

# II, 2018

## Mandanteninformation

### Inhalten

Verfassungsmäßigkeit der Höhe  
der Verzinsung nach § 233a AO

Die US-Steuerreform – Teil II

Bares für Rares

Kampf gegen Steuerbetrug  
im Online-Handel

Änderungen im Schweizerischen  
Mehrwertsteuerrecht

Drohende Bußgelder aufgrund  
der Datenschutz-Grundverordnung

Kassen-Nachschau ab dem 01.01.2018

Die Besteuerung von Dienstwagen

„Für die Mitte der Gesellschaft“

Die derzeitige Grundsteuer  
ist verfassungswidrig

Brexit: vorsichtig vorsorgen – Teil II

Corporate Social Responsibility

Ausscheiden eines Gesellschafters  
einer Personenhandelsgesellschaft  
gegen Abfindung

### Steuern

### Recht

### Wirtschaftsprüfung



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

mit der umfassenden Steuerreform hat US-Präsident Trump Ende 2017 ein Kernstück seiner politischen Agenda umgesetzt. Den populärsten Punkt der Reform bildet die deutliche Senkung des Körperschaftssteuersatzes von 35 Prozent auf 21 Prozent. Es gibt aber auch neue Regeln für Abschreibungen, Verlustvorträge und die steuerliche Behandlung von konzerninternen Zahlungen zwischen den USA und Auslandsgesellschaften. Trump verspricht sich davon zusätzliche Milliardeninvestitionen und Millionen neue Jobs. Die Auswirkungen der Steuerreform sind jedoch nicht auf die Vereinigten Staaten begrenzt zu sehen – die GroKo tut gut daran, eine ersthafte Diskussion über eine Unternehmenssteuerreform in Deutschland zu führen, nicht zuletzt, weil auch andere wichtige Industrieländer Steuersenkungen für Unternehmen angekündigt bzw. in jüngster Vergangenheit umgesetzt haben: In Großbritannien soll der Steuersatz auf Unternehmensgewinne in den nächsten Jahren auf 17 Prozent sinken, in Frankreich auf 25 Prozent. Deutschland wird sich als Hochsteuerland diesem Wettbewerbsdruck nicht entziehen können, weder bei der Unternehmensteuer noch bei der Einkommensteuer. Dabei sind die Rahmenbedingungen, wie aktuelle Angaben des Statistischen Bundesamtes verdeutlichen, so günstig wie nie zuvor: im ersten Halbjahr 2018 nahm der Staat 48,1 Milliarden Euro mehr ein, als er im gleichen Zeitraum ausgab. Angesichts dieses enormen Überschusses sollte es für die GroKo jetzt oberste Prioritäten haben, große Strukturreformen umzusetzen – die komplette Abschaffung des Solidaritätszuschlags wäre ein erster Schritt. Das jüngst verabschiedete Familienentlastungspaket mit zehn Milliarden Euro an Entlastungen geht zwar in die richtige Richtung. Aber der Großteil davon ist Pflicht, weil die Regierung lediglich verfassungsrechtliche Vorgaben umgesetzt. Neben der US-Steuerreform hält die aktuelle Ausgabe weitere aktuelle Themen bereit. Wir wünschen Ihnen eine interessante und anregende Lektüre.

Dr. Ahmet Yilmaz

## Mandanteninformation

### Steuern

03 – 19

Innehalten

Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Verzinsung nach § 233a AO

Die US-Steuerreform – Teil II

Bares für Rares

Kampf gegen Steuerbetrug im Online-Handel

Änderungen im Schweizerischen Mehrwertsteuerrecht

Drohende Bußgelder aufgrund der Datenschutz-Grundverordnung

Kassen-Nachschau ab dem 01.01.2018

Die Besteuerung von Dienstwagen

„Für die Mitte der Gesellschaft“

### Recht

20 – 23

Die derzeitige Grundsteuer ist verfassungswidrig

Brexit: vorsichtig vorsorgen – Teil II

### Wirtschaftsprüfung

24 – 27

Corporate Social Responsibility

Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft gegen Abfindung

## Innehalten

und mit deutscher Brille über den Tellerrand zu blicken versuchen



Man hat den Eindruck, dass die Fußballweltmeisterschaft und die Auseinandersetzungen zwischen der CDU und der CSU um die Asylfrage unsere täglichen Diskussionen und entsprechend auch die Medien beherrscht haben. Ungeachtet der wirtschaftlichen Bedeutung für die an der Fußballweltmeisterschaft beteiligten Kreise einschließlich des Reputationsgewinns für die politische Führung in Russland, spielt dieses sportliche Großereignis für unsere Zukunft die gleiche Rolle wie ein Helene Fischer-Konzert, nämlich keine. Auch der Streit zwischen der CDU und der CDU, selbst wenn er bis zu einem Regierungswechsel führt, mag zwar spannend wie ein Boxkampf sein, aber er geht auch vorbei. Aus heutiger Sicht wird es stets eine demokratische Lösung in Deutschland geben, mit der wir je nach Ausrichtung mehr oder weniger einverstanden sein werden.

Die konkreten wahren Bedrohungen für Deutschland sind in der Trump'schen Politik des Egoismus („America first“) und in der Geldpolitik der EZB unter Mario Draghi zu sehen.

Auch wenn Stephen Bannon nicht mehr zum Beraterkreis von Präsident Trump gehört, so ist doch deutlich in der Trump-Politik dessen Credo des Zerstörens von Strukturen um jeden Preis und dem anschließenden Wiederaufbau zu erkennen. Die Wahl der Mittel spielt dabei keine Rolle. Viele hatten geglaubt, dass die Politik von Trump nur eine Episode in der Zeitgeschichte bedeutet und alles nicht so heiß gegessen wird, wie es gekocht wird. Die völlige Unberechenbarkeit dieser Politik und die derzeitige Überschätzung des *checks and balances*-Prinzips in den USA macht es erforderlich, die Politik der

USA nicht nur kurzfristig so zu nehmen wie sie ist und den Ankündigungen von Trump unter der Richtschnur „America first“ Glauben zu schenken. Der drohende Handelskrieg wird die Handelslandschaft der Welt verändern. Die große Gefahr liegt darin, dass sich der Handelskrieg nach dem Prinzip „wie du mir, so ich dir“ aufschaukelt. Dabei werden die internationalen Wertschöpfungsketten durcheinandergeworfen und die Planungssicherheit für Unternehmen massiv beeinträchtigt. Das wiederum führt zu geringeren Investitionen mit zwangsläufig geringerer Sicherheit für Arbeitsplätze. Eines greift ins andere, so dass am Ende ein Handelskrieg nur Verlierer kennt. Zugegeben: Europa ist nicht ganz unschuldig: So liegen die durchschnittlichen Einfuhrzölle aller Handelssparten in der EU bei 5,2 % und in den USA bei 3,5 %. Noch deutlicher wird dieses bei Autos, bei denen bei Importen die EU 10 % Einfuhrzoll, die USA dagegen 2,5% verlangt. Ob die Entscheidung, den Strafzöllen auf Stahl und Aluminium wiederum mit zusätzlichen Strafzöllen zu begegnen klug war, wird sich noch erweisen. Wenn aber die bereits von Trump angekündigten Strafzölle auf Autos erhoben werden, dann wird es für Deutschland wirklich ernst. Und Deutschland ist nur ein Teil von wichtigen Handelsunternehmen, wobei hier nur beiläufig die Staaten China und am Horizont Indien genannt werden sollten. Um hier auch nur einigermaßen eine Kampfparität herzustellen ist gerade für Deutschland Europa unverzichtbar, der kleinstmögliche Streit um die Asylfrage dagegen verzichtbar.



Eine weitere große Gefahr für Deutschland ist in der Geldpolitik der EZB zu sehen. Die künstliche 0 %-Zinspolitik führt zu der großen Gefahr, dass diese als Normalzustand angesehen wird. Bei der angestrebten Inflationsquote von 2 % ist der Sparer der große Verlierer, der Schuldner – und damit auch der Staat – der große Gewinner. Die Gesamtschulden Deutschlands liegen derzeit bei € 2,086 Billionen, von Italien bei € 2,318 Billionen, in Frankreich bei € 2,3 Mio. Der Verschuldungsgrad (Schulden/BIP-Soll 60 %) liegt in Deutschland bei 71,2 %, in Griechenland bei 176,9 % in Italien bei 132,7 % und in Frankreich bei 96,0 %. Deutschland hat nach Angaben der Bundesbank an Zinsen in den letzten 5 Jahren € 216 Mrd. im Vergleich zu einem Sollzins von 4,23 % erspart. Die 0 %-Zinspolitik führt aber auch zu einer Fehlbewertung eigentlich unproduktiver Unternehmen. Auf Grund der EZB-Politik spielen heute Kapitalkosten keine Rolle. Wenn ein Unternehmen auf Dauer die Kapitalkosten aber nicht verdient, wird es bei Änderung der Kapitalkosten, also bei Erhöhung der Zinsen, vorsichtig gesagt, ernsthafte Probleme bekommen. Die Zinspolitik der EZB hilft nicht gesunden Unternehmen weiter und verzerrt damit sogar den Wettbewerb. In der Literatur wird hier auch von „Zombie-Unternehmen“ gesprochen.

Für den Normalbürger ist es schon fast unmöglich, den Überblick über die verschiedenen Programme der EZB zu behalten. Oder wer kennt die Begriffe *Covered Bond purchase program* oder die Anleihekaufprogramme im Bereich der öffentlichen Anleihen PSPP und ASP? Am bekanntesten ist noch das *Assetbacked-securities*-Programm, das unheilvolle Assoziationen zur vergangenen Banken-Krise erweckt. An öffentlichen Anleihen hat die EZB nach Berechnungen der Zeitung „Welt“ € 1,6 Billionen, an privaten Anleihen € 142 Mrd. ausgegeben. Dabei werden insbesondere die Staatsanleihen als sicher eingestuft! Deutschland haftet für die gemeinsame EZB-Bilanz gemäß dem Kapitalschlüssel von 25,6 %.

Allerdings gehen die 1,5 Billionen nicht voll in die Rechnung ein, da sich die Notenbanken darauf geeinigt haben, dass jedes Land für die eigenen Anleihen haftet und lediglich ein Fünftel des gesamten Risikos geteilt wird. Die „Welt“ hat ein Haftungsvolumen für Deutschland von € 155 Mrd. errechnet. Was passiert aber, wenn z.B. Europa zerbricht und die Währungsunion zerfällt? Dieses soll kein Horrorszenario sein. Aber ist das alles so unmöglich, wenn man den Zuwachs der Populisten in Europa sieht? Ein Ausscheren etwa von Italien aus dem EURO-Raum wäre für Europa ein Super-GAU. Dabei braucht man noch nicht einmal auf die EZB zu schauen. Französische und deutsche Banken haben Italien insgesamt etwa € 560 Mrd. geliehen. Wenn Italien unter seiner Schuldenlast zusammenbrechen würde, hätte dieses natürlich unmittelbare Auswirkung auf die Bankenlandschaft. (Hinweis: Die Auswirkungen der EZB-Geldpolitik auf die Bankenlandschaft werden sehr anschaulich in dem Buch „Krull, Der Draghi-Crash“ beschrieben.). Die EZB wird, ja muss mit neuen Programmen reagieren, und Deutschland muss ebenso mitmachen. Deutschland ist das wirtschaftlich stärkste Land innerhalb der EU und profitiert überproportional von der EU. Das *bail-out*-Verbot können wir vergessen. Im eigenen Interesse werden wir auch für die verarmte Verwandtschaft, auch wenn sie über ihre Verhältnisse gelebt hat, nicht nur mithaften, sondern auch mitzahlen müssen.



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

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

# Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Verzinsung nach § 233a AO

## Finanzverwaltung gewährt Aussetzung der Vollziehung

Für Steuernachzahlungen und -erstattungen sieht das Gesetz nach Ablauf einer Karenzzeit von 15 Monaten eine Verzinsung vor. Mit dieser sog. „Vollverzinsung“ sollen Liquiditäts- und Zinsvorteile ausgeglichen werden, wenn Steuern erst lange nach ihrer Entstehung festgesetzt und gezahlt werden. Für die Verzinsung findet ein Zinssatz von 0,5 % pro Monat (6 % pro Jahr) Anwendung. Die Verzinsung betrifft sowohl die private Einkommensteuer, als auch die unternehmerischen Steuern wie Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer.

Insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen kommt es häufig zu Steuernachzahlungen. Als Folge ergeben sich oft erhebliche Zinszahlungen für die betroffenen Unternehmen und deren Gesellschafter, die die festgesetzte Steuer mitunter sogar übersteigen können. Verschärfend kommt hinzu, dass Nachzahlungszinsen auf Ertragsteuern steuerlich nicht abzugsfähig sind, während Erstattungszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. Betriebseinnahmen versteuert werden müssen. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung ist derzeit ein Verfahren beim BVerfG anhängig (2 BvR 1711/15).

Vor dem Hintergrund, dass sich der Marktzins seit einigen Jahren auf einem historisch niedrigen Niveau stabilisiert hat, werden bereits seit längerem vermehrt Zweifel laut, ob die Höhe des Zinses überhaupt noch verhältnismäßig ist oder nicht bereits gegen das Übermaßverbot verstößt.

### Bisherige Rechtsprechung

Das Thema „Höhe der Nachzahlungszinsen“ war bereits Gegenstand diverser Verfahren vor den Finanzgerichten, dem BFH und dem BVerfG, ohne dass bisher ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz festgestellt werden konnte.

Zuletzt hat der BFH in seinem Urteil vom 09.11.2017 (III R 10/16) seine bisherige Rechtsprechung erneut bestätigt und entschieden, dass die Verzinsung auch in den Jahren 2012 und 2013 weder gegen den Gleichheitsgrundsatz, noch gegen das Übermaßverbot verstößt. Der BFH verneinte daher eine Vorlage an das BVerfG. Einsprüche, die sich gegen die Höhe der Zinsfestsetzung richteten, hatten daher bisher wenig Aussicht auf Erfolg.

### Aktuelle Entwicklungen

In einem aktuellen Beschluss in einem AdV-Verfahren vom 25.04.2018 (IX B 21/18) äußerte der BFH jetzt entgegen bisheriger Tendenzen erstmals ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe, zumindest was die Jahre ab 2015 betrifft.

Die Finanzverwaltung hat nun mit einem BMF-Schreiben vom 14.06.2018 reagiert und wendet den Beschluss des BFH für alle Verzinsungszeiträume **ab dem 01.04.2015** und für alle Steuerarten an. Steuerpflichtige erhalten auf Antrag Aussetzung der Vollziehung. Für Verzinsungszeiträume vor dem 01.04.2015 wird eine Aussetzung nur in Fällen unbilliger Härte gewährt, die im Einzelfall gesondert begründet werden muss.

Derzeit sind zwei Verfassungsbeschwerden zur Zinshöhe ab den Jahren 2010 bzw. 2012 beim Bundesverfassungsgericht anhängig (1 BvR 2237/14 und BvR 2422/17). Darüber hinaus führt der Bund der Steuerzahler ein entsprechendes Musterverfahren, das beim BFH unter dem Aktenzeichen BFH III R 25/17 anhängig ist.

### Empfehlung

Generell empfiehlt es sich, gegen die Festsetzung von Nachzahlungszinsen Einspruch einzulegen. Die Einsprüche werden im Hinblick auf die anhängigen Verfahren regelmäßig ruhend gestellt.

Für Zinsen ab dem 01.04.2015 wird auf Antrag Aussetzung der Vollziehung durch die Finanzämter gewährt. Eine Verzinsung der ausgesetzten Beträge erfolgt nicht, sollte das Einspruchsverfahren letztlich nicht erfolgreich sein.

Wie das BVerfG die anhängigen Verfahren entscheidet, bleibt mit Spannung abzuwarten. Dem Vernehmen nach soll die Entscheidung im Laufe des Jahres 2018 erfolgen.



**Stefanie Floren**

Dipl.-Finanzwirtin (FH),  
Steuerberaterin

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



# Die US-Steuerreform

## Auswirkungen für deutsche Unternehmen – Teil II

Die zentrale Steueränderung des sog. „Tax Cuts and Job Act“ im Unternehmensbereich betrifft die Absenkung des Körperschaftsteuersatz von 35% auf 21% ab 2018. Darüber hinaus sind weitere Vergünstigungen für US-Unternehmen vorgesehen, wie z.B. die Sofortabschreibung bei bestimmten Wirtschaftsgütern. Zu den bedeutenden steuerentlastenden Maßnahmen gehört auch die Steuerfreistellung von Dividenden:

### Steuerfreistellung von Dividenden

Das US-Steuersystem war bisher vom Welteinkommensprinzip geprägt. Hieraus folgte, dass bislang von Tochtergesellschaften im Ausland erwirtschaftete Gewinne in den USA besteuert wurden, wenn sie als Dividenden in die USA ausgeschüttet wurden. Etwaige im ausländischen Staat erhobene Quellensteuern wurden auf die US-Steuern angerechnet. Aufgrund dieser Besteuerungsfolgen und dem vergleichsweise hohen Körperschaftsteuersatz war es typisch, dass Tochtergesellschaften von US-Gesellschaften über vergleichsweise hohe Rücklagen verfügten bzw. Ausschüttungen möglichst vermieden wurden, um erhebliche Steuerbelastungen zu vermeiden. Der Umfang derartiger „gehorteter Gewinne“ wird auf 2,6 Billionen US-Dollar geschätzt. Die Umstellung dieses Besteuerungssystems durch die US-Steuerreform führt daher zu weitreichenden Folgen.

Eingeführt demnach das Territorialprinzip, mit der Folge, dass die aus dem Ausland empfangenen Dividenden von US-Unternehmen steuerfrei bleiben, wenn eine Mindestbeteiligung von 10% gegeben ist („specified 10-percent owned foreign corporation (SFC)“). Konsequenterweise bleiben auch Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste bei entsprechenden Anteilen ebenfalls steuerfrei bzw. außer Ansatz. Neben der Mindestbeteiligungsquote wird zum anderen vorausgesetzt, dass die Beteiligung an mindestens 366 Tagen innerhalb eines Zeitraums von 731 Tagen gehalten wird.

Aufgrund der Neuregelung können US-Konzerne ab 2018 ihre im Ausland erzielten und besteuerten Gewinne ohne zusätzliche Besteuerung in den USA ausschütten

– eine vergleichbare Regelung gibt es bekanntlich mit § 8b KStG in Deutschland, allerdings nur mit einer 95-prozentigen Steuerfreiheit.

Damit die bisher im Ausland gehorteten Gewinne im Falle einer Ausschüttung ab 2018 nicht gänzlich unbesteuert in die USA repatriert werden, sind umfangreiche Regelungen vorgesehen, die auf Gewinne bis zurück in das Jahr 1986 reichen. Die für nach dem 31.12.1986 entstandene Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften von US-Unternehmen vorgesehenen Übergangsregelung (transition tax) werden im Folgenden dargestellt.

### Transition Tax

Die transition tax soll einerseits den Übergang vom Welteinkommens- zum Territorialprinzip ermöglichen und missbräuchliche Anwendungen vermeiden, andererseits soll sie wesentlich zur Gegenfinanzierung der Steuerreform beitragen.

Während im alten Besteuerungssystem Gewinne ausländischer Gesellschaften erst besteuert wurden, wenn diese in die USA ausgeschüttet wurden, das neue System Dividenden ausländischer Gesellschaften grundsätzlich steuerfrei stellt, soll die Lücke zwischen den Besteuerungssystemen geschlossen werden, indem die in der Vergangenheit im Ausland erwirtschafteten Gewinne mit einem ermäßigten Steuersatz besteuert werden – unabhängig von ihrer tatsächlichen Ausschüttung.

Der transition tax unterliegen demnach grundsätzlich alle US-Gesellschafter, die an einer „Specified Foreign Company“ (SFC) beteiligt sind. Als SFC werden insbesondere ausländische Kapitalgesellschaften bezeichnet, an denen US-Kapitalgesellschaften zu mindestens 10% beteiligt sind.

Ermittelt wird die transition tax für die Zeiträume nach dem 31.12.1986, in denen die ausländische Gesellschaft die SFC-Voraussetzungen erfüllt. Das in diesen Zeiträumen erzielte Einkommen der ausländischen Tochtergesellschaft („accumulated post-1986 deferred foreign income“) wird jeweils auf den 02.11.2017 und



den 31.12.2017 ermittelt, wobei die Berechnung auf US-Rechnungslegungsvorschriften basiert. Der höhere der beiden Beträge wird wie eine fiktive Dividende behandelt. Einkommen („effectively connected income“), das bereits in früheren Jahren in den USA besteuert wurde („previously taxed income“), unterliegt keiner erneuten Besteuerung und wird daher von der Bemessungsgrundlage gekürzt.

Für reinvestierte Gewinne beträgt der Steuersatz 8%, während für nicht reinvestierte Gewinne („liquid assets“) ein Steuersatz von 15,5% zur Anwendung kommt. Der Aufteilungsmaßstab ermittelt sich, in dem der Anteil der liquid assets jeweils zum 31.12.2015, 31.12.2016 sowie zum 31.12.2017 ermittelt wird. Der durchschnittliche Betrag aus den Jahren 2015 und 2016 wird mit dem Betrag des Jahres 2017 verglichen – der höhere der beiden Beträge wird angesetzt. Zu den liquid assets gehören insbesondere Bargeld und Guthaben bei Kreditinstituten sowie ein positiver Saldo aus Kundenforderungen abzüglich Lieferantenverbindlichkeiten.

Die transition tax kann über einen Zeitraum von acht Jahren gezahlt werden, wobei die Raten im Zeitablauf ansteigen, von fünf mal 8%, dann 15%, 20% und schließlich 25%. Im Ausland gezahlte Steuern können zum Teil auf die transition tax angerechnet werden. Insgesamt ist die Ermittlung der transition tax im Detail komplex ausgestaltet worden.

Die US-Steuerreform enthält nicht nur begünstigende Maßnahmen – in Teilen wirkt sie protektionistisch. Beispielhaft genannt sei die Base Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT):

### Base Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT)

Die BEAT ist relevant, wenn ein US-Unternehmen ihren Gewinn über Auslandsbeziehungen mit Konzernunternehmen so weitgehend mindert, dass sie eine bestimmte US-Steuerquote unterschreitet. Die BEAT bewirkt daher im Ergebnis eine Mindestbesteuerung, die zwischen 2018 und 2026 in drei Schritten von fünf auf 12,5% ansteigt. Die BEAT umfasst u.a. Zins- und Lizenzzahlungen,

Service-Gebühren mit Gewinnaufschlägen sowie Konzernumlagezahlungen. Nicht umfasst werden hingegen Zahlungen für den Einkauf von Waren. Darüber hinaus greift die BEAT nur bei Unternehmen mit einem durchschnittlichen Jahresumsatz von über 500 Mio. US-Dollar.

### Folgen für die Praxis

Mit der Steuerreform hat die USA im internationalen Steuerwettbewerb insbesondere aufgrund der drastischen Senkung der Unternehmenssteuersätze sowie der geschaffenen Investitionsanreize sehr deutlich an Attraktivität gewonnen. Wenngleich einige Maßnahmen zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage führen werden, verbleibt unterm Strich eine erhebliche Entlastung zu Gunsten der Unternehmen. Nicht zu Unrecht mehren sich daher die Stimmen, die auch in Deutschland eine spürbare Reduzierung der Gesamtbelastung für Kapitalgesellschaften von über 30%. Dabei stellt die Diskussion um die Gesamtbelastung nur eine Seite der Medaille dar – aus Unternehmenssicht wäre der Wunsch an den nationalen Gesetzgeber zu adressieren, dass das zweigleisige System von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu Gunsten der Abschaffung der Gewerbesteuer reformiert wird. Nicht nur um dem Postulat der Rechtsformunabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung gerecht zu werden, bedarf auch die Besteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter einer grundlegenden Reform.



**Dr. Ahmet Yilmaz**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater  
[yilmaz@wehberg.de](mailto:yilmaz@wehberg.de)



## Bares für Rares

### Versteuerung von privaten Gegenständen im Alltag

Eine der beliebtesten Fernsehsendungen ist die von Horst Lichter moderierte Sendung im ZDF mit dem Titel „Bares für Rares“. Hier werden vorwiegend Antiquitäten oder was für Antiquitäten gehalten wird, durch einen Experten bewertet und anschließend einer Fünfer-Runde von Antiquitätenhändlern zum Kauf angeboten, ohne dass diese die Expertise kennen. Die Preise schwanken von € 50,00 bis zum bisher erreichten Spitzenpreis von € 35.000,00 für einen alten Goldtaler.

Diese Sendung soll zum Anlass genommen werden, sich mit der Einkommensbesteuerung bei der Veräußerung von Alltagsgegenständen zu beschäftigen.

Es ist allen bewusst, dass die Grauzone in diesem Bereich sehr groß ist. Wer aber regelmäßig unter Ebay oder auf einem Flohmarkt Gegenstände verkauft, kann durchaus auffallen und muss sich dann unangenehmen Fragen der Finanzverwaltung stellen, weil er plötzlich vom Privatmann zum Gewerbetreibenden geworden ist.

#### Private Veräußerungsgeschäfte

Private Veräußerungsgeschäfte sind in den §§ 22, 23 EStG geregelt. Die Vorschrift ist insofern subsidiär, als sie nicht eingreift, wenn andere Einkunftsarten, insb. also Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Einkünfte aus Gewerbebetrieben, vorliegen. Die Abgrenzung bei letzteren Einkünften ist nicht ganz einfach, wenn es sich um mehrere Veräußerungen mit Gewinnabsicht innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes (z. B. innerhalb von 6 Monaten) handelt, wobei die aus dem Grundstücksbereich bekannte 3-Objekt-Grenze hier keine Anwendung findet.

Grundsätzlich sind auch private Veräußerungsgeschäfte steuerpflichtig, § 22 Nr. 2 EStG. Die Definition privater Veräußerungsgeschäfte (ohne Grundstücke) findet sich in § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG:

„Private Veräußerungsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs.“

Die Versteuerung ist insofern spannend, weil bei Annahme einer Steuerpflicht auch ein Verlust berücksichtigt werden kann. Wenn aber keine Steuerpflicht besteht, werden auch keine Verluste berücksichtigt. Die Ausnahmeregel ist erst 2010 in das Gesetz aufgenommen worden, weil ein privater Autoverkäufer bei seinem Autoverkauf erfolgreich einen Verlust geltend machen konnte. Dieses galt es seitens des Gesetzgebers zu vermeiden. Die Frage stellt sich also, was unter einem Gegenstand des täglichen Gebrauchs zu verstehen ist. Dabei ist es nicht entscheidend, ob tatsächlich auch ein täglicher Gebrauch stattfindet; entscheidend ist die Art des Wirtschaftsgutes (typisierende Betrachtung). Bemerkenswert ist die Gesetzesbegründung, wonach nur Gegenstände mit Wertsteigerungspotential unter die Besteuerung fallen sollen. Gemeint sind dabei insbesondere Edelmetalle, Fremdwährungen, Kunstgegenstände, Schmuck oder andere mobile oder immaterielle Wirtschaftsgüter wie z.B. eine Internet-Domain (FG Köln v 20.04.2010) oder ein Patent. Die typisierende Betrachtungsweise findet beim Wortlaut bei der Ausnahmeregel der Gegenstände des täglichen Gebrauchs so nicht seinen Niederschlag. Entscheidend ist aber der Gesetzeswortlaut. So gehört meines Erachtens ein wertvolles in der Wohnung aufgehängtes Gemälde zu den Gegenständen des täglichen Gebrauchs. Auch ein Oldtimer, der nicht im Rahmen einer Oldtimer-Sammlung gesammelt wird, und beinahe täglich genutzt wird, gehört zu den Gegenständen des täglichen Gebrauchs. Dieses gilt auch für den Schmuck, der z.B. lediglich bei feierlichen Anlässen getragen wird. Rechtsprechung hierzu gibt es allerdings nicht. In der Literatur wird dieses streitig behandelt. So wird auch die Meinung vertreten, dass es auf die tatsächliche Nutzung bei der Frage, ob es sich um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs handelt, nicht ankommt.



## Prüfungsregeln

Die Prüfung, ob es sich um ein privates Veräußerungsgeschäft handelt, ist nach folgenden Regeln vorzunehmen:

1. Gehört das Veräußerungsgeschäft zu einer anderen Einkunftsart (z.B. Gewerbebetrieb?) Wenn ja, grundsätzlich Versteuerung bei der anderen Einkunftsart; wenn nein zu 2.
2. Liegt zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als ein Jahr? Wenn ja, dann kein privates steuerbares Veräußerungsgeschäft, wenn nein dann zu 3.
3. Handelt es sich bei dem veräußerten Gegenstand um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs? Wenn ja, dann kein privates steuerbares Veräußerungsgeschäft, wenn nein, dann zu 4.
4. Liegt der Veräußerungsgewinn (Veräußerungspreis./Anschaffungskosten./Werbungskosten) bei weniger als € 600,00 (Freibetrag) ist die Veräußerung steuerfrei, ansonsten steuerpflichtig.

Bei mehreren Verkäufen findet ein Verlustausgleich statt. Das bedeutet, dass Gewinne und Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden und danach der Freibetrag von € 600,00 zur Anwendung kommt. Einen Verlustvor- bzw. -rücktrag ist nur mit Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften möglich.

## Zu guter Letzt...

Am Schluss sei noch auf die Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privaten Veräußerungsgeschäften im Hinblick auf Flohmärkte o. ä. eingegangen:

Ein gewerblicher Verkauf liegt dann vor, wenn regelmäßig ähnliche Ware über einen längeren Zeitraum verkauft wird, um Gewinn zu erzielen. Dieses gilt insbesondere in folgenden Fällen:

- Verkauf auf Märkten, die als gewerbliche Märkte gekennzeichnet sind (z. B. Handwerkermärkte)
- professionelles Auftreten auf Märkten (zum Beispiel mit Adressschild am Stand) oder im Internet (professionell aufbereitete Seite, professionelle Fotos der Gegenstände)
- eine große Kundenzahl
- regelmäßiger Verkauf von Neuware oder Zukauf von Neuware

Dieses gilt dann nicht, wenn aus dem privaten Haushalt Dinge des täglichen Gebrauchs, verkauft werden. Zum Privatverkauf gehören z. B. Kleidung, Spielzeug, Möbel, Fernseher oder auch die Briefmarkensammlung oder das alte Auto. Spannend wird die Angelegenheit jedoch bei selbst hergestellten Produkten wie Taschen und insbesondere Lebensmitteln (selbst hergestellte Marmeladen, Kekse, Glühwein etc.). Wenn diese Dinge regelmäßig verkauft werden, ist man Gewerbetreibender und hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Wenn aber diese Dinge nur gelegentlich (z. B. anlässlich eines Wohltätigkeitsbasars) veräußert werden, liegt keine gewerbliche Tätigkeit vor. Aber Achtung: Hier drohen möglicherweise andere Stolperfallen: Der Verkauf von selbst hergestellten Lebensmitteln unterliegt der Lebensmittelaufsicht. Die Herstellung von leicht verderblicher Ware muss in der Regel in Gewerbeküchen verlagert werden. Außerdem müssen Zutaten auf den selbstproduzierten Etiketten vermerkt und weitere Kennzeichnungsaufgaben erfüllt werden.



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

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



# Kampf gegen Steuerbetrug im Online-Handel

## Kabinett beschließt Jahressteuergesetz 2018

Es entspricht mittlerweile jahrelanger Praxis, dass der Gesetzgeber jährlich „Reparaturen“ an bestehenden Gesetzen vornimmt. Wenn Änderungen, die inhaltlich nichts miteinander zu tun haben, in einem Artikelgesetz zusammengefasst werden, spricht man auch von „Omnibusgesetzen“. Nach den Vorstellungen des Bundesfinanzministeriums (BMF) sollte auch in diesem Jahr ein solches Gesetz verabschiedet werden – der am 25.06.2018 veröffentlichte Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018 legte auf ca. 87 Seiten dar, welche noch in 2018 „fachlich gebotenen und zwingend notwendigen Rechtsänderungen“ im Steuerrecht umgesetzt werden sollten. Dabei wurden die Steuermehreinnahmen auf rund 80 Mio. EUR geschätzt.

Überraschend kam dann jüngst die „Umbenennung“ des Gesetzes in „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Internethandel und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“. Zwar bleibt es inhaltlich beim Jahressteuergesetz 2018 – nunmehr wird aber beabsichtigt, „die umsatzsteuerlichen Regelungen im Zusammenhang mit elektronischen Marktplätzen besonders hervorzuheben“. Damit wird die wichtigste Neuregelung des Gesetzes, die Einführung einer Mehrwertsteuerhaftung für Online-Marktplätze, öffentlichkeitswirksam in den Vordergrund gestellt.

Die mit dem Jahressteuergesetz 2018 beabsichtigten wesentlichen Änderungen werden im Folgenden dargestellt.

### Haftung von elektronischen Marktplätzen (§§ 22f, 25e UStG-E)

Die wichtigste Änderung des Jahressteuergesetzes 2018 betrifft die Umsatzsteuer – konkret geht es um die Haftung von elektronischen Marktplätzen. Damit sollen massive Umsatzsteuerausfälle durch betrügerische Teilnehmer des Online-Handels eingedämmt werden. Im Mai 2018 wurden auf der Finanzministerkonferenz erste Details zur konkreten Ausgestaltung der Regelung veröffentlicht.

Als elektronische Marktplätze werden vom deutschen Gesetzgeber Webseiten oder jedes andere Instrument definiert, mit dessen Hilfe Informationen über das Internet zur Verfügung gestellt werden, die es einem Dritten, der nicht Betreiber des Marktplatzes ist, ermöglicht Umsätze auszuführen.

Die Neuerung wird durch zwei neue Paragraphen im Umsatzsteuergesetz umgesetzt: Während § 22f UStG-E die Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes regelt, sieht § 25e UStG-E die tatsächliche Haftung beim Handel auf einem elektronischen Marktplatz vor.

### Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes (§ 22f UStG-E)

§ 22f UStG-E sieht vor, dass Betreiber von elektronischen Marktplätzen verpflichtet werden, Angaben von Nutzern, für deren Umsätze in Deutschland eine Steuerpflicht in Betracht kommt, aufzuzeichnen. Dies betrifft alle Lieferungen, die in Deutschland beginnen oder enden. Damit sind sowohl rein inländische Verkäufe (deutsches Lager an deutschen Kunden) als auch grenzüberschreitende Verkäufe aus anderen EU-Staaten (§ 3c UStG) oder Drittstaaten (§ 3 Abs. 8 UStG) im Anwendungsbereich der Neuregelung. Unbeachtlich ist, ob der Nutzer Inländer ist.

Die Aufzeichnungspflicht soll der Finanzverwaltung die Möglichkeit bieten, zu prüfen, ob der liefernde Unternehmer oder Nutzer seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommt, bzw. nachgekommen ist. Begründet wird diese Pflicht in der Gesetzesbegründung damit, dass der Betreiber es den liefernden Unternehmern ermöglicht, steuerpflichtige Umsätze zu erzielen und er auf Grund der Ausgestaltungen der Vertragsbeziehungen über die geforderten Angaben verfügt. Für Lieferungen, die auf dem vom Betreiber bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet werden, werden konkret folgende Aufzeichnungen gefordert:

- *Den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des liefernden Unternehmers.*
- *Die Steuernummer des liefernden Unternehmers und (soweit vorhanden) die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.*



- *Das Beginn- und Enddatum der Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des liefernden Unternehmers.*
- *Den Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie den Bestimmungsort.*
- *Den Zeitpunkt und die Höhe des Umsatzes.*

Die Details über die erstmals geforderte Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des liefernden Unternehmers ergeben sich aus § 22f Abs. 1 Satz 2-6 UStG-E. Die Bescheinigung wird dem liefernden Unternehmer von seinem zuständigen Finanzamt ausgestellt und ist längstens drei Jahre gültig. Sie muss zum Zeitpunkt der Lieferung gültig sein, damit der Betreiber des Marktplatzes seine Pflicht erfüllen kann.

Das Finanzamt ist indes nicht zur Ausstellung der Bescheinigung verpflichtet: Vielmehr wird dem Finanzamt die Möglichkeit eingeräumt, die Erteilung der Bescheinigung zu versagen, wenn der Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht in vollem Umfang nachgekommen ist und auch nicht zu erwarten ist, dass er diesen zukünftig nachkommen wird. Die konkrete Ausgestaltung dieser Regelung steht noch aus.

Unternehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder einem EU/EWR-Staat, haben spätestens mit Antragstellung einen Empfangsbevollmächtigten im Inland zu benennen. Es soll nämlich sichergestellt werden, dass spätestens ab Beantragung der Bescheinigung Steuerbescheide gegenüber den liefernden Unternehmern dem Empfangsbevollmächtigten zugestellt werden können. Der Betreiber des elektronischen Marktplatzes hat künftig die Möglichkeit elektronisch beim Bundeszentralamt für Steuern abzufragen, ob die geforderte Bescheinigung des Unternehmers vorliegt.

Weitere Besonderheiten sieht § 22f Abs. 2 UStG vor. Dieser regelt die Aufzeichnungspflichten des Betreibers eines elektronischen Marktplatzes für Lieferungen von Nutzern, die gegenüber dem Betreiber angegeben haben, dass die Lieferung nicht im Rahmen eines Unternehmens erfolgen. Demnach muss bei der Lieferung

von Nichtunternehmern zusätzlich das Geburtsdatum aufgezeichnet werden (§ 22f Abs. 2 Satz 2). Aus § 22f Abs. 3 UStG-E ergibt sich für den Marktplatzbetreiber die Verpflichtung, die aufgezeichneten Daten sowohl über Unternehmer als auch über Nichtunternehmer, auf Anfrage an das zuständige Finanzamt zu übermitteln.

### **Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes (§ 22f UStG-E)**

Der Gesetzesentwurf sieht für Marktplatzbetreiber eine neue Haftungsregelung vor: die Grundregel lautet, dass der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers haftet, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist – es handelt sich demnach um eine verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung.

Die Gefährdungshaftung gilt allerdings dann nicht, wenn der Betreiber des elektronischen Marktplatzes eine Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG-E oder eine nach Bereitstellung eines elektronischen Abfrageverfahrens erteilte Bestätigung nach § 22f Abs. 1 Satz 6 UStG-E vorlegen kann.

Die Haftung gilt auch für den Fall, dass Nichtunternehmer über den Marktplatz handeln. Auch hier kann sich der Betreiber des elektronischen Marktplatzes durch Erfüllung der Aufzeichnungspflichten grundsätzlich aus der Haftung exkulpieren.

*(Der Beitrag wird in der nächsten Ausgabe fortgesetzt.)*



**Dr. Ahmet Yilmaz**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater  
yilmaz@wehberg.de



# Änderungen im Schweizerischen Mehrwertsteuerrecht

## Was deutsche Unternehmen beachten müssen

Für viele deutsche Unternehmen gehören Liefer- und Leistungsbeziehungen mit der Schweiz zum alltäglichen Geschäft. Sie mussten sich bisher in der Schweiz nicht für Mehrwertsteuerzwecke registrieren lassen, wenn sie als ausländisches Unternehmen nicht mehr als CHF 100.000,00 Umsatz pro Jahr **in der Schweiz** erzielt haben. Durch Änderungen im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht ab dem 01.01.2018 wird es zukünftig für ausländische Unternehmen öfter als bisher zu einer steuerlichen Registrierungspflicht in der Schweiz kommen. Man rechnet mit rd. 30.000 Neuregistrierungen ausländischer Unternehmen sowie rd. CHF 40 Mio. an Steuermehreinnahmen. Die Neuregelungen sollen insbesondere bestehende Wettbewerbsvorteile ausländischer Unternehmer gegenüber inländischen, d. h. schweizerischen Unternehmen, verhindern. Die wichtigsten Änderungen im Rahmen der Mehrwertsteuerreform aus Sicht deutscher Unternehmen sind im Folgenden dargestellt.

### Was gilt bisher?

Ausländische Unternehmen mussten sich bisher nur dann in der Schweiz für mehrwertsteuerliche Zwecke registrieren lassen, wenn ihr **jährlicher steuerbarer Umsatz in der Schweiz** (d. h. Umsatz aus Leistungen, bei denen der „Leistungsort im umsatzsteuerlichen Sinn“ in der Schweiz liegt) einen Betrag von CHF 100.000,00 überstiegen hat.

Nicht in diese Wertgrenze einzubeziehen waren z.B. reine Warenlieferungen von Deutschland in die Schweiz, da hier der umsatzsteuerliche Lieferort regelmäßig in Deutschland liegt

Zu beachten ist auch bisher schon, dass die Abgrenzung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen und damit die Ortsbestimmung nach schweizerischem Recht vorzunehmen ist und von der deutschen Definition abweichen kann, z. B. bei werkvertraglichen Leistungen.

### Was ändert sich ab dem 01.01.2018?

Die Wertgrenze von CHF 100.000,00 Umsatz wurde grundsätzlich beibehalten. Jedoch wird ab dem 01.01.2018 nicht mehr nur der in der Schweiz erzielte Umsatz, sondern der **weltweite Umsatz** des betroffenen Unternehmens in die Ermittlung einbezogen. Zukünftig werden daher deutlich mehr Unternehmen die maßgebliche Umsatzgrenze überschreiten. Umsätze, die in der Schweiz ausgeführt werden, sind dann bereits ab dem ersten Franken mehrwertsteuerpflichtig. Der Betrag von CHF 100.000,00 ist insoweit nicht als „Freibetrag“ zu verstehen.

Die reinen Warenlieferungen von Deutschland in die Schweiz sind – Kleinsendungen ab 01.01.2019 ausgenommen – weiterhin in Deutschland steuerbar und lösen damit grundsätzlich keine Mehrwertsteuer in der Schweiz aus. Ausgenommen sind Sonderfälle, in denen der deutsche Lieferant als Importeur auftritt und die schweizerische Einfuhrsteuer übernimmt – hier verlagert sich der Lieferort auch nach bisherigem Recht in die Schweiz.

Ausgenommen von der Registrierungspflicht sind auch Unternehmen, die in der Schweiz **ausschließlich** Dienstleistungen erbringen, die der sogenannten Bezugsteuer unterliegen. Die Bezugsteuer ist grundsätzlich vergleichbar mit dem Reverse-Charge-Verfahren in der EU, d.h. der Leistungsempfänger in der Schweiz führt die Mehrwertsteuer auf bezogene Dienstleistungen ab. Wichtig ist hier einmal mehr die zutreffende Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen nach Schweizer Recht, da die Bezugsteuer für reine Lieferungen nicht anwendbar ist.

Für deutsche Unternehmen relevant ist ggf. noch, dass für elektronische Zeitungen, Zeitschriften und Bücher ab dem 1. Januar 2018 in der Schweiz der reduzierte Steuersatz von 2,5 % gilt.



## Welche Änderungen ergeben sich zum 01.01.2019?

Einfuhren in die Schweiz unterliegen der „Einfuhrsteuer“, die im Regelfall vom Leistungsempfänger getragen wird. Bei Kleinsendungen in die Schweiz, d. h. bei Lieferungen mit einer Einfuhrsteuer von maximal CHF 5,00, sieht die eidgenössische Zollverwaltung aus verfahrensökonomischen Gründen von der Erhebung der Einfuhrsteuer ab.

Vor dem Hintergrund des stetig zunehmenden Online-Versandhandels hat die Schweiz zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen inländischen und ausländischen Versandhändlern nun eine Neuregelung für solche Kleinsendungen beschlossen, die zeitverzögert ab dem 01.01.2019 Anwendung findet. In der EU sind solche „Versandhandelsregelungen“, d. h. eine Verlagerung der Steuerpflicht ins Bestimmungsland bei Überschreitung gewisser Liefergrenzen, bereits etabliert, vgl. § 3c UStG.

Die neue Rechtslage sieht vor, dass ausländische Unternehmer, die mit solchen von der Einfuhrsteuer befreiten Kleinsendungen in die Schweiz die vorgegebene Lieferschwelle von CHF 100.000,00 im Jahr überschreiten, künftig mit diesen Umsätzen **in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig** werden. Der Lieferort verlagert sich in die Schweiz, so dass mit schweizerischer Mehrwertsteuer zu fakturieren ist. Die Befreiung von der Einfuhrsteuer bleibt hier allerdings weiterhin anwendbar.

Das bedeutet konkret: Wird im Jahr 2018 und voraussichtlich im Jahr 2019 die Lieferschwelle von CHF 100.000,00 für solche Kleinsendungen überschritten, tritt ab 01.01.2019 Mehrwertsteuerpflicht ein. Die Unternehmen haben sich in der Schweiz zu registrieren und in der Regel vierteljährliche Voranmeldungen abzugeben.

## Folgen für die Praxis:

Eine unterlassene Registrierung sowie die unterlassene Abgabe von Steueranmeldungen können in der Schweiz zu straf- und bußgeldrechtlichen Konsequenzen führen. Jedes Unternehmen mit Liefer- und Leistungsbeziehungen in die Schweiz sollte daher prüfen, ob sich aufgrund der Neudefinition der maßgeblichen Umsatzgrenzen oder der Einführung der Versandhandelsregelung möglicherweise steuerliche Registrierungs- und Erklärungs-pflichten in der Schweiz ergeben. Die Einhaltung der Grenzen sollte regelmäßig überwacht werden. Die Registrierungspflicht geht in der Regel mit vierteljährlichen Steueranmeldungen sowie mit der Bestellung eines in der Schweiz ansässigen Fiskalvertreters und der Gestellung von Sicherheiten einher. Die Registrierung kann daher nicht nur zusätzlichen Verwaltungsaufwand, sondern auch zusätzliche Kosten verursachen.

Zu beachten ist, dass im Falle einer Registrierungspflicht die Umsatzsteuerpflicht für das deutsche Unternehmen **bei allen Leistungen mit Leistungsort in der Schweiz** eintritt. Das heißt, dass auch Leistungen, die bisher unter die Bezugsteuer fallen, ab diesem Zeitpunkt mit schweizerischer Umsatzsteuer abzurechnen sind.



**Stefanie Floren**

Dipl.-Finanzwirtin (FH),  
Steuerberaterin

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



# Drohende Bußgelder aufgrund der Datenschutz-Grundverordnung

## Bilanzielle Berücksichtigung im Jahresabschluss

Die Datenschutz-Grundverordnung, kurz DSGVO, die am 25. Mai 2018 in Kraft getreten ist, war bereits Gegenstand der Ausgabe I/2018. Mit der Datenschutzreform werden Unternehmen vor nicht unwesentliche Herausforderungen gestellt, deren Nichteinhaltung gleichzeitig mit erheblichen Bußgeldern sanktioniert wird. Durch die gesetzlichen Neuerungen ergeben sich unter anderem rechtliche Unklarheiten und Fragestellungen, deren Klärung noch abzuwarten bleibt. Vorgaben an Dokumentationsverzeichnisse und Vorkehrungen zur Datensicherheit werden aus dem Blickwinkel vieler Unternehmen als nicht praxistauglich beurteilt. Hiervon betroffen sind auch die Finanzbuchhaltung und die buchhalterische Datenverarbeitung, wie z.B. durch die erforderlichen Löschoptionen und Speicherkonzepte sowie die Erstellung von diversen Verzeichnissen. Sowohl Unternehmen mit eigener Buchhaltungsabteilung, wie auch Dienstleister, Berater oder IT-Anbieter, die fremde Buchhaltungsaufgaben übernehmen, sind zur Einhaltung der datenschutzrechtlichen Vorgaben verpflichtet. Durch die DSGVO sollte der Datenschutz zu einem zentralen Aspekt der unternehmerischen Tätigkeit werden und eine Risikobewertung erfolgen. Es stellt sich also die Frage, unter welchen Voraussetzungen Datenschutzverstöße oder das Nichteinhalten von datenschutzrechtlichen Pflichten zur Bildung einer entsprechenden Rückstellung in der Bilanz führt.

### Allgemeine Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung

Grundsätzlich sind Rückstellungen in der Bilanz zu passivieren, wenn es Aufwendungen und Verluste zu berücksichtigen gilt, die in der abgelaufenen Rechnungsperiode entstanden sind, für die aber noch keine Auszahlung stattgefunden hat. Sie dienen der periodengerechten Gewinnermittlung und stellen einen Ausfluss des Vorsichtsprinzips gem. § 252 (1) Nr. 4 HGB dar. Eine Passivierungspflicht besteht nach § 249 (1) HGB

u. a. für ungewisse Verbindlichkeiten, denen eine ungewisse Verpflichtung gegenüber einem Dritten zugrunde liegt. Eine ungewisse Verbindlichkeit liegt immer dann vor, wenn das Unternehmen ernsthaft mit einer Inanspruchnahme der Verbindlichkeit, deren Verursachung vor dem Bilanzstichtag liegt, rechnen muss. Dabei ist immer zu unterscheiden, in wie weit die Wahrscheinlichkeit des Bestehens einer Verbindlichkeit vorliegt und wie hoch die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme derer ist.

### Rückstellungspflicht aufgrund der Vorgaben der DSGVO

Im Rahmen einer Risikobewertung ist für den Jahresabschluss zu entscheiden, ob aufgrund einer eventuellen Verletzung der Datenschutzvorgaben eine entsprechende Rückstellung für etwaige Bußgelder zu bilden ist. Die Wahrscheinlichkeit einer bußgeldbewehrten Rechtsverletzung muss geprüft werden. Dabei ist zu unterscheiden, ob das Unternehmen bislang gar keine Risiko-Analyse durchgeführt und somit auch noch keine Maßnahmen hinsichtlich der Einhaltung und Sicherstellung der datenschutzrechtlichen Vorgaben vorgenommen hat oder ob bereits erste Prüfungen und Umsetzungen stattgefunden haben. Für Unternehmen, die sich bisher mit den Anforderungen noch nicht auseinandergesetzt haben, ist die Wahrscheinlichkeit eines Datenschutzverstößes vergleichsweise hoch. Hinzu kommt, dass eine kurzfristige Erfüllung der Anforderungen sich eher schwierig gestalten wird. Unternehmen, die aufgrund einer bereits durchgeführten Risiko-Analyse um ihre Verpflichtungen wissen, können Verstöße vermuten oder sogar bereits positive Kenntnis darüber haben. Im Falle der positiven Kenntnis über einen Verstoß entfällt der Wahrscheinlichkeitsmaßstab.



Gebildete Rückstellungen dürfen nur dann aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfällt, also mit einer Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen ist. Dabei handelt es sich nicht um ein Wahlrecht, sondern um eine Pflicht zur Auflösung der Rückstellung. Wurden also entsprechende Maßnahmen getroffen, um Datenschutzverstöße ausschließen zu können, ist eine Auflösung der zuvor gebildeten Rückstellung vorzunehmen.

Ungewiss bleibt, wie die Datenschutz-Aufsichtsbehörden ihre Kontrollen in Zukunft gestalten werden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Ahndungswahrscheinlichkeit deutlich zunehmen wird. Nach der DSGVO sind die jeweiligen Aufsichtsbehörden neben den Zufallskontrollen auch dazu verpflichtet einzelnen Meldungen nachzugehen. Zudem steht den Aufsichtsbehörden nicht mehr zu, darüber zu entscheiden, ob ein Bußgeld festgesetzt wird oder nicht. Nach der DSGVO ist jeder Verstoß zu sanktionieren.

## Sanktionen der Datenschutz-Grundverordnung

Die jeweiligen nationalen Aufsichtsbehörden sind verpflichtet, jeden Datenschutzverstoß entsprechend zu sanktionieren. Neben Anordnungen zur Beendigung des Verstoßes bis hin zum endgültigen Verbot der Datenverarbeitung, werden auch Bußgelder festgesetzt. Dafür steht den Aufsichtsbehörden ein entsprechender Kriterienkatalog zur Verfügung, dessen Punkte in die Festsetzung mit einfließen müssen. In jedem Fall sollen die Bußgelder jedoch wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein. Straferhöhend ist z. B. die Vorsätzlichkeit des Verstoßes oder das Versäumen von Meldepflichten.

Für gravierende Verstöße beträgt der Bußgeldrahmen bis zu 20 Mio. Euro oder 4 % des weltweiten Umsatzes des Unternehmens, je nachdem, welcher Wert höher ist.

(Art. 83 (5) DSGVO.) Bei weniger gravierenden Verstößen können Bußgelder bis zu 10 Mio. Euro oder 2 % des weltweiten Umsatzes festgesetzt werden. Demnach kann der gesamte Konzernumsatz Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Bußgeldes sein.

## Fazit

Durch die DSGVO besteht eine Meldepflicht von Datenpannen innerhalb von 72 Stunden. Eine Datenpanne entsteht bereits dann, wenn versehentlich eine E-Mail mit personenbezogenen Daten an einen falschen Adressaten versendet wird. Unternehmen müssen daher kurzfristig ein Risikobewusstsein für die datenschutzrechtlichen Anforderungen entwickeln. Im Rahmen des Jahresabschlusses sollten sich die Unternehmen zusätzlich die Frage stellen, wie gut sie datenschutztechnisch aufgestellt und inwieweit Rückstellungen für potentielle Bußgelder in der Bilanz zu berücksichtigen sind. Gerade für die Unternehmen, die bislang noch keine Risikoanalyse durchgeführt haben, ist die Wahrscheinlichkeit eines Datenschutzverstoßes sehr hoch. In Zukunft wird sich zeigen, wie sich die Ahndung der Aufsichtsbehörden ausgestalten wird. Durch die bestehenden Ahndungs- und Kontrollpflichten ist jedoch davon auszugehen, dass die Bußgelder aufgrund von Datenschutzverstößen erheblich steigen werden. Ungeachtet der Frage nach der Rückstellungspflicht sind Unternehmen in jedem Fall gut beraten, die Vorgaben der DSGVO ernst zu nehmen.



**Karina Stein**

Informatikkauffrau,  
B.Sc. Wirtschaftswissenschaften  
[stein@wehberg.de](mailto:stein@wehberg.de)



# Kassen-Nachschau ab dem 01.01.2018

## Was gilt es zu beachten?

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 wurde durch § 146b AO die sogenannte Kassen-Nachschau eingeführt. Dabei handelt es sich um eine unangekündigte Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme in die Buchführung. Die Kassen-Nachschau kann seit dem 01.01.2018 durch die Finanzbehörden durchgeführt werden.

Mit diesem Gesetz wurde ebenfalls die Verpflichtung eingeführt, ab dem 01.01.2020 alle elektronischen bzw. PC-gestützten Registrierkassen mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung auszurüsten.

Flankiert werden die Neuregelungen durch neue Bußgeldtatbestände in § 379 Abs. 1 AO. Ab dem Jahr 2020 handelt ordnungswidrig, wer eine Kasse verwendet, die nicht über die Möglichkeit zur Einzelaufzeichnung von Geschäftsvorfällen bzw. nicht über die zertifizierte Sicherheitseinrichtung verfügt.

Diese Maßnahmen sollen vorrangig das Betrugs- und Manipulationsrisiko bei elektronischen Kassensystemen eindämmen.

Mit Schreiben vom 29.05.2018 hat das Bundesministerium für Finanzen in einem Anwendungserlass zu § 146b AO nun die Neuregelungen zur Kassen-Nachschau weiter konkretisiert.

## Wie sieht die Rechtslage ab dem 01.01.2018 aus?

Im Rahmen der Kassen-Nachschau können insbesondere computergestützte Kassensysteme, Registrierkassen, App-Systeme, Wagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler und Geldspielgeräte, aber auch offene Ladenkassen auf die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und die ordnungsmäßige Übernahme dieser Aufzeichnung in die Buchführung überprüft werden.

Die Kassen-Nachschau stellt dabei keine Außenprüfung i.S.d. § 193 AO dar. Es bedarf somit im Vorfeld keiner Prüfungsanordnung. Sofern im Rahmen der Nachschau

ein Anlass zur Beanstandung besteht, kann die Finanzbehörde ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer regulären Außenprüfung übergehen. Auf diesen Übergang muss der Prüfer allerdings schriftlich hinweisen.

Die Überleitung zu einer Betriebsprüfung ist vor allem dann zulässig, wenn dies eine sofortige Sachverhaltsaufklärung ermöglicht, aber auch bereits dann, wenn „lediglich“ erforderliche Organisationsunterlagen wie Betriebsanleitungen nicht vorgelegt werden können.

Zu beachten ist, dass bereits dann keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr möglich ist, wenn die Prüfer mit der Kassen-Nachschau begonnen haben.

## Welche Rechte und Pflichten hat der Prüfer bei der Nachschau?

Der Prüfer ist berechtigt, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten unangekündigt Geschäftsräume oder -fahrzeuge zu betreten, sofern diese beruflich genutzt werden. Außerhalb der Öffnungszeiten ist eine Kassen-Nachschau ebenfalls zulässig, sofern zu dieser Zeit noch gearbeitet wird, d.h. wenn Vorbereitungs- bzw. Nachbereitungsarbeiten durchgeführt werden. Wohnräume sind dagegen grundsätzlich geschützt und dürfen gegen den Willen des Inhabers nur bei „dringender Gefahr“ betreten werden.

Das Betreten der Räumlichkeiten muss immer dazu dienen, steuererhebliche Sachverhalte festzustellen. Die Kassen-Nachschau eröffnet für die Finanzverwaltung kein allgemeines Durchsuchungsrecht. Das Öffnen von Schranktüren oder Schubladen durch den Prüfer oder eine entsprechende Aufforderungen an den Geschäftsinhaber sind somit grundsätzlich unzulässig.

Vor einer Kassen-Nachschau kann der Amtsträger, ohne sich vorher auszuweisen, die Kassen sowie deren Handhabung in öffentlich zugänglichen Räumen beobachten und Testkäufe durchführen.

Der Prüfer hat sich als Kassenprüfer auszuweisen, sobald er mit der eigentlichen Prüfung beginnt, d.h. wenn er:

- *Geschäftsräume betreten möchte, die der Öffentlichkeit nicht zugänglich sind,*



- *dieser den Geschäftsinhaber dazu auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem zugänglich zu machen oder Kassenaufzeichnungen, Bücher sowie Unterlagen zur Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems vorzulegen,*
- *Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung verlangt oder*
- *dazu auffordert, Auskunft zu erteilen.*

Hierzu hat der Amtsträger nach in der Literatur vertretenen Auffassung neben seinem Dienstausweis auch einen behördlichen Nachweis vorzulegen, aus dem seine Berechtigung zur Durchführung einer Kassen-Nachschau ausdrücklich hervorgeht.

Gegenstand der Prüfung sind grundsätzlich alle Aufzeichnungen, Bücher sowie die Kasse selbst, insbesondere kann der Prüfer auch verlangen, dass Organisationsunterlagen, wie z.B. Bedienungs- und Programmieranleitungen vorgelegt und erläutert werden.

Der Prüfer kann zudem während der Nachschau einen Kassensurz verlangen und ist dazu berechtigt, Unterlagen und Belege zu Dokumentationszwecken einzuscannen oder zu fotografieren. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass er nicht dazu berechtigt ist, Dokumente mitzunehmen. Um Unterlagen an Amtsstelle zu prüfen kann verlangt werden, die Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen. Bis zum 31.12.2019 kann dies dadurch erfolgen, dass die Daten auf einen vom Prüfer mitgebrachten USB-Stick überspielt werden.

Ab dem 01.01.2020 sind Aufzeichnungssysteme mit einer digitalen Schnittstelle verpflichtend, über die die Daten der Finanzverwaltung zur Verfügung zu stellen sind.

## **Was geschieht, wenn der Geschäftsinhaber nicht vor Ort ist?**

Ist der Geschäftsinhaber nicht anwesend, hat sich der Amtsträger gegenüber der Person auszuweisen, von der angenommen werden kann, dass diese über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems verfügt.

Er kann diese Personen zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau auffordern. Diese Mitarbeiter haben die Pflichten des Geschäftsinhabers zu erfüllen, sofern sie hierzu rechtlich und auch technisch in der Lage sind.

Eine Definition der „wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte“ existiert bisher noch nicht. Die Mitarbeiter sollten daher bei Abwesenheit des Geschäftsinhabers über das notwendige Hintergrundwissen verfügen, um längere Störungen des Geschäftsbetriebs durch eine Kassen-Nachschau zu vermeiden.

## **Fazit**

Mit der Kassen-Nachschau steht der Finanzverwaltung seit Anfang des Jahres ein weiteres Instrument für die unangekündigte Prüfung vor Ort zur Verfügung. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzämter von dieser Prüfungsmöglichkeit gerade bei bargeldintensiven Betrieben auch regelmäßig Gebrauch machen werden.

Unternehmen mit entsprechender Kasse müssen sich daher nicht nur mit den Anforderungen an eine „ordnungsmäßige Kassensführung“ auseinandersetzen, sondern auch entsprechende Unterlagen für eine „spontane“ Prüfung bereithalten und eine Weitergabe der elektronischen Daten an den Prüfer sicherstellen. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung mit dem neuen Instrument der Kassen-Nachschau umgehen wird. Unternehmen sollten sich in jedem Fall auf die neue Rechtslage vorbereiten.



**Christopher Querbach**

Dipl. Finanzwirt (FH)

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



# Die Besteuerung von Dienstwagen

## Ein Dauerbrenner in der Praxis und bei Betriebsprüfungen

Im 2016 wurden in Deutschland ca. 3,3 Mio. neue Pkws zugelassen. Es erstaunt daher nicht, dass das Thema der Firmenwagenüberlassung an Arbeitnehmer ein Dauerbrenner ist.

Am 04.04.2018 veröffentlichte das BMF ein Schreiben bezüglich der lohnsteuerlichen Behandlung von betrieblich genutzten Pkws. Im Folgenden werden die zentralen Aspekte und einige Besonderheiten zu dieser Thematik erläutert.

### Grundlagen

Die Ermittlung des geldwerten Vorteils kann entweder pauschal oder anhand der Fahrtenbuchmethode erfolgen. Bei der Fahrtenbuchmethode ergibt sich der Besteuerungsanteil aus dem Verhältnis zwischen den durch das Fahrtenbuch ermittelten Privatfahrten und den Gesamtkosten des Pkws.

Die pauschale Nutzungswertermittlung besteht einerseits aus den Privatfahrten, die monatlich mit 1 % des inländischen Bruttolistenpreises (BLP) im Lohnsteuerabzugsverfahren anzusetzen sind. Andererseits sind die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte pauschal mit 0,03 % des inländischen BLP zu veranschlagen.

### Streitfragen

#### *Wechsel der Ermittlungsmethode bzw. des Fahrzeugs*

Die jeweilige Ermittlungsmethode ist vor Beginn des Kalenderjahres festzulegen und kann unterjährig nicht gewechselt werden. Findet ein Fahrzeugwechsel innerhalb eines Kalendermonats statt, so ist der Listenpreis des in diesem Monat überwiegend genutzten Pkws anzusetzen.

#### *Nutzungsverbot*

Falls dem Arbeitnehmer das betriebliche Kfz nicht für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und mehr als einer Familienheimfahrt pro Woche zur Verfügung gestellt wird (Nutzungsverbot), muss dies entweder im Arbeitsvertrag oder durch eine Nutzungsverzichtserklärung des Arbeitnehmers dokumentiert werden.

#### *Nutzungsentgelt*

Der Arbeitnehmer kann zur Nutzung des Kfz für private Zwecke ein Nutzungsentgelt zahlen, das den Nutzungswert mindert. Das Entgelt kann dabei z. B. anhand von Monatspauschalen, Kilometerpauschalen oder durch Übernahme der Leasingraten geleistet werden. Zusätzlich stellt die Übernahme einzelner Pkw-Kosten durch den Arbeitnehmer eine Form des Nutzungsentgelts dar. Die Zahlung von Nutzungsentgelt ist sowohl bei der pauschalen Nutzungswertermittlung als auch bei der Fahrtenbuchmethode anwendbar.

#### *Nutzung mehrerer Kfz*

Erfolgt eine Nutzung mehrerer Pkws durch den Arbeitnehmer, so ist der pauschale Nutzungswert (1 %-Regel) des überwiegend genutzten Pkws unter der Voraussetzung, dass die Nutzung durch nahe Angehörige auszuschließen ist, anzusetzen. Andernfalls muss für jeden, dem Arbeitnehmer zur Verfügung stehenden Pkw die 1 %-Regel angewandt werden. Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist der Listenpreis des am häufigsten genutzten Pkws zugrunde zu legen.

Bei der Fahrtenbuchmethode sind die bei mehreren genutzten Pkws insgesamt entstehenden Aufwendungen und das Verhältnis der privaten Fahrten zu den übrigen Fahrten jeweils gesondert nachzuweisen. Erfolgt die Ermittlung des privaten Nutzungsvorteils anhand der Fahrtenbuchmethode für nur einen Pkw, sind die übrigen mittels 1 % Regel zu bewerten.

### Fazit

Die steuerliche Behandlung der Dienstwagenüberlassung bietet viele Gestaltungsmöglichkeiten, die sich in der Anwendung unterschiedlich auswirken. Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind gut beraten, die sich ergebenden steuerlichen Implikationen vorab zu klären und sich ergebende Gestaltungsspielräume bestmöglich zu nutzen.



**Isabell Schemmann**

Steuerassistentin

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



## „Für die Mitte der Gesellschaft“

### Steuerliche Vereinfachungen und Entlastungen

Millionen Bürger erbringen in den Bereichen Ehrenamt, Pflege, Gesundheit und Familie wertvolle Dienste für das Land und ihre Mitmenschen. Ob die ehrenamtliche Tätigkeit in Form des bürgerschaftlichen Engagements, die Übernahme der Pflege eigener Angehöriger oder die Erziehung und Unterstützung eigener Kinder – die Einsätze sind vielfältig und in fast allen Lebensbereichen zu finden.

Mit dem Ziel der Entlastung und Unterstützung dieser Bürger hat das Land NRW eine Reihe von Maßnahmen erarbeitet und jüngst dem Bundesrat vorgelegt. Folgende Entlastungen sind geplant:

#### 1. Ehrenamt

**Anhebung der Übungsleiterpauschale auf 3.000 EUR** (von 2.400 EUR). Von dieser Anhebung profitieren Trainer/innen in Vereinen oder Ausbilder/innen in einer Vielzahl von Organisationen.

**Anhebung der Ehrenamtspauschale auf 840 EUR** (von 720 EUR). Diese Maßnahme käme denjenigen zugute, die zwar keine Tätigkeiten eines Trainers oder Ausbilders ausüben, sich aber gleichwohl ehrenamtlich in gemeinnützigen Vereinen einbringen (z. B. als Schriftführer/in, Kassenwart/in).

**Anhebung der Einnahmegränze für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe auf 45.000 EUR** (von 35.000 EUR). Diese Maßnahme würde viele kleine steuerbegünstigte Körperschaften, insbesondere gemeinnützige Vereine, von Bürokratie und Steuerlast bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (z. B. Vereinsgaststätte, Werbeeinnahmen) befreien.

#### 2. Familie und Bildung

**Anhebung des Höchstbetrages der Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten auf 6.000 EUR**

(von 4.000 EUR) Diese Maßnahme unterstützt Familien, die mit hohen Kosten für Kitas oder Tagesmütter/väter belastet sind und verbessert zugleich die Rahmenbedingungen für die Vereinbarkeit von Familie und Beruf.

**Anhebung des Freibetrags für den Sonderbedarf für Kinder in Studium und Ausbildung auf 1.200 EUR**

(von 924 EUR) Der Freibetrag berücksichtigt den Mehraufwand der Eltern, die ihre auswärts untergebrachten, volljährigen Kinder während einer Ausbildung oder eines Studiums auch finanziell begleiten.

#### 3. Gesundheit/Pflege und Menschen mit Behinderung

**Anhebung des Freibetrags zur Förderung der Mitarbeitergesundheit auf 1.200 EUR** (von 500 EUR). Gefördert wird hier das arbeitgeberseitige Interesse zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands der Belegschaft. Dazu zählen sowohl die Übernahme der Kosten, z. B. für Rückenschulen, Pilates-Kurse oder Burn-out-Präventionen, als auch die Angebote im Rahmen des betrieblichen Gesundheitsmanagements.

**Anhebung des Pflegepauschbetrags auf 1.200 EUR** (von 924 EUR). Familienangehörige von Pflegebedürftigen, die die Pflege ihrer Angehörigen zu Hause übernehmen, werden mit dieser Maßnahme finanziell unterstützt.

**Anhebung der Pauschbeträge für behinderte Menschen um jeweils 30 %**. Auch wenn damit kein vollständiger Ausgleich der finanziellen Belastung durch die Behinderung geschaffen wird, wird dieser durch die Anhebung gleichwohl abgemildert.

#### 4. Berufsleben

**Anhebung der Steuerbefreiung für Belegschafts- oder Personalrabatte auf 1.200 EUR** (von 1.080 EUR). Von dieser Maßnahme profitieren Arbeitnehmer, die Waren oder Dienstleistungen kostenlos oder verbilligt von ihrem Arbeitgeber überlassen bekommen.

#### Fazit

Mit den geplanten Entlastungen wird der häufig erhobenen Forderung, die Mitte der Gesellschaft zu fördern, ein Stück weit Rechnung getragen werden – auch wenn die Maßnahmen angesichts der Belastungen aufgrund der „kalten Progression“ nach dem Motto „kleine Schritte in die richtige Richtung“ bewertet werden können.



**Anna Remisch**

Steuerfachangestellte,  
Bilanzbuchhalterin

remisch@wehberg.de



# Die derzeitige Grundsteuer ist verfassungswidrig

Konsequenzen aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 10.04.2018

Die Hartnäckigkeit steuerlich offensichtlich verfassungswidrige Gesetze nicht zeitnah zu ändern, haben wir zuletzt bei der Erbschaftsteuer gesehen und sehen wir jetzt bei der Grundsteuer. Verfassungsbeschwerden aus den Jahren 2011 und 2012 rügten, die Bewertungsgrundlagen für die Grundsteuer seien ab dem Stichtag 01.01.2002 bzw. 01.01.2006 verfassungswidrig (Az.: 1 BvR 639/11 und 889/12). In 2014 legte der Bundesfinanzhof (BFH) nach: In seinen Vorlagebeschlüssen führte er aus, die Vorschriften über die Einheitsbewertung seien (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 01.01.2008 bzw. 2009 nicht mehr verfassungsgemäß (Az.: 1 BvL 11/14, 12/14 und 1/15). Die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.1964 führe für die Einheitsbewertung zu Folgen, die mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht mehr vereinbar seien. Diskussionen hat es in der politischen Landschaft gegeben; stets ist jedoch der Umsetzungsprozess gescheitert.

## Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Die derzeitige Bewertung der Grundstücke auf der Basis 01.01.1964 ist nicht mehr realistisch. Das Bewertungsgesetz sieht vor, dass alle Grundstücke im Abstand von sechs Jahren neu bewertet werden sollen. Das ist nicht geschehen. Bis 31.12.2019 müssen die Neubewertungsregeln für etwa derzeit 35 Mio. Grundstücke im Gesetz stehen. Zur Umsetzung dieses neuen Gesetzes bekommen die Finanzämter Zeit bis zum 01.01.2025.

Wenn somit bis zum 31.12.2019 das Gesetz nicht vorliegt, entfällt die Grundsteuer ersatzlos. Da die Grundsteuer, die heute etwa € 14,3 Mio. ausmacht, die Haupteinkommensquelle der Kommunen ist, wäre der Wegfall für diese eine Katastrophe. Die Änderung der Bewertung der Grundstücke steht somit vor einem erheblichen Zeitdruck und muss darüber hinaus auch wiederum verfassungsgemäß sein.

Einigkeit besteht darin, dass die neue Regelung aufkommensneutral sein soll, was wiederum nicht ausschließt, dass teilweise mehr und teilweise weniger zu zahlen ist. Da bei vermietetem Wohneigentum die Grundsteuer in der Regel auf die Mieter umgelegt wird, wird auch das Verbot der Umlage der Grundsteuer auf die Mieter diskutiert.

## Mögliche Neuregelung

Grundsätzlich wird es wohl bei einem dreistufigen Verfahren bleiben:

- *Ermittlung des neuen Grundsteuerwertes anstelle des Einheitswertes*
- *Multiplikation des Grundsteuerwertes mit der (ggf. landesspezifischen) Steuermesszahl*
- *Anwendung des Grundsteuerhebesatzes der Gemeinde.*

Wichtig in diesem Zusammenhang ist die Vermeidung unterschiedlicher Behandlung innerhalb einer Gemeinde, weniger Unterschiede zwischen verschiedenen Gemeinden. Nachbarn sollen gleich behandelt werden, nicht das Grundstück in München gleich dem Grundstück in Stettin.

## Vier Modelle

Insgesamt haben sich vier Modelle in der Vergangenheit herausgeschält:

Modell 1:

*Verkehrswert bzw. Aktualisierung der derzeitigen Bewertung*

Die Ermittlung des Verkehrswertes ist logischerweise die richtige Methode. Hierzu könnte ein ähnliches System wie bei der Bewertung zur Erbschaftsteuer ermittelt werden mit entsprechendem Gegenbeweis durch ein Sachverständigengutachten. Dieses System hätte im Übrigen auch den Vorteil eines Einsatzes für Vermögenssteuerzwecke, eine Steuerart, die insbesondere in linken Kreisen der Politik ständig gefordert wird.



Die Umsetzung dieses Modells ist zeitaufwendig und kostenträchtig. Die Finanzverwaltung benötigt nach eigenen Angaben für die Anpassung 10 Jahre. Die Kosten für eine derartige Anpassung wurden vor 8 Jahren mit € 1,8 Mrd. und die jeweilige Aktualisierung mit jährlich € 220 Mio. geschätzt. Die Chancen zur Realisierung dieses Modells dürften indes gering sein.

#### Modell 2: Flächenmodell

Bei diesem Modell, das insbesondere vom Deutschen Städtetag, aber auch vom Mieterbund favorisiert wird, ist ausschließlich die Grundstücksgröße maßgebend. Hier werden die kommunalen Hebesätze auf die Bodenrichtwerte angewandt. Soweit die Bodenrichtwerte bekannt sind, dürfte der bürokratische Aufwand gering sein. Bei diesem Modell besteht auch die Hoffnung, dass sich die Spekulation mit unbebauten Grundstücken verringert.

#### Modell 3: modifiziertes Flächenmodell

Dieses Modell geht auf Vorschläge der Länder Bayern, Baden-Württemberg und Hessen zurück. Besteuert wird nur der Wert des Bodens ohne Gebäude unter Berücksichtigung der Nutzungsfläche und der Nutzungsart. Dieses Modell hat den Vorteil, dass es schnell umsetzbar ist, da weitestgehend Bodenrichtwerte der Gutachterausschüsse und auch die Nutzungsart vorliegen. Schwieriger und aufwendiger zu ermitteln ist die Erhebung der Nutzungsfläche. Die Nutzungsart selbst soll durch unterschiedliche Multiplikatoren berücksichtigt werden. Insofern könnten vermietete Wohnungen auch bei einer Umlage von Anpassungen der Grundsteuer eher verschont werden. Tendenziell wird davon ausgegangen, dass diese Berechnung für Mehrfamilienhäuser ungünstiger ist als für Einfamilienhäuser.

#### Modell 4: Kostenwertmodell

Dieses Modell wurde durch eine Initiative des Bundesrats bereits 2016 vorgestellt. Maßstab ist der Kostenwert

von Grundvermögen, der sich aus den Komponenten Grundstückswert und Gebäudewert zusammensetzt. Die Bodenwertkomponente ergibt sich leicht aus den Bodenrichtwerten. Beim Gebäudewert wird die Bruttogrundfläche mit pauschalen Herstellungskostenansätzen multipliziert. Die Bruttogrundfläche entspricht dabei im dem Produkt aus überbauter Fläche und der Anzahl der Geschosse (inkl. Keller). Die Pauschalherstellungskosten werden dabei nach drei Baujahresgruppen (vor 1995 / 1995 – 2004 / ab 2005) unterschieden. Die altersbedingte Wertminderung wird durch einen Abschlag berücksichtigt. Nach den Vorstellungen des Bundesrats sollte die Umsetzung ab 01.01.2022 mit entsprechender turnusmäßiger Fortschreibung erfolgen. Unter der Entscheidung des BVerfG ist dieses aufwendige Verfahren als zeitkritisch anzusehen. Darüber hinaus wird das Verfahren auch verfassungsrechtlich als kritisch angesehen.

Diese Modelle sind selbstverständlich kombinierbar und werden auch kombiniert.

### Fazit

Wie bei der Erbschaftsteuer erfolgt die Änderung durch ein Bundesgesetz, wobei die Länder zustimmen müssen. Entschieden wird über das Haushaltseinkommen Dritter, nämlich der Kommunen. Da die Neuregelung der Grundsteuer eigentlich alle Bürger betrifft, wird es sich um eine höchstpolitische Diskussion handeln, bei der die Große Koalition auf einen ernsten Prüfstand gestellt wird.



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

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



## Brexit: vorsichtig vorsorgen – Teil II

Worauf sich Unternehmen im Geschäft mit Großbritannien schon jetzt einstellen sollten

*(Fortsetzung des Beitrags aus der vorherigen Ausgabe)*

Ob und unter welchen Bedingungen Großbritannien aus der EU austreten wird, ist derzeit mehr als ungewiss. Sicher ist nur: im März 2019 kann es soweit sein. Das gibt betroffenen Unternehmen nur noch wenig Zeit, sich vorzubereiten. Doch worauf? Und wie? In der Ausgabe I/2018 standen die Bereiche „Die europäischen wirtschaftlichen Grundfreiheiten“, „Allgemeines Vertragsrecht“ und „Vertriebsrecht“ im Fokus. Dieser zweite Teil ist sieben ebenso wichtigen Rechtsgebieten gewidmet und schließt die Darstellung mit einer Handlungsempfehlung ab. Angesichts der Vielzahl der betroffenen Rechtsgebiete kann die Darstellung naturgemäß nicht erschöpfend sein.

### Kauf- und Lieferverträge

Neben den Hinweisen zum allgemeinen Vertragsrecht ist für den Online-Handel besonders zu bedenken, dass die E-Commerce-Richtlinie und die Verbraucherrechte-Richtlinie der EU den Internethandel maßgeblich beeinflussen. Zwar hat Großbritannien diese Richtlinien noch in nationales Recht umgesetzt, zukünftige Entwicklungen des EU-Rechts werden aber nicht mehr zwingend nachvollzogen werden, so dass die Rechtsentwicklung aufmerksam beobachtet werden sollte.

### Arbeitsrecht, Werk- und Dienstleistungsverträge

Mit dem möglichen Wegfall der Arbeitnehmerfreizügigkeit bei einem Brexit verschlechtert sich automatisch die rechtliche Situation aller EU-Bürger in Großbritannien und aller britischen Bürger in der EU. Ungeklärte Aufenthaltstitel können Anlass zur Überprüfung von Arbeitsverträgen sein. Neue Arbeitsverträge mit britischen Staatsangehörigen sollten, soweit das möglich ist, bis auf weiteres nur befristet geschlossen werden.

Auch Unternehmer können sich bei der Erfüllung von Werk- oder Dienstleistungsverträgen mit britischen Anbietern oder Abnehmern vor Probleme gestellt sehen, wenn das zur Vertragserfüllung notwendige Personal nicht mehr selbstverständlich Grenzen überschreiten und so lange wie nötig im jeweiligen Land bleiben kann. Hier sollte man sich rechtzeitig mit den zuständigen Ausländerbehörden in Verbindung setzen, um notfalls pragmatische Lösungen zu erreichen.

### Gesellschaftsrecht

Nach einem Brexit werden möglicherweise britische Rechtsformen wie die „Ltd.“ in Deutschland nicht mehr im selben Umfang wie bisher anerkannt, besonders dann nicht, wenn sie gar nicht in Großbritannien, sondern in Deutschland ihren Hauptsitz haben. Gesellschafter einer britischen Ltd., die nur in Deutschland bzw. von Deutschland aus tätig ist, könnten in Zukunft ihre gesellschaftsrechtliche Haftungsprivilegierung verlieren. In solchen Fällen ist eine umfassende rechtliche und steuerliche Beratung vorsorgend sinnvoll.

### Mergers & Acquisitions

Unternehmenskäufe, die derzeit verhandelt werden, und die in irgendeiner Form Großbritannien betreffen, sollten in jedem Fall, soweit das noch nicht geschehen ist, mit sogenannten „Material Adverse Change“- oder „Material Adverse Effect“-Klauseln (MAC/MAE-Klauseln) versehen werden. So können besonders hohe Risiken abgefangen werden, die sich aus dem Brexit in der Zeit zwischen der Vertragsunterzeichnung und seiner Durchführung (Signing und Closing) ergeben könnten. Für den Ernstfall sehen solche Klauseln oft ein Rücktrittsrecht vor.



## Kartellrecht

In jedem Fall sollten auch bei jeder Form der Unternehmensakquise die kartellrechtlichen Regelungen im Auge behalten werden. Sie könnten nach einem Brexit deutlich komplizierter sein als derzeit. Insbesondere wird eine Fusionskontrolle allein nach europäischen Maßstäben in der Zukunft nicht mehr ausreichen, wenn auch Großbritannien betroffen ist. Das Problem gilt im Übrigen nicht nur für Unternehmenskäufe, sondern auch bei allen Lieferverträgen, Entwicklungsvereinbarungen, Technologietransferverträgen etc., die den Wettbewerb beeinträchtigen könnten. Nach einem Brexit gelten die europäischen Regeln im Vereinigten Königreich nicht mehr automatisch fort. Dann müssen notwendige Prüfungen nach einem doppelten Standard vorgenommen werden.

## Datenschutz

Mit dem Austritt aus der EU wird Großbritannien, ähnlich wie z. B. die USA, als unsicherer Drittstaat im Sinne des europäischen Datenschutzrechts gelten. Kann das Vereinigte Königreich dann keinen Datenschutzstandard garantieren, der den Richtlinien der EU entspricht, ist beim zukünftigen Austausch von Daten mit Stellen in Großbritannien besondere Sorgfalt geboten.

## Rechtsschutz

Nach dem Brexit werden die europäischen Regeln für die Ermittlung des in internationalen Streitigkeiten zuständigen Gerichts in Großbritannien nicht mehr gelten. In der EU erwirkte Urteile werden nicht mehr ohne weiteres im Vereinigten Königreich vollstreckt werden können. Es kann sich lohnen, bestehende, aber vor allem auch neu zu verhandelnde Verträge mit Schiedsgerichtsklauseln zu versehen, weil Großbritannien weiter an das von der EU unabhängige New Yorker Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche gebunden sein wird.

## Handlungsempfehlung

Grundsätzlich gilt: nichts überstürzen, solange die Regeln des Brexit nicht endgültig feststehen, aber vorsorgen, soweit dies möglich ist. Lohnen kann sich das vor allem bei langfristig angelegten Dauerschuldverträgen oder bei solchen Vereinbarungen, deren Erfüllung, wie bei einem Unternehmenskauf, sich über längere Zeit erstreckt und von einer Vielzahl von Rechtsbereichen beeinflusst werden kann. Keinesfalls sollte man sich darauf verlassen, dass die Politik daran denken wird, alles zu regeln. Dazu sind die anstehenden Themen viel zu komplex. Besonders wichtige Verträge sollten deshalb mit ausdrücklichen Anpassungs- und Rücktrittsklauseln versehen werden. Die Auslegung entstehender Zweifel sollte auch nicht allein den Gerichten überlassen werden. Verträge sollten deshalb so eindeutig wie möglich formuliert und allgemeine Verweise auf bestehendes Recht oder auf allgemeingültige Standards sollten darauf geprüft werden, ob sie auch bei einem unregelmäßigem Brexit noch ihren Zweck erfüllen können. Schon abgeschlossene Verträge unter dem Brexit-Aspekt anzupassen, wird häufig im Interesse aller Vertragsparteien sein, so dass man sich nicht scheuen sollte, das Thema – nach vorheriger rechtlicher Prüfung – beim Geschäftspartner anzusprechen.



**Prof. Dr. Jörn Westhoff**

Rechtsanwalt, M.A.  
 Fachanwalt für  
 Internationales Wirtschaftsrecht,  
 Ostasienwissenschaftler  
[westhoff@wehberg.de](mailto:westhoff@wehberg.de)



# Corporate Social Responsibility

## Auswirkungen auf Jahresabschluss, Lagebericht und Abschlussprüfung

Unter Corporate Social Responsibility (CSR) wird eine unternehmerische Gesellschaftsverantwortung insbesondere in Bezug auf ökologische und soziale Aspekte verstanden. Wichtige rechtliche Vorgaben in diesem Zusammenhang mit Auswirkung auf Jahresabschluss, Lagebericht und Abschlussprüfung sind die EU-Richtlinie vom 22.10.2014 im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte Unternehmen und Gruppen (so genannte CSR-Richtlinie), das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz vom 11.04.2017, das Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst vom 01.05.2015 und das Entgelttransparenzgesetz vom 30.06.2017.

### CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Das **CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz** verpflichtet große, kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmern zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung gemäß § 289b HGB. Die Angaben können dabei in einem besonderen Abschnitt des Lageberichts oder in einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht, der öffentlich zugänglich ist, gemacht werden. Gemäß § 315b HGB sind entsprechende Angaben auch für den Konzernabschluss erforderlich. Die nichtfinanzielle Erklärung unterliegt zwar nicht inhaltlich der Abschlussprüfung, wohl aber das Vorhandensein der Erklärung.

### Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern

Durch dieses Gesetz werden Berichtspflichten zur Frauenquote für börsennotierte Gesellschaften oder für Gesellschaften, die der unternehmerischen Mitbestimmung unterliegen, geschaffen. Die unternehmerische Mitbestimmung kann sich insbesondere aus dem Drittelbeteiligungsgesetz oder dem Mitbestimmungsgesetz ergeben.

Einen mitbestimmten Aufsichtsrat müssen nach dem DrittelbG Kapitalgesellschaften mit in der Regel mehr als 500 Arbeitnehmern bilden. Dabei werden die Arbeitnehmer von Tochtergesellschaften dem herrschenden Unternehmen hinzugerechnet, soweit es einen Beherrschungsvertrag oder eine Eingliederung gibt. Einen mitbestimmten Aufsichtsrat müssen nach dem Mitbestimmungsgesetz Kapitalgesellschaften mit in der Regel mehr als 2.000 Arbeitnehmern bilden. Auch nach dem Mitbestimmungsgesetz werden gemäß § 5 die Arbeitnehmer von Tochtergesellschaften dem herrschenden Unternehmen bei Vorliegen eines Beherrschungsvertrages hinzugerechnet. Weiterhin werden die Arbeitnehmer einer KG gemäß § 4 MitbestG der Komplementärin zugerechnet, wenn die gleiche Gesellschaftergruppe bei beiden Gesellschaften die Mehrheit der Stimmrechte innehat.

Im Hinblick auf die Frauenquote gibt es eine so genannte „starre Geschlechter-Mindestanteilsquote von 30%“ für Aufsichtsräte von börsennotierten Unternehmen, die der paritätischen Mitbestimmung unterliegen, sowie eine „flexible Frauenquote“ für die Geschäftsführungsebene und die beiden Ebenen unterhalb der Geschäftsführung für alle Unternehmen. Bei der flexiblen Frauenquote durfte die Zielgröße frei definiert und an die Unternehmensstruktur angepasst werden. Die Angaben zur Frauenquote sind grundsätzlich im Lagebericht in einem gesonderten Abschnitt zur Erklärung zur Unternehmensführung zu machen. Alternativ können die Angaben auch auf der Internetseite erfolgen, wobei in diesem Fall in dem Lagebericht eine Bezugnahme aufzunehmen ist.

Ist die Aufstellung eines Lageberichts gesetzlich nicht gefordert, z. B. weil es sich um eine kleine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB oder eine Kleinstkapitalgesellschaft im Sinne des § 267a HGB handelt, entfällt die Berichtspflicht gemäß der Regierungsbegründung zum Gesetz nicht, sondern ist auf der Internetseite zu erfüllen. Gibt es keine Internetseite, ist die Angabe in einem freiwilligen Lagebericht, im Anhang oder unter der

ABSCHLUSSPRÜFUNG  
JAHRESABSCHLUSS  
FRAUENQUOTE  
GLEICHBERECHTIGTE  
TEILHABE VON FRAUEN UND MÄNNERN  
EINGLIEDERUNG

CORPORATE

SOCIAL

RESPONSIBILITY

MITBESTIMMUNGSGESETZ

NACHHALTIGKEITSBERICHT-  
ERSTATTUNGEN

ENTGELTTRANSPARENZGESETZ

LAGEBERICHT

BEHERRSCHUNGSVERTRAG

Bilanz gefordert. Wird jedoch gemäß § 264 Abs. 3 HGB auf die Aufstellung eines Lageberichts und somit auch auf die Anwendung von § 289f HGB verzichtet, ist nach Literaturmeinung eine Angabe der Frauenquote entbehrlich. Wird trotz der Befreiung ein Lagebericht aufgestellt, ist die Angabe der Frauenquote wiederum erforderlich.

Die Angabepflichten im Konzernabschluss betreffen gemäß § 315d HGB nur börsennotierte Mutterunternehmen.

Die Angaben zur Frauenquote sind zwar nicht Gegenstand der inhaltlichen Prüfung im Rahmen der Abschlussprüfung, es ist allerdings ihr Vorhandensein zu prüfen. Werden keine Angaben gemacht, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken.

### Entgelttransparenzgesetz

Durch das Entgelttransparenzgesetz ist von Arbeitgebern mit in der Regel mehr als 500 Beschäftigten, die zugleich zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet sind, ein **Entgeltbericht** aufzustellen. Wird jedoch eine Befreiungsmöglichkeit von der Aufstellung eines Lageberichts gemäß § 264 Abs. 3 oder § 264b HGB genutzt, entfällt die Verpflichtung zur Aufstellung eines Entgeltberichts. Wird trotz der Befreiung ein Lagebericht aufgestellt, ist die Erstellung eines Entgeltberichtes wiederum zwingend. Unternehmen, die dem Publizitätsgesetz unterliegen, erstellen den Lagebericht nur in sinnvoller Anwendung des § 289 HGB. Eine Pflicht zur Erstellung eines Entgeltberichts existiert daher nicht. Eine Verpflichtung für den Konzernabschluss besteht ebenfalls nicht.

Im Entgeltbericht sind qualitative Angaben zur den Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und deren Wirkungen sowie Maßnahmen zur Herstellung der Entgeltgleichheit zwischen Frauen und Männern zu machen. Weiterhin sind quantitative Angaben zur Gesamtzahl der Beschäftigten erforderlich, wobei eine Aufteilung nach Geschlechtern sowie nach Vollzeit- und Teilzeitbeschäftigten zu erfolgen hat.

Der Entgeltbericht ist eine Anlage zum Lagebericht und zusammen mit diesem offenzulegen.

Der Entgeltbericht unterliegt nicht der Abschlussprüfung, auch ist nicht das Vorhandensein zu prüfen. Da es sich jedoch um zusätzliche Informationen handelt, die vom Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden, ist ein kritisches Lesen des Entgeltberichts durch den Abschlussprüfer erforderlich.

### Fazit

Die Unternehmensberichterstattung befindet sich im Wandel. Die Tendenz geht dabei weg von der reinen finanziellen Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hin zu Darstellung von nichtfinanziellen Faktoren. Schon bisher haben große Kapitalgesellschaften im Lagebericht über die bedeutsamsten nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, zu berichten, soweit diese für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind (§ 289 Abs. 3 HGB). Diese gesetzliche Vorgabe ist in den letzten Jahren zunehmend um Nachhaltigkeitsberichterstattungen auf freiwilliger Basis ergänzt worden. In diesen Trend reihen sich die dargestellten Gesetzesänderungen an. Unternehmen und Abschlussprüfer sollten sich daher rechtzeitig mit dem Änderungsbedarf befassen.



**Claas Börstinghaus**

Dipl.-Kfm.,  
Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

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



# Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft gegen Abfindung

## Erweiterung des bilanzpolitischen Spielraums

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) ist in Fachkreisen insbesondere durch seine Abfassungen von Prüfungsstandards (IDW PS) bekannt, die im Rahmen einer Abschlussprüfung vom Wirtschaftsprüfer zu beachten sind. Allerdings ist das IDW auch in der Auslegung einschlägiger Bilanzierungsregeln tätig und verkündet regelmäßig sog. Rechnungslegungsstandards (IDW RS HFA). Diese Stellungnahmen des IDW werden im Allgemeinen als „herrschende Meinung“ anerkannt, da die jeweiligen Fachausschüsse durch hochqualifizierte Sachverständige besetzt sind und die Rechnungslegungsstandards jeweils einen mehrmonatigen Prozess durchlaufen, wobei u.a. ein öffentlicher Meinungsaustausch stattfindet.

So hat das IDW im Februar 2018 eine Neufassung des IDW RS HFA 7 n. F. („Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften“) veröffentlicht. In dieser Fassung wird u. a. eine Neuregelung zum Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung thematisiert, die den Bilanzierenden nunmehr Spielräume hinsichtlich der Verbuchung eröffnet.

### Alleinige bisherige Sichtweise: Anschaffungsvorgang

Bisher war vom IDW folgende bilanzielle Behandlung vorgegeben: Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personenhandelsgesellschaft gegen Abfindung aus, die über dem Buchwert des Kapitalkontos liegt, war eine Aufstockung der Aktiva zwingend erforderlich (Aufstockungslösung). Gegebenenfalls musste ein Geschäfts- oder Firmenwert ausgewiesen werden. Dieser Vorgehensweise lag der Gedanke zugrunde, dass es sich bei der Abfindungszahlung um Anschaffungskosten der anteiligen Vermögensgegenstände handelt, die die Personenhandelsgesellschaft erworben hat.

### Beispiel

Der Gesellschafter C einer OHG scheidet zum 31.12.2017 gegen Zahlung einer Abfindung in Höhe von 300 aus der Gesellschaft aus. Die Kapitalkonten der Gesellschafter A, B und C betragen kurz vor diesem

Zeitpunkt jeweils 30.

Die Gesellschafter sind also zu jeweils einem Drittel an dem Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Nach der bisherigen Praxis waren stille Reserven in Höhe von 270 (= Abfindung 300 abzgl. Kapitalkonto C 30) aufzudecken, indem die Vermögensgegenstände anteilmäßig aufgestockt wurden. In diesem Beispiel wird fingiert, dass die OHG ein Drittel der Vermögensgegenstände vom Gesellschafter C erwirbt. Daher dürfen auch nur maximal ein Drittel der stillen Reserven je Vermögensgegenstand auf der Aktivseite aufgedeckt werden. Der Restbetrag ist als Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) auszuweisen.

Wenn in diesem Beispiel davon ausgegangen wird, dass nur in den Sachanlagen stille Reserven von insgesamt 120 enthalten sind, ist das Sachanlagevermögen um 40 aufzustocken. Der Restbetrag von 230 (= Abfindung 300 abzgl. Kapitalkonto C 30 abzgl. Aufstockung Sachanlagevermögen 40) ist als GoF abzubilden.

### Neue Sichtweise: Verrechnungslösung

Die o.g. Auslegung, dass ein Anschaffungsvorgang vorliegt, war nicht unumstritten. Das IDW geht nunmehr davon aus, dass eine Verrechnung des das Kapitalkonto überschießenden Betrags mit den Kapitalkonten (und ggf. Rücklagekonten) der übrigen Gesellschafter vorgenommen werden muss (sollte).

Nach dem obigen Beispiel werden die stillen Reserven also nicht aufgedeckt, so dass es auch nicht zu einer Aufstockung von Vermögensgegenständen kommt. Im Gegenteil: Die Kapitalkonten der übrigen Gesellschafter werden in diesem Beispiel sogar negativ, da die Abfindungshöhe über den Salden der Kapitalkonten liegt. Das Bilanzbild kippt!

Bezogen auf das Beispiel weisen die Kapitalkonten von A und B jeweils -105, in Summe also -210 aus (= Summe der Kapitalkonten vorher 90 abzgl. Abfindungen 300).

Zwar mag das Beispiel konstruiert sein. Es ist aber auch in der Praxis nicht auszuschließen, dass die Verrechnungslösung zu negativen Kapitalkonten der übrigen Gesellschafter führen kann.



## Einlagenrückgewähr bei der Verrechnungslösung?

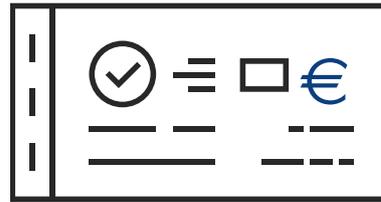
Unabhängig davon, ob die Kapitalkonten negativ werden, ist auf jeden Fall festzustellen, dass bei Anwendung der Verrechnungslösung das Eigenkapital der Gesellschaft um den Abfindungsbetrag gemindert wird. Wirtschaftlich wird eine Kapitalherabsetzung abgebildet. Bei Kommanditgesellschaften löst das die Frage aus, ob hierin eine schädliche Einlagenrückgewähr zu sehen ist. Dies hätte zur Folge, dass insoweit eine Haftung der Kommanditisten aufleben könnte (haftungsbegründende Einlagenrückgewähr nach § 172 Abs. 4 HGB).

Das IDW verneint dies zwar in seiner Stellungnahme ausdrücklich. Die Verrechnung der Abfindungszahlung sei nicht mit Entnahmen des Gesellschafters, dessen Kapitalkonto gemindert oder gar negativ wird, zu vergleichen. Insoweit erfolgt also – nach Auffassung des IDW – keine Rückzahlung von Kommanditkapital. Diese Frage wird jedoch im Zweifelsfall von den einschlägigen Gerichten entschieden werden.

## Vernichtung von Entnahmepotenzial?

Allerdings ist zu beachten, dass künftige Entnahmen nur dann zu Lasten des Kapitalkontos schadlos möglich sind, soweit sich das Kommanditkapital des Gesellschafters nicht (weiter) vermindert. Ansonsten könnte insoweit die Haftung des Kommanditisten wieder aufleben.

Im Ergebnis bedeutet die Verrechnung der Abfindungszahlung mit den Kapitalkonten der KG-Gesellschafter, dass Entnahmepotenziale durch diese Vorgehensweise vernichtet werden!



## Folgen für die Praxis

Für das IDW ist nach seiner neuen Auffassung die Verrechnungslösung die erste Wahl. Die Aufstockungslösung bleibt indes auch weiterhin zulässig, sodass sich für Bilanzierende ein neues Wahlrecht ergibt. Wahlrechte erhöhen bekanntlich den bilanzpolitischen Spielraum.

Blickt man nochmal auf das obige Beispiel, ist auf jeden Fall zu erkennen, dass die erste Wahl (Verrechnungslösung) künftig in der Praxis wohl eher die Ausnahme darstellen wird. Mit der Verrechnungslösung rechnet sich der Kaufmann arm. Dies hat zumindest den oben genannten Nachteil, dass das Entnahmepotenzial verringert wird. Darüber hinaus sind an andere Effekte, wie z.B. vermeintlich verschlechterte Bonität und/oder ungünstigere Kennzahlen für das Rating zu denken. Dies wird tendenziell wohl eher dazu führen, dass in der Praxis die Aufstockungsmethode häufiger angewendet werden wird.

Wie immer kommt es auf den Einzelfall an. Es ist durchaus denkbar, dass die Verrechnungslösung Vorteile bringen kann. Zum Beispiel könnte die Auswirkung auf die Bilanzsumme entscheidend sein, wenn es um die Größenkriterien geht. Auch könnte eine schlechtere Darstellung der bilanziellen Lage hilfreich sein, um einen Sanierungsstarifvertrag zu verhandeln oder das Aufleben einer Verbindlichkeit aus einem Besserungsschein zu verzögern.

Insofern sollte man sich nicht zu schnell für die vermeintlich „bessere“ Aufstockungsmethode entscheiden, sondern die vielschichtigen Aspekte bei der Methodenwahl berücksichtigen.



**Dirk Weischede**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

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

# In eigener Sache

Seit dem 01.02.2018 ist Frau Kati Lehmann als Steuerfachwirtin in der Steuerabteilung der Dr. Wehberg und Partner GbR tätig. Nach Beendigung ihrer Ausbildung zur Steuerfachangestellten und der Fortbildung zur Steuerfachwirtin ist Frau Lehmann seit vielen Jahren in der Finanz- und Lohnbuchhaltung tätig. Ihr Tätigkeitsschwerpunkt liegt im Bereich der Finanz- und Lohnbuchhaltung sowie Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen.



Seit dem 01.02.2018 verstärkt Frau Anna Remisch die Steuerabteilung der Wehberg und Partner GbR. Als ausgebildete Industriekauffrau entschied sich Frau Anna Remisch für eine Neuausrichtung und absolvierte zudem eine Ausbildung zur Steuerfachangestellten. Seither war sie in den Bereichen der Lohn- und Finanzbuchhaltung sowie der Steuerdeklaration tätig. Im Januar 2016 beendete sie die berufsbegleitende Weiterbildung mit dem Abschluss der Bilanzbuchhalterin (IHK). Ihr Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Finanzbuchhaltung, der Jahresabschlusserstellung und steuerlichen Beratung von KMU.



Seit dem 01.04.2018 verstärkt Frau Isabell Schemmann die Steuerabteilung der Dr. Wehberg und Partner GbR als Steuerassistentin. Frau Schemmann absolvierte das Bachelorstudium der Wirtschaftswissenschaften mit den Schwerpunkten Steuern und Wirtschaftsprüfung an der Technischen Universität Dortmund. Frau Schemmann wird sich im Rahmen ihrer Tätigkeit in der Steuerabteilung parallel auf das Steuerberaterexamen vorbereiten.



Seit dem 01.04. 2018 ist Frau Heike Werner in der Steuerabteilung der Dr. Wehberg und Partner GbR als Bilanzbuchhalterin beschäftigt. Nach ihrer Ausbildung zur Kauffrau im Groß- und Außenhandel war sie zunächst im Personalwesen tätig. Sie weitete ihr Tätigkeitsfeld in die Finanzbuchhaltung aus und absolvierte 2005 eine Weiterbildung zur Bilanzbuchhalterin (IHK). Ihre Aufgaben bei uns umfassen insbesondere die Lohn- und Finanzbuchhaltung sowie die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen.



## Allgemeine Steuerzahlungs- und Sozialversicherungstermine im III. Quartal 2018

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Dienstag, 10.07.2018	Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	13.07.2018
Mittwoch, 25.07.2018	Meldung SV-Beiträge, ZM 06/2018	
Freitag, 27.07.2018	Zahlung SV-Beiträge fällig	
Freitag, 10.08.2018	Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	13.08.2018
Mittwoch, 15.08.2018	Gewerbesteuer Grundsteuer (Vorauszahlung)	20.08.2018
Montag, 27.08.2018	Meldung SV-Beiträge, ZM 07/2018	
Mittwoch, 29.08.2018	Zahlung SV-Beiträge fällig	
Montag, 10.09.2018	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung)	13.09.2018
	Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	13.09.2018
Montag, 24.09.2018	Meldung SV-Beiträge	
Dienstag, 25.09.2018	ZM 08/2018	
Mittwoch, 26.09.2018	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](http://www.wehberg.de) als Download verfügbar sowie auch per E-Mail regelmäßig zu beziehen. Eine kurze Nachricht an [redaktion@wehberg.de](mailto:redaktion@wehberg.de) genügt.*



[Direktlink zur Online-PDF-Ausgabe >>>](#)