechtigung zusammen veranlagter Ehegatten anstellen muss. Es wird unterstellt, dass Eheleute, die die Zusammenveranlagung beantragen und sich durch ihre beiderseitigen Unterschriften auf der Steuererklärung gegenseitig bevollmächtigen können, nicht nur den Steuerbescheid, sondern auch einen etwaigen Erstattungsbetrag in Empfang nehmen können (Einziehungsvollmacht). Dennoch ist das Finanzamt angehalten, die ihm erkennbaren Interessen des bzw. der jeweiligen Erstattungsberechtigten in seine Entscheidung einzubeziehen. Es darf folglich nicht mehr an einen

Ehegatten auszahlen, wenn es erkennt oder erkennen musste, dass der andere Ehegatte damit aus beachtlichen Gründen nicht einverstanden ist.

Das ist z.B. dann der Fall, wenn die Eheleute inzwischen geschieden sind oder getrennt leben oder wenn dem Finanzamt aus sonstigen Umständen bekannt ist, dass ein Ehegatte die Erstattung an den anderen nicht billigt.

Wem steht eine Erstattung zu?

Der Erstattungsbetrag steht demjenigen Ehegatten zu, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist. Wurden Steuervorauszahlungen von einem gemeinsamen Konto geleistet, steht eine Erstattung beiden Ehegatten zu. Unerheblich ist dagegen, welcher Ehegatte den Steuerermäßigungstatbestand verwirklicht hat, der im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu der Steuererstattung geführt hat.

Besteht zwischen dem Finanzamt und einem oder beiden Ehegatten Streit über den Erstattungsanspruch, so ist darüber durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden. Gegenstand der Abrechnungsbescheide kann sowohl die Frage der Erstattungsberechtigung der Ehegatten selbst als auch die Höhe des auf jeden Ehegatten entfallenden Anteils am Erstattungsbetrag sein.

Der Abrechnungsbescheid ist von der Festsetzungsstelle zu fertigen. Diese hat bereits die Erstattungsberechtigung im Rahmen der Kassenanweisung (Auszahlungsanordnung) geprüft und kann auf vorhandene Unterlagen zurückgreifen.

Angaben zur Tilgungsbestimmung erforderlich

Hat der zahlende Ehegatte im Zeitpunkt einer Steuervorauszahlung kenntlich gemacht, dass er nur seine eigene Steuerschuld tilgen will, ist er im Falle der Erstattung dieses Betrags allein erstattungsberechtigt (Tilgungsbestimmung). Diese muss nicht explizit als Tilgungsbestimmung tituliert sein, sondern kann sich aus den Umständen des Einzelfalls ergeben. Ein Indiz ist z.B. die Angabe



des eigenen Namens im Feld „Verrechnungszweck“ einer Überweisung. Nachträglich geltend gemachte Tilgungsbestimmungen durch den zahlenden Ehegatten können nicht berücksichtigt werden. Bei Zahlungen im Rahmen eines Lastschrifteinzuges ist das Finanzamt schriftlich gesondert über die Tilgungsbestimmung zu informieren.

Liegen keine Anhaltspunkte oder ausdrücklichen Absichtserklärungen für eine Tilgungsbestimmung vor, kann das Finanzamt als Zahlungsempfänger – solange die Ehe besteht und die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben – aufgrund der zwischen den Ehegatten bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft davon ausgehen, dass derjenige Ehegatte, der auf die gemeinsame Steuerschuld zahlt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammenveranlagten Ehegatten begleichen will. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn über das Vermögen des anderen Ehegatten ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Ob die Ehegatten sich später trennen oder einer der Ehegatten nachträglich die getrennte Veranlagung (ab 2013 Einzelveranlagung) beantragt, ist für die Beurteilung der Tilgungsabsicht nicht maßgeblich, denn es kommt nur darauf an, wie sich die Umstände dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Zahlung darstellen.

Haben sich die Ehegatten vor der Zahlung getrennt, war dies dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Zahlung aber noch nicht bekannt, kann das Finanzamt weiterhin davon ausgehen, dass der Ehegatte, der ohne individuelle Tilgungsbestimmung auf die gemeinsame Steuerschuld (Vorauszahlungsschuld) gezahlt hat, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen Ehegatten begleichen wollte.

Steuergestaltung bei Unternehmen in der Insolvenz

Leistet der Nicht-Unternehmer-Ehegatte in seinem Namen Steuervorauszahlungen, kann das Geld im Falle der Insolvenz erhalten bleiben, da ein evt. Steuererstattungsanspruch dann ggfs. nicht in die Insolvenzmasse

fällt. Entscheidend ist, dass der Nicht-Unternehmer-Ehegatte über die finanziellen Möglichkeiten verfügt, die Steuervorauszahlungen leisten zu können.

Nachträgliche Zahlungsanweisung

Bitten die Ehegatten zu einem späteren Zeitpunkt, z.B. bei Abgabe der Steuererklärung, um Überweisung des Erstattungsbetrags an einen bestimmten Zahlungsempfänger, liegt lediglich eine Zahlungsanweisung vor, die den materiellrechtlichen Erstattungsanspruch unberührt lässt.

Handlungsempfehlung bzw. Folgen für die Praxis

In der „Ehekrise“ sollten Steuervorauszahlungen für Ehegatten vom leistenden Steuerpflichtigen immer auf eigene Rechnung gezahlt werden. Nur so lässt sich verhindern, dass die Vorauszahlungen für den „Noch-Ehegatten“ ungewollt mitgeleistet werden. Das Finanzamt ist nicht verpflichtet, bei der Auszahlung von Erstattungsguthaben die persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. So lässt sich vermeiden, dass ein Ehegatte, der die Vorauszahlung nicht aus eigenem Vermögen geleistet hat, an einer eventuellen Erstattung zur Hälfte beteiligt wird.



Claudia Rohaus

Dipl.-Betriebswirtin (FH),
Steuerberaterin

rohaus@wehberg.de



Mini- und Midijobs

Bestandsschutz und Übergangsregelungen sind ausgelaufen

Seit dem 1. Januar 2013 gilt eine Arbeitsentgeltsgrenze für sozialversicherungsfreie geringfügige Beschäftigungen von EUR 450,00 monatlich. Beschäftigungsverhältnisse, die zum damaligen Zeitpunkt die alte Grenze von EUR 400,00, aber nicht von EUR 450,00 überstiegen haben, wären somit eigentlich versicherungsfrei geworden. Für diese Fälle galt aber bisher eine Übergangsregelung, die nun ausgelaufen ist. Diese Beschäftigten waren nur noch bis zum 31. Dezember 2014 versicherungspflichtig.

Betroffen sind hiervon z. B. Arbeitsverhältnisse zwischen Ehepartnern bzw. Angehörigen, in denen unter anderem Krankenversicherungspflicht gewünscht ist. Um dies auch weiterhin zu gewährleisten, muss das Arbeitsentgelt ab dem 1. Januar 2015 die (neue) Grenze von EUR 450,00 übersteigen, weil sonst eine grundsätzliche Befreiung in der Sozialversicherung – und damit ggf. der Verlust des Versicherungsschutzes – eintritt.

Rechtslage ab dem 01.01.2015

■ Beträgt das Entgelt ab dem 01.01.2015 zwischen EUR 400,01 und EUR 450,00, liegt jetzt ein Minijob vor. Es ist ggf. eine Ummeldung zur Minijobzentrale erforderlich und die Pauschalbeiträge sind abzuführen. Dazu sind eine Abmeldung der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung bei der Krankenkasse zum 31.12.2014 und eine Anmeldung eines Minijobs bei der Minijobzentrale zum 01.01.2015 vorzunehmen. Der Beschäftigte sollte zudem auf seine Möglichkeit hingewiesen werden, einen Befreiungsantrag von der Rentenversicherungspflicht zu stellen.

Wenn in dieser Konstellationen auch ab dem 01.01.2015 ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis vorliegen soll, muss das Arbeitsentgelt auf regelmäßig mehr als EUR 450,00 angehoben werden.

Für Arbeitnehmer mit einem regelmäßigen Arbeitsentgelt in Höhe von EUR 800,01 bis EUR 850,00 besteht Sozialversicherungspflicht in allen Zweigen. Die Beitragsberechnung erfolgt aus dem tatsächlichen Arbeitsentgelt. Die Regelungen der Gleitzone wurden bis zum

31.12.2012 nicht angewandt, da das Arbeitsentgelt bis zu diesem Zeitpunkt die (damals) maßgebende Gleitzonegrenze von EUR 800,00 überschritt. Bei einer durchgehend ausgeübten Beschäftigung gilt dies auch über den 31.12.2014 hinaus. Arbeitnehmer konnten nur bis zum 31.12.2014 die Anwendung der Gleitzoneformel gegenüber ihrem Arbeitgeber erklären. Spätere Erklärungen sind unbeachtlich.

Der Wegfall der Bestandsschutz- bzw. Übergangsregelungen hat auch Auswirkungen bei Mehrfachbeschäftigten. Zwei Minijobs sind unmittelbar miteinander zusammenzurechnen. Übersteigt das Gesamtentgelt EUR 450,00 nicht, liegt ab dem 01.01.2015 kein sozialversicherungspflichtiger Hauptjob mehr vor, sondern nunmehr zwei Minijobs die grds. beide der Rentenversicherungspflicht unterliegen. Übersteigt das Gesamtentgelt EUR 450,00 müssen beide Arbeitgeber zur Sozialversicherungspflicht ummelden und abrechnen (anteilig in der Gleitzone).

Folgen für die Praxis:

■ Die Minijobreform zum 01.01.2013 brachte einiges an Übergangsrecht mit sich. Dieses Übergangsrecht ist nun zum 31.12.2014 ausgelaufen. Da das zum Teil gravierende sozialversicherungsrechtliche Folgen für Betroffene haben kann, sind solche Fälle dringend zu filtern und ggf. auch neu zu gestalten sowie vor allem in der Lohnbuchhaltung umzusetzen.



Dr. Sascha Schacht

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Arbeitsrecht,
Fachanwalt für Steuerrecht

schacht@wehberg.de



Forderungseinzug auf Sonderkonten im Insolvenzverfahren

Bei Verwendung falscher Bankverbindung besteht erneute Zahlungspflicht

Wird über das Vermögen eines Vertragspartners die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet oder das Insolvenzverfahren eröffnet, geht das Recht zum Forderungseinzug auf den bestellten Insolvenzverwalter über. Nur an diesen kann dann noch mit schuldbefreiender Wirkung gezahlt werden.

Der Insolvenzverwalter erhält die häufig unvollständigen Buchhaltungsunterlagen über offene Forderungen. Ausstehende Forderungen gegen Dritte machen oftmals einen großen Anteil an der realisierbaren Insolvenzmasse aus und sind von Bedeutung für den Insolvenzverwalter. Die Realisierung solcher Forderungen ermöglicht viele Insolvenzeröffnungen erst.

Mit Insolvenzeröffnung werden die Debitoren unter Fristsetzung von einer Woche direkt zur Zahlung ausstehender Forderungen auf das für das Insolvenzverfahren eingerichtete Sonderkonto aufgefordert. Die Begründung der Fristsetzung liegt darin, dass durch den Forderungseinzug seitens des Insolvenzverwalters ein kurzfristiger Geldzufluss bewirkt wird, der – insbesondere bei der Betriebsfortführung – dringend benötigt wird. Die Debitoren werden dabei darauf hingewiesen, dass Zahlungen mit schuldbefreiender Wirkung nur noch auf das Sonderkonto erfolgen können.

Folgen der Verwendung einer falschen Bankverbindung

Regelmäßig treten Fälle auf, in denen die Forderung kurze Zeit vor Erhalt der Zahlungsaufforderung noch an den insolventen Vertragspartner und nicht auf das Sonderkonto beglichen wurde. Zudem kommt es immer wieder vor, dass aus Unwissenheit oder aus Versehen noch an den insolventen Vertragspartner geleistet wird. Die Zahlung ist dann ohne schuldbefreiende Wirkung erfolgt und man wird durch den Insolvenzverwalter nochmals zur Zahlung aufgefordert. Die Forderung des Insolvenzverwalters ist dem Grunde nach berechtigt, wenn nicht auf das Sonderkonto geleistet wurde. Ignoriert man nun die erneute Zahlungsaufforderung, setzt man sich der

Gefahr aus, vom Insolvenzverwalter gerichtlich in Anspruch genommen zu werden.

Bei Zahlung an den insolventen Vertragspartner wird man nur dann von seiner erneuten Leistungspflicht an den Insolvenzverwalter befreit, wenn man von der Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung oder der Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Kenntnis hatte (§ 82 InsO). Dabei wird nur dann zugunsten des Debtors vermutet, dass er keine Kenntnis hatte, wenn seine Zahlung vor der öffentlichen Bekanntmachung über das Insolvenzverfahren erfolgt ist. Die Veröffentlichung hat unter www.insolvenzbekanntmachungen.de zu erfolgen.

Handlungsempfehlung

Sobald Informationen über einen Insolvenzantrag vorliegen, sollte noch genauer als ohnehin schon geprüft werden, an wen bzw. auf welches Konto Zahlung geleistet werden. Ggf. sollte vor Zahlung größerer Geldbeträge unter der o.g. Internetadresse geprüft werden, ob der Vertragspartner möglicherweise insolvent ist. Alle Informationen und insbesondere die Angaben zum Sonderkonto des Insolvenzverwalters müssen unverzüglich an die maßgeblichen Personen und das Rechnungswesen weitergegeben werden. Da die Zahlung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Vorfeld des Insolvenzverfahrens eines Vertragspartners leicht zur erneuten Zahlungspflicht führen kann, sollte in Zweifelsfällen rechtliche Hilfe in Anspruch genommen werden.



Julia Misoch

Dipl.-Kffr. (FH) LL.M

misoch@wehberg.de



Qualifizierte Arbeitszeugnisse

Kein genereller Anspruch auf gute Leistungsbeurteilung

Arbeitnehmer haben bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses Anspruch auf ein schriftliches Zeugnis. Das Zeugnis muss mindestens Angaben zu Art und Dauer der Tätigkeit (einfaches Zeugnis) enthalten. Der Arbeitnehmer kann verlangen, dass sich die Angaben darüber hinaus auf Leistung und Verhalten im Arbeitsverhältnis (qualifiziertes Zeugnis) erstrecken (§ 109 GewO). Der Gesetzgeber hat darüber hinaus klargestellt, dass das Zeugnis klar und verständlich formuliert sein muss. Es darf keine Merkmale oder Formulierungen enthalten, die den Zweck haben, eine andere als aus der äußeren Form oder aus dem Wortlaut ersichtliche Aussage über den Arbeitnehmer zu treffen.

Die Aussagekraft von Zeugnissen wirft in der Praxis immer häufiger Zweifelsfragen auf. Auf der einen Seite sind mittlerweile die Arbeitgeber deutlich in der Mehrheit, die zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten ein Gefälligkeitszeugnis ausstellen. Auf der anderen Seite gibt es immer noch unzählige verklausulierte Formulierungen, die (angeblich) eine versteckte (negative) Aussage über den Arbeitnehmer beinhalten sollen.

Aktuelles Urteil des Bundesarbeitsgerichts

Das BAG hat jetzt in einem aktuellen Urteil vom 18. November 2014 die rechtliche Position von Arbeitgebern, die bereit sind, auch über ein Zeugnis zu streiten, gestärkt. Das Gericht hat noch einmal ausdrücklich bestätigt, dass ein Zeugnis mit der Note »befriedigend« (»zur vollen Zufriedenheit«) einer mittleren durchschnittlichen Leistung entspricht. Beansprucht der Arbeitnehmer eine bessere Schlussbeurteilung, muss er entsprechende Leistungen vortragen und beweisen. Dies gilt auch dann, wenn in der einschlägigen Branche überwiegend gute oder sehr gute Endnoten vergeben werden.

In dem zu entscheidenden Fall konnte sich die Arbeitnehmerin auf Studien berufen, nach denen fast 90 % der untersuchten Zeugnisse die Schlussnoten »gut« (»stets zur vollen Zufriedenheit«) oder »sehr gut« (»stets zur volls-

ten Zufriedenheit«) aufweisen sollen. Gleichwohl sah das BAG darin keinen Grund zu einer anderen Verteilung der Darlegungs- und Beweislast. Nach der Rechtsprechung des BAG kommt es für die Verteilung der Darlegungs- und Beweislast nicht auf die in der Praxis am häufigsten vergebenen Noten an. Ansatzpunkt ist die Note »befriedigend« als mittlere Note der Zufriedenheitsskala. Begehrt der Arbeitnehmer eine Benotung im oberen Bereich der Skala, muss er darlegen, dass er den Anforderungen gut oder sehr gut gerecht geworden ist.

Das BAG hat sogar Zweifel zum Ausdruck gebracht, ob wirklich neun von zehn Arbeitnehmern gute oder sehr gute Leistungen erbringen und die Vermutung ausgesprochen, dass Gefälligkeitszeugnisse in die Untersuchungen eingegangen seien, die dem Wahrheitsgebot des Zeugnisrechts nicht entsprechen. Wer regelmäßig Zeugnisse von Bewerbern liest, wird die Zweifel des Gerichts sicher teilen.

Folgen für die Praxis:

Der Zeugnisanspruch richtet sich auf ein inhaltlich »wahres« Zeugnis. Das umfasst auch die Schlussnote. Ein Zeugnis muss auch nur im Rahmen der Wahrheit wohlwollend sein. Gleichwohl sollte man als Arbeitgeber bedenken, dass es bei einem Streit über Beurteilungen in einem Zeugnis meistens nur „ums Prinzip“ geht und selbst bei einem Obsiegen vor Gericht die Anwaltskosten zumindest in erster Instanz nicht erstattet werden.



Dr. Sascha Schacht

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Arbeitsrecht,
Fachanwalt für Steuerrecht

schacht@wehberg.de

Mindestlohn – Haftungsfalle für Auftraggeber



Auftraggeber bürgen für die Zahlung des Mindestlohns

Das Mindestlohngesetz (MiLoG) betrifft keineswegs nur den Niedriglohnsektor, sondern bringt auch einige Fallstricke bei der Auftragsvergabe mit sich, die für sämtliche Unternehmen von Interesse sind. Von besonderer Bedeutung ist insbesondere die über § 13 MiLoG i.V.m. § 14 AEntG normierte Haftung des Auftraggebers.

Danach haftet ein Unternehmen als Auftraggeber den Beschäftigten eines mit der Erbringung von Werk- oder Dienstleistungen beauftragten Nachunternehmers auf Zahlung des Mindestlohns wie ein Bürge, der auf die Einrede der Vorausklage verzichtet hat. Die Haftung erstreckt sich auch auf die Mindestlohnverpflichtung weiterer Subunternehmer oder zwischengeschalteter Leiharbeitsunternehmen. Der gesetzgeberischen Wertung zufolge, soll die Einhaltung des Mindestlohns auch durch den Auftraggeber sichergestellt werden, indem er zur Vermeidung eigener Haftung seinen Auftragnehmer sorgfältig aussucht.

Haftungsvoraussetzungen

In Bezug auf das Arbeitnehmer-Entsendegesetz wird seit Jahren kontrovers diskutiert, ob die Erbringung von Werk- und Dienstleistungen jeglicher Art betroffen ist, oder wie der ständigen Rechtsprechung des BAG zufolge, nur „Generalunternehmerkonstellationen“ erfasst sind. Letzteres beschreibt die im Baugewerbe übliche Praxis, dass sich ein sog. Generalunternehmer zur Errichtung eines Bauwerks verpflichtet und einen Teil der Ausführung auf Dritte überträgt. Die Gesetzgebungsmaterialien zum MiLoG legen eine Beschränkung des Auftraggeberbegriffs dahingehend jedoch nicht zwingend nahe. Auch waren Gegenstand der Entscheidungen des BAG nur Fälle aus dem Baugewerbe. Das MiLoG hingegen erweitert den Anwendungsbereich von § 14 AEntG auf sämtliche Branchen, sodass eine erhebliche Rechtsunsicherheit entstanden ist.

Haftungsumfang

Die Haftung des Auftragnehmers umfasst nur das Nettogehalt, also den Zahlungsbetrag an den Arbeitneh-

mer. Sie ist verschuldensunabhängig, sodass es auf eine Kenntnis von der Mindestlohnunterschreitung beim Nachunternehmer nicht ankommt. Die Stellung des Auftraggebers als selbstschuldnerischer Bürge bedeutet, dass er direkt in Anspruch genommen werden kann, ohne dass zuvor der eigentliche Arbeitgeber verklagt werden muss. Der Auftraggeber kann freilich den Auftragnehmer in Regress nehmen, trägt dabei aber das Risiko leer auszugehen.

Flankiert wird die zivilrechtliche Haftung von dem Ordnungswidrigkeitstatbestand des § 21 Abs. 2 MiLoG, der eine Geldbuße von bis zu EUR 500.000 für die Beauftragung eines Unternehmens vorsieht, dass keine Mindestlöhne zahlt oder seinerseits weitere Nachunternehmer beauftragt, die den Mindestlohn unterschreiten. Der Tatbestand ist jedoch nur bei Kenntnis oder fahrlässiger Unkenntnis des Auftraggebers erfüllt.

Handlungsempfehlung

Dem Haftungsrisiko lässt sich teilweise durch eine sorgfältige Auswahl der Auftragnehmer begegnen. Auffallend günstige Angebote sollten einer Plausibilitätskontrolle unterzogen werden. Eine Verpflichtung zur Entlohnung in Höhe des Mindestlohns mit entsprechenden Nachweispflichten kann ebenso vereinbart werden, wie ein Zustimmungserfordernis für die Beauftragung weiterer Subunternehmer. Eine Anpassung der AGB ist in jedem Fall zu empfehlen. Zur Sicherung der Realisierbarkeit etwaiger Regressansprüche kommen Sicherheitsleistungen und -einbehalte in Betracht.



Sebastian Scheuer

Rechtsreferendar

scheuer@wehberg.de



Unternehmensbewertung im Mittelstand

Besonderheiten der Kaufpreisermittlung bei Personengesellschaften

Im Rahmen einer Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften durch ein Kaufgeschäft (z.B. Kauf/Verkauf von KG-Anteilen) ist aus der Perspektive des Käufers u.a. eine Besonderheit zu beachten, die ihren Ursprung im Steuerrecht hat. Diese Besonderheit ist dem Transparenzprinzip geschuldet und findet in positiven oder negativen Ergänzungsbilanzen nach Kaufabwicklung ihren Niederschlag.

Unternehmensbewertung nach bzw. in Anlehnung an IDW S1

Ein potenzieller Käufer von KG-Anteilen ermittelt für sich als Entscheidungsgrundlage eine Kaufpreisobergrenze. Zu diesem Zweck wendet er üblicherweise ein bestimmtes Unternehmensbewertungsverfahren an. Sinnvoller Weise wird dann eine Unternehmensbewertung im Sinne des IDW S1 (oder zumindest daran angelehnt) durchgeführt.

Hierzu ist es erforderlich, eine integrierte Planungsrechnung (Planbilanzen, Planergebnisrechnungen, Finanzpläne) für einen Detailzeitraum von drei bis fünf Jahren und für den Zeitraum der ewigen Rente aufzustellen. In diese Planungsrechnungen fließen weitere Teilpläne ein. Neben z.B. der Umsatzplanung, der Planung des Material- oder Personaleinsatzes sind auch Ertragsteuern zu prognostizieren, da sie die künftigen Netto-Einzahlungsüberschüsse für den Investor reduzieren.

Transparenzprinzip: Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen

Bei Personengesellschaften fallen anders als bei Kapitalgesellschaften keine Körperschaftsteuern auf Gesellschaftsebene an. Auf Gesellschaftsebene sind lediglich Gewerbesteuern zu berücksichtigen. Dagegen werden die Gesellschafter einer einstöckigen Personengesellschaft unabhängig von einer Ausschüttung bzw. Thesaurierung einkommensteuerlich veranlagt. Vereinfacht

ausgedrückt bedeutet das, dass sich steuerlich relevante Sachverhalte, die sich in der Personengesellschaft abspielen, direkt auf die Besteuerung der Gesellschafter auswirken (Transparenzprinzip).

Im Allgemeinen ist es sehr unwahrscheinlich, dass ein tatsächlich gezahlter Kaufpreis mit dem Buchwert der übertragenen Anteile übereinstimmt. Im Regelfall wird ein vom Buchwert abweichender Kaufpreis vereinbart. Ein vom Buchwert abweichender Kaufpreis hat aber steuerliche Folgewirkungen für die Zukunft, da dann Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen sind.

Beispiel 1 – Kaufpreis größer Buchwert: Positive Ergänzungsbilanzen

Bei Unternehmenstransaktionen dürfte der gezahlte Kaufpreis meistens über dem Buchwert des Eigenkapitals liegen, da stille Reserven mit dem Kaufpreis abgegolten werden sollen. Für diesen über dem Buchwert des Eigenkapitals liegenden Mehrpreis wird eine Wertkorrektur der Wirtschaftsgüter mit Hilfe von positiven Ergänzungsbilanzen vorgenommen.

Beträgt der Buchwert einer Personengesellschaft z.B. EUR 4.000 und der Kaufpreis EUR 10.000 dann wird die Differenz von EUR 6.000 als Mehrkapital auf der Passivseite der Ergänzungsbilanzen gezeigt. Auf der Aktivseite wird der Differenzbetrag auf die Wirtschaftsgüter im Verhältnis ihrer Verkehrswerte verteilt. Diese Verteilung führt zu Mehrabschreibungen oder zu anderen steuerlich relevanten Wertänderungen in der Folgezeit.

Mit anderen Worten umfasst das steuerliche Mehrkapital von EUR 6.000 künftige Steuerersparnisse in Höhe von EUR 6.000 multipliziert einem kombinierten Steuersatz (Gewerbesteuer, Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer). Diese Steuerersparnis fließt dem Käufer der Anteile nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt zu, sondern erstreckt sich im Regelfall über mehrere Jahre.

KG-ANTEILE BESTEUERUNG IDW S1 BUCHWERT PERSONENGESELLSCHAFT TRANSPARENZ DETAILPLANUNGSPHASE PRINZIP PLANUNG VERKEHRSWERT KAUFPREIS EIGENKAPITAL OBERGRENZE

Beispiel 2 – Kaufpreis kleiner Buchwert: Negative Ergänzungsbilanzen

Für den in der Praxis eher selten auftretenden Fall, dass die stillen Lasten die stillen Reserven übersteigen, wird ein tatsächlich gezahlter Kaufpreis auch mal unter dem Buchwert des Eigenkapitals liegen. Auch dann sind steuerlich relevante Wertkorrekturen über Ergänzungsbilanzen vorzunehmen.

Wenn auch hier in einem Beispiel der Buchwert bei EUR 4.000 liegt, der tatsächlich geflossene Kaufpreis nun aber darunter liegt, also z.B. EUR 3.000 beträgt, muss nun die Differenz von EUR 1.000 in negativen Ergänzungsbilanzen erfasst werden. Die Aufteilung der EUR 1.000 erfolgt ebenfalls auf alle Wirtschaftsgüter – allerdings nun auf der Passivseite. Das sog. Minderkapital von EUR 1.000 wird auf der Aktivseite ausgewiesen.

In den Folgejahren wird das Minderkapital z.B. durch Minderabschreibungen aufgelöst. Dies führt zu Mehrsteuern – ebenfalls hinsichtlich der Gewerbesteuer, Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer.

Iterativer Prozess bei Bestimmung einer Kaufpreisobergrenze

In der Bewertungspraxis kristallisieren sich aufgrund der oben beschriebenen Steuereffekte mehrere Herausforderungen heraus. Zunächst sind die aufzudeckenden stillen Reserven bzw. stille Lasten auf die relevanten, d.h. identifizierbaren und quantifizierbaren aktiven und passiven Wirtschaftsgüter bzw. Firmenwert zu verteilen. Zum anderen sind die in den Ergänzungsbilanzen erfassten Wertkorrekturen über Abschreibungen oder Aufstockungen nach bestimmten Methoden wieder aufzulösen. Die Auflösung der Ergänzungsbilanzen führt zu steuerlichen

Effekten, die wiederum aber den Unternehmenswert der Personengesellschaft bestimmen, da die Steuereffekte die künftigen Netto-Einzahlungsüberschüsse beeinflussen. Diese Zirkelschlussproblematik muss über einen iterativen Prozess der Kaufpreisbestimmung gelöst werden.

Empfehlung für die Praxis

In der Detailplanungsphase von drei bis fünf Jahren lässt sich dies noch mitunter überschaubar gestalten. Sollte der Auflösungszeitraum allerdings über den Zeitraum der Detailplanungsphase hinausgehen, wird die Berücksichtigung der Steuerwirkungen aus den Ergänzungsbilanzen unmöglich. Hier ist es empfehlenswert, den Detailplanungszeitraum solange zu erweitern, bis die Ergänzungsbilanzen vollständig aufgelöst sind. Sollte auch eine Wertkorrektur über einen Firmenwert erfolgen, bleibt es nicht aus, einen Detailplanungszeitraum von 15 Jahren zu berücksichtigen, was den Umfang der Planungsrechnungen allerdings stark zunehmen lässt. Trotz der beschriebenen Herausforderungen sollten Käufer von Anteilen an Personengesellschaften die steuerlichen Auswirkungen von Ergänzungsbilanzen und damit ihre Kaufpreisrelevanz beachten.



Dirk Weischede

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

weischede@wehberg.de



Konsolidierungslösungen für Mittelstandskonzerne (Teil I)

Hohe Leistungsanforderung für ein komplexes Umfeld

Funktionen des Konzernabschlusses

Aufgabe des Konzernabschlusses ist die Zusammenfassung von mehreren Einzelabschlüssen zu einem Gesamtabschluss. Durch Konsolidierungsmaßnahmen werden die Verflechtungen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Konzernunternehmen bereinigt. Dabei ist der Konzernabschluss so darzustellen, als ob der Konzern ein einheitliches Unternehmen wäre. In einem weitverzweigten Konzernverbund mit zahlreichen Tochtergesellschaften zeigt der Einzelabschluss des Mutterunternehmens nur einen Ausschnitt aus dem Konzerngeschehen und ist daher nur begrenzt aussagekräftig. Erst der Konzernabschluss spiegelt die wirtschaftliche Lage eines Konzerns als Ganzes wieder. Die Informationsfunktion kann daher häufig nur über einen Konzernabschluss erfüllt werden, während die Zahlungsbemessungsfunktion (Ausschüttung an Anteilseigner, steuerliche Bemessungsgrundlagen, Tantiemen für das Management) in der Regel weiter bei den Einzelabschlüssen verbleibt. Die folgende Analyse orientiert sich am Prozessablauf zur Einführung einer Konsolidierungssoftware bzw. an dem Konzernabschlussprozess.

Gesetzliche Verpflichtungen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ergeben sich in Deutschland insbesondere aus dem Handelsgesetzbuch und/oder den IFRS (International Financial Reporting Standards). Außer den legalen Anforderungen an das externe Rechnungswesen sind die Interessen verschiedener Stakeholder zu berücksichtigen. Neben den Gesellschaftern des Mutterunternehmens sind insbesondere auch die Gläubiger der Konzernunternehmen sowie aufgrund der Offenlegungspflichten die interessierte Öffentlichkeit (z.B. Kunden und Lieferanten) zu berücksichtigen.

Harmonisierung der internen und externen Rechnungslegung

In den letzten Jahren ist eine verstärkte Konvergenz der externen und der internen Rechnungslegung zu verzeichnen. Zur Komplexitätsreduktion sind vielfach Harmonisierungsprojekte gestartet worden. Hierbei sind

eine einheitliche Begriffsgrundlage, ein einheitlicher Detaillierungsgrad und ein einheitliches Verständnis von Dateninhalten notwendig. Dann ist es möglich, die Konsolidierungssoftware nicht nur für die externe Berichterstattung zu nutzen sondern auch im internen Rechnungswesen, dem Controlling. Hier kann insbesondere das Beteiligungscontrolling die vom Management benötigten Informationen und Steuerungsinstrumente bereitstellen. Während das externe Rechnungswesen auf Ist-Zahlen basiert, werden für das interne Rechnungswesen weitere Zeitebenen wie Planzahlen, Budgets, Forecasts und Vergleiche zwischen diesen Werten gefordert.

IT Unterstützung für die Konsolidierung

Die Basis jeder Konsolidierungssoftware ist die Datenhaltung in Form einer Datenbanksoftware. Data Warehouse Architekturen haben sich als Basis für die Konsolidierung bewährt. Je stärker der Fokus bei der Auswahl des Softwareprodukts auf das interne Rechnungswesen gelegt wird, umso eher kommen OLAP (Online Analytical Processing) Datenbanken anstatt von rein relationalen Datenbanken in Frage. Ziel von OLAP Systemen ist die multidimensionale Betrachtung von Daten für entscheidungsunterstützende Analyseergebnisse. Neben reinen OLAP Systemen sind auch hybride Formen bzw. ist auch die Weitergabe der Daten von relationalen Datenbanken an OLAP-Datenbanken anzutreffen. Mit OLAP Datenbanken können die Ad-hoc-Fragstellungen des Controllings transparent und einfach in Würfelform beantwortet werden. Dies ist häufig die Basis für weitere BI- (Business Intelligence) oder MIS- (Management Information System) Anwendungen. Die wichtigsten Unternehmenskennzahlen, die so genannten Key Performance Indicators, werden dann in einer Übersicht (Dashboard) dargestellt.

Organisationsmittel

Am Beginn eines Einführungsprojektes einer Konsolidierungssoftware steht die Erstellung von Organisationsmitteln. Um die gesetzlich geforderte einheitliche Bilanzierung und Bewertung im Konzern zu gewährleisten, ist ein Konsolidierungshandbuch erforderlich, in dem



die anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsregeln beschrieben werden. Dabei können die Bilanzierungs- und Bewertungsregeln unabhängig von denen des Einzelabschlusses der Muttergesellschaft gewählt werden. Es ist ein Konzernkontenrahmen zu entwickeln, mit dem alle Fragestellungen des externen und internen Rechnungswesens abgebildet werden können. Dieser Konzernkontenrahmen kann entweder direkt bei den Einzelgesellschaften in deren Buchhaltung genutzt werden oder es ist eine Überleitung von den lokalen Kontenrahmen auf den Konzernkontenrahmen notwendig (so genanntes Mapping). Insbesondere wenn einheitliche Rechnungswesen-Systeme genutzt werden, kann das Konsolidierungshandbuch noch durch eine Kontierungsrichtlinie ergänzt werden.

Die nach lokalen Vorschriften gebuchten Werte der einzelnen Gesellschaften müssen an die konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung angepasst werden. Die Anpassung an die so genannte HB II kann entweder direkt bei den einzelnen Gesellschaften in deren Buchhaltung bei einer Wertebereichs- (Ledger-) oder Kontenlösung bzw. in einer Überleitung erfolgen oder nach dem Datenimport in der Konsolidierungssoftware. Die Verantwortung für die Anpassung an die HB II liegt bei den einzelnen Gesellschaften.

Datenerfassung

Der Datentransfer aus den lokalen Buchhaltungssystemen in die Konsolidierungssoftware ist umso wichtiger, je ausgefeilter der Konzernkontenrahmen ist, je häufiger der Datentransfer erfolgen soll (jährlich, je Quartal, monatlich, täglich), je mehr unterschiedliche Zeitbezüge (Ist, Plan...) und je mehr Attribute wie z.B. Bewegungsarten, Fristigkeiten, Segmente oder Regionen vorhanden sind. Eine manuelle Dateneingabe ist nur noch bei jährlicher Erfassung von Istwerten anzutreffen. In der Regel werden die Daten aus den Vordaten über eine Schnittstelle importiert. Hierbei ist es erforderlich, dass die Datensätze alle erforderlichen Attribute enthalten. Eventuell muss in der Schnittstelle eine Anreicherung erfolgen.

Die Datenerfassung auf den einzelnen Bilanzkonten kann verspiegelt erfolgen. Dies bedeutet, dass nicht

bloß die Jahresendsalden erfasst, sondern die einzelnen Kontenbewegungen aufgezeichnet werden. Standardmäßig erfolgt diese Erfassungsart bei Konten, die für Anlage-, Rückstellungs- sowie Eigenkapitalspiegel genutzt werden. Dabei kann auch eine so genannte Vollverspiegelung gewählt werden, bei der jedes Bilanzkonto mit verschiedenen Bewegungsarten erfasst wird. Die Vollverspiegelung ermöglicht die automatisierte Erstellung einer Kapitalflussrechnung.

Die von den Tochterunternehmen angelieferten Daten können von der Konzernbuchhaltung noch angepasst werden. Dies ist erforderlich, wenn Sachverhalte aus Konzernsicht anders dargestellt werden als aus Einzelabschlusssicht (häufig HB III Anpassungen genannt). Weiterhin können Korrekturen durch die Konzernbuchhaltung erforderlich werden (so genannte parent adjustments).

Währungsumrechnung

Während bis zu diesem Punkt in der lokalen Währung gearbeitet wird, erfolgt als nächster Schritt die Währungsumrechnung. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass einerseits von einer zentralen Stelle die anzuwendenden Wechselkurse bereitgestellt werden und dass andererseits die jeweils erforderliche Umrechnungsmethode berücksichtigt wird. Die von den IFRS geforderte Methode der funktionalen Währung umfasst je nach Gegebenheiten die nach § 308a HGB geforderte modifizierte Stichtagsmethode sowie die Zeitbezugsmethode.

(Der Beitrag wird in der folgenden Ausgabe fortgeführt.)



Claas Börstinghaus

Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

boerstinghaus@wehberg.de

In eigener Sache

Seit Januar 2014 verstärkt Herr Sebastian Scheuer als Rechtsreferendar die Dr. Wehberg und Partner GbR im Bereich der Rechtsberatung. Herr Scheuer hat im Anschluss an seine Ausbildung zum Bankkaufmann ein Studium der Rechtswissenschaften mit den Schwerpunkten Bankrecht, Kapitalmarktrecht und Gesellschaftsrecht an der Westfälischen-Wilhelms-Universität in Münster absolviert.

Neben der klassischen Gestaltungsberatung übernimmt Herr Scheuer vor allem auch forensische Tätigkeiten.



Sebastian Scheuer

Seit August 2014 verstärkt Frau Dipl.-Kffr. (FH) Julia Misoch LL.M. die Dr. Wehberg & Partner GbR im Bereich der Insolvenzverwaltung. Frau Misoch schloss 2010 das Studium Betriebswirtschaft an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management in Essen und 2013 das Studium Wirtschaftsrecht zum „Master of Laws“ an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management in Düsseldorf ab. Anschließend war sie als Assistentin für Unternehmensinsolvenzen bei einer mittelständischen Kanzlei für Insolvenzverwaltung tätig.



Julia Misoch

Allgemeine Steuerzahlungstermine im I. Quartal 2015

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Montag, 12.01.2015	Umsatzsteuer	15.01.2015
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	15.01.2015
Dienstag, 10.02.2015	Umsatzsteuer	13.02.2015
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	13.02.2015
Montag, 16.02.2015	Gewerbsteuer	19.02.2015
	Grundsteuer (Vorauszahlung)	19.02.2015
Dienstag, 10.03.2015	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung)	13.03.2015
	Umsatzsteuer	13.03.2015
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	13.03.2015

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 als Download verfügbar sowie auch per E-Mail regelmäßig zu beziehen. Eine kurze Nachricht an redaktion@wehberg.de genügt.

Direktlink zur Online-PDF-Ausgabe >>>

