

III, 2017

Mandanteninformation

Die Steuerpläne der Parteien

Die Betriebsstättenbesteuerung
– Teil III

Anrechenbarkeit
der Kapitalertragsteuer

Außergewöhnliche Belastungen
in der Steuererklärung

Pauschalbesteuerung
von Geschenken

Dienstleistungen gegenüber
Privatpersonen

Paukensschlag aus Karlsruhe

Minijobs im Fokus

Umkleidezeit =
(vergütungspflichtige) Arbeitszeit?

Der ehrbare Kaufmann als Leitbild

Digitalisierung
im Wirtschaftsprüfungsbereich

Der neue Bestätigungsvermerk

Steuern

Recht

Wirtschaftsprüfung



Liebe Leserinnen,
liebe Leser,

der Bundestagswahlkampf geht in die heiße Phase – die großen Volksparteien haben ihre Steuerprogramme, mehr oder weniger konkret, verabschiedet. „Kleine und mittlere Einkommen entlasten, Reiche stärker zur Kasse bitten“ – angesichts der hohen fiskalischen Überschüsse des Vorjahres überbieten sich die Parteien scheinbar mit stereotypen Versprechen von Steuererleichterungen an die Wähler sowie mit Forderungen nach Steuererhöhungen für Reiche. Auffällig ist, dass die indirekten Steuern, wie z.B. die Mehrwertsteuer, Versicherungssteuer, Grundsteuer, Kfz-Steuer und Abgaben für Sozialbeiträge im Wahlkampf kaum eine Rolle spielen, während sich die Diskussion auf die direkten Steuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) fokussiert. Dabei zeigen aktuelle Untersuchungen, dass gerade die indirekten Steuern oftmals das Gegenteil von progressiv, nämlich degressiv wirken: Menschen mit geringen Einkommen wenden einen sehr deutlich höheren Einkommensanteil für indirekte Steuern auf als Reiche. Beispielsweise zahlt ein Haushalt, der zur Gruppe der 10% mit den niedrigsten Einkommen zählt, mehr als 20% seines Einkommens als indirekte Steuern, während ein Haushalt, der zu den oberen 10% gehört, knapp 8% seines Einkommens als indirekte Steuern abführt. Diese Erkenntnis ist wenig überraschend, denn Geringverdiener müssen ihr Einkommen im Wesentlichen zur Deckung der Grundbedürfnisse aufwenden, während die Konsumquote von Menschen von Reichen hingegen deutlich geringer ausfällt, sodass die indirekten Steuern hier einen deutlich niedrigeren Anteil ausmachen. Die sehr ungleiche Verteilung der Belastung mit indirekten und direkten Steuern zwischen den Einkommensgruppen zeigt sich empirisch sehr deutlich: 10% der einkommensstärksten Haushalte zahlen 60% der gesamten Einkommensteuer, allerdings nur 20% der indirekten Steuern. Die unteren 50% der Einkommensverteilung finanzieren hingegen 4% des Einkommensteueraufkommens, aber immerhin 36% des gesamten Aufkommens an indirekten Steuern.

Zurück zu den Wahlprogrammen: Wenn die Einkommensteuersätze reduziert werden, könnte man damit Menschen mit geringen Einkommen nicht entlasten, denn sie zahlen kaum oder keine Einkommensteuer. Ein Absenken der indirekten Steuern hingegen, z.B. der Mehrwertsteuer oder der EEG-Umlage, wäre der wirksamere Ansatz, um Geringverdiener zu entlasten. Für Menschen mittleren Einkommens würde hingegen die Reduzierung der vergleichsweise hohen sozialen Abgaben helfen. Eine derart differenzierende Betrachtung lässt sich allerdings wohl kaum mit den typischen Wahlkampfbotschaften in Einklang bringen.

Neben den Steuerplänen der Parteien hält die vorliegende Ausgabe viele weitere aktuelle Themen bereit. Wir wünschen Ihnen eine interessante und anregende Lektüre.

Dr. Ahmet Yilmaz

Steuern 03 – 17

Die Steuerpläne der Parteien

Die Betriebsstättenbesteuerung – Teil III

Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer

Außergewöhnliche Belastungen
in der Steuererklärung

Pauschalbesteuerung von Geschenken

Dienstleistungen gegenüber
Privatpersonen

Paukensschlag aus Karlsruhe

Minijobs im Fokus

Recht 18 – 19

Umkleidezeit
= (vergütungspflichtige) Arbeitszeit?

Der ehrbare Kaufmann als Leitbild

Wirtschaftsprüfung 20 – 23

Digitalisierung
im Wirtschaftsprüfungsbereich

Der neue Bestätigungsvermerk

Die Steuerpläne der Parteien

Entscheidungsüberlegungen vor der Bundestagswahl



Bis auf die FDP haben inzwischen alle wesentlichen Parteien ihr Wahlprogramm vorgestellt. Dabei spielten auch in diesem Jahr die Steuern eine nicht unwesentliche Rolle, wobei es mehr oder weniger bei Schlagworten verblieb, ohne dass hier schon wirklich nachhaltige und überprüfbare Angaben vorliegen. Alle Parteien möchten eine Entlastung der unteren und mittleren Schichten der Bevölkerung. Die SPD verbindet dieses mit einer Gegenfinanzierung in der Weise, dass die Gutverdiener mehr belastet werden („Verteilung von oben nach unten“). Von den Steuerplänen der Parteien wird im Wahlkampf noch viel gesprochen werden und manche Talk-Show sich mit dem Steuerrecht beschäftigen. An dieser Stelle sollen Hinweise für die Bewertung der Aussagen im Vorfeld der Bundestagswahl gegeben werden, um eine kritische Auseinandersetzung mit den Aussagen zu ermöglichen.

Steuerbemessungsgrundlage ≠ Steuersatz

Steuersätze sind auch für Laien einfach zu handhaben. Jeder Politiker gibt eine Einkommensteuererklärung ab, die mit dem zu versteuernden Einkommen endet. Bei einem Gewerbetreibenden ist ein Teil des zu versteuernden Einkommens der Gewinn. Hier weicht aber bereits der steuerliche Gewinn von dem handelsrechtlichen Gewinn in der Regel zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ab (z.B. steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, andere Abzinsungssätze bei Pensionsrückstellungen, steuerlich nicht anerkannte Rückstellungen, steuerlich nicht anerkannte Verrechnungspreise bei Auslandsbeziehungen). Klassisches Beispiel für die Verwechslung von Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz ist die Abgeltungssteuer. Es ist zunächst als Begründung für die Abschaffung der Abgeltungssteuer so einleuchtend, wenn ein Unterschied zwischen „Arbeitseinkommen“ und „arbeitsloses“ Einkommen nicht gemacht werden soll. Dieses mag für Zinseinkünfte gelten, nicht aber für Erträge aus Dividenden. Diese wurden vorher schon beim Gewinn der Kapitalgesellschaften über die Körperschaftssteuer und die

Gewerbsteuer mit 30% versteuert und erfahren zusätzlich durch die Abgeltungssteuer noch eine weitere Belastung von 18,5 %-Punkten. Die Steuerbelastung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft macht insofern bereits 48,5% aus.

Vergleiche der Steuersätze mit früheren Steuerzeiträumen

Ein Vergleich setzt immer die Vergleichbarkeit voraus. Klassisches Beispiel ist die Anhebung des Einkommensteuerspitzensatz 1975 auf 56%. Zunächst ist dazu zu sagen, dass die Steuerbemessungsgrundlage sich verändert hat (z.B. war die Gewerbsteuer 1975 steuerlich abzugsfähig). Wesentlicher ist aber, dass sich die allgemeinen Verhältnisse verändert haben. Der Steuerwettbewerb im internationalen Bereich war noch nicht so intensiv wie heute. Der Geldbedarf war 1975 auch anders als heute. Es mag sein, dass irgendwann wieder ein Geldbedarf in dieser Höhe entsteht, nur heute ist das nicht Fall, wenn man nicht eine bewusste zusätzliche Belastung aus Umverteilungsgründen haben möchte.

Millionär ≠ Millionär

Bis auf die Partei der LINKEN scheint die Thematik Vermögenssteuer „vom Tisch“ zu sein. Allerdings sprechen sich die GRÜNEN für eine verfassungsfeste, ergiebige und umsetzbare Vermögenssteuer aus, die „Superreiche“ stärker zur Kasse bitten soll. Wer aber ist nun „superreich“? Wer ist Millionär? Ist eine Altersversorgung, bei der durch Konsumverzicht ein Wertpapierdepot aufgebaut wurde, vergleichbar mit dem Wert der Pensionsansprüche eines Bundestagsabgeordneten oder auch eines Managers, dem der Staat oder das Unternehmen eine Pension zahlt, ohne, dass hier vom Berechtigten eine Zusatzleistung erbracht wurde? Hier fehlt eine Antwort, die aber doch wichtig wäre. Ist „superreich“ diejenige, die in Grünwald (Grundstückspreis € 1.700/qm) auf einem 2000 qm-Grundstück ihr

[Weiter auf Seite 4 >>](#)



>> Einfamilienhaus aus den 50iger Jahren hat? Auch wenn die Realisierung der Vermögenssteuer wegen des gewaltigen Erfassungsaufwands unwahrscheinlich ist, blitzt sie aber bei den Bestrebungen der SPD, der GRÜNEN und erst recht der LINKEN bei der angestrebten Erhöhung der Erbschaftssteuer wieder auf.

Je gerechter, umso ungerechter

Das deutsche Steuerrecht versucht einen steuerlich relevanten Sachverhalt zunächst einfach zu lösen, wobei dann die Sinnhaftigkeits- und Gerechtigkeitsdebatte folgt. Dieses führt dann dazu, dass der Grundtatbestand durch zahlreiche Ausnahmenvorschriften wieder völlig verwässert wird, wobei hier zugegebenermaßen die Arbeit der Lobbyisten ihren Niederschlag findet. Ein klassisches Beispiel hierfür ist die Erbschaftssteuer auf Betriebsvermögen. Die fünf Paragraphen des Erbschaftssteuergesetzes, die sich hiermit beschäftigen, bestehen aus 35 Absätzen und 36.588 Textzeichen. Sämtliche Grundwerteartikel (Art. 1–19 Grundgesetz) bestehen aus 16.014 Textzeichen. Ein kompliziertes Steuergesetz ist dann ungerecht, wenn es für den Bürger unverständlich wird und nur noch derjenige es verwenden kann, der die Ressourcen für externe oder interne Beratung hat.

Trau, schau, wem

Jeder Bürger muss seinen angemessenen Anteil zum staatlichen Haushalt beibringen und entgegen vielleicht landläufiger Meinung ist hierfür die Bereitschaft auch groß. Dabei gibt es auch eine Verteilungsgerechtigkeit. Da der Begriff der „Gerechtigkeit“ unbestimmt ist, geht es letztlich auch um die Verteilung der Steuerlast. Die berühmten starken Schultern sollen mehr tragen. Die Frage sei allerdings erlaubt, wozu die starken Schultern mehr tragen sollen. Die Antwort ist zunächst klar: zum öffentlichen Haushalt. Nur besteht der öffentliche

Haushalt nicht nur aus Einnahmen, sondern auch aus Ausgaben. Die SPD und die Partei DIE LINKEN sehen klar eine Umverteilung von „arm auf reich“. Kann es aber letztlich Ziel eines Haushalts sein, diese Umverteilung herbeizuführen? Nach dem Grundgesetz verpflichtet Eigentum, es ist aber auch nach dem gleichen Grundgesetz geschützt. Wenn Diskussionsbeiträge in diesem Feld von der „linken“ Seite kommen, sind dieses nicht nur die offiziellen Parteivertreter, sondern auch die Gewerkschaften oder auch ein Wirtschaftsinstitut wie das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW). Dieses gilt genauso bei Journalisten. Ebenso gilt dieses für Vertreter, die etwa mehr zur „rechten Ecke“ gehören. Lobbyismus gehört zu Recht mit zu unserem Staat, aber bei der Bewertung der Aussagen ist das Wissen erforderlich, ob eine eigene Meinung oder die eines Interessenverbandes vertreten wird.



Dr. Bernd Wehberg

Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht

dr.wehberg@wehberg.de

Die Betriebsstättenbesteuerung – Teil III

Chancen, Risiken und aktuelle Entwicklungen

In der Ausgabe I/2017 wurden die aktuellen Entwicklungen im Hinblick auf die Betriebsstätten-Thematik und den BEPS-Aktionsplan 7 sowie die grundlegenden Unterschiede in der Besteuerung einer Betriebsstätte im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft dargestellt, während in der Ausgabe II/2017 die Neuerungen betreffend Bau- und Montagebetriebsstätten sowie Vertreterbetriebsstätten beleuchtet wurden. In dieser Ausgabe III/2017 stehen nunmehr die Aktivitäten in Form von Ausstellungs- und Auslieferungs- bzw. Warenlagern und Einkaufsbüros im Fokus.

Ausstellungs-, Warenlager und Einkaufsbüros: aktueller Rechtsstand

Nach den Bestimmungen des OECD-MA begründen Aktivitäten durch eine feste Geschäftseinrichtung in Form eines Warenlagers („Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden“) sowie Einkaufsbüros („Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen“) keine Betriebsstätte. Gleiches gilt für vertriebliche Aktivitäten in Form von Warenausstellungen in Showrooms und ähnlichen Einrichtungen, die als unterstützende Tätigkeiten beurteilt werden.

Die bisherige Formulierung in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA schließt eine Betriebsstättenbegründung bereits aufgrund der Art der o.g. Aktivitäten aus und nimmt gleichzeitig an, dass diese für alle Geschäftszweige und Branchen hinsichtlich der Wertschöpfung einheitlich von untergeordneter Bedeutung sind. Im Sinne des OECD-MA sind darüber hinaus Aktivitäten in einer festen Geschäftseinrichtung von der Begründung einer Betriebsstätte ausgenommen, die entweder vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen. Tätigkeiten vorbereitender Art sind solche, die als Vorkehrungen zur Ausführung der Haupttätigkeit eines Unternehmens

getroffen werden. Hilfstätigkeiten hingegen können zeitlich die Haupttätigkeit begleiten oder dieser folgen. Typisch für Hilfstätigkeiten ist, dass sie bezogen auf den Umfang der Tätigkeit des Gesamtunternehmens einen nur unwesentlichen Anteil ausmachen. Es kommt damit auf den Umfang der Hilfstätigkeit im Verhältnis zur Gesamttätigkeit des Unternehmens (z.B. gemessen an der Anzahl der Arbeitnehmer) an. Im Hinblick auf das aktuelle Abkommensrecht kann festgehalten werden, dass nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA besondere Aktivitäten, die die Lagerung, den Einkauf sowie die Ausstellung sowie Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten, keine Betriebsstätten begründen.

Geplante Neuerungen

Werden die o.g. Tätigkeiten Einkauf, Lagerung, Ausstellung als nicht betriebsstättenbegründende Ausnahmen im Sinne von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA beurteilt, soll diese Regelung in Zukunft eine weitere Einschränkung erfahren. Es wird nämlich vorausgesetzt, „dass eine solche Aktivität [...] vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.“ Diese Einschränkung soll explizit auch für feste Geschäftseinrichtungen in Form von Warenlagern, Einkaufsbüros, Ausstellungsstätten oder Auslieferungslagern gelten.

In Zukunft muss demnach auf den Wertschöpfungsbeitrag dieser Aktivitäten für das Gesamtunternehmen abgestellt werden. War bisher die Art der Tätigkeit entscheidend, ist in Zukunft auf den ökonomischen Wertbeitrag abzustellen, die die ausgeübte Tätigkeit für das Gesamtunternehmen hat. Ist dieser als wesentlich zu beurteilen, wird eine Betriebsstätte zu bejahen sein. Kann beispielsweise bei einem Produktionsunternehmen die Tätigkeit eines Einkaufsbüros durchaus als weniger bedeutsam beurteilt werden, kann der Einkauf bei einem Handelsunternehmen eine essentielle Bedeutung einnehmen und damit in Zukunft eine Betriebsstätte begründen.



>> Auswirkungen für die Praxis

Deutschland vertrat – aufgrund der Exportorientierung kaum verwunderlich – bisher hinsichtlich der Fragestellung, wann eine Betriebsstätte begründet wird, traditionell ein eher enges Verständnis. Angesichts der international weit fortgeschrittenen Diskussionen zeichnet sich allerdings ab, dass sich die deutsche Betriebsstättenauslegung international nicht durchsetzen wird. Für international tätige Unternehmen folgt hieraus, dass die Anzahl der Betriebsstätten in Zukunft zunehmen wird. Unternehmen haben sich daher u.a. mit Fragen der Betriebsstättengewinnermittlung zu beschäftigen.

Während sich bei Kapitalgesellschaften der Gewinn mittels gesetzlicher Regelungen vergleichsweise gut von anderen Einheiten abgrenzen lässt, stellt sich die Gewinnermittlung bei Betriebsstätten ungleich schwerer dar, da sie als rechtlich unselbstständige Einheiten nur einen Teil eines Unternehmens darstellen. International üblich ist nunmehr die Gewinnabgrenzung auf Basis des AOA (functionally separate entity approach), der vorgibt, dass Betriebsstätten fiktiv wie rechtlich selbstständige Einheiten behandelt werden sollen. Dadurch können die bisherigen Gewinnabgrenzungsregelungen (insbesondere OECD-Verrechnungspreisleitlinien), die bei rechtlich selbstständigen Einheiten relevant sind, nahezu uneingeschränkt auch in Betriebsstättenfällen Anwendung finden.

Da die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten oftmals erheblich ermessens- und diskussionsbehaftet ist, kommt der Dokumentation eine besondere Bedeutung zu. Die Dokumentation hat beispielsweise die maßgeblichen Funktionen der Betriebsstätte, die Zuordnungsentscheidungen sowie Verrechnungspreisansätze in belastbarer Form zu belegen.

Bei Fragen grenzüberschreitender Einkommensabgrenzungen vertreten die Staaten naturgemäß widerstreitende Interessen, sodass Feststellungen und Anpassungen im Rahmen von Betriebsprüfungen mit zunehmender Tendenz beobachtet werden können. Nicht selten werden Preise für Warenlieferungen, die Verrechnung von Kosten für Dienstleistungen sowie die Nutzung immaterieller Werte streitig diskutiert.

Kritisch sind Einkommensanpassungen insbesondere dann, wenn eine Doppelbesteuerung resultiert. In diesen Fällen können Verständigungsverfahren, d.h. bilaterale Verfahren zwischen Finanzbehörden der betroffenen Staaten, etwaige Doppelbesteuerungen vermeiden bzw. abmildern. Die Verfahren können auf Grundlage des einschlägigen DBAs oder zwischen den Mitgliedstaaten der EU auf Basis der „EU-Schiedskonvention“ geführt werden. In beiden Fällen wird das Verfahren in Deutschland über einen Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) initiiert und auch von diesem geführt. Das beantragende Unternehmen selbst ist nicht Beteiligter des Verfahrens.

Im Regelfall werden die Verfahren nach drei bis vier Jahren abgeschlossen. Manche DBAs bzw. die EU-Schiedskonvention sehen einen Einigungszwang („Schiedsklausel“) vor. Diese Verfahren werden typischerweise zügiger abgeschlossen. Die beteiligten Unternehmen haben keinen direkten Einfluss auf das Verhandlungsergebnis des Verständigungsverfahrens.

Im Ergebnis zeigt sich, dass in Zukunft die Begründung von Betriebsstätten nach anderen Kriterien als bisher zu beurteilen sein wird. Während bisher bestimmte Tätigkeiten ausgeschlossen wurden, steht in Zukunft die Wertschöpfung und damit die Einzelfallbetrachtung im Vordergrund. Die bisherige Betriebsstättenpraxis bei Auslandsgestaltungen wird zukünftig für jedes grenzüberschreitend tätige Unternehmen unsicherer. Dies gilt sowohl für die Annahme von Betriebsstätten wie auch für die Gewinnermittlung. International tätige Unternehmen sollten daher ihre Tax Compliance-Prozesse erweitern und die Betriebsstättenthematik nicht aus den Augen verlieren.



Dr. Ahmet Yilmaz

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

yilmaz@wehberg.de

Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer

Neue Einschränkungen durch das Investmentsteuerreformgesetz (InvStRefG)

Gesetzlicher Rahmen

Im Rahmen des im letzten Jahr verabschiedeten InvStRefG wurde auch eine neue Vorschrift (§ 36a EStG) zur Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer eingeführt. Mit der Neuregelung soll verhindert werden, dass die Besteuerung von Dividenden mittels so genannter Cum/Cum-Geschäfte umgangen wird. Die Vorschrift macht die vollständige Anrechnung der Kapitalertragsteuer von der Erfüllung bestimmter Kriterien abhängig und ist rückwirkend für Kapitalerträge anwendbar, die ab dem 01.01.2016 zugeflossen sind. Zur Umsetzung der Neuregelung hat das Bundesministerium für Finanzen am 03.04.2017 bereits ein 32-seitiges Anwendungsschreiben erlassen.

Anwendungsbereich der Vorschrift

Auf Kapitalerträge einbehaltene Steuerabzugsbeträge sind bekanntlich – sofern die Kapitalerträge nicht der Abgeltungsteuer unterliegen – auf die persönliche Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld anrechenbar.

Der neue § 36a EStG macht die vollständige Anrechenbarkeit der auf inländische Dividenden und Genussscheine erhobenen Kapitalertragsteuer ab 2016 nun vom Vorliegen verschiedener Voraussetzungen abhängig. Nicht von der Einschränkung betroffen sind Kapitalertragsteuern, die auf Zinserträge einbehalten werden.

Keine Anwendung findet § 36a EStG auch, wenn der Kapitalertragsteuerabzug abgeltende Wirkung hat und es insoweit nicht zu einer Anrechnung kommt, also insbesondere für Kapitalerträge, die natürliche Personen im Privatvermögen erzielen.

Welche Voraussetzungen sind für die volle Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Einzelnen zu erfüllen?

Die volle Anrechnung der Kapitalertragsteuer setzt voraus, dass verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1. Der Steuerpflichtige muss die den Kapitalerträgen zugrunde liegenden Anteile oder Genussscheine in einem Mindesthaltezeitraum während einer **Mindest-**

haltedauer von 45 Tagen ununterbrochen als wirtschaftlicher Eigentümer halten. Das bedeutet konkret, dass die jeweiligen Anteile für eine vollständige Anrechnung innerhalb eines Zeitraums von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach der Fälligkeit der Kapitalerträge (insgesamt wird also ein „Mindesthaltezeitraum“ von 91 Tagen betrachtet) an mindestens 45 Tagen im wirtschaftlichen Eigentum des Steuerpflichtigen stehen müssen.

2. Während der o.g. Mindesthaltedauer von 45 Tagen muss der Steuerpflichtige darüber hinaus auch ununterbrochen das Mindestwertänderungsrisiko tragen, d. h. er muss das Risiko aus einem sinkenden Wert der Anteile **unter Berücksichtigung von gegenläufigen Ansprüchen** zu mindestens 70% tragen. Gegenläufige Ansprüche sind alle Ansprüche, deren Wert sich beim Absinken des Werts der Anteile oder Genussscheine typischerweise erhöht. Dies können beispielsweise Optionen, Swap-Geschäfte oder Forwards und Futures sein.

Die gegenläufigen Ansprüche sind dabei unabhängig davon zu berücksichtigen, ob sie speziell zur Absicherung bestimmter Grundgeschäfte bestimmt sind, oder aber anderen Zwecken (bspw. Spekulationszwecken) dienen.

Neben den eigenen gegenläufigen Ansprüchen des Steuerpflichtigen sind auch gegenläufige Ansprüche nahestehender Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG zu berücksichtigen. Als nahestehende Person ist anzusehen, wer an dem Steuerpflichtigen zu mindestens einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Auch Investmentfonds, an denen mindestens 25% der maßgeblichen Anteile gehalten werden, gelten als nahestehende Personen im Sinne der Vorschrift.

3. Darüber hinaus darf keine Verpflichtung bestehen, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend (zu mehr als 50%) unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten, beispielsweise in Form von Ausgleichszahlungen bei Aktien-Swaps oder bei Wertpapierdarlehen.

Weiter auf Seite 8 >>



STEUERABZUGSBETRÄGE
GENUSSSCHEINE

ABGELTUNGSTEUER

MINDESTWERT-
ÄNDERUNGSRISIKO

KÖRPERSCHAFTSTEUERSCHULD

ANRECHENBARKEIT

KAPITALERTRAGSTEUER

NEUE VORSCHRIFT
(§ 36A EStG)

AUSNAHMETATBESTAND
CUM/CUM-GESCHÄFTE
WERTPAPIERBESTAND

>> Ausnahmetatbestände

Unabhängig vom Vorliegen sämtlicher o. g. Voraussetzungen greift die Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nicht ein, wenn entweder die Kapitalerträge eine Bagatellgrenze nicht übersteigen oder die entsprechenden Anteile langfristig gehalten werden.

Bagatellgrenze:

Übersteigen die in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallenden Kapitalerträge, d. h. insbesondere inländische Dividenden, im Kalenderjahr bzw. im Wirtschaftsjahr nicht die Grenze von EUR 20.000, bleibt die Kapitalertragsteuer vollständig anrechenbar.

Langfristige Anlagen:

Ebenfalls von der Anwendung des § 36a EStG ausgenommen sind die Steuern auf Kapitalerträge, bei denen der Steuerpflichtige die entsprechenden Anteile bei Zufluss der Erträge bereits seit **mindestens einem Jahr** ununterbrochen als wirtschaftlicher Eigentümer gehalten hat („Alt-Anteile“). Auf die Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, insbesondere das Tragen des Mindestwertänderungsrisikos kommt es dann nicht mehr an.

Welche Folgen ergeben sich bei Nichterfüllung der Voraussetzungen?

Werden die o. g. Voraussetzungen nicht erfüllt und greift auch kein Ausnahmetatbestand, ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer grundsätzlich nur zu zwei Fünftel anrechenbar. Der nicht anrechenbare Teil der Kapitalertragsteuer (drei Fünftel) ist auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Dies gilt auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags für gewerbesteuerliche Zwecke.

Die Einschränkungen gelten nicht für den Solidaritätszuschlag, dieser ist stets in voller Höhe anrechenbar.

Feststellungslast

Den Nachweis, dass die Voraussetzungen für die volle Anrechnung der Kapitalertragsteuer vorliegen, hat der Steuerpflichtige zu erbringen. Kann der Nachweis nicht erbracht werden, hat dies die Versagung der vollen Steueranrechnung zur Folge. Daher sollte eine entsprechende Dokumentation zu den Geschäften (z. B. Aufzeichnungen zur Anschaffungen und Veräußerungen von inländischen Aktien sowie zu gegenläufigen Ansprüchen und Sicherungsbeziehungen) vorgehalten werden.

Abschließender Hinweis

Für Privatanleger wird sich durch die Neuregelung wenig ändern, da die Kapitalerträge dort in der Regel der Abgeltungsteuer unterliegen oder aber die erhaltenen Dividenden die Bagatellgrenze nicht übersteigen.

Für Unternehmen mit wesentlichem Wertpapierbestand ist die neue Vorschrift komplex, auch wenn durch das BMF-Schreiben bereits einige Anwendungs- und Zweifelsfragen zur Neuregelung des § 36a EStG geklärt sind. Insbesondere die Zuordnung gegenläufiger Ansprüche, die Berücksichtigung von Ansprüchen nahe stehender Personen sowie die Bestimmung des Mindestwertänderungsrisikos werden in der Praxis nicht immer problemlos möglich sein und erfordern eine entsprechend umfangreiche Dokumentation. Am Ende wird es eine geschäftspolitische Entscheidung sein, inwieweit man aufgrund des hohen Ermittlungs- und Dokumentationsaufwandes auf eine volle Steueranrechnung ggf. auch verzichten möchte.



Stefanie Floren

Dipl.-Finanzwirtin (FH),
Steuerberaterin

floren@wehberg.de

Außergewöhnliche Belastungen in der Steuererklärung

Ermittlung der zumutbaren Belastung

Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger getragen hat und die weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sind, können unter bestimmten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd in der Steuererklärung angesetzt werden. Hierbei handelt es sich insbesondere um Arztkosten. Die steuerlich zu berücksichtigenden Kosten werden um die so genannte „zumutbare Belastung“ gekürzt. Hinsichtlich der Ermittlung dieser Größe hat der Bundesfinanzhof jüngst entschieden, dass sie nun stufenweise zu berechnen ist.

Zumutbare Belastung

Die zumutbare Belastung ist eine Rechengröße, die in Abhängigkeit von der Einkommenshöhe, des Familienstands und der Anzahl der Kinder ermittelt wird. Die Zumutbarkeitsgrenze wird in drei Stufen (Stufe 1 bis EUR 15.340, Stufe 2 bis EUR 51.130, Stufe 3 über EUR 51.130) nach einem bestimmten Prozentsatz des Gesamtbetrags der Einkünfte bemessen und beträgt zwischen 1 und 7 %. Nur soweit die Kosten die zumutbare Belastung übersteigen, wirken sie sich steuermindernd aus.

Alte Rechtslage

Das Finanzamt legte die oben beschriebene Regelung zur zumutbaren Belastung dahingehend aus, dass sich bei Überschreiten einer einkommensabhängigen Stufe die zumutbare Belastung insgesamt nach dem höheren Prozentsatz richtete. Dies führte dazu, dass auch schon geringfügige Überschreitungen zur einer höheren zumutbaren Belastung führten und sich deshalb die Krankheitskosten zum Teil kaum steuerlich auswirkten.

Neue Rechtslage

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs ist diese Berechnungsmethode nicht mehr zulässig.

Nach dem Urteil wird jetzt nur noch der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den Stufengrenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet.

Vergleichsbeispiel

Im Beispielsfall erzielten Eheleute ohne Kinder einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von EUR 50.000 und erklärten EUR 4.148 Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen.

	Alte Rechtslage	Neue Rechtslage
Krankheitskosten	EUR 4.148	EUR 4.148
Zumutbare Eigenbelastung		
5 % v. EUR 50.000	EUR -2.500	
4 % v. EUR 15.340		EUR -613
5 % v. EUR 34.660		EUR -1.733
Abziehbare Krankheitskosten	<u>EUR 1.648</u>	<u>EUR 1.802</u>

Das Beispiel zeigt, dass der Steuerpflichtige in größerem Umfang steuerlich entlastet wird, da er nach neuer Rechtslage höhere Aufwendungen als bisher geltend machen kann.

Anwendungszeitraum

Die geänderte Berechnungsweise ist in allen noch offenen Fällen anwendbar.

Fazit

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist sehr zu begrüßen, da sie ausschließlich steuerliche Vorteile für die Betroffenen beinhaltet. Die zumutbare Belastung ist in allen Fällen nach der neuen stufenweisen Ermittlung günstiger. Erfreulich ist ebenfalls, dass das Bundesfinanzministerium in einer Pressemitteilung bekannt gegeben hat, dass die neue Berechnungsweise bereits technisch umgesetzt wird. Sollte dies im Einzelfall noch nicht geschehen sein, empfiehlt sich, gegen die entsprechenden Steuerbescheide Einspruch einzulegen.



Anne L'habitant

Dipl.-Finanzwirtin (FH),
Steuerberaterin

lhabitant@wehberg.de



Pauschalbesteuerung von Geschenken

BFH beschränkt Abzugsfähigkeit

Geschenke erhalten die Freundschaft. Dieses alte Sprichwort gilt nicht nur im Privatleben, sondern auch im beruflichen Alltag. Dass Unternehmen aus betrieblichem Interesse Geschenke an Geschäftspartner und Mitarbeiter dieser machen, ist fester Bestandteil des Wirtschaftslebens und dient in erster Linie der Förderung des Rufs des Unternehmens sowie der Geschäftsbeziehungen.

35-EUR-Freigrenze

Nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG ist der Betriebsausgabenabzug für Geschenke ausgeschlossen, wenn die Aufwendungen an Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, EUR 35 übersteigen. Bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen ist der Betriebsausgabenabzug daher ausgeschlossen, wenn die Anschaffungskosten für Geschenke an einen Empfänger pro Jahr ohne Umsatzsteuer EUR 35 übersteigen.

Pauschalierung nach § 37b EStG

Unabhängig davon, ob der Schenker die Aufwendungen für die Geschenke als Betriebsausgaben abziehen kann, führt das Geschenk bei Unternehmern zu Betriebseinnahmen oder bei Arbeitnehmern von Geschäftsfreunden zu sog. Drittlohn. Demnach ergibt sich für die Beschenkten grundsätzlich eine Steuerpflicht. Der Schenker hat jedoch nach § 37b EStG die Option, die auf die Betriebseinnahmen entfallende Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer sowie die auf den Drittlohn entfallende Lohnsteuer pauschal abzuführen (sog. Pauschalsteuer). Der Schenker übernimmt daher die Steuerpflicht des Beschenkten. Die Pauschalsteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde nach § 37b EStG beträgt 30%. Zusätzlich sind Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% sowie ggf. pauschale Kirchensteuer in Höhe von 7% abzuführen. Insgesamt beträgt die Pauschalsteuer somit 33,75%. Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer sind die Aufwendungen des Schenkers inklusive Umsatzsteuer.

In der Praxis zeigt sich, dass die Option zur Pauschalbesteuerung durchaus beliebt ist und im Regelfall zur Anwendung kommt, eben weil der Schenker den Beschenkten nicht mit einer Steuerpflicht „belasten“ möchte. Die Hersteller von typischen Geschenke- und Werbeartikeln haben ihre Preise auf die bisher geltende 35 EUR-Freigrenze ausgerichtet, für den Beschenkten ist es eher selbstverständlich, dass die Besteuerung durch den Schenker getragen wird. Insgesamt ist die Regelung des § 37b EStG als praktikabel zu beurteilen. Doch diese Praxis kann sich nun aufgrund aktueller Rechtsprechung des BFH ändern.

Aktuelle BFH-Rechtsprechung

Der 4. Senat des BFH hat mit Urteil vom 30.03.2017 (IV R 13/14), das am 07.06.2017 veröffentlicht wurde, entschieden, dass die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer für ein Geschenk nach § 37b EStG ein weiteres Geschenk darstellt. Die pauschale Einkommensteuer unterliege daher gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG dem Abzugsverbot, wenn der Wert des Geschenks selbst oder zusammen mit der pauschalen Einkommensteuer die Freigrenze von EUR 35 übersteigt.

Das BFH-Urteil bestätigt damit die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums, dass für die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe die steuerliche Behandlung des Geschenks maßgeblich ist. Allerdings beanstandete es die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen bisher nicht, wenn zur Prüfung der 35-EUR-Freigrenze ausschließlich auf die Aufwendungen für das Geschenk abgestellt wurde, d.h. die Pauschalsteuer selbst bei der Prüfung unberücksichtigt blieb.

Die Finanzverwaltung vertrat damit wirtschaftlich betrachtet die Auffassung, dass der Schenker ein Geschenk im Wert von netto EUR 35 sowohl als Betriebs-



ausgabe abziehen, den vollen Vorsteuerabzug geltend machen und die übernommene Pauschalsteuer als Betriebsausgabe abziehen konnte. Bei einem Geschenkewert von über netto EUR 35,- ist hingegen weder ein Vorsteuerabzug gegeben, noch können die Aufwendungen für das Geschenk als auch die Pauschalsteuer als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Auswirkungen auf den Betriebsausgabenabzug

Unstreitig ist aufgrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung nunmehr, dass die Pauschalsteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, wenn die Aufwendungen für das Geschenk selbst bereits EUR 35 übersteigen. Dem Leitsatz des Urteils ist darüber hinaus zu entnehmen, dass der BFH bei der Prüfung der Freigrenze die Pauschalsteuer ebenfalls einbezieht. Übersteigen daher die Aufwendungen für das Geschenk zuzüglich der Pauschalsteuer EUR 35, ist der Betriebsausgabenabzug nach Auffassung des BFH in voller Höhe zu versagen.

Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug

Aufgrund der Verweisung des Umsatzsteuergesetzes sowie des Anwendungserlasses auf § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG ist ein Vorsteuerabzug zu versagen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Zuwendungen an einen Empfänger zusammengerechnet pro Jahr die 35-EUR-Freigrenze übersteigen. Damit hat das Urteil auch unmittelbare Auswirkungen auf die Umsatzsteuer, wenngleich die BFH-Richter keine Ausführungen zur Umsatzsteuer gemacht haben. Wird das Urteil konsequent auch für umsatzsteuerliche Zwecke angewandt, hängt der Vorsteuerabzug zukünftig davon ab, ob der Nettobetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zzgl.

der Pauschalsteuer die 35-EUR-Freigrenze übersteigen. Das BFH-Urteil sowie die Systematik des Umsatzsteuergesetzes müssen wohl dahingehend ausgelegt werden, dass der Vorsteuerabzug immer dann zu versagen ist, wenn die Nettoanschaffungskosten zzgl. der Pauschalsteuer EUR 35 übersteigen.

Folgen für die Praxis

Dem Vernehmen nach wird sich die Finanzverwaltung zeitnah zu dem Urteil des BFH äußern. Bis zu einer Änderung des BMF-Schreibens zu § 37b EStG können sich die Unternehmen daher weiterhin auf die derzeit gültige Verwaltungsauffassung berufen. Sollte diese in Anlehnung an das BFH-Urteil zu Lasten der Steuerpflichtigen geändert werden, wäre dies aber nur mit Wirkung für die Zukunft möglich. Zu berücksichtigen ist indes, dass das BMF-Schreiben keine hinreichende Rechtssicherheit bietet, da es nur die Finanzverwaltung, nicht jedoch ein Finanzgericht bindet. Angesichts der großen praktischen Tragweite dieser Thematik wäre eine zeitnahe Äußerung der Finanzverwaltung bzw. eine gesetzliche Klarstellung bei nächster Gelegenheit zu wünschen.



Björn Losse

Steuerberater,
M.Sc. Wirtschaftswissenschaft
losse@wehberg.de



Dienstleistungen gegenüber Privatpersonen

Was bietet der Mini-One-Stop-Shop?

Aufgrund der erklärten Zielsetzung der EU-Kommission, Erleichterungen für die im Binnenmarkt tätigen Unternehmer zu schaffen, wurde die Sonderregelung Mini-One-Stop-Shop (kurz: MOSS) eingeführt. Gesetzlich ist die Neuregelung in §18 h UStG verankert.

Bereits seit dem 01.01.2015 sieht §3a (5) UStG vor, dass Leistungen für Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernseh- sowie auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen an Nichtunternehmer (d.h. im „B-to-C“-Fall) an dem Ort ausgeführt werden, an dem der Leistungsempfänger seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat. Hieraus folgt, dass bei der Erbringung von Dienstleistungen an Nichtunternehmer die Besteuerung in deren Wohnsitzland erfolgt, was bei den leistenden Unternehmern nicht selten zu einer umsatzsteuerlichen Registrierung führt. Die Registrierungspflicht führte jedoch zu zusätzlichem Verwaltungsaufwand.

Vor diesem Hintergrund verfolgt das MOSS-Verfahren die Zielsetzung, eine einzige Anlaufstelle für die Anwendungsfälle des Bestimmungslandprinzips zu schaffen. Damit soll der Verwaltungsaufwand für die betroffenen Unternehmen reduziert und ein vereinfachtes Verfahren zur Verfügung gestellt werden.

Was sind auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen?

Bei einer auf elektronischem Wege erbrachten Leistung handelt es sich um eine Leistung, die über das Internet, ein elektronisches Netz, einschließlich der Netzte zur Übermittlung digitaler Inhalte erbracht wird. Die Erbringung der Leistung ist zudem auf ein hohes Maß an Informationstechnologie angewiesen, d.h., dass die Leistung im Wesentlichen automatisiert und somit mit nur minimaler menschlicher Beteiligung erbracht wird.

Im Wesentlichen gehören zu den auf elektronischen Wege erbrachten sonstigen Leistungen die Bereitstellung oder Erbringung von

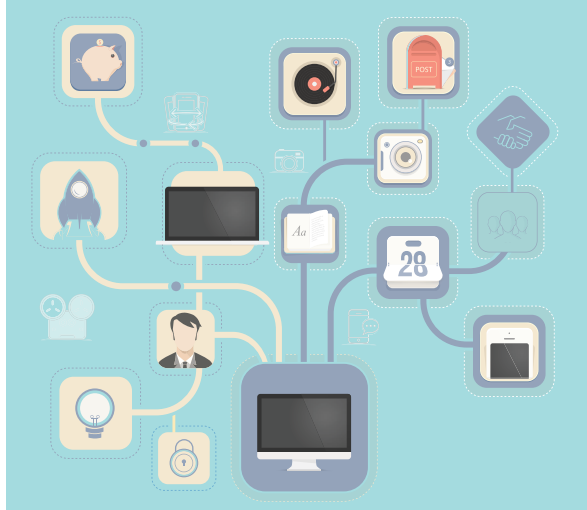
- *Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstung,*
- *Software und deren Aktualisierungen,*
- *Bildern,*
- *Texten und Informationen,*
- *Datenbanken,*
- *Musik,*
- *Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien,*
- *Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung,*
- *Fernunterrichtsleistungen,*
- *Online-Versteigerungen und*
- *Internet-Service-Pakete.*

Nicht zu den auf elektronischem Wege erbrachten sonstigen Leistungen gehört hingegen die Lieferungen von Gegenständen, die im Internet bestellt werden.

Was bietet der Mini-One-Stop-Shop?

Für im Inland ansässige Unternehmer, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat Telekommunikations-, Radio- und Fernsehdienstleistungen oder einer der o.g. Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen, schulden gem. §3a (5) UStG die Steuer im Verbrauchsland. Unternehmen müssen sich daher grundsätzlich in den Mitgliedstaaten, in denen die Leistungen erbracht werden, umsatzsteuerlich erfassen lassen und ihrer Umsatzsteuerermelde- bzw. Umsatzsteuererklärungspflichten nachkommen.

Eine Vereinfachungsmöglichkeit bietet das MOSS-Verfahren. Unternehmen können durch diese Sonderregelung Umsatzsteuererklärungen auf elektronischem Wege beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abgeben. Voraussetzung für die Nutzung ist, dass das Unternehmen in dem entsprechenden Mitgliedstaat weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte hat.



Wie erfolgt die Registrierung beim MOSS?

Die Antragstellung für eine Registrierung zum MOSS kann elektronisch durch den Unternehmer oder dessen Steuerberater beim BZSt über das BZStOnline-Portal erfolgen. Über dieses Portal können anschließend die Registrierungsdaten geändert und die relevanten Steuererklärungen abgegeben werden.

Hat sich der Anbieter für die Teilnahme an der elektronischen Abgabe der Umsatzsteuererklärung für andere Mitgliedstaaten angemeldet, ist er verpflichtet, bis zum 20. Tag nach Ablauf des Besteuerungszeitraums (Kalendervierteljahr) die Angaben nach amtlich vorgegebenem Datensatz zu übermitteln.

Kommen Unternehmer ihrer Verpflichtung zur Teilnahme am MOSS wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig nach oder erfüllen sie die Aufzeichnungspflichten nicht, kann das BZSt durch Verwaltungsakt eine Sperre von diesem Verfahren verhängen. Die betroffenen Unternehmen sind dann mit Beginn des nächsten Besteuerungszeitraums zur umsatzsteuerlichen Registrierung verpflichtet.

Wie sind die Meldungen vorzunehmen?

Die Angaben zu den Umsätzen sind für jeden EU-Mitgliedstaat getrennt voneinander vorzunehmen und nach den angewendeten Steuersätzen aufzuschlüsseln. Die Werte sind in Euro anzugeben. Sollte eine Umrechnung notwendig sein, ist der festgestellte Umrechnungskurs der Europäischen Zentralbank anzuwenden.

Die Teilnahme am MOSS kann grundsätzlich unter Einhaltung einer Widerrufsfrist bis zum Beginn eines neuen Kalendervierteljahrs mit Wirkung ab diesem Zeitraum erfolgen.

Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen

Der Vorsteuerabzug ist über das MOSS-Verfahren nicht möglich. Vorsteuern, die für Vorleistungen in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten in Rechnung gestellt wurden und im Zusammenhang mit den gemeldeten Umsätzen stehen, können im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens geltend gemacht werden. Die Vorsteuervergütung ist jeweils in dem Land geltend zu machen, in dem die Vorsteuerbeträge angefallen sind. Zu beachten sind die abweichenden Fristen für die Vorsteuervergütungsanträge sowie die diversen Ausnahmen hinsichtlich erstattungsfähiger Vorsteuern.

Fazit und Ausblick

Für Unternehmen, die die oben beschriebenen Leistungen grenzüberschreitend an Privatpersonen erbringen und in den entsprechenden EU-Ländern noch nicht umsatzsteuerlich registriert sind, bietet das standardisierte und durchaus praxisfreundlich gestaltete MOSS-Verfahren erhebliche Vorteile. Zudem ist eine Anbindung des Online-Portals für mehr Automatismus an das unternehmensinterne ERP-System denkbar und empfehlenswert.

Eine parallele Abbildung von einer umsatzsteuerlichen Registrierung in einigen Ländern und der Teilnahme am MOSS in anderen EU-Ländern ist nicht möglich.

Aktuell kann der MOSS nur für die auf elektronischem Wege erbrachten sonstigen Leistungen genutzt werden. In Zukunft soll jedoch auch eine Umsatzsteuermeldung für die Leistungen, die in den EU-Mitgliedstaaten versteuert werden müssen, möglich sein. Ein genaues Datum steht jedoch noch nicht fest. Im Sinne der Praxis wäre eine Ausweitung jedenfalls zu begrüßen.



Karina Stein

Informatikkauffrau,
B.Sc. Wirtschaftswissenschaften
stein@wehberg.de



Paukenschlag aus Karlsruhe

Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in Teilen verfassungswidrig

In einem Normenkontrollverfahren hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit Beschluss vom 29.03.2017 (Az. 2 BvL 6/11), der am 12.05.2017 im Rahmen einer Pressemitteilung des BVerfG veröffentlicht wurde, die Versagung des Verlustabzugs im Rahmen eines qualifizierten Gesellschafterwechsels (> 25 %) bei Kapitalgesellschaften als mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) für unvereinbar erklärt. An dieser Beurteilung haben auch die zwischenzeitliche Einführung der sog. Stille-Reserven-Klausel und der sog. Konzernklausel nichts geändert.

Bisherige Rechtslage

Nach der aktuell noch geltenden Vorschrift der § 8c KStG gehen körperschaftsteuerliche Verluste unter bestimmten Voraussetzungen ganz oder teilweise unter. Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % (und ≤ 50 %) der Geschäftsanteile an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste anteilig nicht mehr abziehbar. Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Geschäftsanteile an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen, sind die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht abziehbar. Insbesondere die Regelung des Verlustuntergangs bei Anteilserwerben zwischen 25 % und 50 % hat das BVerfG für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt.

Gründe für die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz

Der allgemeine Gleichheitssatz i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, wonach die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist. Abweichungen hiervon bedürfen einer Rechtfertigung.

Nach Auffassung des BVerfG hält § 8c Abs. 1 S. 1 KStG bereits einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht stand und ist somit mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Es fehlt an einem sachlich einleuchtenden Grund für die gesetzliche Differenzierung zum Verlustabzug, je nachdem, ob mehr als 25 % der Geschäftsanteile veräußert werden, oder nicht. Eine allgemeine Typisierung ist grundsätzlich zulässig, wenn deren Vorteile zur ausgelösten Belastung im rechten Verhältnis stehen. Mit der Gestaltung des § 8c KStG hat der Gesetzgeber die Grenzen der zulässigen Typisierung jedoch überschritten. Insbesondere indiziert der Erwerb einer Beteiligung von mehr als 25 % an einer Kapitalgesellschaft alleine keine missbräuchliche Gestaltung, da es für die Beteiligung an einer Verlustgesellschaft vielfältige Gründe geben kann, die nicht alleine in der Intention bestehen, die Verluste für ein anderes Unternehmen des neuen Anteilseigners nutzbar zu machen.

Auswirkungen des BVerfG-Beschlusses vom 29.03.2017

Von der Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG sind im Entscheidungsfall schädliche Beteiligungserwerbe an einer verlustnutzenden Kapitalgesellschaft zwischen 25 % und 50 % betroffen. Das BVerfG hat die Regelung des § 8c KStG noch nicht als nichtig beurteilt, sondern vorerst nur die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz festgestellt. Der Gesetzgeber wurde vom BVerfG verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit vom 01.01.2008 bis zum 31.12.2015 zu beseitigen.

Bedeutung des BVerfG-Beschlusses für den Gesetzgeber

Kommt der Gesetzgeber dieser Verpflichtung nicht nach, wird die Vorschrift des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG rückwirkend nichtig. Ausdrücklich nicht von der Unvereinbarkeitserklärung betroffen sind:



VERLUSTABZUG

NORMENKONTROLLVERFAHREN

KÖRPERSCHAFTEN

VERLUSTABZUGSBESCHRÄNKUNG

WILLKÜRVERBOT

VERLUSTUNTERGANG

STEUERERSTATTUNG

STEUERGERECHTIGKEIT

MANTELKÄUFE

UNVEREINBARKEITSERKLÄRUNG

NICHTIGKEITS-
ANORDNUNG

RECHTSUNSICHERHEIT

STILLE-RESERVEN-KLAUSEL /
KONZERNKLAUSEL

Steuern

1. Auswirkungen des § 8c KStG nach Einführung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags i.S.d. § 8d KStG ab dem 01.01.2016.
2. Der volle Verlustuntergang bei schädlichem Beteiligungserwerb von mehr als 50 % der Anteile im Sinne des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG.

Ob durch die Einführung von § 8d KStG zum 01.01.2016 der Anwendungsbereich des § 8c KStG in der Weise reduziert worden ist, dass die Norm nunmehr den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügt, bedarf einer gesonderten Betrachtung. Offen bleibt auch, ob der vollständige Verlustuntergang bei einem schädlichen Beteiligungserwerb > 50 % verfassungswidrig oder verfassungskonform ist. Das Revisionsverfahren I R 31/11, das § 8c Abs. 1 S. 2 KStG zum Gegenstand hat, wurde vom I. Senat des BFH bis zur Entscheidung des BVerfG ausgesetzt. Mit einer Entscheidung ist alsbald zu rechnen.

Ansichts dieser Rechtsunsicherheiten sollten entsprechende Fälle weiter offen gehalten werden.

Mögliche Folgen

Kapitalgesellschaften müssen vorerst abwarten, wie der Gesetzgeber auf diese Entscheidung des BVerfG reagiert. Macht der Gesetzgeber von der Reformmöglichkeit Gebrauch, wird er den Verlustuntergang auf Missbrauchsfälle (z.B. den Mantelkauf) beschränken müssen.

Kommt es jedoch bis zum 31.12.2018 zu keiner gesetzlichen Anpassung der relevanten Gesetznormen, so sollte die Nichtigkeitsanordnung in allen noch offenen Fällen dazu führen, dass die bisher teilweise untergegangenen Verluste wieder aufleben und zur Verlustverrechnung zur Verfügung stehen. Dies dürfte in vielen Fällen zu Steuererstattungen führen.

Bedeutung für die Praxis

- Die Entscheidung betrifft neben dem Wegfall von körperschaftsteuerlichen Verlusten auch gewerbesteuerliche Verluste (§ 10a GewStG), den Wegfall eines Zinsvortrags nach § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG sowie die Folgen einer rückwirkenden Umwandlung nach § 2 Abs. 4 UmwStG.
- Es sollten alle Veranlagungen der Jahre 2008 bis 2015, in denen § 8c KStG einschlägig war, soweit möglich, offen gehalten werden. Dies gilt auch für Anteilsübertragungen > 50 %, da unklar ist, ob die Norm insoweit verfassungsgemäß ist und wie der Gesetzgeber reagieren wird.
- Es spricht einiges dafür, auch entsprechende Veranlagungen ab 2016 offen zu halten, da die Verfassungsmäßigkeit seit Einführung des § 8d KStG einer gesonderten Beurteilung durch das BVerfG bedarf.

Fazit

Die in der Vergangenheit von § 8c KStG betroffenen verlustführenden Unternehmen sollten schnellstmöglich eine Bestandsaufnahme ihrer Situation machen und im Anschluss prüfen, ob entsprechende Veranlagungen noch offen gehalten werden können.

Darüber hinaus bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung nach einer „klugen Lösung“ zur Vermeidung von sog. Mantelkäufen sucht und die nun eingeleitete Phase der Rechtsunsicherheit nicht zu lange andauert.



Marc Geisler

Dipl.-Finanzwirt (FH),
Steuerberater

geisler@wehberg.de



Minijobs im Fokus

Was Arbeitgeber beachten sollten

Beginn der Sozialversicherungspflicht bei geringfügig Beschäftigten

Der Kern von Aushilfstätigkeiten, so genannten Minijobs (450-Euro-Jobs) ist, dass diese flexibel gestaltet werden können. In Zeiten hohen Arbeitsaufkommens können Unternehmen schnell und flexibel agieren. Wird allerdings die Entgeltgrenze von 450,00 Euro überschritten, tritt direkt mit dem Tag des Überschreitens Sozialversicherungspflicht ein. Übt der Arbeitnehmer zulässigerweise gleichzeitig mehrere Minijobs aus, so sind diese Gehälter zur Bestimmung des maßgeblichen Entgeltes zu addieren. In der Praxis wird aber oftmals unbedacht nicht nach weiteren Aushilfstätigkeiten (Minijobs) gefragt. Daher wird häufig erst durch Datenabgleich bei der Minijob-Zentrale das Überschreiten der Entgeltgrenze durch die Addition mehrerer gemeldeter Arbeitsverhältnisse festgestellt.

Sollte durch die Zusammenrechnung Versicherungspflicht entstehen, so tritt die Versicherungspflicht grundsätzlich mit Bekanntgabe der Feststellung ein, soweit der Arbeitgeber nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat. Diese Feststellung wird dem Arbeitgeber per Bescheid mitgeteilt.

Hinweis für die Praxis

Eine Vorabprüfung, ob mehrere Minijobs in der Addition eine Versicherungspflicht auslösen, verhindert aufwändige Ummeldungen und Widersprüche gegen Rechtsbescheide der Minijob-Zentrale.

Bereits im Personalfragebogen muss daher die Frage gestellt werden, ob weitere Nebenbeschäftigungen bestehen. Gleichzeitig sollte der Arbeitnehmer schriftlich bestätigen, dass er jede künftige Veränderung im Arbeitsverhältnis dem Arbeitgeber unaufgefordert mitteilt. Der Fragebogen ist zu den Entgeltunterlagen zu nehmen (§ 8 Abs. 2 Nr. 7 BVV).

Alle Jahre wieder...

Darf ich dem Minijobber Urlaubsgeld zahlen, wenn die 450-Euro-Grenze monatlich bereits erreicht ist?

Bei einem Minijob kann der Arbeitnehmer regelmäßig bis zu EUR 450 im Monat, bei durchgehender Beschäftigung entsprechend EUR 5.400 im Jahr verdienen.

Weit verbreitet gilt häufig noch immer die Meinung, dass eine Zahlung von Urlaubs- bzw. Weihnachtsgeld das beitragsfreie Versicherungsverhältnis von Minijobbern nicht berührt und somit 2 x im Jahr geleistet werden darf. Diese Regelung gilt allerdings nicht mehr.

Erhält der Arbeitnehmer zusätzliche Zahlungen dieser Art und übersteigt sein Gesamtverdienst damit die Grenze von EUR 5.400 für 12 Monate, ist die Beschäftigung von Anfang an kein 450-Euro-Minijob.

Was gilt bei Überschreiten der Verdienstgrenze?

Erhält der Minijobber einen Jahresverdienst von bis zu EUR 5.400, darf sein Verdienst in einzelnen Monaten auch mehr als EUR 450 betragen. Übersteigt der Jahresverdienst allerdings EUR 5.400, weil sich der Verdienst in einzelnen Monaten auf mehr als EUR 450 erhöht, kommt es darauf an, ob dies „regelmäßig und vorhersehbar“ oder „gelegentlich und nicht vorhersehbar“ erfolgt. Die Minijob-Zentrale erklärt auf ihrer Internetseite: Als „nicht vorhersehbar“ gilt beispielsweise eine Krankheitsvertretung, als „vorhersehbar“ saisonale Mehrarbeit.

Wird das Entgelt gelegentlich und nicht vorhersehbar, das heißt bis zu drei Mal in einem Zwölf-Monats-Zeitraum überschritten, bleibt die Tätigkeit ein Minijob. In solchen Ausnahmefällen kann der Jahresverdienst auch mehr als EUR 5.400 betragen. Ein schriftlicher Nachweis für die unvorhersehbare Mehrarbeit sollte als Dokumentation zu den Entgeltunterlagen genommen werden.



Verdient der Minijobber dagegen regelmäßig über EUR 450 im Monat, ist die Beschäftigung insgesamt kein Minijob mehr, sondern sozialversicherungspflichtig. Dies gilt ab dem Tag, an dem der Arbeitgeber erkennen kann, dass der Minijobber aufgrund des vorhersehbaren höheren Verdienstes mehr als EUR 5.400 im Jahr verdienen wird.

Überschreitet das Gehalt des Arbeitnehmers, beispielsweise durch Zahlung von Weihnachts- oder Urlaubsgeld, zwar die 450-Euro-Grenze, nicht aber einen Betrag von EUR 850 monatlich, handelt es sich bei der Beschäftigung um einen so genannten Midijob. In dieser Gleitzone zahlt der Arbeitgeber bereits volle Sozialversicherungsbeiträge, während der Arbeitnehmer selbst reduzierte Beiträge leistet.

Aufzeichnungspflicht bei Minijobbern

Seit dem Mindestlohngesetz (MiLoG), das generell auch auf Minijobber im gewerblichen Bereich und in privaten Haushalten Anwendung findet, gilt in Deutschland eine gesetzliche festgelegte Lohnuntergrenze.

Für gewerbliche Arbeitgeber wurde in diesem Zusammenhang auch eine Aufzeichnungspflicht der Arbeitszeit für geringfügig Beschäftigte sowie die im Schwarzarbeiterbekämpfungsgesetz genannten Wirtschaftsbereiche eingeführt. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass der Mindestlohn auch tatsächlich überall für die geleistete Arbeitszeit gezahlt wird.

Wesentliche Bestandteile der Aufzeichnungen sind:
Beginn/ Ende / Dauer der täglichen Arbeitszeit.
(ohne die Pausen)

Eine bestimmte Form ist für die Dokumentation nicht vorgesehen, sie kann beispielsweise auch handschriftlich erfolgen. Die Minijob-Zentrale stellt auf ihrer Internetseite für Arbeitgeber eine Muster-Dokumentation als Download zur Verfügung.

Die Aufzeichnungen verbleiben beim Arbeitgeber und müssen im Rahmen von Überprüfungen, bspw. durch den Zoll, vorgelegt werden können. Gemäß Mindestlohngesetz gilt eine Aufbewahrungszeit von mindestens 2 Jahren. Da die deutsche Rentenversicherung in 4-Jahres Abständen Betriebsprüfungen vornimmt, ist es allerdings ratsam die Aufzeichnungen auch über die vorgeschriebenen 2 Jahre hinaus aufzubewahren.

Bei Verletzung der Aufzeichnungspflicht ist gemäß § 21 Abs. 1 Ziff. 7 MiLoG die Verhängung eines Bußgeldes in Höhe von bis zu EUR 30.000,- möglich.

Sollte eine Aufzeichnung der Arbeitszeiten weder vereinbart noch erfolgt sein, besteht das Risiko, dass über Erfahrungswerte in Form der Phantomlohndiskussion der Zeitaufwand und damit der gesetzliche Entgeltanspruch des Arbeitnehmers geschätzt wird. Oftmals werden dabei auch Minijobs in versicherungspflichtige Arbeitsverhältnisse umqualifiziert und es droht eine erhebliche Nachzahlung für den Arbeitgeber. Da für laufendes Arbeitsentgelt in der Sozialversicherung nicht das Zufluss-, sondern das Entstehungsprinzip gilt, würde ein Arbeitgeber in diesem Fall auch dann Sozialversicherungsbeiträge aus einem Arbeitslohn schulden, den er tatsächlich gar nicht ausbezahlt hat.

Fazit

Zur Vermeidung von Nachzahlungen oder Bußgeldern sollten Arbeitgeber auf eine vollständige und zeitnahe Dokumentation der Arbeitszeiten für alle Minijobber achten.



Sabine Kehl-Esselun

Steuerfachangestellte

kehl-esselun@wehberg.de



Umkleidezeit = (vergütungspflichtige) Arbeitszeit?



Jüngste Rechtsprechungslinie des BAG zu Umkleidezeiten

Sind Zeiten, die Arbeitnehmer im Betrieb mit dem Ablegen von Privatkleidung und dem Anlegen von Arbeitskleidung (und umgekehrt) zubringen, vergütungspflichtige Arbeitszeit? Diese Frage gewinnt in der betrieblichen Praxis, da immer mehr Regelungen Anforderungen an das Tragen von Arbeits- oder Schutzkleidung stellen, zunehmend an Bedeutung und hat vielfach in jüngster Zeit auch das Bundesarbeitsgericht (BAG) beschäftigt. Bislang wurden diese Zeiten von der Rechtsprechung des BAG, soweit arbeits- oder tarifvertraglich keine anderen Regelungen getroffen waren, grundsätzlich vergütungsrechtlich nicht zur Arbeitszeit gerechnet.

Grundsätze der neueren Rechtsprechung des BAG

Abweichend von seiner früheren Rechtsprechung ist nach den jüngsten Entscheidungen des BAG (zuletzt BAG, Urt. v. 13.12.2016 – 9 AZR 574/15) nunmehr grundsätzlich von vergütungspflichtiger Arbeitszeit auszugehen, wenn das Umkleiden aus Sicht des Arbeitnehmers ein rein „fremdnütziger“ Vorgang ist. Demnach sei nach Ansicht des BAG das Umkleiden im Betrieb grundsätzlich als Arbeitszeit zu vergüten, sofern

- a) durch den Arbeitgeber das Tragen einer bestimmten Arbeitskleidung vorgeschrieben wird und
- b) der Arbeitnehmer sich im Betrieb umkleiden muss oder ihm das Tragen auf dem Weg zur Arbeitsstätte nicht zugemutet werden kann.

Nach diesen von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen zählt also Umkleiden zur Arbeitszeit, wenn der Arbeitgeber das Tragen einer bestimmten Kleidung vorschreibt und der Arbeitnehmer sich im Betrieb umkleiden muss. Darf der Arbeitnehmer vorgeschriebene Arbeitskleidung außerhalb des Betriebs und damit auch auf dem Weg zur Arbeit tragen, hängt die Einordnung davon ab, ob ihm das Tragen auf dem Weg zur Arbeitsstätte zugemutet werden kann, was die Rechtsprechung annimmt, wenn es sich nicht um auffällige Kleidung

handelt. Bei dem Kriterium der „Auffälligkeit“ kommt es auf die Verhältnisse im Einzelfall an, wobei dies bei bestimmten Uniformen, die ein spezielles Firmenlogo oder eine auffällige Farbgestaltung aufwiesen, bereits bejaht wurde. Zudem auch, wenn das Tragen der Arbeitskleidung aus hygienischen Gründen unzumutbar ist.

Regelungen im Arbeitsvertrag, Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung vorrangig

Existieren allerdings konkrete Vereinbarungen zur Umkleidezeit in einem Arbeitsvertrag, Tarifvertrag oder einer Betriebsvereinbarung, gehen diese Vereinbarungen den o.g. Grundsätzen vor. Insofern ist ein Vergütungsanspruch nach der aktuellen Rechtsprechung des BAG ausgeschlossen, wenn im Tarif- oder Arbeitsvertrag wirksam vereinbart wurde, dass für diese Zeiten keine Vergütung geschuldet ist.

Hinweise für Unternehmen

Sollte im Unternehmen bislang keine tarif- oder arbeitsvertragliche Regelung zur Umkleidezeit existieren, ist anzuraten, eine entsprechende Bestimmung zu treffen, die sowohl das „Ob“ als auch das „Wie“ der Vergütung von Umkleidezeiten eindeutig regelt. Existiert im Betrieb ein Betriebsrat und soll z.B. festgelegt werden, dass der Arbeitnehmer zu Hause und somit vor Arbeitsbeginn die vorgeschriebene Arbeitskleidung anzulegen hat, besteht gem. § 87 Abs. 1 Nr. 2 BetrVG ein Mitbestimmungsrecht, so dass hierüber eine Betriebsvereinbarung zu schließen wäre.



Dr. Patrick Hoffmann

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

hoffmann@wehberg.de

Der ehrbare Kaufmann als Leitbild

Neue Regelungen im Deutschen Corporate Governance Kodex

Die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex hat im Zuge der regelmäßigen Überprüfung des Kodex einige Änderungen beschlossen, die der Erhöhung der Transparenz dienen sollen. Die Änderungen sind auf der Internetseite der Kommission (www.dcgk.de) veröffentlicht und erläutert. Neben einigen redaktionellen Änderungen gab es folgende wesentliche Neuerungen:

Leitbild des ehrbaren Kaufmannes

Die Präambel des Kodex spricht nun ausdrücklich vom „Leitbild des ehrbaren Kaufmanns“. Das ist nicht nur eine Leerformel, sondern wird weiter ausgeführt. Schon vor den Änderungen war in der Präambel formuliert worden, dass Vorstand und Aufsichtsrat „im Einklang mit den Prinzipien der Sozialen Marktwirtschaft“ für das Unternehmensinteresse zu sorgen hätten. Nun wird konkretisiert, dass diese Prinzipien „nicht nur Legalität, sondern auch ethisch fundiertes, eigenverantwortliches Verhalten“ von Vorstand und Aufsichtsrat verlangen. Auch auf die besondere Bedeutung der institutionellen Anleger und deren aktive und verantwortungsvolle Ausübung der Eigentumsrechte wird hingewiesen.

Compliance Management System und „Whistleblower-System“

Der Kodex betont die Compliance-Verpflichtungen des Aufsichtsrats und des Vorstands, indem er nun zusätzlich empfiehlt, ein Compliance Management-System (CMS) einzurichten, das der Risikolage des Unternehmens entspricht und dessen Grundzüge im Corporate Governance-Bericht offengelegt werden sollen (Ziff. 4.1.3). Besonders interessant ist in diesem Zusammenhang die Empfehlung, auch „Whistleblowern“ einen geschützten Hinweis auf Rechtsverstöße im Unternehmen zu ermöglichen. Nicht nur Angestellte, sondern auch Dritte, so die Empfehlung, sollen die Möglichkeit zur vertraulichen Weitergabe von Hinweisen erhalten.

Zusammensetzung des Aufsichtsrates

Dem Aufsichtsrat wird empfohlen, ein Kompetenzprofil zu erarbeiten, das als Leitlinie für Wahlvorschläge zum Aufsichtsrat an die Hauptversammlung bestimmt ist

(Ziff. 5.4.1). Kandidatenvorschläge sollen außerdem ein Lebenslauf des Kandidaten und eine Übersicht seiner wesentlichen Tätigkeiten neben dem Aufsichtsratsmandat beigefügt werden. Lebenslauf und Tätigkeitsübersicht sollen für alle Aufsichtsratsmitglieder im Internet veröffentlicht werden. Es wird empfohlen, über den Stand der Umsetzung des Kompetenzprofils im Corporate Governance-Bericht zu informieren. Gleichzeitig wird als neue – an sich selbstverständliche – Verpflichtung festgehalten, bei der Wahl der Arbeitnehmervertreter „die besonderen Regeln der Mitbestimmungsgesetze zu beachten.“

Unterjährige Finanzberichterstattung

Zum Ausgleich für den Fortfall der Pflicht zu vierteljährlichen Finanzberichten empfiehlt der Kodex, die Aktionäre dennoch unterjährig neben dem Halbjahresfinanzbericht „über wesentliche Veränderungen der Geschäftsaussichten und der Risikosituation“ zu informieren (Ziff. 7.1.1).

Praktische Bedeutung

Der überarbeitete Corporate Governance Kodex ist mit seiner Veröffentlichung im Bundesanzeiger am 24. April 2017 in Kraft getreten. Bei den Neuerungen im Kodex handelt es sich vor allem um neue „soll“-Bestimmungen, also solche, von denen die Gesellschaften abweichen können. Sie sind dann aber verpflichtet, in der jährlich nach § 161 AktG abzugebenden Entsprechenserklärung die Abweichung offenzulegen und zu begründen („comply or explain“). Über Einzelheiten der Neuerungen sollten sich Unternehmen, die an § 161 AktG gebunden sind, deshalb rechtzeitig informieren und ggf. ihre bisherige Praxis anpassen.



Prof. Dr. Jörn Westhoff

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



Digitalisierung im Wirtschaftsprüfungsbereich

Neue Beziehungen zwischen Mandant und Wirtschaftsprüfer

Mindestens einmal im Jahr rücken in den Unternehmen die Wirtschaftsprüfer bepackt mit vielen Ordnern und Notebooks an, um den Jahresabschluss zu prüfen. So war es einmal. Inzwischen ist festzustellen, dass in den Prüfräumen die mitgebrachten Akten fast verschwunden sind und ein EDV-Netzwerk mit vielen Notebooks aufgebaut ist. Auch die von den Unternehmen zur Verfügung gestellten Aktenberge werden immer mehr abgebaut und die angeforderten Daten als eigene Dateien zur Verfügung gestellt oder durch die Prüfer eingescannt. Schleichend hat inzwischen in den meisten Unternehmen auch im Prüfungsbereich die Digitalisierung Einzug gehalten. Voraussetzung für diesen Weg waren Veränderungen sowohl bei den Mandanten wie auch bei den Wirtschaftsprüfern, auch wenn diese Veränderungen noch nicht beendet sind und man sich wundert, dass eigentlich auf dem naheliegenden Gebiet des Rechnungswesens die Digitalisierung bei weitem weder bei Wirtschaftsprüfern noch bei Unternehmen den technischen Stand erreicht hat, den man selbst bei kleineren Unternehmen für selbstverständlich halten müsste.

Eine erfolgreiche Digitalisierung steht und fällt mit dem Umgang und Fluss von Informationen. Um die damit verbundenen Herausforderungen bewältigen zu können, benötigen Unternehmen ein ganzheitliches Informationsmanagement. Dabei ist es eine Selbstverständlichkeit, dass Daten von analoger in die digitalisierte Fassung umgewandelt werden. Informationen aller Art (Dokumente, E-Mails, Scans etc.) sind digital abzulegen, einheitlich zu bündeln, miteinander in Verbindung zu setzen, übergreifend bereitzustellen und so weiterzuverarbeiten, wie es die jeweilige Arbeitssituation erfordert. Diese Daten können dann auch unabhängig von dem lokalen Standort der Prüfer abgerufen und überprüft

werden. Das hört sich zunächst einfach an, ist jedoch deutlich komplizierter, wenn man einmal an Unternehmen denkt, bei denen die Daten nicht einheitlich vernetzt sind. Diese Vernetzung fehlt häufig im Verhältnis zu – insbesondere ausländischen – Tochtergesellschaften, ist aber auch häufig bei aus prüferischer Sicht anspruchsvollen Geschäftsvorgängen wie z.B. einem Unternehmenskauf nicht gegeben.

Die Prüfer verwenden zur Ablauf- und Inhaltssicherheit der Prüfung eine eigene Prüfungssoftware. Diese verändert selbstverständlich auch die Prüfungsprozesse. Die Daten der Unternehmen werden in Datencontainern auf den Servern der Wirtschaftsprüfer gespeichert und datenanalytisch verarbeitet. Dabei ist der Fantasie der Überprüfung keine Grenze gesetzt. Durch die Digitalisierung kann das bisherige Stichprobenverfahren durch eine 100%-Prüfung abgelöst werden. Genauere zielgerichtete Prüfungen werden dadurch möglich. Das Unternehmen wird gläsern. Dabei sind weitere Entwicklungen schon erkennbar. Als besonderes Stichwort sei hier die künstliche Intelligenz („KI“) genannt. Dabei sind Simulationen intelligenten Verhaltens auf der Basis von vorgegebenen oder erlernten Mustern gemeint. Im Bereich Rechtswissenschaften wurden in den USA die Gerichtsurteile der letzten Jahrzehnte in leistungsstarke Computer eingelesen. Die Maschinen konnten daraufhin mit Hilfe der KI Prognosen für künftige Urteile abgeben, die nur marginal von den Einschätzungen erfahrener Gerichtsbeobachter abwichen. So erscheint es im Prüfungswesen denkbar, dass selbstlernende Systeme mit häufig auftretenden Mustern von Auffälligkeiten gespeist werden. Dieses ist allerdings im Bereich der Prüfung noch nicht Gegenwart, sondern Zukunft. Eine Bremse stellt ganz sicher derzeit noch der Kostenfaktor für die Entwicklung und Nutzung derartiger Systeme dar.



Wollen die Unternehmen aber überhaupt das „gläserne Unternehmen“?

Zunächst möchte der Unternehmer als solcher den bestmöglichen Überblick über sein Unternehmen haben. Dies ist eine wichtige Voraussetzung, um das Unternehmen nach objektiven Kriterien steuern zu können und insbesondere um schnell Schwachstellen aber auch Stärken zu erkennen. Dieser Wunsch ist aber nicht nur unternehmerbezogen zu sehen. Bei der arbeitsteiligen Wirtschaft ist zur Optimierung der Wissenskonsequenzen dieses Wissen zu teilen. Das gilt subjektiv sicher für die Leitungsebene, aber bereits weniger für die nicht zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsprüfer, da man das Wissen „im Haus behalten“ möchte. Insofern wird man als Prüfer Verständnis dafür haben müssen, dass man nur die Daten erhält, die für die Erteilung eines Bestätigungsvermerks erforderlich sind. Wenn man aber bei den Wirtschaftsprüfern noch ein Unternehmensinteresse bejahen kann („Ich möchte überprüft haben, ob alles in Ordnung ist.“), so gilt das ganz sicher nicht für die Finanzverwaltung und erst recht nicht für andere Dritte, wie etwa Wettbewerber. Die Finanzverwaltung hat rechtlich einen Anspruch auf Überlassung der steuerlich relevanten Daten, sei es als unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriff oder als Datenträgerüberlassung. Nicht verlangen kann die Steuerverwaltung eine nur für sie eingerichtete Datenbasis, die ansonsten im Unternehmen nicht benötigt würde. Aber ist es klug, nur zum Zweck der Verminderung der Aussagefähigkeit der Datenbasen gegenüber der Finanzverwaltung diese Datenbasen einzuschränken? Ein ehrlicher Steuerzahler zahlt seine richtig ermittelten Steuern, aber auch nur diese. Eine gute Datenbasis hilft auch bei der Argumentation zur Vermeidung ungerechtfertigter Steuern.

Die Digitalisierung stellt hohe Anforderungen an die Sicherheit der Daten. Dieses gilt natürlich besonders dann, wenn die Daten Dritten wie dem Wirtschaftsprüfer zur Verfügung gestellt werden. Dieser muss gewährleisten, dass mandatspezifische Daten nicht unbefugt offenbart werden können. Dies ist im EDV-System des Wirtschaftsprüfers sicherzustellen. Sog. Cloud-Lösungen dürften derzeit mit Vorsicht zu genießen sein, zumal der Mandant mit derartigen Lösungen ausdrücklich einverstanden sein müsste.

Fazit

Die Digitalisierung erleichtert sowohl Unternehmen wie auch dem Wirtschaftsprüfer die Arbeit. Die Zeitersparnis bei der Analyse der Daten ist offensichtlich. Aber auch die Qualität der Prüfung steigt, da zum einen die Ausagensicherheit durch die Erweiterung des Prüfungsbereichs steigt, zum anderen aber auch die gewonnene Zeit zur Lösung komplexer Prüfungsthemen sowohl im Sinne des Unternehmens wie auch im Sinne des Wirtschaftsprüfers eingesetzt werden kann.



Dr. Bernd Wehberg

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



Der neue Bestätigungsvermerk

Was ändert sich für das aktuelle Geschäftsjahr?

Das Ergebnis der Abschlussprüfung mündet im Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers. Bei Abschlussprüfungen für Geschäftsjahre, die nach dem 15.12.2016 beginnen (also im Regelfall mit Bilanzstichtag 31.12.2017) werden einige Änderungen in diesem Bereich erfolgen. Es ändert sich insbesondere der Umfang und damit auch der Inhalt des Bestätigungsvermerks. Während der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk vor ca. 20 Jahren auf eine Din A4-Seite untergebracht werden konnte, benötigt man heute zwei Din A4-Seiten. Der Bestätigungsvermerk wird nach dem vorliegenden Entwurf zukünftig – je nach Formatierung – etwa sechs Seiten umfassen.

Hintergrund: Finanzmarktkrise 2008

Im Herbst 2008 wurde der europäische und damit auch der deutsche Markt von der Finanzmarktkrise heimgesucht. Einige sogenannte systemrelevante Unternehmen kriselten gewaltig und mussten teilweise durch direkte Maßnahmen staatlich gestützt werden. Auch im mittelständischen Bereich mussten Krisen bewältigt werden – allerdings ohne unmittelbare staatliche Hilfe.

Es wurde in diesem Zusammenhang an die Adresse der wirtschaftsprüfenden Berufe Kritik herangetragen, dass die Abschlussprüfer ihrer Warnfunktion nicht immer in hinreichender Form nachgekommen seien. Ob die Kritik berechtigt war oder nicht, sei dahingestellt. Jedenfalls ist die EU-Kommission tätig geworden und hat diverse Regelungen für Abschlussprüfer und Abschlussprüfungen ins Leben gerufen, die eine erhöhte Transparenz der geprüften Unternehmen zum Ziel haben. Die elementaren Vorschriften finden sich in einer EU-Verordnung (direkte Anwendung) und einer EU-Richtlinie (Transformation notwendig) wieder.

Die EU-Verordnung betrifft lediglich Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity bzw. PIE). Es handelt sich insbesondere um kapitalmarktorientierte Unternehmen, die hier nicht weiter betrachtet werden sollen. Die EU-Richtlinie, die alle Unternehmen betrifft, ist insbesondere mit Hilfe des sog. Abschlussprüferreformgesetzes (AReG) zum 16.06.2016 in nationales Recht transformiert worden. Beide EU-Regelungen hatten weitere Gesetzesänderungen in Deutschland zur Folge.

Die für uns relevantesten Änderungen haben sich im Handelsgesetzbuch (HGB), in der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und in der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBP) niedergeschlagen.

10 Jahre später

Des Weiteren wurden parallel die für den Bestätigungsvermerk einschlägigen International Standards on Auditing (ISA) so überarbeitet, dass sie den neuen EU-Vorschriften entsprechen. Da sich die deutschen Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung (also Prüfungsstandards vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW) – soweit keine deutschen Besonderheiten existieren – ISA-konform ausrichten, werden nach dem aktuellen Stand auch die Nicht-PIE's und damit auch mittelständische Unternehmen ab 2018 – also 10 Jahre nach der Finanzmarktkrise – einen neuen Bestätigungsvermerk bekommen.

Neue Struktur des Bestätigungsvermerks

Der neue Bestätigungsvermerk wird künftig in mehreren Prüfungsstandards abgehandelt. Für den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk eines mittelständischen Unternehmens soll künftig folgende Struktur gelten:

Überschrift

Empfänger

Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses/ Konzernabschlusses

- Prüfungsurteil zum Jahresabschluss/
Konzernabschluss
- Grundlage für das Prüfungsurteil zum Jahresabschluss/Konzernabschluss
- Ggf. wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsorgans für den Jahresabschluss/
Konzernabschluss
- Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses/Konzernabschlusses

Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen



Vermerk über die Prüfung des Lageberichts/ Konzernlageberichts

- Prüfungsurteil zum Lagebericht/Konzernlagebericht
- Grundlage für das Prüfungsurteil zum Lagebericht/
Konzernlagebericht
- Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsgremiums für den Lagebericht/Konzernlagebericht
- Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung
des Lageberichts/Konzernlageberichts

Name des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers

Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers

*Datum und Unterschrift des Abschlussprüfers,
Siegelführung*

Getrennte Prüfungsurteile möglich

Neben dem quantitativen Aspekt (s.o.) ist bemerkenswert, dass nun getrennte Prüfungsurteile für den Jahres-/Konzernabschluss und dem Lagebericht/Konzernlagebericht zu erfolgen haben. Führte vorher z.B. eine Einwendung im Jahresabschluss zu einer Einschränkung oder Versagung des (gesamten) Bestätigungsvermerks, wird künftig nur dieser Bereich mit einem einschränkenden Prüfungsurteil versehen, während der Lagebericht weiter uneingeschränkt testiert werden kann.

Verantwortung des Abschlussprüfers

Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erhält im neuen Bestätigungsvermerk eine stärkere Gewichtung. Hier soll insbesondere eine mögliche Lücke zwischen der Erwartungshaltung des Abschlussadressaten und dem, was die Abschlussprüfung leistet bzw. leisten kann, geschlossen werden. Dazu gehören z.B. folgende Aspekte:

- Zielsetzung der Abschlussprüfung.
- Erläuterung, dass „hinreichende Sicherheit“ keine „Garantie“ für einen in wesentlichen Belangen fehlerfreien Abschluss darstellt.
- Es können falsche Angaben aus (absichtlichen) Verstößen oder (unbeabsichtigten) Unrichtigkeiten resultieren.

Doppelte Prüfungsdokumentation

Ansonsten ist festzustellen, dass einige Bereiche, die auch im Prüfungsbericht dargestellt werden müssen, künftig bereits im Bestätigungsvermerk zu erfolgen haben. Zu nennen sind beispielsweise

- die Unabhängigkeitserklärung,
- die Erfüllung beruflicher Verhaltensanforderungen,
- ggf. die wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdender Hinweis).

Zusammenfassung

Der Bestätigungsvermerk verändert sich inhaltlich und hinsichtlich seines Umfangs für die nächste Prüfungsaison (Regelfall: Geschäftsjahr 01.01. bis 31.12.2017). Obwohl der Gesetzgeber ursprünglich nur kapitalmarkt-orientierte Unternehmen im Fokus hatte, berühren die Änderungen auch mittelständische Unternehmen. Eine internationale Vergleichbarkeit wird durch die Anlehnung an die ISA herbeigeführt. Es können künftig getrennte Prüfungsurteile zum Jahres-/Konzernabschluss einerseits und zum (Konzern-) Lagebericht andererseits abgegeben werden. Im Ergebnis wird der künftige Bestätigungsvermerk individueller auf das jeweilige geprüfte Unternehmen zugeschnitten sein.



Dirk Weischede

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

weischede@wehberg.de

In eigener Sache

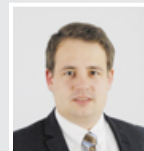
Seit Juli 2017 verstärkt Frau Sabine Kehl-Esselun als Steuerfachangestellte die Steuerabteilung der Dr. Wehberg und Partner GbR im Bereich der Lohnbuchhaltung. Frau Kehl-Esselun hat nach Beendigung der Ausbildung mit Abschluss der Prüfung zur Sozialversicherungsfachangestellten langjährige Berufserfahrung bei Krankenkassen im Bereich der Arbeitgeberbetreuung gesammelt. Seit 2003 ist sie ausschließlich im Lohn- und Gehaltsbereich in einem Steuerbüro tätig gewesen.



Am 03.04.2017 hat Frau Stein ihr Studium zum Bachelor of Science der Wirtschaftswissenschaften an der Fachhochschule Dortmund erfolgreich abgeschlossen. Frau Stein ist seit dem 01.05.2013 bei der Dr. Wehberg und Partner GbR als Steuerassistentin in der Steuerabteilung tätig. Nachdem ihr Hochschulstudium abgeschlossen ist, beabsichtigt Frau Stein das Steuerberater-Examen abzulegen.



Herr Björn Losse ist bereits seit November 2013 als Mitarbeiter der Steuerabteilung bei der Dr. Wehberg und Partner GbR tätig. Nach bestandener Prüfung wurde Herr Losse am 03.04.2017 zum Steuerberater bestellt. Herr Losse wird sich zukünftig verstärkt mit Fragen des Unternehmenssteuerrechts, der Steuergestaltung sowie des Internationalen Steuerrechts beschäftigen und seine Kompetenzen weiter vertiefen.



Am 05.04.2017 hat Frau Brieden ihr Studium zum Bachelor of Science der Betriebswirtschaftslehre an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster erfolgreich abgeschlossen. Frau Brieden ist seit dem 01.01.2017 bei der Dr. Wehberg und Partner GbR als Steuerassistentin in der Steuerabteilung tätig und wird sich auf ihre nächste Herausforderung, das Steuerberater-Examen, vorbereiten.



Allgemeine Steuerzahlungs- und Sozialversicherungstermine im III. Quartal 2017

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Montag, 10.07.2017	Umsatzsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	13.07.2017
Dienstag, 25.07.2017	Meldung SV-Beiträge, ZM 06/2017	
Donnerstag, 27.07.2017	Zahlung SV-Beiträge	
Donnerstag, 10.08.2017	Umsatzsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	14.08.2017
Mittwoch, 16.08.2017	Gewerbesteuer Grundsteuer (Vorauszahlung)	18.08.2017
Freitag, 25.08.2017	Meldung SV-Beiträge, ZM 07/2017	
Dienstag, 29.08.2017	Zahlung SV-Beiträge	
Montag, 11.09.2017	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung) Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	14.09.2017
Montag, 25.09.2017	Meldung SV-Beiträge, ZM 08/2017	
Mittwoch, 27.09.2017	Zahlung SV-Beiträge	

DR. WEHBERG UND PARTNER GbR

Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater



Herausgeber:

Dr. Wehberg und Partner GbR

Feithstraße 177 · 58097 Hagen

Postfach 39 44 · 58039 Hagen

Tel. +49 (0) 2331 / 10 98-0

Fax +49 (0) 2331 / 10 98-30

Verantwortlicher Redakteur:

Dr. Ahmet Yilmaz – Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

yilmaz@wehberg.de

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

Diese Mandanteninformation ist als PDF-Datei auf der Homepage www.wehberg.de als Download verfügbar sowie auch per E-Mail regelmäßig zu beziehen. Eine kurze Nachricht an redaktion@wehberg.de genügt.

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

