

III, 2016

Mandanteninformation

Das Kind ist (noch nicht) da...!

Steuern

Internationale Mitarbeiterentsendung

Berichtigungspflicht von
Steuererklärungen nach § 153 AO

Die Modernisierung
des Besteuerungsverfahrens

Streitpunkt Kassenbuch

(Kein) Vorsteuerabzug bei
Postfachadresse?

Vorsicht vor voreiliger
Kapitalerhöhung bei der GmbH

Recht

Von der Jungfräulichkeit
des Vertriebsmanagers

Aktuelles zur Treuepflicht
der Gesellschafter

Formale Aspekte
der Kündigungserklärung

BilRUG: Erhöhte Transparenz
bei der Verwendung
des Jahresergebnisses

Wirtschaftsprüfung

Country-by-Country-Reporting

DR. WEHBERG UND PARTNER GBR
Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater





Liebe Leserinnen, liebe Leser,

kurz vor Ablauf der vom BVerfG gesetzten Frist 30.06.2016 schien es ganz schnell zu gehen: Der Bundesminister der Finanzen, der Vorsitzende der SPD und der Bayerische Ministerpräsident und Vorsitzende der CSU einigten sich nach zähem Ringen am 20.06.2016 doch noch auf die Eckpunkte einer Erbschaftsteuer-Reform, der der Bundestag bereits am 24.06.2016 zustimmte. Danach kann Erben von Betriebsvermögen auch in Zukunft innerhalb von 7 Jahren die Steuer vollständig erlassen werden, wenn das Unternehmen und Arbeitsplätze erhalten werden. Allerdings sind dafür künftig höhere Anforderungen vorgesehen. So ist eine individuelle Prüfung vorgesehen, ob Erben größerer Betriebsvermögen ab einer Erbschaft von 26 Mio. EUR nicht zumindest einen Teil der Steuer aus dem Privatvermögen finanzieren können. Alternativ ist ein Verschonungsabschlagmodell vorgesehen. Ab einem Erbe von 90 Mio. Euro erfolgt keine Verschonung, während für Familienunternehmen Steuererleichterungen vorgesehen sind.

Schien dem Inkrafttreten des Gesetzes zum 01.07.2016 nichts mehr im Wege zu stehen, muss die Erbschaftsteuer-Reform nun im Vermittlungsausschuss, den der Bundesrat am 08.07.2016 angerufen hat, nachverhandelt werden. Dabei fordern die Bundesländer in ihrem Anrufungsbeschluss eine grundlegende Überarbeitung der neuen Regelungen. Es zeichnet sich bereits jetzt ab, dass das Ringen um eine verfassungskonforme Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer längst nicht beendet ist und das Ende der sehr langwierigen Diskussion noch nicht erreicht ist. Dabei steht bereits heute fest, dass auch bei einer Einigung beider Häuser in der zweiten Jahreshälfte auch zukünftig Prozesse und Streitigkeiten vorprogrammiert sind, bis das BVerfG ein weiteres Mal über die Verfassungskonformität zu urteilen hat. Dass das BVerfG sich das Trauerspiel nicht tatenlos anschauen möchte, hat es jüngst deutlich gemacht: Der Vizepräsident des BVerfG teilte der Bundesregierung, dem Bundestag und dem Bundesrat am 14.07.2016 mit, dass sich der Erste Senat Ende September mit der Erbschaftsteuer befassen wird. Denkbar ist, dass das BVerfG dann eine Übergangsregelung verordnet, mit der Folge, dass die begünstigenden Regelungen des alten Rechts keine Gültigkeit mehr haben. Denkbar wäre aber auch, dass das BVerfG das alte Recht insgesamt für nicht mehr anwendbar erklärt. Fest steht allerdings bereits heute, dass das Gesetzgebungsverfahren den nächsten unrühmlichen Höhepunkt erreicht hat.

Neben diesem, enthält die vorliegende Ausgabe viele weitere aktuelle Themen. Wir wünschen Ihnen eine interessante und anregende Lektüre.

Dr. Ahmet Yilmaz

Steuern

03 – 14

Das Kind ist (noch nicht) da...!

Internationale Mitarbeiterentsendung

Berichtigungspflicht von Steuer-
erklärungen nach § 153 AO

Die Modernisierung
des Besteuerungsverfahrens

Streitpunkt Kassenbuch

(Kein) Vorsteuerabzug bei
Postfachadresse?

Recht

15 – 19

Vorsicht vor voreiliger Kapitalerhöhung
bei der GmbH

Von der Jungfräulichkeit
des Vertriebsmanagers

Aktuelles zur Treuepflicht
der Gesellschafter

Formale Aspekte
der Kündigungserklärung

Wirtschaftsprüfung

20 – 23

BilRUG: Erhöhte Transparenz bei
der Verwendung
des Jahresergebnisses

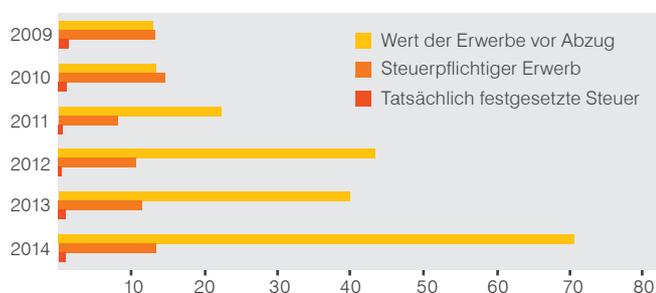
Country-by-Country-Reporting



Das Kind ist (noch nicht) da...!

Das geplante neue Erbschaftsteuerrecht vor der Entscheidung des Bundesrats

Am 17.12.2014 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die Regelungen zur Verschonung von Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b i.V. mit § 19 Abs. 1 ErbStG in Teilen verfassungswidrig sind, weil sie zu teils unverhältnismäßigen Verschonungen führen. Gleichzeitig wurde die Zulässigkeit der Anwendung des bisherigen Erbschaftsteuergesetzes bis zum 30.06.2016 zugelassen und dem Gesetzgeber aufgetragen, bis zu diesem Zeitpunkt ein neues verfassungsgemäßes Erbschaftsteuergesetz zu verabschieden. Im Februar 2015 erfolgten bereits erste Eckwerte des Bundesfinanzministeriums (nur sog. „minimalinvasive“ Änderungen) gefolgt vom ersten Referentenentwurf vom 02.06.2015. Am 08.07.2015 wurde der Gesetzentwurf beschlossen (sog. Regierungsentwurf vom 07.09.2015) und anschließend im Bundestag und im Bundesrat diskutiert. Daraufhin rollte die Lobbymaschine mit dem stetigen roten Faden des drohenden Untergangs der Familienbetriebe. Längst hatten sich schon die Familienbetriebe vor der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts auf die äußerst günstige Konstellation der Schenkung von Anteilen von Familienbetrieben eingestellt und Schenkungen vorgezogen. Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes (Destatis) vom 16.09.2015 entwickelten sich Schenkungsfälle in den letzten Jahren wie folgt:



Am 20.06.2016 einigte sich die große Koalition auf eine Fassung, die dann am 24.06.2016 im Bundestag verabschiedet wurde. Allerdings muss der Bundesrat noch zustimmen, und diese Zustimmung ist derzeit fraglich.

Es ist sehr bedauerlich, dass die Politik nicht die Kraft gefunden hat, ein wirklich neues verfassungsfestes Erbschaftsteuerrecht zu entwickeln, in dem etwa unter Verzicht auf zahlreiche Steuerbefreiungen bei breiter Bemessungsgrundlage und einem niedrigen Steuersatz großzügige Stundungsregeln für Betriebe gewährt werden. Man kann es drehen wie man will: Die derzeitige Erbschaftsteuer entspricht nicht dem Gerechtigkeitsgefühl der meisten Bürger. Inwieweit dieses Erbschaftsteuerrecht zu einem Rohrkrepierer werden kann, merkt man an dem Aufflammen der Diskussion um Wiedereinführung der Vermögensteuer.

Jede Substanzsteuer ist äußerst kritisch zu sehen. Objektiv wäre es noch besser gewesen, das derzeit so komplizierte Erbschaftsteuerrecht ganz abzuschaffen, um etwa über Erhöhung der Einkommensteuersätze eine Gegenfinanzierung zu erreichen. Den Mut hat aber keiner gehabt.

Wie sieht nun das geplante neue Erbschaftsteuerrecht aus, auf das sich die Regierungskoalition und der Bundestag geeinigt haben?

Das Bundesverfassungsgericht hat es für unverhältnismäßig gehalten, dass eine Verschonung auch eintritt, obwohl das betriebliche Vermögen bis zu 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. Deshalb wurde die Grenze von 50 Prozent gestrichen. Die Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen wird wie im geltenden Recht über einen Verwaltungsvermögenskatalog vorgenommen.

Nunmehr wird der nach anteiligem Abzug von Schulden und pauschalem Abzug von unschädlichem Verwaltungsvermögen verbleibende Nettowert des Verwaltungsvermögens (Nettoverwaltungsvermögen) besteuert. Bei der Zuordnung von Schulden werden allerdings Missbrauchsgestaltungen z. B. über kurzfristige Einlagen jungen Verwaltungsvermögens und nicht betrieblich bedingte Schuldenaufnahmen eingedämmt.

Fortsetzung auf der nächsten Seite



Das Kind ist (noch nicht) da...!

Das geplante neue Erbschaftsteuerrecht vor der Entscheidung des Bundesrats

Weiter werden Vermögensgegenstände, die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen, aus dem Verwaltungsvermögenskatalog vorab ausgenommen. Das begünstigte Vermögen wird weiter in mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen über eine konsolidierte Verbundbetrachtung ermittelt. Damit sind die vom Bundesverfassungsgericht gerügten Gestaltungen durch sog. Kaskadeneffekte zukünftig ausgeschlossen. Wirtschaftlich nicht belastende Schulden werden von der Konsolidierung und der Verrechnung mit Verwaltungsvermögen ausgenommen. Das Verwaltungsvermögen ist grundsätzlich nicht begünstigt (Ausnahme Investitionsklausel s.u.). Es wird aber bis zu 10 Prozent wie steuerrechtlich begünstigtes Betriebsvermögen behandelt. Geld und geldwerte Forderungen (Finanzmittel) können zu 15 Prozent zum steuerrechtlich begünstigten Vermögen gerechnet werden, um die notwendige Liquidität des Unternehmens zu sichern.

Neu ist die Investitionsklausel: Das Verwaltungsvermögen kann steuerfrei bleiben, wenn es innerhalb von zwei Jahren in den Betrieb investiert wird. Das gilt allerdings nur für Erbschaften und wenn die Investition bereits vor dem Tod des Anteilinhabers festgelegt worden ist.

Die Arbeitnehmerzahl, bei der Betriebe von der Einhaltung der Lohnsummenregelung ausgenommen sind, wird auf fünf Arbeitnehmer abgesenkt, um die Ausnahme von der Lohnsummenregelung auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen zu beschränken.

Unterhalb der Schwelle von EUR 26,0 Mio. verbleibt es bei der bisherigen Steuerbefreiung. Dabei sind die Lohnsummenregelung und die Behaltensfristen einzuhalten.

Für Familiengesellschaften gibt es unter den folgenden Voraussetzungen einen Bewertungsabschlag von bis zu 30 Prozent:

1. Die Entnahme oder Ausschüttung des steuerrechtlichen Gewinns muss beschränkt sein, und
2. die Verfügungen über die Beteiligung müssen sich beschränken auf Mitgesellschafter, auf Angehörige oder auf eine Familienstiftung, und
3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft muss eine Abfindung vorgesehen sein, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Dieses muss auch so praktiziert werden.

Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30 Prozent nicht übersteigen. Die obigen Voraussetzungen müssen zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen. Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen nicht über einen Zeitraum von 20 (!) Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer eingehalten werden.

Bei dem Erwerb von großem begünstigtem Vermögen über EUR 26 Mio. (Prüfchwelle) (geschätzt etwa 1 Prozent des zu übertragenden Betriebsvermögens) wird eine Verschonungsbedarfsprüfung eingeführt:

Dabei gibt es auf Antrag zwei Lösungen:

1. Lösung:

Hat der Erwerber genügend übrige Mittel („verfügbares Vermögen“) zur Verfügung, um die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuerlast zu tragen, scheidet eine Verschonung aus.



Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 Prozent der Summe der gemeinen Werte des

1. mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen gehört, und
2. dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen gehört.

Hat der Erwerber nicht genügend Mittel im vorstehenden Sinne, wird die Steuer erlassen.

2. Lösung:

Der Steuerpflichtige kann wahlweise unwiderrüflich einen Antrag auf Gewährung eines Verschonungsabschlags stellen. In einem Korridor von 26 Millionen bis 90 Millionen Euro begünstigten Vermögens schmilzt der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt je 0,750 Millionen Euro, die der Erwerb des begünstigten Vermögens über der Grenze von 26 Millionen Euro liegt. Keine Verschonung wird gewährt ab einem Erwerb von 90 Mio. Euro (bei der Optionsverschonung mit 7 Jahren Haltefrist und einer Lohnsumme von mindestens 700 Prozent) bzw. von EUR 89,75 Mio. (bei der Regelverschonung mit 5 Jahren Haltefrist und einer Lohnsumme von mindestens 400 Prozent).

Besonders wichtig ist die Bewertungsänderung:

Bisher wurde der Wert eines Unternehmens bei angenommenen Zinssätzen mit ca. dem 18-fachen Gewinn gerechnet. Durch Veränderungen des Zinskorridors für einen Zuschlag auf den Grundzinssatz von 4,5 Prozent von mindestens 3,5 Prozent und höchstens 5,5 Prozent mindert sich der Unternehmenswert auf das 10-fache bis 12,5-fache des Jahresgewinns. Dieses ist die gesetzliche Anpassung an die Niedrigzinsphase.

Die Zahlung der Erbschaftsteuer darf die Existenz des Unternehmens nicht gefährden, auch wenn dem Steuerpflichtigen bei der Bedarfsprüfung kein Steuererlass gewährt wird. Daher wird ein Rechtsanspruch auf eine

voraussetzungslose Stundung bis zu zehn Jahren eingeführt. Dieses gilt allerdings nur bei Erwerben von Todes wegen. Die Stundung erfolgt zinslos und erstreckt sich auf die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen unabhängig von dessen Wert entfällt. Voraussetzung ist die Einhaltung der Lohnsummenregelung und der Behaltensfrist.

Jetzt muss allerdings noch der Bundesrat zustimmen. Aus den Ländern kommt allerdings Widerstand. Die schwarzrote Koalition ist in der Länderkammer auch auf Stimmen der Grünen angewiesen. Der Bundesrat soll am 8. Juli über die vom Bundesverfassungsgericht bis Ende Juni angemahnte Reform abstimmen. Insbesondere stellt sich die Frage, ob nach Auffassung des Bundesrats der jetzige Vorschlag verfassungsgemäß ist. Die Karlsruher Richter hatten das alte Gesetz 2014 gekippt, weil es Firmenerben zu stark bevorzugt. In der Regel zahlen diese derzeit gar keine Erbschaftsteuer, wenn sie weniger als 20 Mitarbeiter haben oder die Zahl der Beschäftigten konstant bleibt. Das neue Gesetz senkt die Schwelle auf fünf Mitarbeiter. Frage: Ist dieses ausreichend, oder werden wiederum zu viele Betriebe von der Erbschaftsteuer freigestellt? Auch die Schwellengrenze von EUR 26,0 Mio. wird als übermäßige Begünstigung angesehen.

Es erscheint alles andere als ausgeschlossen, dass es sich bei dem Erbschaftsteuermodell von Regierung und Bundestag nicht um eine Geburt handeln wird, sondern der Status des „nasciturus“ erhalten bleibt.



Dr. Bernd Wehberg

Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht

dr.wehberg@wehberg.de



Internationale Mitarbeiterentsendung

Steuerliche Aspekte (Teil 2)

Im Folgenden wird der Beitrag aus der Ausgabe II/2016 fortgeführt:

Zuordnung des Arbeitslohns auf die Auslandstätigkeit und Ermittlung des steuerfreien Arbeitseinkommens

Wird der Arbeitslohn für eine Auslandstätigkeit nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) im Vertragsstaat von der Besteuerung freigestellt, so sind die steuerbaren Einkünfte der Arbeitnehmer aufzuteilen in einen auf den Aufenthalt im Inland entfallenden steuerpflichtigen und einen auf den Aufenthalt im ausländischen Vertragsstaat entfallenden steuerbefreiten Teil. Dabei kommt es nicht auf den Zeitpunkt und den Ort des Zuflusses des Arbeitslohns an. Entscheidend ist, für welche Tätigkeit die Zahlung erfolgt. Der von der Besteuerung freigestellte Arbeitslohn unterliegt aber in aller Regel dem Progressionsvorbehalt.

Der laufende Arbeitslohn ist steuerfrei, soweit er der Auslandstätigkeit unmittelbar zugeordnet werden kann. Hierbei kann es sich z.B. um Reisekosten, Überstundenvergütungen, Auslandszulagen, projektbezogene Erfolgsprämien, Erstattung von Aufwendungen für eine Wohnung im ausländischen Tätigkeitsstaat oder Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit handeln.

Bezieht der Arbeitnehmer hingegen Arbeitslohn, der nicht unmittelbar zugeordnet werden kann, ist grundsätzlich für die Ermittlung der im Inland steuerfreien Einkünfte eine Aufteilung des Arbeitslohns im Verhältnis der vereinbarten Arbeitstage im Ausland zu den übrigen vereinbarten Arbeitstagen vorzunehmen. Als vereinbarte Arbeitstage gelten die Kalendertage pro Jahr abzüglich der Tage, an denen der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich nicht zu arbeiten verpflichtet ist, wie z.B. arbeitsfreie Wochenend- und Feiertage.

Den vereinbarten Arbeitstagen ist das vereinbarte Arbeitsentgelt gegenüberzustellen, wobei Zusatzvergütungen, wie z.B. Tantiemen, die die Arbeitnehmerstä-

tigkeit des gesamten Berechnungszeitraums betreffen, in dieses vereinbarte Arbeitsentgelt einzubeziehen sind. Schließlich ist das bereinigte Arbeitsentgelt ins Verhältnis zu den vertraglich vereinbarten Arbeitstagen zu setzen, sodass sich das Arbeitseinkommen pro vereinbarten Arbeitstag ergibt. Dieses Arbeitseinkommen ist mit der Zahl der vereinbarten Arbeitstage zu multiplizieren, an denen sich der Arbeitnehmer im ausländischen Staat aufhielt.

Besonderheiten des Auslandstätigkeitserlasses

Der Auslandstätigkeitserlass (ATE), früher als „Montageerlass“ bezeichnet, hat die Besonderheit, dass er in der Praxis dann nicht anwendbar ist, wenn zwischen den beteiligten Staaten ein DBA besteht. Mittlerweile gibt es allerdings im Verhältnis zu den meisten wichtigen Staaten, mit denen regelmäßig ein Mitarbeiteraustausch stattfindet, ein DBA. Ausnahmen bilden nach heutigem Stand Staaten wie beispielsweise Brasilien, Nigeria und Saudi Arabien, mit denen es derzeit keine DBA gibt.

Bedeutsam ist der ATE für bestimmte Branchen, deren Leistungen nach dem ATE privilegiert sind. Der ATE ist nämlich eine Billigkeitsregelung, da bestimmte Auslandstätigkeiten als förderungswürdig angesehen werden. Der ATE verfolgt die Zielsetzung der Förderung der deutschen Wirtschaft und der deutschen Entwicklungshilfe. Daher soll der Lohn für diese Tätigkeiten begünstigt werden, indem er von der eigentlich geltenden deutschen Steuerpflicht freigestellt wird.

Die Begünstigungen nach dem ATE

Nach dem ATE ist begünstigt u.a.:

1. die Planung, Errichtung, Inbetriebnahme, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung oder Wartung von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen großen Maschinen oder ähnlichen Anlagen sowie der Einbau, die Aufstellung oder Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter. Außerdem ist das Betreiben der Anlage bis zur Übergabe an den Auftraggeber (= Probebetrieb) begünstigt.



2. die Beratung (Consulting) ausländischer Auftraggeber oder Organisatoren im Hinblick auf Vorhaben der Nummer 1 oder
3. die deutsche öffentliche Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit.

Ist der ATE anwendbar, folgt hieraus die einkommensteuerliche Freistellung des Arbeitslohns, der auf die begünstigte Tätigkeit entfällt. Eine Besteuerung im Ausland muss, anders als bei der Anwendung der DBA, nicht nachgewiesen werden. Die Finanzverwaltung duldet, dass es dadurch zu „weißen Einkünften“ kommen kann. Allerdings unterliegen die Einkünfte dem Progressionsvorbehalt.

Abgrenzung zu einem Werkvertrag

Eine wesentliche Frage im Zusammenhang mit der Mitarbeiterentsendung ist die Abgrenzung zu einem Werkvertrag (§ 631 BGB) zwischen dem entsendenden und dem aufnehmenden Unternehmen. Benötigt das aufnehmende Unternehmen im Ausland z.B. technische Unterstützung beim Aufbau oder der Reparatur einer technischen Anlage, kann diese Unterstützung durch eine Entsendung von entsprechend qualifizierten Mitarbeitern des entsendenden Unternehmens geboten werden. Denkbar wäre aber auch die Unterstützung auf Grundlage einer werkvertraglichen Verpflichtung des entsendenden Unternehmens. Für die Abgrenzung ist entscheidend, in wessen Interesse und auf wessen Gefahr und Risiko der entsandte Mitarbeiter tätig wird und wem das Direktionsrecht für die Arbeitsleistung des Mitarbeiters im Ausland zusteht.

Bei einer Mitarbeiterentsendung wird der entsandte Arbeitnehmer im Interesse des aufnehmenden Unternehmens tätig, d. h. er erfüllt Aufgaben und Verpflichtungen des aufnehmenden Unternehmens. Das entsendende Unternehmen schuldet nur die Entsendung des Arbeitnehmers. Welche Arbeit der Arbeitnehmer zu leisten hat, in welcher Form und zu welcher Zeit, entscheidet das aufnehmende Unternehmen, d.h. ihm steht das Direktionsrecht zu.

Bei einem Werkvertrag wird der Arbeitnehmer demgegenüber im Interesse des entsendenden Unternehmens tätig, d. h. er erfüllt Verpflichtungen, die das entsendende Unternehmen in dem Werkvertrag übernommen hat (z. B.: Reparatur einer Anlage). Die Verantwortung für die Tätigkeit des Arbeitnehmers liegt bei dem entsendenden Unternehmen. Auch bestimmt das entsendende Unternehmen Umfang, Form und Zeit der zu leistenden Arbeiten.

Kein Abgrenzungsmerkmal ist es, dass das aufnehmende Unternehmen die Kosten des Arbeitnehmers wirtschaftlich trägt. Auch bei einem Werkvertrag werden diese Kosten dem aufnehmenden Unternehmen in der Vergütung für die Werkleistung als Kostenbestandteil in Rechnung gestellt. Die Finanzverwaltung sieht eine Tätigkeit des Arbeitnehmers bei dem aufnehmenden Unternehmen, die mehr als drei Monate dauert, als Indiz für eine Arbeitnehmer-Entsendung an.

Fazit

Mitarbeiterentsendungen werfen in der Praxis insbesondere vielfältige und teils komplexe arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtliche Fragestellungen auf. Unternehmen, die die Entsendung von Mitarbeitern beabsichtigen, sollten im Vorfeld Optimierungs- und Gestaltungsmöglichkeiten prüfen, wenn es beispielsweise um die Vereinbarung von Lohnbestandteilen geht, die im ausländischen Staat steuerfrei sind.



Dr. Ahmet Yilmaz

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater
yilmaz@wehberg.de



Berichtigungspflicht von Steuererklärungen nach § 153 AO

BMF veröffentlicht finalen Anwendungserlass

Ist bei der Abgabe einer Steuererklärung ein Fehler unterlaufen, stellt sich Steuerpflichtigen häufig die Frage, wie damit umzugehen ist. Insbesondere ist fraglich, ob eine „einfache Berichtigung“ der Erklärung nach § 153 AO ausreicht, oder ob eine Selbstanzeige abgegeben werden muss, an die für die Erlangung der Straffreiheit deutlich höhere Anforderungen geknüpft sind. Während die einfache Berichtigung einer Steuererklärung lediglich eine entsprechende Nachversteuerung – ggf. nebst Verzinsung – zur Folge hat, soll durch eine Selbstanzeige vor allem Straffreiheit erlangt werden. Wichtige Hinweise zu diesen Abgrenzungsfragen liefert nun das Bundesministerium der Finanzen (BMF), das am 23.05.2016 die finale Fassung seines Anwendungsschreibens zu § 153 AO veröffentlicht hat. Es erläutert hierin die Anzeige- und Berichtigungspflichten bei unrichtigen oder unvollständigen Angaben in einer Steuererklärung und nimmt insbesondere auch erstmalig zur Abgrenzung von einer Selbstanzeige Stellung. Das BMF betont nämlich, dass nicht bei jedem Fehler in einer Steuererklärung auch gleichzeitig eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Vielmehr hat die Finanzbehörde zunächst im Einzelfall zu prüfen, ob die unrichtigen Angaben auf Vorsatz oder Leichtfertigkeit des Steuerpflichtigen beruhen.

In welchen Fällen besteht eine Pflicht zur Berichtigung?

Erkennt ein Steuerpflichtiger nach Abgabe seiner Steuererklärung, aber vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass diese unrichtig oder unvollständig war und es dadurch bereits zur Verkürzung von Steuern gekommen ist oder zukünftig kommen kann, so hat er dies dem Finanzamt anzuzeigen und eine entsprechende Berichtigung der Steuererklärung vorzunehmen. Darüber hinaus muss auch gemeldet werden, wenn nachträglich die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung oder Steuerbefreiung wegfallen.

Die Anzeige an die zuständige Finanzbehörde muss stets „unverzüglich“ nach Erkennen des Fehlers erfolgen, während die notwendige Richtigstellung der Angaben

ggf. auch später nachgeholt werden kann. Dies gilt beispielsweise dann, wenn eine entsprechende Zeit für die Aufbereitung der Daten oder Aufklärung unternehmensinterner Prozesse bei länger zurückliegenden Zeiträumen benötigt wird. Wann eine Anzeige als „unverzüglich“ gilt, konkretisiert das BMF hingegen nicht. Hier ist jedoch davon auszugehen, dass eine Zeitspanne zwischen „Erkennen des Fehlers“ und „Anzeige“ von mehreren Wochen oder gar Monaten durch die Finanzverwaltung nicht mehr als unverzüglich gewertet wird.

Die Berichtigungspflicht setzt stets eine fehlerhafte Erklärung des Steuerpflichtigen voraus. Wenn dagegen das Finanzamt richtige Daten nicht korrekt übernimmt oder sich später die Rechtslage oder -auffassung ändert, so führt dies nicht zu einer Hinweispflicht. Ebenfalls kann auf eine Berichtigung verzichtet werden, wenn der Fehler im Rahmen einer Betriebsprüfung bereits festgestellt worden ist.

Wer die Pflicht zur unverzüglichen Anzeige und Korrektur von Steuererklärungen vorsätzlich nicht erfüllt, begeht hierdurch eine Steuerhinterziehung durch Unterlassung.

Wer ist zur Korrektur verpflichtet?

Zur Anzeige und Berichtigung verpflichtet ist in erster Linie der Steuerpflichtige selbst, aber auch sein Gesamtrechtsnachfolger (z.B. Erbe) oder ein gesetzlicher Vertreter, beispielsweise der Geschäftsführer einer GmbH. Dies gilt unabhängig davon, ob die Erklärung selbst oder durch einen Steuerberater erstellt worden ist, wobei das Handeln des Steuerberaters bekanntlich dem Steuerpflichtigen insoweit zugerechnet wird.



Abgrenzung zur Selbstanzeige

Sowohl bei einer Berichtigung nach § 153 AO als auch bei einer Selbstanzeige sind Steuererklärungen im Zeitpunkt der Abgabe unrichtig oder unvollständig gewesen. Der wesentliche Unterschied besteht allerdings darin, dass bei einer Berichtigung nach § 153 AO der Fehler erst im Nachhinein erkannt wird, während bei einer Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung von vorneherein leichtfertig oder gar mit Vorsatz eine unrichtige Steuererklärung abgegeben wird.

Für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung reicht dabei bereits „bedingter Vorsatz“ aus. Bedingter Vorsatz ist schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige eine durch sein Handeln ausgelöste Steuerverkürzung für möglich hält und das Ergebnis billigend in Kauf nimmt.

Für eine leichtfertige Steuerverkürzung ist eine besondere Form der Fahrlässigkeit erforderlich. Das heißt, es wird in großem Maße gegen Sorgfaltspflichten verstoßen, bei deren Beachtung eine Verkürzung der Steuer leicht hätte erkannt oder vermieden werden können. Wird in diesen Fällen der Fehler nachträglich erkannt, führt dies ebenfalls zu einer Berichtigungspflicht, die gleichzeitig bußgeldbefreiende Wirkung im Sinne des § 378 Abs. 3 AO hat. Die Verschärfungen, die es für die wirksame Selbstanzeige gab, sind nicht entsprechend für die leichtfertige Steuerverkürzung übernommen worden.

Das BMF weist in seinem Schreiben ausdrücklich darauf hin, dass ein vom Steuerpflichtigen eingerichtetes innerbetriebliches Kontrollsystem, das der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten dient, ein Indiz gegen das Vorliegen von Leichtfertigkeit oder Vorsatz sein kann. Wie dieses Kontrollsystem im Einzelnen ausgestaltet sein muss, um Leichtfertigkeit oder Vorsatz auszuschließen, bleibt allerdings offen. Unternehmen können sich diesbezüglich an den Grundelementen eines Tax Compliance Management Systems nach IDW PS 980 orientieren. In jedem Fall wird hier der Unternehmer im Vorteil sein, der im Zweifel die Implementierung von zuverlässigen Prozessen und Kontrollen sowie deren Dokumentation gegenüber der Finanzbehörde nachweisen kann.

Das BMF führt in seinem Schreiben weiter aus, dass nicht jeder Fehler als Straftat oder Ordnungswidrigkeit zu werten ist. Insbesondere kann hierauf nicht allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkungen oder aufgrund der Anzahl der zu korrigierenden Fehler geschlossen werden. Diese Klarstellung ist vor allem aus Sicht von Unternehmen zu begrüßen, da bei Vorliegen eines (systematischen) Fehlers im Massenverfahren schnell erhebliche Steuerbeträge im Raum stehen können.

Handlungsempfehlungen

Werden nachträglich Fehler in Steuererklärungen festgestellt, sollten Unternehmen kurzfristig den Handlungsbedarf prüfen. In der Regel empfiehlt es sich, etwaige Fehler möglichst umgehend und vollständig dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen und entsprechende Berichtigungen vorzunehmen. Erfolgt dies nicht zeitnah, kann hierdurch der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt werden.

Zudem sollten Unternehmen prüfen, ob durch ausreichende innerbetriebliche Maßnahmen die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben sichergestellt ist, um im Zweifel das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit gegenüber den Finanzbehörden widerlegen zu können. Hierzu sollte insbesondere auch eine schriftliche Dokumentation der eingerichteten Verfahren und Kontrollen vorhanden sein.



Stefanie Floren

Dipl.-Finanzwirtin (FH),
Steuerberaterin

floren@wehberg.de



Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Die Finanzverwaltung im elektronischen Zeitalter

Mit dem am 17.06.2016 vom Bundesrat verabschiedeten Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens („StModernG“) soll der technische Fortschritt in der Finanzverwaltung ankommen, was bereits jetzt als größte Reform der Abgabenordnung seit der Einführung 1977 gilt. Die Finanzverwaltung möchte digitalisierte Abläufe, die sowohl Unternehmen als auch deren Steuerberater längst verwenden, zunehmend nutzen. Mit dem StModernG soll nun der gesetzliche Rahmen für den Eintritt in die digitalisierte Steuerwelt geschaffen werden.

Stärkung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns

Ein Kernpunkt des Gesetzes betrifft die Technisierung des Verfahrens. So wird der Einsatz von sog. Risikomanagementsystemen gesetzlich verankert. Jedoch bleibt erfreulicherweise der Amtsermittlungsgrundsatz, der der Wahrheitsfindung dient, bestehen. Das Finanzamt wird berechtigt, Entscheidungen über Art und Umfang der Ermittlungen an Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen auszurichten. Die Prüfung von Steuerfällen erfolgt risikoorientiert und systematisch. Die Finanzverwaltung kann so ihre Ermittlungen nach dem Steuerausfallrisiko und Arbeitsaufwand ausrichten und sich auf (voraussichtlich) prüfungsbedürftige Fälle konzentrieren. Einzelheiten zur Funktionsweise des Risikomanagements bleiben nachvollziehbarerweise unter Verschluss. Des Weiteren behält sich das Finanzamt vor, „zufällig“ ausgewählte Fälle intensiv zu prüfen.

Vollautomatische Steuerfestsetzung

Der Gesetzesentwurf sieht die vollautomatische Steuerfestsetzung vor, d.h. der Erlass des Bescheides setzt nicht mehr zwingend das Tätigwerden eines Amtsträgers voraus. Das Verfahren ist jedoch keine Selbstveranlagung, wie man sie aus dem Bereich der Umsatzsteuer von Steueranmeldungen kennt. Vielmehr ergeht auf der Basis der Steuererklärung noch ein davon zu

unterscheidender Steuerbescheid – jedoch ohne vorherige Prüfung der Erklärung durch einen Finanzbeamten. Zur Wahrung seiner Interessen erhält der Steuerbürger aber die Möglichkeit, dem Finanzamt bei Erstellung der Steuererklärung bestehende Zweifelsfragen oder Prüfbitten mitzuteilen. In diesen Fällen wird die Bearbeitung des Falles technisch ausgesteuert und erfordert die Inaugenscheinnahme durch den Finanzbeamten.

Elektronische Bekanntgabe von Steuerbescheiden

Konsequenterweise soll ein Steuerbescheid zukünftig auch per Download bekanntgegeben werden können. Liegt die Zustimmung des Steuerbürgers vor, kann ein Bescheid elektronisch übermittelt werden. Sobald der Bescheid abrufbar ist, erhält der Steuerpflichtige oder sein Steuerberater eine Benachrichtigung. Der Datenabruf ist aus Sicherheitsgründen an eine Authentifizierung gekoppelt. Ein Widerruf der Zustimmung zur elektronischen Bekanntgabe ist möglich. Ob in einer Übergangsphase parallel Papierbescheide zugestellt werden, ist zum jetzigen Zeitpunkt noch offen.

Schreib- und Rechenfehler in der Steuererklärung

Nach aktueller Rechtslage können offenbare Unrichtigkeiten wie Schreib- und Rechenfehler, die dem Steuerpflichtigen unterlaufen sind, in einem Steuerbescheid regelmäßig nicht korrigiert werden. Ausnahme sind Übernahmefehler, die das Finanzamt aufgrund von beigefügten Unterlagen hätte erkennen können und somit vom Steuerpflichtigen übernommen hat. Nun ist die Einführung von § 173a AO geplant, der die Korrektur von Schreib- oder Rechenfehlern ermöglicht, die dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. Dies gilt auch für bloße Übertragungsfehler (z.B. beim Übertrag einer Summe aus einer gesonderten Berechnung in die Steuererklärung). Das schlichte Vergessen einer Eintragung im Steuerklärungsvordruck wird von der Vorschrift aber nicht berücksichtigt.

ABGABEFRISTEN

FINANZVERWALTUNG

SCHREIB- UND RECHENFEHLER

RISIKOMANAGEMENTSYSTEME

STEUERERKLÄRUNG

E-BILANZ ELSTAM

VERSÄTUNGSG- ZUSCHLAG

STEUERFESTSETZUNG BESTEUERUNGSVERFAHREN

Abgabefristen für Steuererklärungen

Für Steuererklärungen, die durch einen Steuerberater erstellt werden, verlängert sich die Abgabefrist bis zum letzten Tag des Monats Februars des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahrs, d.h. die Frist für die Einkommensteuererklärung 2018 endet mit Ablauf des 28. Februar 2020. Nichtberatene Steuerbürger haben bis zum 31. Juli des Folgejahres Zeit, da auch die elektronische Datenübermittlung von dritter Seite wie z.B. durch Arbeitgeber oder Krankenkassen erst bis Ende Februar zu erfolgen hat. Die Regelungen gelten ab dem Veranlagungszeitraum 2018. Im Gegenzug entfällt aber die Möglichkeit zur Beantragung von Fristverlängerungen, wie sie bisher unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist.

Vorabanforderungen

Unabhängig von der Neuregelung der Steuererklärungsfrist bleiben Vorabanforderungen bestehen. Das Finanzamt behält somit die Möglichkeit, in bestimmten Fällen Steuererklärungen auf einen Termin vor gesetzlicher Frist anzufordern. Allerdings werden nun erstmalig Fallgruppen gesetzlich definiert. Dies betrifft u.a. Fälle, bei denen in Vorjahren keine oder nur verspätet Steuererklärungen abgegeben wurden, bei denen hohe Abschlusszahlungen zu erwarten sind, eine Außenprüfung vorgesehen ist oder in Fällen der Betriebseröffnung oder -schließung. Auch ein Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen kann zur Vorabanforderung führen. Daneben ist eine maschinelle Zufallsauswahl denkbar. Positiv anzumerken ist, dass eine Vorabanforderung nur mit einer Vier-Monatsfrist angeordnet werden kann, sodass Unternehmen und Steuerberater sich auf eine Vorabanforderung entsprechend einstellen können.

Neuregelung des Verspätungszuschlags

Ab dem Veranlagungszeitraum 2018 wird der Verspätungszuschlag automatisch festgesetzt. Das Gesetzesvorhaben sieht einen obligatorischen Verspätungszuschlag für Steuererklärung vor, die nicht fristgerecht eingereicht werden. Dieser beträgt 0,25 Prozent der festgesetzten Steuer (mind. 25 EUR) für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Hiervon abweichend soll der Zuschlag bei Feststellungserklärungen, die bekanntlich keine unmittelbaren Zahlungswirkungen zur Folge haben, 25 EUR pro Monat sein. Die Regelung zur Höhe des Verspätungszuschlags bei Steueranmeldungen, wie z.B. der Umsatzsteuer, bleibt unverändert. Ferner sollen die neuen Regelungen zur automatischen Festsetzung auch für Vorabanforderungen gelten. Die absolute Obergrenze beträgt wie bisher 25.000 EUR.

Fazit

Viele der geplanten Änderungen sind auch aus Sicht der Praxis zu begrüßen, da sie einen Sprung in ein technisch moderneres Steuerverfahren erhoffen lassen. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob die Finanzverwaltung aus den desaströsen Erfahrungen aus der Einführung von E-Bilanz oder ELStAM, die bekanntlich erst mit mehrjährigen Verspätungen umgesetzt werden konnten, gelernt hat. Unternehmen sollten die deutlich stärkere Risikoorientierung der Finanzverwaltung zum Anlass nehmen, ihre Compliance-Strukturen und -Prozesse zu überprüfen und entsprechend auszurichten, um z.B. künftig das Risiko einer Betriebsprüfung zu reduzieren.



Anne L'habitant

Dipl.-Finanzwirtin (FH),
Steuerberaterin

lhabitant@wehberg.de



Streitpunkt Kassenbuch

Verstärkte Anforderungen an Registrierkassen ab dem 01.01.2017

Das Bundesfinanzministerium hat unter dem Titel „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“ neue Regelungen verabschiedet, die ab dem 31.12.2016 gültig sind. Ab 2017 dürfen demnach nur noch Registrierkassen eingesetzt werden, die den neuen Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) entsprechen. Die Daten der digitalen Kassensysteme müssen elektronisch aufbewahrt werden, d.h. die ausschließliche Aufbewahrung von Papiausdrucken des Tagesabschlusses ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr ausreichend. Insbesondere in bargeldintensiven Branchen, wie z.B. in der Gastronomie, wird die Kasse im Rahmen einer Außenprüfung derzeit äußerst kritisch von der Finanzverwaltung geprüft und nicht selten die gesamte Buchführung verworfen. Teure Hinzuschätzungen sind nicht selten die Folge. Mit den verschärften Anforderungen an Registrierkassen soll ein weiterer Schritt in Richtung der Eindämmung von Schwarzumsätzen umgesetzt werden.

Allgemeine Hinweise zur Kassenführung

Jeder Bewegung im Kassenbuch ist zwingend ein Beleg zuzuordnen, in Einzelfällen kann auch ein Eigenbeleg erstellt werden. Diese Belege sind fortlaufend zu nummerieren und im Kassenbuch mit der entsprechenden Nummer aufzuführen. Die Ein- und Ausgaben sind zeitnah, also täglich zu erfassen. Änderungen der Aufzeichnungen müssen unveränderbar sein und nachvollzogen werden können. Ebenso darf die Kasse zu keinem Zeitpunkt einen Fehlbetrag aufweisen.

Anforderungen an die Registrierkassen

Die neuen Regelungen des Bundesfinanzministeriums geben vor, dass sämtliche elektronische Daten eines Kassensystems in Form von Einzelvorgängen gespeichert werden müssen. Alle Unterlagen betreffend die

Journaldaten, sowie die vollständige Historie der Warengruppen, Artikel und Preise müssen aufbewahrt werden. Ebenso besteht die Verpflichtung zur Aufzeichnung der Änderungen von Auswertungen, Programmierungen und Stammdaten.

Kassenaufzeichnungen unterliegen aufgrund der geltenden GoBD, wie auch die Buchhaltungsaufzeichnungen, einer Aufbewahrungspflicht von 10 Jahren. Alle steuerlich relevanten Daten, die über Registrierkassen oder andere Geräte zur Erzeugung elektronischer Rechnungen erfasst werden, müssen unveränderbar und vollständig sowie jederzeit verfügbar, lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden. Diese Daten können auch außerhalb der Kasse in unveränderbarer Form aufbewahrt werden. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass ein Vorhalten der Daten in ausgedruckter Form nicht ausreichend ist. Änderungen und Stornos müssen zu jedem Zeitpunkt nachvollzogen werden können.

Grundsätzlich sind alle Aufzeichnungen beim Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems einzeln vorzunehmen. Aktuell gilt diese Vorschrift ausnahmsweise nicht, wenn eine Vielzahl von Bargeldgeschäften an eine Vielzahl von unbekanntenen Personen getätigt wird.

Wer ist betroffen?

Alle bilanzierenden Unternehmer sind zur Führung eines Kassenbuchs und somit zu zeitgerechten, vollständigen und richtigen Kassenaufzeichnungen verpflichtet. Unternehmer, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmenüberschussrechner) ermitteln, fallen hingegen nicht unter diese Regelung.

Übergangsfristen und Härtefallregelung

In Bezug auf elektronische Registrierkassen gilt eine Übergangsregelung bis zum 31.12.2016, in der es nicht beanstandet wird, wenn die geforderten Voraussetzungen nicht erfüllt werden. D.h. entsprechen die aktuell



eingesetzten Kassensysteme nicht den geforderten Vorgaben und ermöglicht der Hersteller derzeit noch keine Aufrüstung des Systems, so dürfen sie bis zum Jahresende weiterhin eingesetzt werden. Für etwaige Neuanschaffungen gilt diese Übergangsfrist allerdings nicht.

Eine Härtefallregelung nach dem 01.01.2017 tritt nur in Kraft, sofern der Hersteller bescheinigt, dass eine Anpassung des Systems nicht möglich ist. Doch auch in diesem Fall ist der Unternehmer zur ständigen Aktualisierung, sofern verfügbar, verpflichtet. Es ist davon auszugehen, dass die Härtefallregelung nur in seltenen Ausnahmefällen anerkannt wird. Unternehmen sollten daher nicht darauf vertrauen, sich auf diese Regelung berufen zu können, sofern nicht tatsächlich ein entsprechender Härtefall nachweisbar vorliegt.

Ein Blick in die Zukunft

Der am 18.03.2016 veröffentlichte Gesetzesentwurf zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen sieht vor, dass zukünftig elektronische Aufzeichnungssysteme mittels interner zertifizierter elektronischer Sicherheitseinrichtung geschützt werden sollen. Diese setzt sich aus einem Speichermedium, einem Sicherheitsmodul und einer digitalen Schnittstelle zusammen. Demnach werden alle Geschäftsvorfälle einzeln, vollständig, richtig zeitgerecht und geordnet auf einem externen Speichermedium aufgezeichnet und für eine Nachschau sowie einer möglichen Außenprüfung zur Verfügung gestellt. Die sog. Kassen-Nachschau soll der Finanzverwaltung ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung eine Prüfung der Sachverhalte ermöglichen, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können.

Handlungsempfehlung

Werden von der Finanzverwaltung – meist im Rahmen einer Außenprüfung – erhebliche Verstöße oder Mängel festgestellt, wird die gesamte Buchführung als nicht ordnungsgemäß verworfen und Hinzuschätzungen vorgenommen, die zu erheblichen Steuernachzahlungen führen können. Zu einem Versagen der Ordnungsmäßigkeit kann u.a.

- *ein Löschen sämtlicher digitaler Ur-Aufzeichnungen oder*
- *das Unterdrücken von Storno-Kennzeichen oder*
- *die Löschung des Journals*

führen.

Unternehmer mit Bargeschäften sollten daher schon jetzt prüfen, ob ihre Kassensysteme auf die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften abgestimmt sind. Besonders mit den technischen Anforderungen sollten sich Unternehmen vertraut machen um eventuelle Maßnahmen frühzeitig vornehmen zu können. Alle technisch möglichen Geräteanpassungen im Hinblick auf Datenspeicherung und Lesbarmachung sind zwingend unverzüglich, d.h. noch vor dem 01.01.2017, umzusetzen. Viele der Pflichten sind jedoch nicht gänzlich neu, sondern bereits seit dem 01.01.2015 durch die GoBD bindend. Zudem ist Unternehmen anzuraten, sich bei der Auswahl eines Kassensystems ein entsprechendes Testat über die Ordnungsmäßigkeit des Systems vom Hersteller vorlegen zu lassen.



Karina Stein

Informatikkauffrau
Microsoft Certified Solutions Associate
(MCSA)

stein@wehberg.de



(Kein) Vorsteuerabzug bei Eingangsrechnungen mit Postfachadresse?

Nun entscheidet der EuGH

Was bisher geschah...

Wie in der Ausgabe II/2016 berichtet, bestehen derzeit in der Praxis erhebliche Unsicherheiten bezüglich der formalen Rechnungsanforderung „vollständige Anschrift“. Während die Finanzverwaltung nämlich nach bisherigem Stand weiterhin davon ausgeht, dass Postfachadressen einer Ordnungsmäßigkeit von Eingangsrechnungen nicht entgegenstehen und den Vorsteuerabzug nicht gefährden (Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE), hatte der BFH mit Urteil vom 22.07.2015 (V R 23/14) entschieden, dass die reine Angabe der Postfachadresse eben nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnungsstellung genüge. Vielmehr sei das Kriterium der „vollständigen Anschrift“ nur dann erfüllt, wenn das Unternehmen unter der angegebenen Adresse auch tatsächlich seine „wirtschaftliche Aktivität“ entfaltet, d.h. etwa ein Büro innehat oder eine Werkstatt betreibt.

Es gibt Neuigkeiten...

Während sich die Finanzverwaltung weiterhin nicht geäußert hat, ist der Bundesfinanzhof (BFH) aktiv geworden. Er hat mit zwei Vorabentscheidungsersuchen den Europäischen Gerichtshof (EuGH) um die Klärung der Anforderungen gebeten, die im Umsatzsteuerrecht an eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen sind, damit dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug zusteht. Konkret hat der BFH den EuGH um Klärung der Frage gebeten, ob die von einem Unternehmer geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Rechnungen auch dann abzugsfähig sind, wenn es sich unter der in den Rechnungen angegebenen Anschrift des Lieferers nur um einen „Briefkasten-sitz“ gehandelt hat, oder ob nur die Angabe derjenigen Anschrift des leistenden Unternehmers zum Vorsteuerabzug berechtigt, unter der der leistende Unternehmer seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. In den beiden Fällen, die Kfz-Händler betreffen, sieht es der BFH als klärungsbedürftig an, ob eine zum Vorsteuerabzug erforderliche Rechnung die „vollständige Anschrift“ bereits dann enthält, wenn der leistende Unternehmer in der von ihm ausgestellten Rechnung eine Anschrift angibt, unter der

er postalisch erreichbar ist, oder ob der Vorsteuerabzug die Angabe einer Anschrift voraussetzt, unter der der Unternehmer seine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet.

Hinweise für die Praxis

Nach heutigem Stand ist nicht absehbar, wann der EuGH über die zwei Vorabentscheidungsersuchen des BFH entscheiden wird. Für die Praxis stellt sich daher die Frage, wie mit der Thematik umzugehen ist. Zwar lässt die Finanzverwaltung weiterhin Postfachadressen zu – der Umsatzsteueranwendungserlass ist aber trotz der o.g. Rechtsprechung des BFH nicht angepasst worden. Gleichwohl ist Unternehmen aus Risikogesichtspunkten anzuraten, Postfachadressen nicht mehr ohne weiteres anzuerkennen. Vielmehr sollten Unternehmen ihre Lieferanten dahingehend überprüfen, ob diese auf den Eingangsrechnungen ausschließlich ihre Postfachadresse angegeben haben. In diesem Falle ist dringend anzuraten, auf eine Anpassung der Rechnungsangaben hinzuwirken, um etwaigen Vorsteuerrisiken vorzubeugen. Angegeben werden sollte eine Rechnungsadresse, unter der eine wirtschaftliche Aktivität ausgeübt wird, wobei es unschädlich ist, wenn die Adresse der wirtschaftlichen Aktivität zusätzlich zur Postfachadresse aufgenommen wird. Reine Postfachadressen sollten jedenfalls nicht mehr anerkannt werden. Aus Risikogesichtspunkten ist Unternehmen darüber hinaus anzuraten, die vorgenannten Grundsätze auch bezüglich der eigenen Ausgangsrechnungen anzuwenden. Bei Kunden mit Großkunden- und Postfachadressen sollte daher zwingend darauf geachtet werden, dass die vollständige Firmierung und Anschrift auf den Rechnungen enthalten sind.



Lisa Bieber

Bankkauffrau
B.Sc. Wirtschaftswissenschaft
Steuerassistentin

bieber@wehberg.de



Vorsicht vor voreiliger Kapitalerhöhung bei der GmbH

Verdeckte Sacheinlage befreit nicht von der Einlageverpflichtung

Gerade in Zeiten wirtschaftlicher Krisen eines Unternehmens erfolgen oftmals voreilige Einzahlungen der Gesellschafter auf eine noch notwendige Kapitalerhöhung. Welche Risiken eine solche übereilte Kapitalerhöhung bei einer GmbH für den einzahlenden Gesellschafter hat, zeigt ein aktuelles Urteil des BGH.

BGH, Urteil v. 19.1.2016 – II ZR 61/15

Im entschiedenen Fall bestand bei einer GmbH akuter Finanzierungsbedarf, woraufhin ein Gesellschafter und die Gesellschaft vor und nach Fassung des Kapitalerhöhungsbeschlusses Zahlungen über EUR 100.000 ausgetauscht hatten (Hin- und Herzahlen). Die Überweisungen des Gesellschafters an die GmbH waren zunächst nicht genau bestimmt oder als Gesellschafterdarlehen deklariert worden, sollten jedoch anschließend für die beschlossene Barkapitalerhöhung verwendet werden. Der später über das Vermögen der GmbH eingesetzte Insolvenzverwalter verklagte den Gesellschafter auf erneute Zahlung der Einlageverpflichtung.

Der BGH entschied, dass es sich bei den Zahlungen des Gesellschafters um sog. Voreinzahlungen auf die später beschlossene Kapitalerhöhung handelt, denen keine Tilgungswirkung zukommt. Allerdings ist durch die Zahlung dem Gesellschafter gegenüber der GmbH ein Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung entstanden. Diesen Anspruch hat der Gesellschafter im Wege einer sog. verdeckten Sacheinlage in die GmbH eingelegt. Zwar stellt die Zahlung der EUR 100.000 eine Bar- und keine Sacheinlage dar, bei wirtschaftlicher Betrachtung und vor dem Hintergrund des engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Rückzahlung und (Wieder)Einzahlung liegt jedoch eine verdeckte Sacheinlage des Bereicherungsanspruchs vor. Eine solche befreit den Gesellschafter aber nicht von seiner Einlageverpflichtung.

Anrechnung des Werts der verdeckten Sacheinlage

Allerdings kann der Wert der verdeckt eingebrachten Forderung gem. § 19 Abs. 4 S. 3 GmbHG auf die Einlagepflicht angerechnet werden, jedoch nur in Höhe des Betrags, den die eingelegte Forderung im Zeitpunkt der Einlage (noch) wert gewesen ist. Für eine Anrechnung in voller Höhe, muss die eingebrachte Forderung im Zeitpunkt der Anmeldung der Kapitalerhöhung vollwertig, fällig und liquide sein. Vollwertig kann diese nur sein, wenn das Gesellschaftsvermögen nach Befriedigung der Gesellschafterforderung immer noch ausreicht, um alle anderen Forderungen von Gläubigern der Gesellschaft zu erfüllen. Liegt im maßgeblichen Zeitpunkt eine Überschuldung der Gesellschaft vor, ist es offensichtlich, dass die Forderung jedenfalls nicht vollwertig ist. Im vorliegenden Fall wies der BGH die Frage der Werthaltigkeit zur Klärung an die Vorinstanz zurück.

Handlungsempfehlung

Voreilige Einzahlungen vor dem Kapitalerhöhungsbeschluss sollten unbedingt vermieden werden, können sie doch im schlimmsten Fall dazu führen, dass der Gesellschafter doppelt zahlt. Eine rechtzeitige und sorgfältige Planung der Kapitalerhöhung inklusive der einzelnen Umsetzungsschritte ist dringend anzuraten. Denn nur ausnahmsweise können Voreinzahlungen unter engen Voraussetzungen als wirksame Erfüllung der übernommenen Einlageschuld anerkannt oder als verdeckte Sacheinlage angerechnet werden.



Dr. Patrick Hoffmann

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

hoffmann@wehberg.de



Von der Jungfräulichkeit des Vertriebsmanagers

Oder: Mach's mit – aber richtig!

„Schließ die Augen und denk an England!“ So lautete der Rat, den im viktorianischen Britannien jungfräuliche Bräute von ihren Müttern für die erste intime Begegnung mit dem frisch Angetrauten erhielten, und das hieß: Nicht wahrnehmen, was passiert, am besten an etwas anderes denken.

Bisweilen gewinnt man den Eindruck, dass auch die Einkaufs- und Verkaufsverantwortlichen deutscher Unternehmen diesem Rat folgen, wenn es um den Umgang mit Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) geht. Viele ignorieren die traurige Wahrheit des AGB-Rechts, aus Unkenntnis oder weil es in der Hektik des Alltagsgeschäfts nicht anders geht. Es ist ja auch gut nachvollziehbar: Die AGB wurden für teures Geld von einem Rechtsanwalt gestaltet und werden regelmäßig neuen Entwicklungen der Rechtsprechung und Gesetzgebung angepasst. Jetzt muss man nur noch dafür sorgen, dass sie auch Bestandteil des Vertrages werden, und dafür reicht in vielen Fällen ein beweisbarer – in der Regel schriftlicher – Hinweis. So funktioniert es auch, aber nur gegenüber Geschäftspartnern, die selbst keine AGB haben! Und das sind in der Regel Verbraucher. Als Konsumenten müssen wir alle uns tatsächlich vielfältigen AGB fügen, über die wir nicht verhandeln und gegen die wir uns nicht wehren können. Kein Wunder, dass kaum jemand – trotz gegenteiliger Versicherung im Laufe des Bestellprozesses – die AGB von Internetanbietern liest. Wenn man nicht auf das Angebot verzichten will, wird man sie ohnehin akzeptieren müssen. Da nützt es auch nichts, sie erst zu prüfen, man kann sich aber – und hier ist das AGB-Recht ein Segen – auf die strenge Inhaltskontrolle verlassen, die der Gesetzgeber vorgesehen hat.

AGB zwischen Unternehmern

Zwischen Unternehmern ist die Sache anders. Erfreulich ist zunächst, dass die Regeln für den Inhalt von AGB bei der Verwendung gegenüber Unternehmern etwas lockerer sind – wenn auch der Bundesgerichtshof in letzter Zeit die Zügel deutlich straffer hält. Gewerbliche Geschäftspartner werden vor allem auch ihre eigenen AGB haben, wiederum sorgfältig von Rechtsanwälten formuliert und neuen Entwicklungen angepasst. Und auch dort sitzen Menschen, die darauf vertrauen, dass ein Hinweis auf die eigenen AGB diesen Geltung verschaffen werde.

Solche Hinweise finden sich gern in Formularen für Angebotsanfragen, Angebote und Bestellungen. Wenn alles läuft wie jeweils auf beiden Seiten geplant, wird eine Einkaufsabteilung auf die Allgemeinen Einkaufsbedingungen ihres Unternehmens verweisen, während die Verkaufsabteilung der Gegenseite auf ihre Allgemeinen Verkaufsbedingungen Bezug nimmt. Schon die Begriffe machen deutlich, dass sich beide Regelwerke – wenn die Anwälte sorgfältig gearbeitet haben – deutlich unterscheiden werden. Wo der Verkäufer die gesetzliche Mängelgewährleistung zu minimieren versucht, regelt der Käufer deren Verschärfungen. Wo der eine Zahlungsbedingungen streng formuliert, versucht der andere, Erleichterungen durchzusetzen. Der Gerichtsstand ist sowieso immer am Sitz der eigenen Partei.

In einer solchen Situation die Augen zu schließen und darauf zu hoffen, dass sich die eigenen AGB irgendwie auf wundersame Weise durchsetzen werden, ist naiv und riskant. Früher konnte man noch hoffen, dass man irgendwie im AGB-Wettrennen der Letzte war, nämlich derjenige, der zuletzt auf seine AGB hingewiesen hatte

GESCHÄFTSBEZIEHUNG
DEUTSCHES RECHT
EINKAUF
RAHMENVERTRAG
VERHANDELN
BESTELLPROZESS

BEDINGUNGEN

DURCHSETZBARKEIT
AUFKLÄRUNG
AGB
AUSLANDSGESCHÄFT
VERKAUF

– damals vertraten die Gerichte die „Theorie des letzten Wortes“. Schon lange gilt das aber nicht mehr, längst hat der Bundesgerichtshof entschieden, dass bei einander widersprechenden AGB nur das als vereinbart gilt, worin beide Regelwerke übereinstimmen. Mit etwas Pech ist das nur noch die Vereinbarung, dass deutsches Recht mit Ausnahme des UN-Kaufrechts gilt.

Hinweise für die Praxis

Wer die AGB seines Unternehmens tatsächlich durchsetzen will, muss deshalb mehr tun als einen Hinweis anzubringen und dann die Augen zu schließen. Eine Möglichkeit – die beste, was die Rechtssicherheit angeht – ist die Verhandlung über die Inhalte der AGB, idealerweise so, dass man sich auf ein gemeinsames Regelwerk einigt. Das lohnt jedenfalls dann, wenn eine langfristige Geschäftsbeziehung in Aussicht steht und von beiden Seiten angestrebt wird. Dann kann vielleicht ein Rahmenvertrag vereinbart werden, der einen fairen Ausgleich der beiderseitigen Interessen regelt. Geht es nur um ein einmaliges Geschäft, so wird es von dessen Umfang abhängen, ob es sich lohnt, die Regelungen der AGB zu verhandeln. Ist man in der wirtschaftlich stärkeren Position, so kann man dem Geschäftspartner vielleicht nahelegen, auf einen Hinweis auf seine AGB zu verzichten. Ist man in der schwächeren Position, so sollte man versuchen, wenigstens die wichtigsten Regeln aus den eigenen AGB nicht nur formularmäßig, sondern im Wege der Vertragsanbahnung einzubringen – sind die Bedingungen nicht einseitig unfair, so lässt sich auch ein stärkerer Vertragspartner, der ja trotz allem Geschäfte machen will, vielleicht darauf ein.

Nur im schnellen Umsatz, der keinen Raum für Verhandlungen lässt, wird man nicht anders können, als die eigenen AGB einzusetzen. Aber auch für diesen Fall sollten die Einkaufs- und die Verkaufsmitarbeiter genau wissen, was sie tun müssen, um jedenfalls nichts versäumt zu haben, was den eigenen AGB zum Durchbruch verhelfen könnte.

Je mehr Auslandsgeschäft getätigt wird, desto mehr ist auch Sensibilität notwendig für die rechtlichen Grenzen der Durchsetzbarkeit einzelner Klauseln, die deshalb auf jeden Fall individuell gestaltet werden müssen – das gilt zum Beispiel für den Eigentumsvorbehalt und seine Abwandlungen, die keineswegs in jedem Land durchsetzbar sind, selbst wenn man glaubt, sie vereinbart zu haben. Dann müssen alternative Sicherungsinstrumente verhandelt werden.

Nur im schnellen Umsatz gilt auch der abgewandelte Rat der viktorianischen Mutter: „Schließ die Augen und denk an das Gesetz!“ Denn wenn einander widersprechende AGB beidseitig nicht umgesetzt werden können, wird am Ende das Gesetz gelten. Über die für den Einkauf bzw. den Verkauf wichtigsten Inhalte sollten deshalb die in den entsprechenden Abteilungen tätigen Mitarbeiter ebenfalls unterrichtet werden.

Am Ende ist – wie bei den viktorianischen Jungfrauen – alles eine Sache der richtigen Aufklärung.



Prof. Dr. Jörn Westhoff

Rechtsanwalt, M.A.
Fachanwalt für
Internationales Wirtschaftsrecht,
Ostasienwissenschaftler
westhoff@wehberg.de



Aktuelles zur Treuepflicht der Gesellschafter

Grenzen der Stimmrechtsausübungsfreiheit in der Gesellschafterversammlung



Grundsätzlich ist jeder Gesellschafter bei der inneren Willensbildung der Gesellschaft in der Ausübung seines Stimmrechts frei. Aber wo ein Grundsatz ist, sind bekanntlich auch Ausnahmen. Abgesehen von freiwillig eingegangenen Verpflichtungen zur einheitlichen Stimmabgabe werden dem einzelnen Gesellschafter zum einen durch gesetzliche Beschränkungen, zum anderen durch die Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft Grenzen gezogen. Nach dem Gesetz hat ein Gesellschafter einer GmbH dann kein Stimmrecht und darf dieses auch nicht für einen anderen ausüben,

- wenn er durch die Beschlussfassung entlastet werden soll oder von einer Verbindlichkeit befreit werden soll oder
- der Beschluss die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreites gegenüber dem Gesellschafter betrifft.

Während die gesetzliche Beschränkung den Handlungsspielraum damit klar umreißt, gibt die Frage nach einer Treuepflichtverletzung immer wieder Anlass zu streitigen Auseinandersetzungen.

Urteil des BGH vom 12.04.2016 – II ZR 275/14

Der BGH hatte aktuell darüber zu entscheiden, ob eine Gesellschafterin der Konzernholdinggesellschaft der Media-Saturn-Gruppe aufgrund ihrer Treuepflicht gehalten war, der Eröffnung neuer Standorte im In- und Ausland sowie dem Abschluss neuer Mietverträge zuzustimmen. Die Gesellschafterin hatte ihre Ablehnung lediglich damit begründet, dass die Maßnahmen von der Geschäftsführung ohne Zustimmung durchgeführt werden könnten. Der BGH entschied, dass die Gesellschafterin in diesem Fall gegen die Standortmaßnahmen stimmen durfte. Das Gericht dürfe einen Beschluss nicht schon deshalb beanstanden, weil er unzweckmäßig oder nicht im Interesse der Gesellschaft erscheine. Ob die Maßnahmen zustimmungspflichtig waren, blieb damit aber leider offen.

Zustimmungspflicht statt Stimmrechtsausübungsfreiheit

Der BGH stellte aber auch klar, wann die Treuepflicht des Gesellschafters seine Freiheit bei der Stimmabgabe beschränkt. Danach muss der Gesellschafter einer Maßnahme zustimmen, wenn sie „zur Erhaltung wesentlicher Werte, die die Gesellschafter geschaffen haben, oder zur Vermeidung erheblicher Verluste, die die Gesellschaft bzw. die Gesellschafter erleiden könnten, objektiv unabweisbar erforderlich ist und den Gesellschaftern unter Berücksichtigung ihrer eigenen schutzwürdigen Belange zumutbar ist“. Soweit im Interesse der Gesellschaft also gerade diese Maßnahme zwingend geboten ist und der Gesellschafter seine Zustimmung ohne vertretbaren Grund verweigert, kann das Gericht einen abgelehnten Beschluss gleichwohl positiv feststellen.

Folgen für die Praxis

Die Treuepflicht orientiert sich letztlich an sehr vagen, aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Kriterien und wird von der Rechtsprechung in den verschiedensten Fällen als Anfechtungsgrund aufgegriffen und weiterentwickelt. Daneben können bei schweren Treuepflichtverletzungen aber auch Schadensersatzansprüche der Gesellschaft gegenüber den handelnden Gesellschaftern drohen. Rechtliche Risiken sollten daher im Rahmen der Vorbereitung von Gesellschafterbeschlüssen über geplante Maßnahmen der Gesellschaft sorgsam geprüft werden. Vielfach können dann auch noch rechtzeitig vor Durchführung der Gesellschafterversammlung eine einvernehmliche Lösung gefunden und kostspielige Rechtsstreitigkeiten vermieden werden.



Isabell Volkmann

Rechtsanwältin

volkmann@wehberg.de

Formale Aspekte der Kündigungserklärung

Worauf man dringend achten sollte



Das Kündigungsschutzrecht stellt die Unternehmer oft vor schwer überwindbare Hürden, um eine gerichtsfeste Kündigung auszusprechen. Schon der Ausspruch der Kündigung bedarf der Sorgfalt.

Kündigungserklärung

Anders als der Arbeitsvertrag, bedarf jede Kündigung eines Arbeitsverhältnisses zwingend der Schriftform; Die Kündigung muss also eigenhändig unterschrieben werden. Für juristische Personen bedeutet dies: Unterschrieben wird die Kündigung von dem Vertretungsberechtigten. Im Falle einer GmbH ist dies der Geschäftsführer. Auch der Prokurist ist zum Kündigungsausspruch berechtigt, jedoch nur dann, wenn er Einzelprokura hat. Ist die Vertretungsberechtigung eines Geschäftsführers oder Prokuristen durch eingetragene Gesamtvertretungsbefugnis beschränkt, bedarf die Kündigung der Unterschrift zweier Geschäftsführer bzw. zweier Prokuristen. Die Kündigungserklärung durch einen sonstigen Vertreter und ohne Vorlage einer Originalvollmacht birgt große Risiken. Der Gekündigte kann diese Kündigung mangels fehlender Vollmacht zurückweisen. Dieser Mangel ist nicht mehr heilbar, die Kündigung ist nichtig. Dies wird dann besonders ärgerlich, wenn Fristen eingehalten werden müssen, etwa beim Ausspruch einer fristlosen Kündigung aus wichtigem Grund.

Die Zurückweisung ist nur dann ausgeschlossen, wenn der Erklärungsempfänger von der Bevollmächtigung wusste; die Rechtsprechung geht beim Ausspruch einer Kündigung durch einen Personalleiter in manchen Fallkonstellationen hiervon aus. Als Empfehlung für die Praxis gilt aber:

Im Zweifel sollte immer der handelsrechtlich Vertretungsberechtigte – der oder die Geschäftsführer bzw. der oder die Prokuristen – die Kündigung unterschreiben. Im Falle einer Personengesellschaft und eines Einzelunternehmens ist dies ausschließlich der Inhaber.

Der Zugang der Kündigung

Ist die Kündigung unterschrieben, muss sie dem Erklärungsempfänger zugehen. Am einfachsten geschieht dies durch persönliche Übergabe, am besten vor Zeugen.

Häufig ist der zu Kündigende aber zum Zeitpunkt der Kündigung nicht im Hause. Hier sollte nicht auf einen einfachen Brief oder ein Einschreiben zurückgegriffen werden, da im Zweifel der Zugang nicht nachgewiesen werden kann. Die sicherste Möglichkeit ist dann, die Kündigung per Boten zuzustellen. Hierbei ist wichtig, dass der Bote weiß, was er zustellt. Dadurch wird vermieden, dass der Erklärungsempfänger erklärt, er habe ein Schreiben ohne Inhalt erhalten. Insofern sollte die Kündigung in Gegenwart des Boten in den Umschlag gelegt werden und der Bote sollte auf einer Kopie ggf. den Zeitpunkt der Übergabe des Kündigungsschreibens dokumentieren. Eine persönliche Übergabe ist nicht von Nöten; es genügt das Verbringen in den Briefkasten. Die Kündigung geht dann zu der üblichen Leerungszeit zu. Sollten die Briefkästen nicht eindeutig zuzuordnen sein empfiehlt es sich, mehrere Kündigungen in jeden einzelnen Briefkasten zu verbringen. Auch kann es durchaus hilfreich sein, dem Boten aufzugeben, von der Briefkastensituation eine Skizze anzufertigen bzw. ein Foto vom Briefkasteneinwurf zu erstellen. Ob der zu Kündigende im Urlaub ist oder aus anderen Gründen abwesend ist spielt keine Rolle für den Zugang, allerdings besteht bei Versäumung der Klagefrist dann ein Wiedereinsetzungsgrund.

Handlungsempfehlung:

Die formalen Aspekte von Kündigungserklärungen und des Kündigungszugangs sollten mit Sorgfalt bedacht werden, weil ganz unabhängig von den ohnehin hohen Hürden des Kündigungsschutzgesetzes hier eine einfache Möglichkeit besteht, die Kündigungen zu Fall zu bringen. Sorgfalt sollte hier vor Eile gehen.



Christoph Willemsen

Rechtsanwalt

willemsen@wehberg.de



BilRUG: Erhöhte Transparenz bei der Verwendung des Jahresergebnisses

Publizität der Leistungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer wird erweitert

Unter Ergebnisverwendung versteht man den Umgang mit dem Bilanzgewinn bzw. die Verteilung des Bilanzgewinns durch Beschluss der Gesellschafter bzw. durch gesetzliche oder vertragliche Regelungen. So kann der Bilanzgewinn entweder ganz oder teilweise ausgeschüttet, vorgetragen und/oder in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Sofern im Jahresabschluss kein Bilanzgewinn ausgewiesen wird, gilt dies analog für den Jahresüberschuss/-fehlbetrag einschließlich des Gewinn- oder Verlustvortrags.

Die Regelungen bzw. Entscheidungen über die Ergebnisverwendung im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss beeinflussen mehrere Aspekte. Zunächst hängt der Ausweis des Eigenkapitals mit diesem Thema zusammen. Außerdem sind Anhangangaben zu berücksichtigen und bei der Offenlegung des Jahresabschlusses bestimmte Vorschriften zu beachten. Da der Empfängerkreis bei der Offenlegung durch die elektronische Bekanntmachung im Bundesanzeiger unbegrenzt ist, hat dieser Bereich eine besondere Gewichtung.

Für den Anhang des Jahresabschlusses und für seine Offenlegung sind nach dem BilRUG erstmals im Jahresabschluss zum 31.12.2016 (Anm.: Geschäftsjahr gleich Kalenderjahr) in diesem Bereich Änderungen zu beachten. Dadurch erlangt das Thema „Ergebnisverwendung“ künftig eine höhere Bedeutung.

Eigenkapital

Das Eigenkapital in der Bilanz muss je nach Fallkonstellation vor Ergebnisverwendung, nach teilweiser Ergebnisverwendung oder nach vollständiger Ergebnisverwendung ausgewiesen werden. Dies ist im Wesentlichen von der Rechtsform bzw. von den gesellschaftsvertraglichen Regelungen abhängig. Wird der Jahresabschluss nach teilweiser oder vollständiger Ergebnisverwendung aufgestellt, muss im Eigenkapital ein Bilanzgewinn ausgewiesen werden, der auch den Gewinn- oder Verlustvortrag umfasst.

Anhang

Für den Anhang gibt es zwei Angaben im Zusammenhang mit der Verwendung des Jahresergebnisses zu beachten:

Zum einen ist – sofern nicht bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt – eine Überleitung vom Jahresergebnis zum Bilanzgewinn darzustellen. So gebietet es teilweise das Gesetz und nach herrschender Meinung der Grundsatz der Klarheit, falls es hierzu rechtsformspezifisch an einer gesetzlichen Regelung fehlt.

Zum anderen – und dies ist mit dem BilRUG neu in den Anhangkatalog des HGB aufgenommen worden – ist erstmals im Anhang des Jahresabschlusses zum 31.12.2016 mittelgroßer und großer Gesellschaften der Vorschlag oder der Beschluss über die Ergebnisverwendung zwingend anzugeben (§ 285 Nr. 34 HGB n.F.).

Allerdings ist zu beachten, dass bei Aufstellung des Jahresabschlusses und damit auch bei Aufstellung des Anhangs ein Beschluss der Gesellschafter typischerweise noch nicht vorliegt. Der Ergebnisverwendungsbeschluss ist in der Regel der Aufstellungsphase nachgelagert. Erst nach Feststellung des Jahresabschlusses wird normalerweise über die Ergebnisverwendung abgestimmt. Sollten Vorabauschüttungen bereits vorher erfolgen, so ist der Beschluss hierzu im Anhang anzugeben.

Offenlegung

Für die Offenlegung wurde schon vor Umsetzung des BilRUG – außer für sog. kleine Gesellschaften bzw. Kleinstgesellschaften – verlangt, dass der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluss über seine Verwendung elektronisch beim Bundesanzeiger einzureichen waren. Allerdings gab es – gerade für mittelständische Unternehmen – eine Ausnahmeregelung: Sofern sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von natürlichen Personen feststellen

lassen, die Gesellschafter sind, brauchten die Angaben über die Ergebnisverwendung nicht zu erfolgen. Von dieser Ausnahmeregelung haben mittelständische Unternehmen typischerweise starken Gebrauch gemacht.

Durch die Umsetzung des BilRUG ist die Ausnahmeregelung (§ 325 Abs. 1 S. 4 HGB a.F.) weggefallen. Das bedeutet für mittelständische Unternehmen (ausgenommen sind weiter die nach HGB-Definition kleinen Gesellschaften und Kleinstgesellschaften), dass bei der Offenlegung diese – die Privatsphäre des Gesellschafters berührende – Angaben nicht mehr unterlassen werden dürfen.

Es ist zu erwarten, dass die Kontrollinstanzen beim Bundesanzeiger auf die Einhaltung der Regelung ihr besonderes Augenmerk richten werden.

Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG

Grundsätzlich gilt das oben Beschriebene auch für die GmbH & Co. KG, sofern keine natürliche Person unbeschränkt haftet. Allerdings ist hier die Ergebnisverwendung zunächst einmal gesetzlich festgelegt. In vielen Fällen wird im Gesellschaftsvertrag hiervon abgewichen. Daher kommt in der Regel nur eine Bilanzierung unter Berücksichtigung der Ergebnisverwendung in Betracht. Bei vom Gesetz abweichenden Regelungen im Gesellschaftsvertrag, ist genau zu untersuchen, inwieweit die Neuregelungen hinsichtlich der Anhangangaben bzw. Offenlegung zur Ergebnisverwendung Anwendung finden. Hier bleibt aber im Ergebnis festzuhalten: Selbst wenn aufgrund einer im Vorfeld festgelegten Ergebnisverwendung ein Beschluss nicht erforderlich und insofern nicht offenzulegen ist, wird die vom Gesetzgeber gewünschte Transparenz über die Überleitungsrechnung vom Jahresergebnis zum Bilanzgewinn erreicht.

Fazit

Die mit dem BilRUG einhergehende Verschärfung der Publizität der Ergebnisverwendung könnten einige Gesellschafter als „störend“ empfinden. Kleine Gesellschaften und Kleinstgesellschaften sind von der Neuregelung nicht betroffen. Eine Vermeidung der erhöhten Transparenz hinsichtlich der Ergebnisverwendung scheint für mittelgroße und große Gesellschaften nicht möglich zu sein. Der Gesetzgeber hat hier offenbar diese Lücke geschlossen, da entweder über die Überleitungsrechnung vom Jahresergebnis zum Bilanzgewinn oder durch den Ergebnisverwendungsbeschluss die relevanten Informationen an die Öffentlichkeit gelangen.

Im Ergebnis dient diese Vorschrift der Vervollständigung der Publizität über die Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter-Geschäftsführer: Neben den Gesamtbezügen, Vorschüssen und Krediten an die amtierenden und ehemaligen Geschäftsführer wird nun eine weitere Information über den Finanzfluss aus der Gesellschaft an den Gesellschafter-Geschäftsführer endgültig öffentlich gemacht.



Dirk Weischede

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

weischede@wehberg.de



Country-by-Country-Reporting

Erste Folgen des BEPS-Projektes für die Praxis

BEPS

Die OECD und die G20 haben ein Projekt zur Vermeidung von steuerlichen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen, das BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting), durchgeführt. Im Rahmen des Projekts sind 15 Aktionspunkte bearbeitet worden (Veröffentlichung am 05.10.2015). Der Aktionspunkt 13 beschäftigt sich mit der Verrechnungspreisdokumentation und dem neuen Instrument Country-by-Country-Reporting (CbCR).

Verrechnungspreisdokumentation

Der Abschlussbericht zu dem Aktionspunkt 13 der BEPS Initiative enthält einen neuen standardisierten dreistufigen Dokumentationsansatz für die Verrechnungspreise. Zukünftig wird die Verrechnungspreisdokumentation aus einem sog. Master File für die Stammdokumentation, mehreren Local Files für die spezifischen Einzeldokumentationen von Verrechnungspreisen und einem länderbezogenen Bericht über die weltweite Verteilung wesentlicher Konzernkennzahlen bestehen. Während Master File und Local File für alle Unternehmen mit Auslandsbezug verpflichtend ist, ist ein CbCR erst ab einem konsolidierten Umsatz von 750 Mio. EUR aufzustellen.

Ziele des Country-by-Country-Reporting

Der länderbezogene Bericht soll es den Steuerbehörden ermöglichen, eine erste Einschätzung steuerlicher Risiken vorzunehmen und einen Überblick über den jeweiligen Konzern und dessen wirtschaftliche Aktivitäten zu geben. Ausdrücklich ausgeschlossen wurde ein Ersetzen der anderen Verrechnungspreisbestandteile durch das CbCR. Das CbCR darf nicht dazu verwendet werden, unterschiedliche Renditen ausschließlich auf Basis des CbCR steuerlich über Hinzuschätzungen anzupassen.

Das CbCR dient nicht nur den Steuerbehörden im Land des Mutterunternehmens zu einer ersten Einschätzung, sondern soll auch über einen Datenaustausch zwischen den Ländern an alle betroffenen Steuerhoheitsgebiete, soweit diese an dem Projekt teilnehmen und Gegenseitigkeit des Datenaustauschs vereinbart ist, verteilt werden.

Bestandteile des Country-by-Country-Reporting

Das CbCR ist elektronisch als XBRL-Datei den Steuerbehörden zur Verfügung zu stellen. Es besteht aus drei Tabellen. In der ersten Tabelle werden definierte Kennzahlen des Konzerns aufgeteilt auf Steuerhoheitsgebiete dargestellt. In der zweiten Tabelle werden die wesentlichen Geschäftsaktivitäten der berichteten Einheiten (Unternehmen oder Betriebstätten) anhand vorgegebener Kriterien dargestellt. Die dritte Tabelle enthält die Möglichkeit zusätzliche Informationen in einem Freitextfeld zu geben.

Umsetzung des CbCR in europäisches bzw. deutsches Recht

Am 25.05.2016 ist der EU Richtlinienvorschlag 2016/881 beschlossen worden. Nach diesem Richtlinienvorschlag haben die EU-Mitgliedsländer die Richtlinie bis zum 04.06.2017 in nationales Recht umzusetzen.

Mit Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 31.05.2016 soll das CbCR in deutsches Recht umgesetzt werden. In dem neu eingefügten § 138a AO sind die Berichtspflichten multinationaler Unternehmen aufgenommen worden. Hiernach müssen multinationale Unternehmen mit einem Konzernumsatz von mindestens 750 Mio. EUR das CbCR erstmals für das nach dem 31.12.2015 beginnende Wirtschaftsjahr innerhalb eines Jahres nach Abschluss des Wirtschaftsjahres an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln.

Es sind aber nicht nur deutsche Konzernobergesellschaften verpflichtet ein CbCR zu übermitteln; auch deutsche Konzerngesellschaften, bei denen die ausländische Muttergesellschaft kein CbCR übermittelt, sind verpflichtet, ein eigenes CbCR zu übermitteln, soweit sie über die entsprechenden Informationen verfügen bzw. diese beschaffen können (secondary mechanisms).

Template Table 1

Es sind die folgenden Angaben je Steuerhoheitsgebiet zu machen:

Deutsche Bezeichnung (§ 138a AO)	Englische Bezeichnung (BEPS)
Umsatzerlöse und sonstige Erträge	Revenues (divided into unrelated and related party)
Jahresergebnis vor Ertragsteuern	Profit (Loss) before income tax
Im Wirtschaftsjahr gezahlte Ertragsteuern	Income tax paid (on cash basis)
Im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern	Income tax accrued – current year
Eigenkapital	Stated capital
Einbehaltene Gewinne	Accumulated earnings
Zahl der Beschäftigten	Number of Employees
Materielle Vermögenswerte	Tangible Assets other than Cash and Cash equivalents

Auffällig ist, dass die benötigten Informationen nicht der Bilanzgliederung des deutschen HGB entsprechen und sich teilweise sogar widersprechen. Es handelt sich bei den deutschen Begriffen um entsprechende Übersetzungen aus dem Abschlussbericht. Diesen Begriffen liegt ein angelsächsisches Bilanz- und GuV-Verständnis zugrunde. Eine Konkretisierung bleibt abzuwarten.

Informationsbereitstellung

Üblicherweise sollen die Informationen aus der Konsolidierungssoftware bzw. den Konsolidierungspaketen gewonnen werden. Nur in Ausnahmefällen wird erwartet, dass lokale Jahresabschlüsse ausgewertet werden.

Soweit eine Konsolidierung auf Basis der deutschen HGB Bilanz- und GuV-Positionen erfolgt, können nicht alle benötigten Informationen bereitgestellt werden. Es sind entsprechende zusätzliche Konten vorzusehen.

Handlungsempfehlungen

Zunächst ist zu klären, ob das eigene Unternehmen entweder als Konzernobergesellschaft mit entsprechend hohen Umsatzerlösen oder als deutsche Konzerngesellschaft über den secondary mechanismn berichtspflichtig ist. Kurzfristig vor Beginn der Konsolidierungsphase für das Jahr 2016 ist zu analysieren, ob zusätzliche Konten benötigt werden. Hierzu ist eventuell der Standard-Konzernkontenrahmen zu ergänzen. So werden häufig gesonderte Konten für den Ertragsteueraufwand des aktuellen Wirtschaftsjahres und entsprechende Abgrenzungs- und Rückstellungskonten für die Ertragsteuern des aktuellen Jahres benötigt.

Weiterhin ist zu analysieren, ob es Konzernunternehmen gibt, die über Betriebsstätten mehreren Steuerhoheitsgebieten zugeordnet werden müssen. In solchen Fällen ist eine Aufteilung aus dem Konsolidierungspaket vorzusehen. Die berichtspflichtigen Einheiten sind dann noch nach den Hauptgeschäftsaktivitäten aufzuteilen.

Mit der Erstellung der Reports kann noch bis 2017 gewartet werden. Dies hat den Vorteil, dass bis dahin die Begriffe voraussichtlich genauer definiert sind.

Informationsrisiken

Es werden hochsensible Daten nicht nur an die deutschen Finanzbehörden übermittelt, sondern von dort auch an die Finanzbehörden anderer Länder, soweit dort nach Auffassung der Bundesregierung ein ausreichender Datenschutz besteht. Neben diesem Informationsverlustrisiko gibt es zurzeit innerhalb der EU noch Diskussionen, dass ein Auszug aus dem CbCR auf der Homepage der Konzernobergesellschaft veröffentlicht werden soll.



Claas Börstinghaus

Dipl.-Kfm.,
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

boerstinghaus@wehberg.de

In eigener Sache

Seit April 2016 verstärkt Frau Dipl. Finanzwirtin (FH) Stefanie Floren als Steuerberaterin die Dr. Wehberg und Partner GbR im Bereich der Steuerberatung. Frau Floren hat ihr duales Studium an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen und in der Finanzverwaltung absolviert. Danach war sie im Bereich der Veranlagung und als Betriebsprüferin im Finanzamt Schwelm tätig. In dieser Zeit hat Frau Floren ein berufsbegleitendes Studium an der VWA Hagen als Betriebswirtin abgeschlossen und im Jahr 2008 das Steuerberaterexamen erfolgreich abgelegt. Ab 2008 war sie in der Konzernsteuerabteilung einer Düsseldorfer Bank im Bereich Tax Compliance tätig.



Seit April 2016 verstärkt Frau Anne L'habitant als Steuerberaterin die Dr. Wehberg & Partner GbR im Bereich der Steuerberatung. Nach ihrem dualen Studium zur Diplom-Finanzwirtin (FH) hat sie als Sachbearbeiterin im Veranlagungsbereich im Finanzamt Wipperfürth gearbeitet. Anschließend war Frau L'habitant bei einer der „Big Four“ – Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Steuerabteilung im Bereich der Konzernbesteuerung und internationalen Steuergestaltung tätig.



Prof. Dr. Jörn Westhoff ergänzt seine Tätigkeit als Rechtsanwalt bei Dr. Wehberg und Partner und als Hochschullehrer für Internationales Wirtschaftsrecht an der FOM Hochschule Essen mit einem speziellen kirchlichen Engagement: Zu Ostern wurde er als Prädikant der Evangelischen Kirche von Westfalen berufen. Prädikanten sind in ihrer Freizeit ehrenamtlich als Pfarrer tätig. Für Prof. Westhoff ist der Schritt nur konsequent: neben Rechts- und Ostasienwissenschaften hat er auch Theologie studiert. Und als Rechtsanwalt ist er zwar hauptsächlich als Fachanwalt für internationales Wirtschaftsrecht tätig, er berät und vertritt aber auch kirchliche Institutionen und einzelne Personen in allen Bereichen des Kirchenrechts und der verwandten Rechtsgebiete. Sein Interesse gilt auch der Vertretung und Beratung nichtchristlicher Religionsgemeinschaften und ihrer Mitglieder in weltlichen oder religiösen Rechtsangelegenheiten.



Allgemeine Steuerzahlungs- und Sozialversicherungstermine im III. Quartal 2016

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Montag, 11.07.2016	Umsatzsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	14.07.2016 14.07.2016
Montag, 25.07.2016 Mittwoch, 27.07.2016	Meldung SV-Beiträge, ZM 06/2016 Zahlung SV-Beiträge fällig	
Mittwoch, 10.07.2016	Umsatzsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	15.08.2016 15.08.2016
Dienstag, 16.08.2016	Gewerbesteuer Grundsteuer (Vorauszahlung)	18.08.2016 18.08.2016
Donnerstag, 25.08.2016 Montag, 29.08.2016	Meldung SV-Beiträge, ZM 07/2016 Zahlung SV-Beiträge fällig	
Montag, 12.09.2016	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung) Umsatzsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	15.09.2016 15.09.2016 15.09.2016
Montag, 26.09.2016 Montag, 26.09.2016 Mittwoch, 28.09.2016	Meldung SV-Beiträge ZM 08/2016 Zahlung SV-Beiträge fällig	

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 >>>](#)

