

# II, 2017

## Mandanteninformation

Managergehälter im Blickpunkt

Steuern

Ich und mein Auto – mein Auto und ich

Die Betriebsstättenbesteuerung – Teil II

Gewerbsteuerliche  
Hinzurechnungen – Teil II

Die Notwendigkeit  
einer Verfahrensdokumentation

Vorsteueraufteilung bei gemischt  
genutzten Gebäuden

Firmenwagenbesteuerung

Die geplante „Lizenzschränke“

Neues Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Recht

Neue Dual-Use-Verordnung

Bedeutung der Gesellschafterliste  
im Erbfall

EU-Richtlinie gibt Unternehmen  
neue Informationspflichten auf

Der Prognose- und Risikobericht  
im Rahmen der Lageberichterstattung

Wirtschaftsprüfung





Liebe Leserinnen,  
liebe Leser,

die Bundestagswahl im Herbst diesen Jahres wirft ihre Schatten voraus. Fällt das steuerpolitische Zeugnis der bisherigen Amtszeit der GroKo ernüchternd aus, kommt wenige Monate vor dem Urnengang Leben in die Steuerpolitik von Bund und Ländern. Und auch vor dieser Wahl – wie könnte es anders sein – geraten Steuerreformen und Steuersenkungen wieder in den Fokus der Politik. Während sich der Finanzminister beim Thema Steuersenkung weiterhin in Zurückhaltung übt und diese auf höchstens 15 Mrd. Euro begrenzt, gibt sich der CSU-Chef wenig bescheiden und stellt die „größte Steuersenkung in der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland“ in Aussicht. Angesichts der Mehrheitsverhältnisse drängt sich indes die Frage auf, warum die GroKo längst überfällige, nachhaltige Steuerreformen schuldig geblieben ist. Dass strukturelle Reformen und Entlastungen, wie die Abschaffung des Solidaritätszuschlags und die Reform des Einkommensteuertarifs, längst geboten sind, zeigt nicht nur die aktuelle OECD-Studie zur Steuer- und Abgabenlast: Mit einer Steuer- und Abgabenquote von ca. 50% liegt Deutschland im internationalen Vergleich auf Platz 2. Nur in Belgien fiel die Abgabenlast noch höher aus. Auffällig ist, dass die Belastung der Arbeitseinkommen durch Steuern und (die im internationalen Vergleich besonders hohen) Sozialabgaben auch im Jahr 2016 deutlich über dem Durchschnitt aller 35 OECD-Länder lag.

Der Gesetzgeber ist - für die erste Hälfte eines Jahres durchaus untypisch – recht aktiv und bemüht, bis zu den Wahlen die sich derzeit in der Steuer-Pipeline befindlichen Vorhaben abzuschließen. Auffällig ist, dass in erster Linie Steuerumgehungen bzw. als solche vom Gesetzgeber deklarierte Steuergestaltungen bekämpft werden sollen. Konkret sollen etwa Meldepflichten bei Geschäftsbeziehungen zu Gesellschaften in Drittstaaten umgesetzt werden. Auch steht die Aufhebung des Bankgeheimnisses, das nach Ansicht der Bundesregierung derzeit Außenprüfungen und Auskunftersuchen behindert, zur Debatte. Dass angesichts der anstehenden Wahlen auch die Steuerpolitik empfänglich für Symbolpolitik ist, zeigt sich nicht nur in der Bezeichnung als „Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz“ – es wird mit diesem Titel dem verkappten Jahressteuergesetz mit vielen Einzelregelungen, die nichts mit Steuerumgebungsbekämpfung zu tun haben, ein aus Wählersicht besonders wertvolles Gütesiegel verliehen. Auch die Debatte um die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Managergehältern nach österreichischem Vorbild kann bestenfalls als „Wahlkampf-Geplänkel“ und als Vorbote eines „Wahlkampfes mit Emotionen“ beurteilt werden.

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

Dr. Ahmet Yilmaz

Steuern  
03 – 17

Managergehälter im Blickpunkt

Ich und mein Auto – mein Auto und ich

Die Betriebsstättenbesteuerung (Teil II)

Gewerbsteuerliche  
Hinzurechnungen – Teil II

Die Notwendigkeit  
einer Verfahrensdokumentation

Vorsteueraufteilung bei gemischt  
genutzten Gebäuden

Firmenwagenbesteuerung

Die geplante „Lizenzschranke“

Recht  
18 – 21

Neues Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Neue Dual-Use-Verordnung

Bedeutung der Gesellschafterliste im  
Erbfall

EU-Richtlinie gibt Unternehmen  
neue Informationspflichten auf

Wirtschaftsprüfung  
22 – 23

Der Prognose- und Risikobericht  
im Rahmen der Lageberichterstattung

## Die da oben...

### Managergehälter im Blickpunkt

Der Kanzleramtskandidat der SPD hat eine Gerechtigkeitsdebatte angestoßen, die sich auch auf die Gehälter der Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften bezieht und deren populistischer Wirkung sich auch die CDU nicht entziehen kann. Natürlich kommt man ins Grübeln, wenn man liest, dass der Vorstandsvorsitzende von SAP im letzten Jahr angeblich eine Vergütung von € 14 Mio. oder ein Vorstandsmitglied bei VW nach 12-monatiger Tätigkeit eine Abfindung von € 12 Mio. erhalten haben soll.

Die durchschnittlichen Vergütungen der Vorstandsvorsitzenden der 30 DAX-Unternehmen betragen 2015 jährlich € 5,1 Mio. (Minderung zum Vorjahr 1,8%). Oft wird dann auch die Relation zum Facharbeitergehalt hergestellt, die sich angeblich immer mehr zu Gunsten von Vorstandsgehältern verändert hat. Da muss doch, so die Reaktion, gegengehalten werden. Es kann doch nicht sein, dass derartige überzogene Gehälter noch als Betriebsausgaben steuerlich berücksichtigt werden und der Steuerzahler an diesen „Exzessen“ beteiligt wird. Die Unternehmen wehren sich mit dem auch nicht gerade durchschlagenden Argument, dass die Gehälter nun einmal die Weltmarktpreise für Konzernlenker darstellen und betonen das Selbstbestimmungsrecht der Aktionäre.

Unabhängig davon, wie man zu den Vergütungen steht, sollte zunächst eine Analyse durchgeführt werden (Quelle: DSW/TU München Vergütung der Vorstände in den DAX- und MDAX-Unternehmen 2015):

Zunächst ist zu unterscheiden zwischen Vergütungen von Aktiengesellschaften und sonstigen Gesellschaften (z.B. GmbHs oder Personenhandels-gesellschaften). Trotz Gehaltsvergleichen (z.B. Kienbaum) liegen aktuelle und verlässliche Vergleichswerte nur für die publizierten größeren Aktiengesellschaften vor. Die Vergütungen werden durch die Aufsichtsräte festgelegt, in denen üblicherweise auch Arbeitnehmervertreter vertreten sind.

In den Aufsichtsräten wiederum gibt es sog. Vergütungsausschüsse, die konkret die Vergütung verhandeln und in denen normalerweise die Arbeitnehmer nicht vertreten sind. Es ist festzustellen, dass die Zustimmung zu den Vergütungssystemen abnimmt. Bei den DAX 30-Unternehmen lag die Zustimmungsquote in 2015 bei 92,84%, 2016 dagegen nur noch bei 76,24%.

Die Gesamtvergütung der Vorstandsvorsitzenden (DAX) setzte sich 2015 wie folgt zusammen: Fixe Barvergütung 29,6% (Ø T€ 1.511), variable Barvergütung 45,2% (Ø T€ 2.309) und der aktienbasierten Vergütung 25,2% (Ø T€ 1.281). Dazu kommt eine durchschnittliche Pensionszusage von jährlich T€ 735, die zu durchschnittlichen Dotierungen der Pensionsrückstellungen von T€ 682 geführt haben. Die einzelnen Vorstandsmitglieder (DAX) haben das 50-fache des durchschnittlichen Personalaufwandes je Mitarbeiter erhalten. Die durchschnittliche Vergütung der Vorstandsvorsitzenden der M-Dax Unternehmen lag 2015 bei T€ 2.860, der Spitzenreiter lag hier bei T€ 9.860 (Axel-Springer-Gruppe). Nicht zu vergessen sind darüber hinaus individuelle Antritts-Fees (z.B. Renschler 2015 bei VW € 11,5 Mio oder Diess bei VW € 4 Mio.).

Die SPD hat den Vorschlag gemacht, dass bei Aktiengesellschaften Vorstandsbezüge nur bis höchstens € 500.000 pro Jahr von der Steuer abgesetzt werden dürfen. Außerdem soll die Hauptversammlung ein Maximalverhältnis zwischen der Vorstandsvergütung und dem Durchschnittsgehalt im Unternehmen festlegen. Schließlich soll der Aufsichtsrat bei schlechten Leistungen der Vorstände die Bezüge herabsetzen oder Ruhegehälter zurückfordern können.



Die CDU hat sich in einem Positionspapier ebenfalls der Problematik angenommen, wobei hier exzessive Vergütungen von Vorstandsmitgliedern ohne Berücksichtigung des Steuerrechts verhindert werden sollen. Danach soll das vom Aufsichtsrat vorgeschlagene System zur Vergütung von Vorstandsmitgliedern jährlich der Hauptversammlung zur Abstimmung vorgelegt werden. Die Gesamtbezüge sollen transparenter werden, wobei zusätzlich auch die Vergütungen der drei bestbezahlten Mitarbeiter jenseits des Vorstandes zu publizieren sind. Darüber hinaus sollen Minderheitsaktionäre bei strittigen Punkten ein externes Gremium anrufen können. Schließlich sollen nur die Vergütungen steuerlich abzugsfähig sein, die auch in Deutschland versteuert werden.

VW hat die Vorstandsbezüge neuerdings beim Vorstandsvorsitzenden auf jährlich € 10,0 Mio. und bei den übrigen Vorstandsmitgliedern auf € 5,0 Mio. gedeckelt.

Die Debatte ist nicht nur eine Neiddebatte nach dem Prinzip: „Ungerecht ist alles, was andere mehr verdienen als ich!“. Man wird unterschwellig das Gefühl nicht los, dass sich hier eine Selbstbedienungsmentalität breit macht, in der sich in den Vergütungsausschüssen der Aufsichtsräte Spuren der alten Deutschland-AG wiederfinden und sich eine neue Kaste bildet.

Die Diskussion sollte aber emotionsfrei geführt werden und eignet sich nicht für Talk-Shows, da die Angelegenheit zu komplex ist.

Fragen ergeben sich schon: Wieso wird bei den Vorschlägen der Politik nur über Begrenzungen bei Aktiengesellschaften gesprochen? So darf doch nach der Begründung gefragt werden, warum z.B. das Gehalt des Geschäftsführers der Robert Bosch Treuhand KG, das sicher den Vergütungen der Vorstandsvorsitzenden der DAX-Unternehmen nicht nachsteht, steuerlich zu 100% abzugsfähig sein soll, während bei Aktiengesellschaften eine Deckelung erfolgen soll. Wieso soll die Vergütung

eines nachrangigen Managers, die über der Vergütung des Vorstandes liegt, abziehbar sein? Wieso soll die Abziehbarkeit einer Vergütung gedeckelt werden, wenn sie andererseits bei dem Bezieher in vollem Umfang versteuert wird?

Die Auffassung, dass die Managergehälter unter internationalem Wettbewerb stehen, leuchtet nicht ein. Das Managergehaltsniveau in den USA ist deutlich höher als in Deutschland und trotzdem sieht man keinen Exodus deutscher Vorstände in die USA. Auch die Deckelung der Gehälter wird nicht weiterhelfen, wie die Erfahrung in Österreich zeigt.

Letztlich sollte die Entscheidung bei den Inhabern liegen, und das sind die Aktionäre, die ja letztlich auch überhöhte Vergütungen wirtschaftlich tragen. Die Bewertung der Angemessenheit von Aufwendungen gehört nicht zu den Aufgaben des Staates. Unternehmensleiter haben eine große Verantwortung und sollen deshalb auch entsprechend bezahlt werden. Wer sich als Unternehmer sieht, sollte für den langfristigen Erfolg „seines“ Unternehmens Verantwortung tragen. Hier ist am erfolgversprechendsten ein Bonus-Malus-System. Wer verpflichtet ist, wegen ungünstiger Entwicklung seinen Bonus nach vier Jahren zurückzahlen, wird eher wie ein Unternehmer handeln. Dass Unternehmertum den ehemaligen Vorständen nicht unbekannt ist, sieht man an deren zahlreichen erfolgreichen Beteiligungen nach Ausscheiden aus dem Vorstand.



**Dr. Bernd Wehberg**

Wirtschaftsprüfer,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht

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

## Aktuelle Entwicklungen rund um die Firmenwagenbesteuerung

### Überlassung im Krankheitsfall

Grundsätzlich führt die Überlassung eines Dienstwagens an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einem lohnsteuerlichen Vorteil, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den PKW tatsächlich privat nutzt. Denn der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung umfasst die Zurverfügungstellung des Fahrzeugs selbst sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur-, Wartungs- und Treibstoffkosten.

Selbst wenn der Arbeitnehmer nachweislich darlegen kann, dass das Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt wurde, genügt dies nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvorteiles auszuschließen. Davon kann nur abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nicht befugt ist.

Im Streitfall vor dem FG Düsseldorf lag eine die Fahrtüchtigkeit einschränkende Erkrankung vor. Der Arbeitnehmer hatte einen Hirnschlag erlitten, woraufhin ein ärztliches Fahrverbot ausgesprochen wurde. Das Fahrverbot wurde erst 5 Monate später durch eine Fahrschule aufgehoben. Das Gericht sah für diese Zeit die Befugnis den Wagen zu nutzen als vollständig entfallen an.

### Folgen für die Praxis

Bei kurzfristigen Erkrankungen, wie der jährlichen Grippe, ergeben sich aus dem Urteil keine unmittelbaren Konsequenzen.

Allerdings kann bei schwerwiegenden und langfristigen Krankheiten gegebenenfalls auf eine Lohnversteuerung verzichtet werden. Dies ist im Einzelfall zu prüfen. Hervorzuheben ist auch, dass eine zeitanteilige Aufteilung innerhalb eines Monats ausgeschlossen ist.

### Steuerliche Förderung von Elektromobilität

Die auf den Zeitraum von 2017 bis 2020 befristete Vorschrift des § 3 Nr. 46 EStG stellt zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Fahrzeugs und die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung steuerfrei.

Das BMF hat mit Schreiben vom 14.12.2016 Stellung zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität bezogen. Es wird erläutert, dass zu den begünstigten Fahrzeugen auch Elektrofahräder gehören, wenn diese verkehrrechtlich als Fahrzeuge einzustufen sind, d.h. bei Kennzeichen- und Versicherungspflicht. Außerdem ist

die Steuerbefreiung weder auf einen Höchstbetrag noch auf eine bestimmte Anzahl der begünstigten Kraftfahrzeuge begrenzt.

### Folgen für die Praxis

Interessant ist, dass der Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen nicht verpflichtet ist, die steuerfreien Vorteile im Sinne des § 3 Nr. 46 EStG im Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzuzeichnen. Erhält der Arbeitnehmer ein Elektrofahrzeug als Firmenwagen und wird der geldwerte Vorteil im Rahmen der 1 %-Methode ermittelt, wirkt sich die Steuerbefreiung jedoch nicht aus.

### Verbilligte Parkplatzgestaltung

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Parkplatzes an den Arbeitnehmer ist weder lohn- noch umsatzsteuerpflichtig, weil die Finanzverwaltung ein überwiegend betriebliches Interesse des Arbeitgebers annimmt. Anders jedoch, wenn ein Unternehmer seinen Angestellten gegen Kostenbeteiligung einen Parkplatz überlässt. Dann erbringt er damit eine entgeltliche Leistung, die umsatzsteuerpflichtig ist. Die Umsatzsteuerpflicht springt jedoch regelmäßig nicht automatisch auf die Lohnversteuerung über. Sowohl bei einer unentgeltlichen wie auch bei einer verbilligten Parkplatzüberlassung liegt kein lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn vor, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers zu bejahen ist.

### Folgen für die Praxis

Aus steuerlicher Sicht ist zu empfehlen, dass ein Arbeitgeber den Parkplatz unentgeltlich zur Verfügung stellt. Werden dem Arbeitnehmer allerdings die Gebühren für den Parkplatz in einem in der Nähe des Arbeitsplatzes gelegenen Parkhaus erstattet, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Bei Gestaltungsüberlegungen sollte außerdem beachtet werden, dass die Umsatzsteuerfreiheit für Vermietungsumsätze ausdrücklich nicht für die Vermietung von Parkplätzen gilt.



**Anne L'habitant**

Dipl.-Finanzwirtin (FH),  
Steuerberaterin

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



Fortsetzung des Artikels „Die Betriebsstättenbesteuerung“ aus der vorherigen Ausgabe

## Die Betriebsstättenbesteuerung – Teil II

### 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. Im Folgenden werden die Neuerungen betreffend Bau- und Montagebetriebsstätten sowie Vertreterbetriebsstätten beleuchtet. In der folgenden Ausgabe III/2017 stehen die Aktivitäten in Form von Ausstellungs- und Auslieferungs- bzw. Warenlagern und Einkaufsbüros im Fokus.

#### Bau- und Montagebetriebsstätten

Nach der aktuellen Regelung in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA gilt eine Bauausführung oder Montage nur dann als eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Im Zuge von BEPS-Aktionspunkt 7 soll eine neue Regelung gegen die künstliche Verhinderung der Begründung von Bau- und Montagebetriebsstätten mittels Aufspaltung von Geschäftstätigkeiten umgesetzt werden. Im Fokus stehen hierbei Gestaltungen, auch „splitting-up contracts“ genannt, bei denen Aktivitäten von Bau- und Montageprojekten, die die Betriebsstättenfrist überschreiten, in mehrere Einzelverträge aufgeteilt werden, deren Dauer jeweils unter der 12-Monats-Frist liegt. Nicht selten erfolgt die Aufteilung der Verträge unter Einbindung verschiedener verbundener Unternehmen. Demnach besteht die Umgehungsstrategie darin, einen einheitlichen Bauausführungsprozess in mehrere Teile bzw. Phasen mit je eigenen Verträgen aufzuteilen, deren Dauer jeweils kürzer als 12 Monate ist. Die Neuregelung gegen derartige Gestaltungen zielt darauf ab, die Aufteilung zusammenhängender Geschäftsabläufe in mehrere kleinere Tätigkeiten unmöglich zu machen, indem Aktivitäten von Bau- und Montageprojekten verbundener Unternehmen auf Basis verschiedener Verträge für Zwecke der Betriebsstättenfrist zusammenzurechnen sind. Die Neuerung soll durch Anpassung des bisherigen Wortlauts des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA sowie alternativ durch Anwendung des sog. Principal Purpose

Test erfolgen. Bei diesem Test wird nach dem Grund für die Aufspaltung gefragt. Kann kein anderer Grund als die Erlangung von abkommensrechtlichen Vorteilen, die nicht mit der Zielsetzung der DBA-Regelungen in Einklang zu bringen sind, nachgewiesen werden, wird die Aufspaltung für steuerliche Zwecke ignoriert.

#### Vertreterbetriebsstätten

Weit verbreitet ist die unzutreffende Annahme, dass eine Betriebsstätte zwingend mit gewissen festen Räumlichkeiten verbunden sein muss, wie z.B. ein Gebäude, Fabrikanlage oder eine Baustelle. Bereits nach der gegenwärtigen Fassung des Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA können Unternehmen auch ohne eine feste Geschäftseinrichtung im Tätigkeitsstaat dort durch einen Vertreter eine Betriebsstätte begründen. Voraussetzung ist, dass dieser Vertreter unter Verwendung einer rechtlichen oder faktischen Abschlussvollmacht für das Unternehmen gewöhnlich (abhängiger Vertreter) oder nicht im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit (unabhängiger Vertreter) handelt. Demnach konnte eine Vertreterbetriebsstätte aktuell dadurch verhindert werden, dass der abhängige Vertreter seine Tätigkeiten ohne Vertragsabschlussvollmacht oder eine solche nicht gewöhnlich ausübt, und der unabhängige Vertreter im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handelt. Im Fokus stehen dabei insbesondere Kommissionärsstrukturen im Konzern (d.h. Verkauf in eigenem Namen auf fremde Rechnung), da mangels Abschlussvollmacht für das ausländische Unternehmen im Regelfall eine Vertreterbetriebsstätte verhindert werden kann und somit das Steueraufkommen im Ausland aufgrund eingeschränkter Funktionszuordnung vermindert wird.

Die geplanten Änderungen im Rahmen von BEPS-Maßnahme Nr. 7 führen zu einer Ausweitung des Begriffs der Vertreterbetriebsstätte im Hinblick auf den abhängigen und unabhängigen Vertreter. Zukünftig soll die Vollmacht zum Abschluss von Verträgen keine Voraussetzung mehr für das Bestehen einer Vertreterbetriebsstätte mehr sein.



Außerdem soll es nicht mehr ausschließlich erforderlich sein, dass der Vertreter im Namen des Prinzipals handelt. Im Sinne der neuen Definition ist es auch nicht mehr erforderlich, dass der Vertreter den Vertrag unterzeichnen muss. Vielmehr gilt es als ausreichend, wenn er die wesentlichen Elemente und Details des Vertrags für den Auftraggeber aushandelt, die für den Prinzipal verbindlich werden. Das bedeutet, dass eine Betriebsstätte nicht nur dann entsteht, wenn ein Vertreter Verträge abschließt, sondern auch dann, wenn ein Vertreter eine wesentliche Rolle („principal role“) bei dem Abschluss von Verträgen spielt. Es kommt damit darauf an, dass der Vertreter die Vertriebskraft des Prinzipals darstellt und er mit seinen Handlungen daraufhin hinwirkt, den Dritten zum Abschluss des Vertrags mit dem Prinzipal zu bewegen. Für die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte soll es daher genügen, dass der Vertreter im Auftrag des Prinzipal einen wesentlichen Beitrag zur Verhandlung von Verträgen leistet, so dass der Prinzipal sich ohne wesentliche Änderungen auf die vom Vertreter ausgehandelten Bedingungen einlässt.

Unverändert ist weiteres Tatbestandsmerkmal das Vorliegen eines unabhängigen Vertreters. Bisher galt ein Vertreter als abhängig, wenn er nachhaltig die Geschäfte eines anderen Unternehmers besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Die neue Definition der Abhängigkeit geht nun weiter: nach dem neuen Ansatz der OECD ist ein Vertreter, der ausschließlich oder fast ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig wird, mit dem bzw. denen er verbunden ist (ihm oder ihnen nahesteht), kein unabhängiger Vertreter. Das bedeutet, dass wenn die vermittelten Umsätze zu mehr als 90 Prozent solche für nahestehende Unternehmen sind, dieser Vertreter nicht als unabhängig gelten kann. Für diese Beurteilung wird nur auf die Vermittlungstätigkeit des Vertriebs, nicht auf andere Tätigkeiten, wie z.B. Eigenhandel oder Service, abgestellt. Der neue Art. 5 Abs. 6 OECD-MA enthält dafür eine eigene Definition des Nahestehens: in erster Linie zielt die OECD darauf ab, ob ein Unternehmen auf das andere einen beherrschenden

Einfluss („control“) ausüben kann, jedenfalls sei aber ein Nahestehen gegeben, wenn ein Unternehmen an dem anderen zu mindestens 50 Prozent unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Da bei Beauftragungen eines fremden Dritten, der exklusiv nur für einen Prinzipal tätig wird, diese Voraussetzungen in der Regel nicht erfüllt sein dürften, ist davon auszugehen, dass ein fremder Dritter Vertreter keine Betriebsstättenbegründung zur Folge haben dürfte. Konzerninterne Handelsvertreter- und Kommissionärsmodelle sind oftmals jedoch so strukturiert, dass der Handelsvertreter oder Kommissionär exklusiv für den nahestehenden Auftraggeber vertreibt. Daher dürfte in diesen Fällen die Ausnahme des unabhängigen Vertreters in Zukunft nur selten greifen.

Die neue Vertreterbetriebsstättendefinition setzt keine Absicht der Gewinnverschiebung oder künstliche Steuervermeidungsstrategien voraus. Daher werden selbst Unternehmen, die wirtschaftliche Gründe für die Etablierung von Handelsvertreter- und Kommissionärsmodellen haben, von der Anti-BEPS-Maßnahme betroffen sein. Eigenhändler, auch solche, die im Konzernverbund agieren, sowie Low Risk Distributoren dürften jedoch regelmäßig keine Vertreterbetriebsstätte begründen, sofern diese auf eigene Rechnung handeln und ein ausreichendes Risikoprofil aufweisen.

*Der Beitrag wird in der nächsten Ausgabe fortgeführt.*



**Dr. Ahmet Yilmaz**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

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



Fortsetzung des Artikels „Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen“ aus der vorherigen Ausgabe

## Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen – Teil II

### Hinzurechnung von Messekosten

Wie bereits in der letzten Ausgabe der Mandanteninformation (I/2017) dargelegt, sind die Gewerbesteuer und insbesondere die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen zunehmend in den Fokus der Betriebsprüfungen geraten. Aus aktuellem Anlass sorgt insbesondere die Auffassung der Finanzverwaltung, dass Aufwendungen für die Anmietung von Messeflächen der Hinzurechnungspflicht unterliegen sollen, für Diskussionen. Denn dieser Auffassung ist das höchste deutsche Finanzgericht, der Bundesfinanzhof (BFH), erst kürzlich entgegen getreten. Im Folgenden soll daher das am 04.01.2017 veröffentlichte BFH-Urteil vom 25.10.2016 (I R 57/15) zur Hinzurechnungspflicht von Messekosten und die Auswirkungen auf die Praxis vorgestellt werden.

#### Miet-, Pacht- oder Leasingverträge

Der Hinzurechnungspflicht unterliegen Entgelte immer dann, andererseits auch nur dann, wenn die Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen (im Folgenden: Mietzahlungen) auf Basis eines Mietvertrages i.S.d. BGB gezahlt und gewinnmindernd gebucht werden. Dabei liegt ein Mietvertrag i.S.d. BGB nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn wesentliches Merkmal des Vertrages die Überlassung einer Sache im vereinbarten Zustand zum Gebrauch durch den Mieter ist. Ein Mietvertrag liegt demgemäß nicht mehr vor, wenn der Vertrag wesentliche mietfremde oder pachtfremde Elemente enthält, auf Basis derer er als Vertrag eines anderen Typus einzuordnen wäre.

Werden in den Verträgen weitere Nebenleistungen vereinbart, ändert dies nach Auffassung des BFH nichts an der Einordnung als Mietvertrag, da die Nebenleistungen in der Regel nicht als prägend angesehen werden können und auch keine mietfremden Leistungen darstellen. Insbesondere wenn Zusatzleistungen gegen ein separat vereinbartes Entgelt erbracht werden, ist eine getrennte Würdigung der Leistungskomponenten vorzunehmen, so der BFH.

#### Miete für Anlagevermögen

Dem Gesetzeswortlaut folgend unterliegen Entgelte im v.g. Sinne der Hinzurechnungspflicht, wenn sie für die Nutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens geleistet werden. Die Finanzverwaltung vertritt daher die Auffassung, dass alle Mietzahlungen hinzurechnungspflichtig sind, wenn die gemieteten Wirtschaftsgüter im Falle der Anschaffung Anlagevermögen darstellen würden. Da es sich jedoch um eine Fiktion handelt, müssen bereits nach bisheriger BFH-Rechtsprechung die betrieblichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Dieser auch in die Verwaltungsauffassung eingegangene Grundsatz der Einzelfallbetrachtung wird jedoch nur bei der Zuordnung der Wirtschaftsgüter im Rahmen einer gedachten Anschaffung berücksichtigt. Irrelevant war bisher, ob es sich überhaupt um Wirtschaftsgüter handelt, die der Steuerpflichtige gewöhnlich für sein Unternehmen anschafft.

Der BFH hat im o.g. Urteil nunmehr klargestellt, dass auf der ersten Stufe zunächst zu prüfen ist, ob es sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen überhaupt um Anlagevermögen handeln kann. Diese Voraussetzung ist nach § 247 Abs. 2 HGB aufgrund der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz durch jedes Wirtschaftsgut erfüllt, das dazu bestimmt ist, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Wirtschaftsgüter deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer weniger als ein Jahr beträgt, sind einer Hinzurechnungspflicht daher ebenso wenig zugänglich wie Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens.

#### Messeflächen

Im Urteilsfall entschied der BFH ausgehend vom Ziel der Finanzierungsneutralität der Gewerbesteuer, sei auch zu berücksichtigen, welchen Geschäftsgegenstand ein Unternehmen hat. Mietet, wie im Urteilsfall, eine Durchführungsgesellschaft für Messen Messeflächen an und überlässt sie diese mehreren Ausstellern, liegen keine



Mieten für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vor. Es sei nämlich nicht davon auszugehen, dass die Durchführungsgesellschaft im üblichen Geschäftsgang ständig Messeflächen für ihre Auftraggeber bereithält, sondern diese nur aufgrund auftragsbezogener Weisungen von den Messeveranstaltern anmietet. Die Annahme fiktiven Anlagevermögens sei mit der Geschäftsbetätigung daher unvereinbar.

Was damit für eine Gesellschaft gilt, die geschäftsmäßig Ausstellungflächen anmietet, muss auch für gewerbliche Aussteller gelten. Denn der Wille des Gesetzgebers, mit der Vorschrift die Finanzierungsneutralität im Bereich der Gewerbesteuer herstellen zu wollen, würde im Umkehrschluss bedeuten, dass sich die Aussteller gegen den Erwerb der entsprechenden Ausstellungsfläche und für die Anmietung entschieden haben. Dies ist schlichtweg nicht vorstellbar.

### Bedeutung des Urteils und Folgen für die Praxis

Die Urteilsbegründung des BFH gibt Anlass zur Hoffnung, dass der BFH in zwei weiteren anhängigen Fällen, ebenfalls zugunsten der Steuerpflichtigen entscheiden könnte. In diesen beiden Verfahren geht es zum einen um die Hinzurechnung von Mieten für Konzerthallen durch Konzertveranstalter (BFH IV R 24/11) und zum anderen um die Anmietung von Hotels durch Reiseveranstalter (BFH I R 28/16). Diese Entscheidungen werden hoffentlich weiteren Aufschluss darüber geben, ob und inwieweit die „betrieblichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen“ zu berücksichtigen sind. Denn die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Anmietung von Werbeflächen auf Taxen oder Bussen der Hinzurechnungspflicht unterliege. Insoweit dürfte die Frage zulässig sein, ob ein werbendes Unternehmen im gewöhnlichen Geschäftsgang Taxen und Busse für Werbezwecke bereithält und insoweit eine Finanzierungsentscheidung zugunsten der Anmietung vorliegt. Unternehmen sollten sich auf das o.g. BFH-Urteil bezie-

hen und eine Hinzurechnung von Aufwendungen für die Anmietung von Messeflächen unterlassen. Sollte dem durch die Finanzverwaltung nicht gefolgt werden, sollten Rechtsmittel eingelegt werden. Angesichts der o.g. anhängigen Verfahren kann beispielsweise ein Ruhen des Verfahrens angestrengt werden. Dies hängt jedoch von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab.

### Fazit

Das BFH-Urteil zeigt, dass Mietzahlungen nicht zwangsläufig auch zu gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen führen müssen. Es ist vielmehr auf die unternehmensindividuellen Verhältnisse abzustellen, um prüfen zu können, ob der Anmietung eine Finanzierungsentscheidung zu Grunde liegt, die wiederum zu einer Hinzurechnungspflicht führen würde. Verträge sollten daher stets auch im Hinblick auf eine gewerbesteuerliche Hinzurechnungspflicht geprüft werden. Um sowohl unnötige Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, wie auch den Ermittlungsaufwand in Grenzen zu halten, ist die getrennte Verbuchung von hinzurechnungspflichtigen und nicht hinzurechnungspflichtigen Sachverhalten zu empfehlen. Die Betriebsprüfungspraxis zeigt zudem, dass die Betriebsprüfungen die Gewerbesteuer und insbesondere die Hinzurechnungen zunehmend unter Zugrundelegung von teils sehr restriktiven Auslegungen prüfen. Unternehmen sollten einer ausufernden Auslegung und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch die Hintertür mit Entschiedenheit entgegenreten.



**Björn Losse**

M.Sc. Wirtschaftswissenschaft

losse@wehberg.de



# Die Notwendigkeit einer Verfahrensdokumentation

## Komplexität der digitalen Unternehmenswelt

Bereits seit dem 01.01.2015 gelten die neuen Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (kurz: GoBD), zu denen die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 14.11.2014 umfangreich Stellung genommen hat. Immer häufiger diskutiert wird in diesem Zusammenhang die Pflicht zur Erstellung und Pflege einer Verfahrensdokumentation. Denn wie Fälle der jüngsten Vergangenheit zeigen, drohen Schätzungen durch die Finanzverwaltung aufgrund unzureichender Unterlagen.

In der digitalen Welt existiert eine Vielzahl von Möglichkeiten einen Geschäftsprozess abzubilden, der sich mündlich nicht kurz und knapp erklären lässt. Daher wird durch die GoBD eine Verfahrensdokumentation gefordert, die verständlich und somit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein muss. Zudem muss für den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das in der Dokumentation beschriebene Verfahren dem in der Praxis eingesetzten Verfahren vollständig entspricht.

Unstreitig ist, dass eine genaue Dokumentation von Prozessen im Rechnungswesen für nahezu jedes Unternehmen sinnvoll ist. Durch neue Verfahren, wie z.B. das Ersetzende Scannen, wird die Dokumentations- und Nachhaltepflcht hier aber immer umfangreicher.

### Was ist die Verfahrensdokumentation?

Weder im HGB noch in den steuerlichen Ordnungsvorschriften der §§ 145 – 147 AO wird der Begriff „Verfahrensdokumentation“ verwendet. Eine Verfahrensdokumentation umschreibt die Arbeitsanweisungen, die die auf Datenträger geführten Bücher und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen sowie Unterlagen, die auf Bild- oder anderen Datenträger aufbewahrt werden, betreffen. Demnach liefert sie fachliche, organisatorische und technische Inhalte für die jeweiligen Anwender. Dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 ist zu entnehmen, dass für jedes Datenverarbeitungs-System eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein muss, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse

des Datenverarbeitungs-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.

Eine Verfahrensdokumentation soll den organisatorisch und technisch gewollten Prozess beschreiben. Beim Einsatz eines Dokumenten-Management-Systems müssen z.B. die Prozessschritte Indizierung, Verarbeitung und Speicherung sowie das Wiederfinden, Bearbeiten und maschinelle Auswerten dokumentiert werden. Sie muss also dokumentieren, wie die Ordnungsvorschriften und somit die Anforderungen durch die GoBD umgesetzt und eingehalten werden. Meist wird diese Dokumentation vom Unternehmensberater bei der Implementierung des Systems verfasst. Zu beachten ist jedoch, dass die Verfahrensdokumentation bei jeglicher Änderung und Anpassung fortgeschrieben werden muss. Die Dokumentation selbst zählt zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen.

Neben den zuvor genannten Prozessschritten ist auch die Beschreibung des Internen Kontrollsystems (IKS) in der Verfahrensdokumentation verpflichtend. Zusammen mit dokumentierten Prüfungen der Daten und deren Ergebnissen soll Vertrauen in das Unternehmen geschaffen werden.

### Wie ist der Umfang einer Verfahrensdokumentation definiert?

Bislang gibt es weder bezüglich der Betriebsgrößenklassen noch zu den Betriebsarten eine genaue Aussage über den Mindestumfang einer Verfahrensdokumentation. Aufgrund der unterschiedlichen in Unternehmen vorhandenen Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme sowie der individuellen betrieblichen Abläufe, kann auch der Umfang der aufbewahrungspflichtigen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen nicht genau von der Finanzverwaltung definiert werden.

Grundsätzlich besteht eine Verfahrensdokumentation aus vier verschiedenen Bestandteilen:

- Allgemeine Beschreibung
- Anwenderdokumentation
- Technische Systemdokumentation
- Betriebsdokumentation



In der Regel können die einzelnen Dokumentationen nicht gänzlich voneinander abgegrenzt werden und greifen an vielen Stellen ineinander.

In der allgemeinen Beschreibung soll der Leser über die Organisation, die Aufgabenbereiche und Geschäftsprozesse sowie über das rechtliche Umfeld des Unternehmens informiert werden. Dokumentiert werden Zuständigkeiten, Verantwortlichkeiten, Ablauforganisation sowie außersteuerliche und steuerliche Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten und -fristen.

Die Betriebsdokumentation wiederum soll der Dokumentation der ordnungsgemäßen Anwendung des Verfahrens, z.B. nach den Vorgaben des Anbieters, Herstellers oder Systembetreuers dienen. An dieser Stelle werden beispielsweise die Umsetzung des Berechtigungskonzeptes oder unternehmensspezifische Protokollierungen definiert.

### **Musterverfahrensdokumentation zur Belegablage**

Bedingt durch den verstärkten Einsatz elektronischer Belege hat die Bundessteuerberaterkammer in Zusammenarbeit mit dem Deutschen Steuerberaterverband eine Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage veröffentlicht. Unter Zuhilfenahme des Musters soll die eingesetzte Hard- und Software mit deren Dokumentationen und Testaten dargestellt werden. Ebenso erfolgt eine Beschreibung der Kontrollsysteme und Zuständigkeiten sowie Informationen zum Datenschutz.

Für den Bereich des Ersetzenden Scannens ist z.B. zu dokumentieren, wer scannen darf, zu welchem Zeitpunkt gescannt wird, welches Schriftgut gescannt wird, wann der bildliche und inhaltliche Abgleich mit dem Original erfolgt, wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit erfolgt und wie die Protokollierung von Fehlern vorzunehmen ist.

### **Handlungsempfehlung**

Die Erstellung einer Verfahrensdokumentation ist für die Unternehmen nicht nur lästige Pflicht, sondern bietet ihnen gleichzeitig auch einen Mehrwert. Denn die Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen geben Führungskräften wichtige Informationen für ein erfolgreiches Risiko- und Qualitätsmanagement und erleichtern neuen Mitarbeitern den Einstieg in die Systeme und Abläufe des Unternehmens.

Auch beim Einsatz von Standardsoftware, wie z.B. DATEV, sollte darauf geachtet werden, dass neben einer Anwender- und Systemdokumentation immer eine Betriebsdokumentation im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen vorgelegt werden kann. Dies gilt auch für die immer stärker eingesetzten Nebensysteme, wie z.B. Warenwirtschafts-, Fakturierungs- oder Kassensysteme. Im Einzelfall ist immer der Umfang der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, Arbeits- und Organisationsanweisungen im Unternehmen zu prüfen und festzulegen.

Aktuelle Prüfungsergebnisse zeigen, dass aufgrund gravierender Mängel die Nachprüfbarkeit der aufbewahrungs- und aufzeichnungspflichtigen Unterlagen nicht gegeben war und in vielen Unternehmen Handlungsbedarf besteht. Häufig handelt es sich dabei um fehlende oder unvollständige Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen. Auch Abweichungen zwischen den dokumentierten und den tatsächlichen Abläufen können im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung zu Schätzungen oder Streichungen von Betriebsausgaben führen.



**Karina Stein**

Informatikkauffrau  
Microsoft Certified Solutions Associate  
(MCSA)

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



# Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

## Die Frage nach dem richtigen Schlüssel

Wird ein Gebäude für unterschiedliche Ausgangsumsätze genutzt, beispielsweise für die umsatzsteuerfreie Vermietung zu Wohnzwecken und die umsatzsteuerpflichtige Vermietung an einen Unternehmer, so können die auf die steuerfreien Ausgangsumsätze entfallenden Vorsteuerbeträge regelmäßig nicht zum Abzug gebracht werden. Dies gilt dabei sowohl für Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung oder Herstellung der Immobilie wie auch für solche aus der laufenden Unterhaltung. Es ist daher in solchen Fällen eine korrekte Zuordnung und Aufteilung der einzelnen Vorsteuerbeträge erforderlich, was in der Praxis nicht immer ganz einfach ist und auch nicht selten zu Diskussionen mit dem Finanzamt führen kann. Da bei der Anschaffung und Unterhaltung von Immobilien aber oft erhebliche Beträge im Raum stehen, ist die Bestimmung des richtigen Aufteilungsmaßstabes für den Vermieter umso mehr von Bedeutung.

Die nachfolgenden Ausführungen geben einen Überblick über die unterschiedlichen Methoden zur Vorsteueraufteilung unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2016.

### Vorrang der Einzelzuordnung

Soweit möglich, sind Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen direkt den entsprechenden Ausgangsumsätzen zuzuordnen. Werden beispielsweise Malerarbeiten in der umsatzsteuerfrei vermieteten Wohnung durchgeführt, kann eine direkte Zuordnung zu diesen Ausgangsumsätzen erfolgen und die Vorsteuer ist vollständig nicht abziehbar. Werden dagegen Malerarbeiten an Gemeinschaftsflächen wie beispielsweise dem Treppenhaus durchgeführt, ist eine entsprechende Aufteilung notwendig.

Während bei der laufenden Unterhaltung der Immobilie eine direkte Zuordnung der Eingangsleistungen noch vergleichsweise einfach ist, hält der BFH bei der Herstellung eines Gebäudes dagegen eine Einzelzuordnung

aufgrund der Vielzahl an Einzelleistungen, die auf das gesamte Gebäude entfallen, für praktisch nicht möglich. Er schließt sich damit im Ergebnis der Auffassung der Finanzverwaltung an, dass eine direkte Zuordnung im Fall der Herstellung bzw. Anschaffung nicht in Betracht kommt, sondern vielmehr sämtliche Vorsteuerbeträge aus der Herstellung zusammenzufassen und nach einem einheitlichen Schlüssel aufzuteilen sind (A 15.17 Abs. 7 UStAE). Eine mögliche Einzelzuordnung hat der BFH zwar nicht per se ausgeschlossen, diese wird aber in den meisten Fällen an der Komplexität und im Zweifel auch an der abweichenden Verwaltungsauffassung scheitern.

### Aufteilung der Vorsteuern

Für alle Vorsteuerbeträge, die bestimmten Ausgangsumsätzen nicht einzeln zugeordnet werden können, ist die Aufteilung im Wege einer „sachgerechten Schätzung“ vorzunehmen. Wie dieser sachgerechte Aufteilungsmaßstab zu bestimmen ist, ist immer wieder Gegenstand der Diskussion in Literatur und Rechtsprechung.

### Grundsatz: Flächenschlüssel

Die Aufteilung der Vorsteuer hat grundsätzlich nach der „wirtschaftlichen Zurechnung“ zu erfolgen. Hierbei lässt das Gesetz eine Ermittlung nach dem Verhältnis der umsatzsteuerfreien zu den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen (sogenannter Umsatzschlüssel) aber nur dann zu, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Verwaltung und auch Rechtsprechung halten daher den objektbezogenen „Flächenschlüssel“, das heißt, eine Aufteilung anhand der Nutzflächen, für sachgerecht und vorrangig anwendbar. Für die Frage, wie die konkreten Flächen zu ermitteln sind, hat die Finanzverwaltung entsprechende Praxis-Hinweise aufgestellt.

Der Flächenschlüssel führt allerdings dann nicht mehr zu sachgerechten Ergebnissen, wenn die einzelnen



Gebäudeteile erhebliche Ausstattungsunterschiede aufweisen, z.B. bei Deckenhöhe, Dicke der Wände oder Innenausstattung. Auch wenn es sonstige Nutzflächen gibt, die vermietet werden, wie beispielsweise Fassaden- oder Dachflächen für Werbemaßnahmen oder Photovoltaikanlagen, kann der Flächenschlüssel unter Umständen kein geeigneter Maßstab mehr sein.

### Ausnahme: Objektbezogener oder unternehmensbezogener Umsatzschlüssel

Als Alternative zum Flächenschlüssel ist der Umsatzschlüssel anzuwenden, wenn dieser zu präziseren Ergebnissen führt. Im Sinne einer möglichst exakten Zuordnung ist hier vorrangig der objektbezogene Umsatzschlüssel zugrunde zu legen. Dieser Schlüssel stellt ausschließlich auf die Vermietungsumsätze aus der jeweiligen Immobilie ab und nicht auf andere Umsätze, die das Unternehmen darüber hinaus noch erzielt.

Dagegen stellt der unternehmensbezogene oder Gesamtumsatzschlüssel auf sämtliche Umsätze ab, die das Unternehmen erzielt. Dieser kann insbesondere in Fällen zur Anwendung kommen, in denen ein Teil des Gebäudes auch für eigene unternehmerische Zwecke des Vermieters, z. B. als Büro, genutzt wird.

Bei der Anschaffung (nicht Herstellung) eines Gebäudes lässt die Finanzverwaltung alternativ auch eine Aufteilung nach den Ertragswerten im Rahmen der Verkehrswertermittlung zu.

### Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die notwendige Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG, wenn sich die bei Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes zugrunde gelegten Verhältnisse später ändern. Der Berichtigungszeitraum beträgt bei Gebäuden zehn Jahre. Dabei sind nicht nur solche Vorsteuer-

beträge zu korrigieren, die auf die eigentlichen Herstellungs- oder Anschaffungskosten entfallen, sondern auch Vorsteuerbeträge aus laufenden Erhaltungsaufwendungen (sonstigen Leistungen). Wenn sich also innerhalb von zehn Jahren das Verhältnis der umsatzsteuerfrei und umsatzsteuerpflichtig vermieteten Flächen ändert, führt dies zu einer notwendigen Vorsteuerkorrektur für alle Jahre der Änderung – und zwar zu Gunsten wie auch zu Ungunsten.

### Praxishinweis:

Vor einer pauschalen Aufteilung von Vorsteuerbeträgen ist stets die Möglichkeit der Einzelzuordnung zu prüfen. Hier ist von Vorteil, wenn die entsprechenden Handwerkerrechnungen bereits eine entsprechende Aufteilung auf einzelne Gebäudeteile enthalten.

Wenn anstatt des Flächenschlüssels der Umsatzschlüssel für die die Vorsteueraufteilung zugrunde gelegt werden soll, weil dieser wegen erheblicher Ausstattungsunterschiede bei den einzelnen Gebäudeteilen zu einem günstigeren Ergebnis führt, sollte zu der genauen Ausstattung des Objektes auch eine entsprechende Dokumentation vorgehalten werden.



**Stefanie Floren**

Dipl.-Finanzwirtin (FH),  
Steuerberaterin

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



# Firmenwagenbesteuerung

## Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil

Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen zur Verfügung, den dieser auch für private Zwecke nutzen darf, liegt für den Arbeitnehmer ein geldwerter Vorteil vor, der als Sachbezug zu versteuern ist. Dieser Sachbezug ist entweder nach der sog. 1 %-Regelung oder nach der sog. Fahrtenbuchmethode zu bewerten.

Unterschiedliche Auffassungen werden aktuell in Bezug auf die Lohnsteuerrechtliche Behandlung von Zuzahlungen, die durch den Arbeitnehmer geleistet werden, von der Finanzverwaltung (Bundesfinanzministerium, BMF) und vom Bundesfinanzhof (BFH) vertreten.

### Auffassung der Finanzverwaltung

Zahlt der Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber oder im Rahmen eines abgekürzten Zahlungswegs zur Erfüllung einer Verpflichtung des Arbeitgebers an einen Dritten für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen KFZ ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Nutzungswert. Eine außerdienstliche Nutzung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen auch für private Fahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder für Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nutzen darf.

Es ist dabei gleichgültig, ob das Nutzungsentgelt pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des PKW bemessen wird. Nutzungsentgelt in diesem Sinne ist beispielsweise:

- ein pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale) oder
- ein vereinbarter, an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale) oder
- die vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten.

Die Finanzverwaltung sieht insbesondere in der vollständigen oder teilweisen Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer kein entsprechendes Nutzungsentgelt.

### Auffassung des Bundesfinanzhofs

Der BFH hat in zwei grundlegenden Entscheidungen vom 30.11.2016 die Zuzahlungen von Arbeitnehmern im Rahmen der Nutzung eines Dienstwagens beurteilt, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen auch privat nutzen darf.

Danach gilt, teilweise entgegen der o.a. Auffassung des BMF:

*„Leistet ein Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen KFZ ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. Nichts anderes gilt, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (z.B. Treibstoffkosten) des betrieblichen PKW trägt. Die Bewertung der privaten PKW-Nutzung anhand der 1 %-Methode steht dem nicht entgegen.“*

Laut Auffassung des BFH stellt die vollständige oder teilweise Übernahme einzelner privater Kraftfahrzeugkosten (z.B. Treibstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche) durch den Arbeitnehmer also ein entsprechendes Nutzungsentgelt dar.

Das vom Arbeitnehmer entrichtete Nutzungsentgelt mindert laut Ausführungen des BFH bereits auf der Einnahmenseite den Vorteil aus der Überlassung. Dies begründet er damit, dass der tatsächliche Vorteil des Arbeitnehmers lediglich in der Differenz zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung und der entsprechenden Zahlung des Arbeitnehmers entsteht. Ob der Sachbezug pauschal (1%-Methode) oder anhand der Fahrtenbuchmethode bemessen wird, ist für die steuermindernde Auswirkung unbeachtlich. Neu und für die betroffenen Arbeitnehmer auch vorteilhaft ist, dass vom Arbeitnehmer selbst getragene KFZ-Kosten künftig auch dann vorteils- und damit steuermindernd berücksichtigt werden können, wenn der Nutzungsvorteil pauschal nach der 1 %-Methode bemessen wird. Die bisher geltende Auffassung des BFH, wonach in vergleichbaren Fällen Werbungskosten (Erhöhung der Ausgabenseite) vorlagen, ist somit überholt.



Zu den gegenzurechnenden Aufwendungen zählen – neben den bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Aufwendungen – auch sämtliche vom Arbeitnehmer getragenen Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des KFZ dienen und in Zusammenhang mit dessen Nutzung typischerweise entstehen. Somit mindern z.B. auch unregelmäßig wiederkehrende Kosten für Betriebsstoffe, Wartung, Reparaturen sowie regelmäßig wiederkehrende Kosten für die Versicherung, die KFZ-Steuer, Leasingzahlungen und Garagenmieten den Wert des Nutzungsvorteils.

Zu beachten ist jedoch, dass ein negativer geldwerter Vorteil aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung nicht entstehen kann, ein ggf. verbleibender „Restbetrag“ bleibt ohne steuerliche Auswirkungen. Auch liegen insoweit keine Werbungskosten vor.

### Nachweis

Eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer getragenen individuellen Kosten kommt nur in Betracht, wenn der Arbeitnehmer den geltend gemachten PKW-bezogenen Aufwand im Einzelnen darlegt und belastbar nachweist. Eine bloße Schätzung von Aufwendungen, z.B. unter Berufung auf Verbrauchswerte in entsprechenden Fachzeitschriften, reicht hingegen nicht aus.

### Auswirkungen auf die Sozialversicherungsbeiträge

Sofern die Zuzahlung des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung des Firmenwagens den zu versteuernden Arbeitslohn mindert, verringert sich auch das sozialversicherungspflichtige Entgelt des Arbeitnehmers.

### Auswirkungen auf die Umsatzsteuer

Die Überlassung eines betrieblichen KFZ an einen Arbeitnehmer auch für private Zwecke stellt in der Regel umsatzsteuerlich einen tauschähnlichen Umsatz dar, eine Umsatzsteuerung seitens des Arbeitgebers ist also vorzunehmen.

Erfolgt die Bemessung anhand der 1 %-Methode, wird aus dem sich ergebenden Wert die Umsatzsteuer herausgerechnet. Insbesondere mindert sich durch Zuzahlungen oder Kostenübernahmen des Arbeitnehmers die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nicht.

Erfolgt die Bemessung anhand der Fahrtenbuchmethode, so wird von dem Betrag, der tatsächlich auf die Privatfahrten entfällt, die Zuzahlung oder Kostenübernahme des Arbeitnehmers für Privatfahrten abgezogen. Die Umsatzsteuer wird nur auf den Differenzbetrag erhoben.

### Fazit:

Auch Zuzahlungen des Arbeitnehmers für einzelne individuelle Kosten im Rahmen der privaten Nutzung des betrieblichen PKW mindern gemäß der BFH-Urteile vom 30.11.2016 den Wert des Nutzungsvorteils. Dies gilt auch, sofern die Bewertung im Rahmen der 1 %-Methode erfolgt. Da eine Verlautbarung seitens der Finanzverwaltung in Bezug auf die o.g. BFH-Urteile aktuell noch nicht erfolgt ist, sind Arbeitgeber im Lohnsteuer-Abzugsverfahren zur Haftungsvermeidung dennoch gut beraten, sich an den (noch) geltenden Verwaltungsbestimmungen zu orientieren. Der Arbeitnehmer kann seinerseits im Rahmen seiner Einkommensteuer-Erklärung eine Minderung des geldwerten Vorteils beantragen.

Vorteilhafter erscheint jedoch eine Minderung des geldwerten Vorteils bereits beim Lohnsteuerabzug, was dann – anders als bei der Veranlagung – auch auf die Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen durchschlägt.



**Marc Geisler**

Dipl.-Finanzwirt (FH),  
Steuerberater

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



# Die geplante „Lizenzschranke“

## Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG

Nachdem der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen durch die sog. Zinsschrankenregelung (§§ 4h EStG, 8a KStG) unter bestimmten Voraussetzungen eingeschränkt hat, plant die Bundesregierung gemäß des Gesetzesentwurf vom 25.01.2017 nun die Einführung einer Lizenzschranke, durch die schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen verhindert werden sollen. Im Fokus steht insbesondere die Vermeidung von Verlagerungen von Patenten und Markenrechten in Steueroasen durch Konzerne.

Die Neuregelung soll verhindern, dass multinationale Unternehmen Gewinne durch Lizenzzahlungen in Staaten mit besonders günstigen Besteuerungsregimen für Lizenzeinnahmen (sogenannte Lizenzboxen, Patentboxen oder IP-Boxen) verlagern. Voraussetzung ist, dass die begünstigte Besteuerung nicht dem „Nexus-Ansatz“ entspricht und insoweit als schädlich anzusehen ist. Der von der OECD entwickelte sog. „Nexus-Approach“ macht die Steuervergünstigung für die Überlassung von Rechten von den für die Erstellung des lizenzierten Rechts oder Patents angefallenen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in diesem Staat abhängig. Nach diesem Ansatz sollen die Lizenzeinnahmen in dem Staat (ggf. auch begünstigt) besteuert werden, in dem auch die F&E-Kosten für die Entwicklung des Rechts steuermindernd geltend gemacht worden sind.

### Zum Hintergrund

Luxemburg, Niederlande, Großbritannien, Liechtenstein, Belgien – diverse Länder werben mit besonders niedrigen Steuern auf Lizenzeinnahmen um ausländische Unternehmen. Mit steuerpolitischen Begünstigungen im Zusammenhang mit Intellectual Property (IP), die auch als IP-, Lizenz- bzw. Patent-Boxen bezeichnet werden, versuchen Staaten zunehmend die Forschung und Entwicklung mit besonderen steuerlichen Anreizen zu fördern. Andererseits stehen derartige Gestaltungen im Verruf, zu einer steuerpolitisch kritisierten grenzüberschreitenden Gewinnverlagerung anzuregen. Im Rahmen des BEPS-Projekts haben sich OECD und G20 im

Aktionspunkt 5 intensiv mit dieser Entwicklung beschäftigt. Dabei wird nicht jede steuerliche Begünstigung der IP-Überlassung als unzulässige Steuerumgehung eingestuft. Vielmehr werden detaillierte Regelungen herausgearbeitet, die eine Abgrenzung zwischen einer unzulässigen und zulässigen steuerlichen Begünstigung der IP-Überlassung ermöglichen. Den Kern dieser Abgrenzung bildet der o.g. „Nexus-Ansatz“, der gewährleisten soll, dass Präferenzsysteme mit Blick auf immaterielle Wirtschaftsgüter eine substantielle wirtschaftliche Aktivität in dem Staat fordern, in dem die steuerliche Präferenz ermöglicht wird. Mit anderen Worten sollen steuerliche Anreize in direktem Zusammenhang mit Ausgaben für Forschung und Entwicklung stehen.

### § 4j EStG im Einzelnen

Die Einschränkung des Abzugs für Aufwendungen aus einer Rechteüberlassung soll für die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer gleichermaßen gelten und in einem neuen § 4j EStG verankert werden. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen wird zukünftig davon abhängig sein, wie die entsprechenden Einnahmen beim Inhaber der Lizenzrechte besteuert werden. Dies gilt unabhängig davon, ob zwischen Deutschland und dem jeweiligen Staat, in dem der Einnahmempfänger seinen Sitz hat, ein DBA besteht.

Betroffen sind von der Abzugsbeschränkung allerdings nur Rechteüberlassungen zwischen nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG, d.h. insbesondere bei Beteiligungsverhältnissen von mindestens 25 %.

Zudem müssen die Lizenzeinnahmen beim Gläubiger einer niedrigen Besteuerung (Präferenzregelung) unterliegen, die zudem von der Regelbesteuerung abweichen muss. Damit sind vor allem Fälle mit Lizenzinhabern in solchen Ländern betroffen, deren Steuerrecht sog. IP-Boxen, Patentboxen oder Lizenzboxen vorsehen (z.B. Belgien, Frankreich, Großbritannien, Liechtenstein, Luxemburg, Malta, Niederlande, Schweiz, Spanien, Ungarn, Zypern).



Eine Niedrigbesteuerung soll nach dem Gesetzesentwurf bei einem Steuersatz von unter 25% vorliegen, wobei bei der Ermittlung des Vorliegens einer Niedrigbesteuerung sämtliche Regelungen zu berücksichtigen sind, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken. Dies gilt insbesondere für steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen.

Die Abzugsbeschränkung soll nicht durch die Zwischenschaltung nahestehender Personen umgangen werden können, indem etwa die Lizenzzahlungen nicht unmittelbar in ein schädliches Lizenzboxsystem fließen, sondern diese zunächst an eine nahestehende Person (insbesondere an eine andere Konzerngesellschaft) in einem Hochsteuerland gezahlt werden und von dort aus in ein Lizenzboxsystem (weiterer Gläubiger) geleitet werden. In diesen Fällen berechnet sich die Abzugsbeschränkung nach den Verhältnissen des weiteren Gläubigers.

### Die Folgen des § 4j EStG

Liegen die Voraussetzungen des § 4j EStG vor, wird der Betriebsausgabenabzug der Lizenzzahlungen in Deutschland vollständig oder teilweise versagt. Die Höhe der abzugsfähigen Lizenzaufwendungen in Deutschland hängt dabei vom Sondersteuersatz für Lizenzen im Empfängerstaat ab. Der nicht abziehbare Teil der Lizenzvergütungen berechnet sich nach folgender Formel:

$$\frac{25\% - \text{Belastung durch Ertragsteuern in \%}}{25\%}$$

Sind die Lizenzzahlungen im Empfängerstaat steuerfrei, d.h. unterliegen sie einem Sondersteuersatz von 0%, wären die Lizenzaufwendungen in Deutschland künftig in vollem Umfang nicht mehr abzugsfähig, während bei einem Sondersteuersatz von 20% im Empfängerstaat die Lizenzaufwendungen in Deutschland zu 80% steuermindernd geltend gemacht werden könnten.

Von der Abzugsbeschränkung sollen Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf

Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren betroffen sein. Erstmals soll die Regelung für Aufwendungen gelten, die nach dem 31.12.2017 entstehen.

### Folgen für die Praxis

Ob die Lizenzschränke noch vor Ende der 18. Legislaturperiode verabschiedet wird oder die – durch die Opposition einhellig begrüßte – Diskussion eher als Demonstration eines politischen Handlungswillens vor den anstehenden Wahlen zu sehen ist, wird sich in den nächsten Wochen und Monaten zeigen. Jedenfalls überrascht das deutsche Tempo: Auf internationaler Ebene besteht Konsens darüber, dass eine Änderung zum 30.06.2021 umzusetzen ist. Der vorliegende Gesetzesentwurf wirkt nicht ausgereift und wirft jedenfalls eine Vielzahl von klärungs- und anpassungsbedürftigen Punkten auf. Angesichts überschaubarer Steuermehereinnahmen, die im Regierungsentwurf mit 30 Mio. Euro jährlich geschätzt werden, sollten die dem F&E-Standort Deutschland drohenden nachteiligen Auswirkungen gründlich beleuchtet werden. Auch werden erhebliche verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken gegen die komplizierte Vorschrift geäußert. Betroffene Unternehmen sollten sich jedenfalls zeitnah mit den geplanten Regelungen vertraut machen und ihre Vertragsgestaltung auf Anpassungsbedarf überprüfen.



**Dr. Ahmet Yilmaz**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

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



# Neues Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Auf was Unternehmen bei Zeitarbeit nun unbedingt achten müssen

Seit dem 01.04.2017 gilt das neue Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG), das den Missbrauch von Leiharbeit und Werkverträgen eindämmen soll. Ziel der Gesetzesänderung ist die weitere Begrenzung des Missbrauchs von Leiharbeit und die Stärkung der Stellung von rund 1 Million Leiharbeitnehmern in Deutschland. Unternehmen sollten sich mit den veränderten und nachfolgend skizzierten Rahmenbedingungen für den Einsatz von Fremdpersonal schleunigst vertraut machen.

## Kennzeichnungs- und Konkretisierungspflicht

Zur Abgrenzung zum Werkvertrag aufgrund des Entfalls bisher zulässiger „Vorratserlaubnisse“ muss die Arbeitnehmerüberlassung künftig im Vertrag zwischen Verleiher und Entleiher bereits vor der Überlassung ausdrücklich als solche gekennzeichnet und die Person des Leiharbeitnehmers konkretisiert sein.

## Zeitliche Grenzen der Einsatzdauer

Die gesetzlichen Neuerungen sehen jetzt eine Höchstüberlassungsdauer von 18 Monaten vor (§ 1 I b 1 AÜG). Überlassungszeiten sind zu addieren, wenn weniger als drei Monate Unterbrechung zwischen den Einsätzen liegen. Bei Überschreitung der Höchstüberlassungsdauer kommt gem. §§ 9 I Nr. 1b, 10 I 1 AÜG ein Arbeitsverhältnis zwischen Zeitarbeitnehmer und Entleiher zustande.

## Festhaltungserklärung

Neu ist zudem, dass der Leiharbeitnehmer die Fiktion eines Arbeitsverhältnisses mit dem Entleiher verhindern kann. Dazu muss er – gebunden an bestimmte Fristen – gegenüber der Agentur für Arbeit sowie dem Ent- oder Verleiher erklären, dass er am ursprünglichen Arbeitsvertrag (also mit dem Zeitarbeitsunternehmen) festhalten möchte.

## Equal Pay nach neun Monaten

Gemäß § 8 I AÜG müssen Entleiher künftig nach neun Monaten das gleiche Entgelt zahlen, das ein vergleich-

barer Stammarbeitnehmer im Entleiherbetrieb erhält. Verstöße gegen den Equal Pay-Grundsatz können zu hohen Bußgeldern und dem Widerruf der Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung führen.

## Betriebsratsinformation, Schwellenwertberechnung und Streikeinsatz

Im Betriebsverfassungsgesetz (BetrVG) wird § 80 II BetrVG erweitert, wonach der Betriebsrat im Unternehmen bei der Beschäftigung von Fremdpersonal insb. zum zeitlichen Umfang des Einsatzes, zum Einsatzort und zu den Arbeitsaufgaben rechtzeitig und umfassend zu unterrichten ist. Im Zusammenhang mit der Unterrichtung zur Personalplanung (§ 92 BetrVG) wird künftig auch der Einsatz von Fremdpersonal explizit aufgenommen.

Zudem sind künftig nach § 14 AÜG Leiharbeitnehmer für die Berechnung der Schwellenwerte des BetrVG und bei der Unternehmensmitbestimmung – hier aber erst ab einer Einsatzdauer von sechs Monaten – zu berücksichtigen.

Nach dem neuen § 11 V AÜG darf ein Leiharbeitnehmer nicht tätig werden, wenn der Entleiher „unmittelbar durch einen Arbeitskampf betroffen ist“. Eine Ausnahme gilt dann, wenn der Leiharbeitnehmer keine Tätigkeit übernimmt, die bisher im Arbeitskampf befindliche Arbeitnehmer erledigt haben.

## Hinweise für Unternehmen

Das neue AÜG bringt wesentliche Änderungen mit sich. Die neue Konkretisierungs- und Kennzeichnungspflicht, die vielen Fristenregelungen und die strengen Sanktionen bei Verstößen erfordern künftig eine gründliche Prüfung vor dem Einsatz, aber auch ein geeignetes Kontrollsystem während des Einsatzes eines Leiharbeitnehmers.



**Dr. Patrick Hoffmann**

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

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

## Neue Dual-Use-Verordnung

### Politisch ehrgeiziger Vorschlag der EU-Kommission stellt die Export-Compliance vor neue Herausforderungen

Ein Vorschlag der EU-Kommission für eine Neufassung der Dual-Use-Verordnung soll zu verstärkter Kontrolle des Exports von Überwachungssoftware sowie von technischen Unterstützungen und Dienstleistungen führen. Die Neufassung soll zudem die politischen Verhältnisse in Zielländern berücksichtigen. Neues Kriterium für die Ausfuhrkontrolle werden u.a. die Situation der Menschenrechte im Zielland und die Gefahr terroristischer Bedrohung sein.

Der Entwurf der Kommission bezieht in den Begriff der "Dual-Use-Güter" – das sind Güter und Technologien, die für zivile und militärische Zwecke nutzbar sind – nun auch solche Überwachungstechnologien ein, die zur Verletzung von Menschenrechten dienen können, also z.B. Abhörgeräte, Datenspeicherungssysteme etc. Die Ausfuhr solcher Technologie soll verboten werden können, wenn im Zielland ernste Menschenrechtsverletzungen, Bürgerkriege oder interne Repressionen zu befürchten sind.

#### Neue Compliance-Risiken

Die neuen Regelungen setzen voraus, dass der Exporteur bei Erfüllung seiner Sorgfaltspflichten wissen kann, dass seine Waren oder Technologien zur Verletzung von Menschenrechten bestimmt sind oder bestimmt sein können. Erst recht muss er entsprechende Hinweise der zuständigen Behörde beachten. Was allerdings eine exportrelevante „ernste Verletzung der Menschenrechte“ bedeutet, noch dazu in einem Zeitalter, in dem manch einer nicht sicher ist, ob nicht auch EU-Staaten ihre Bürger über Gebühr überwachen und ihre Daten speichern und verarbeiten, wird man kaum abstrakt beschreiben können. Die Rechtsunsicherheit erhöht die Gefahr von Verstößen, der man nur mit einem erhöhten Prüfungsaufwand und einer dauernden Beobachtung der Entscheidungspraxis der Behörden und Gerichte wird begegnen können. Tatsächlich bedeuten die Neuerungen, wie sie bisher vorgesehen sind, eine Abkehr vom weitgehend listenbezogenen Prüfansatz zu eigenen Nachforschungspflichten. Zwar ist der Gedanke nachvollziehbar und begrüßenswert, dass sich Unternehmen bei Exporten auch über die Situation im Zielland und

mögliche terroristische Gefahren oder Risiken für die Menschenrechte Gewissheit verschaffen sollten. Gerade für kleine und mittlere Unternehmen bedeutet eine solche Vorgabe aber einen kaum zu bewältigenden Aufwand. Die Vorgabe erscheint angesichts der Tatsache, dass es sich „nur“ um Dual-Use-Güter handelt, auch nicht angemessen.

Weitere Neuerungen betreffen die stärkere Kontrolle technischer Unterstützung und Dienstleistungen nach harmonisierten Standards und die Ausweitung von Kontrollen auf Tochtergesellschaften außerhalb der EU in bestimmten Fällen, um die Umgehung von Kontrollen zu verhindern. Neu ist auch die einheitliche Geltungsdauer von Individual-, Sammelausfuhr- und Globalgenehmigungen. Sie soll europaweit auf ein Jahr begrenzt werden.

#### Weiteres Vorgehen

Noch ist die Novelle nicht in Kraft gesetzt, Änderungen im Gesetzgebungsverfahren sind durchaus zu erwarten. Ob Rat und Parlament sich dabei eher auf eine Lockerung oder eine weitere Verschärfung der neuen Regeln verständigen, ist offen. Wünschenswert wäre jedenfalls eine Präzisierung. Betroffene Exporteure sollten den Gesetzgebungsprozess aufmerksam beobachten und rechtzeitig dafür sorgen, dass die interne Exportkontrolle auf die möglicherweise weitgreifenden Neuerungen vorbereitet wird. In jedem Fall wird man sich auch darauf einstellen müssen, die Praxis der Behörden und der Gerichte im Umgang mit den möglichen neuen unbestimmten Rechtsbegriffen zu beobachten und in die eigene Praxis umzusetzen.



**Prof. Dr. Jörn Westhoff**

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



# Bedeutung der Gesellschafterliste im Erbfall

## Aktuelles GmbH-Recht

Als Gesellschafter gilt gemäß § 16 GmbHG gegenüber der Gesellschaft nur, wer als solcher in der Gesellschafterliste im Handelsregister eingetragen ist. Bislang schien diese Regelung vor allem bei der Veräußerung von GmbH-Anteilen Rechtssicherheit zu bieten. Dass dieser Grundsatz aber auch für die Erben eines GmbH-Anteils von entscheidender Bedeutung sein kann, ist in einem aktuellen Urteil des OLG Naumburg klargestellt worden.

### Urteil vom 01.09.2016 – 2 U 95/15

Die Klägerin war Alleinerbin des Gesellschafters einer GmbH. Die Satzung sah für den Fall des Versterbens eines Gesellschafters – wie durchaus üblich – die Einziehung des Geschäftsanteils ohne dessen Zustimmung bzw. Stimmrecht innerhalb von drei Monaten nach Kenntnis von den Einziehungsvoraussetzungen vor. Unmittelbar nach Kenntnis vom Tod des Gesellschafters hielt der einzige verbliebene Gesellschafter unter Verzicht auf alle Form- und Frist-Erfordernisse eine Gesellschafterversammlung ab und beschloss die Einziehung des Geschäftsanteils. Erst ein halbes Jahr später überreichte die Ehefrau des Erblassers der GmbH entsprechende Erbverträge, die sie als Alleinerbin auswies. Vorsichtshalber fasste der verbliebene Gesellschafter daraufhin den Einziehungsbeschluss erneut, wobei diesmal auch die Ehefrau als Rechtsnachfolgerin ordnungsgemäß geladen wurde. Die Klägerin machte letztlich vergeblich die Unwirksamkeit dieses Beschlusses geltend.

Das Gericht versagte die Anfechtungsbefugnis der Klägerin und stellte klar: Auch die Erben eines GmbH-Gesellschafters können gemäß § 16 GmbHG ihre Gesellschaftsrechte nur dann geltend machen, wenn sie auch in der Gesellschafterliste eingetragen sind. Auf die materielle Rechtslage kommt es auch in Erbfällen nicht an. Im vorliegenden Fall hätte die Klägerin aber auch als eingetragene Gesellschafterin keinen Erfolg gehabt, da die in der Satzung vorgesehene Frist zur Einziehung nach Auffassung des Gerichts noch nicht abgelaufen

war. Die Frist beginnt demnach frühestens mit der Möglichkeit der wirksamen Einberufung einer Gesellschafterversammlung. Da ein Gesellschafter, solange er auf der Gesellschafterliste steht, auch formal zu laden ist, ist eine wirksame Beschlussfassung im Falle des Todes eines Gesellschafters so lange nicht möglich, bis feststeht, wem die Ladung als Rechtsnachfolger des Verstorbenen zugestellt werden muss. Auch ein Verzicht auf Form und Frist ist mangels Vollversammlung unwirksam. Somit war zwar der erste Einziehungsbeschluss nichtig, der zweite erging aber nach ordnungsgemäßer Ladung und innerhalb der Frist, die erst mit Übergabe der Erbverträge zu laufen begann.

### Handlungsempfehlungen

In der Praxis ist den Erben eines GmbH-Gesellschafters daher zu raten, auf die zügige Eintragung in die Gesellschafterliste hinzuwirken und der GmbH den Erbschein oder jedenfalls andere Nachweise (Testament, Erbvertrag) umgehend vorzulegen. Ist der Gesellschaft die Rechtsnachfolge nachgewiesen worden, kann sich die Gesellschaft im Prozess i.d.R. nicht mehr erfolgreich auf die fehlerhafte Gesellschafterliste berufen. Aus Sicht der Gesellschafter kann die Handlungsfähigkeit der Gesellschaft durch die Bestellung und Eintragung eines Nachlasspflegers in die Gesellschafterliste sichergestellt werden. Um solche Probleme in der Zukunft zu vermeiden, kann auch zu Lebzeiten bereits Vorsorge durch eine Vollmacht von Todes wegen getroffen werden.



**Isabell Volkmann**

Rechtsanwältin

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

# EU-Richtlinie gibt Unternehmen neue Informationspflichten auf

Ergänzungen auf der Webseite und den AGB erforderlich

Seit dem 01.02.2017 sind Unternehmer u.U. verpflichtet, ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu ergänzen und ihre Webseiten zu überarbeiten. Denn am 01.02.2017 ist das Verbraucherstreitbeilegungsgesetz (VSBG) in Kraft getreten, das die EU-Richtlinie 2013/11/EU über die alternative Beilegung verbraucherrechtlicher Streitigkeiten umsetzt. Richtlinie und Gesetz wollen dazu beitragen, dass Streitigkeiten zwischen Unternehmern und Verbrauchern vermehrt außerhalb der Gerichte in Schlichtungs- und Schiedsverfahren beigelegt werden.

## Konkrete Hinweispflichten

In diesem Zusammenhang haben nun gemäß § 36 VSBG alle Unternehmer, die mehr als zehn Personen beschäftigen (Stichtag für die Zählung ist jeweils der 31. Dezember eines Jahres für das folgende Jahr) und eine Webseite betreiben oder Allgemeine Geschäftsbedingungen verwenden, neue Hinweispflichten gegenüber dem Verbraucher. Der Unternehmer muss den Verbraucher darüber informieren, ob er grundsätzlich bereit – und inwiefern er möglicherweise verpflichtet – ist, an Streitbeilegungsverfahren einer Schlichtungsstelle teilzunehmen. Die zuständige Schlichtungsstelle muss mit Anschrift und Webseite benannt werden. Unternehmer sind verpflichtet, diese Informationen dem Verbraucher leicht zugänglich zu machen, insbesondere sie auf ihrer Webseite und in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen in klarer und verständlicher Weise zu vermitteln. Die Pflicht trifft – jedenfalls nach dem Wortlaut des Gesetzes – im Prinzip auch solche Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit sich nicht an Verbraucher richtet. Gibt es aber z.B. Allgemeine Geschäftsbedingungen, in denen ausdrücklich festgelegt ist, dass sie sich nur an Unternehmer richten, so wird man u.E. nicht verlangen können, dass dort Verbraucherschützende Klauseln aufgenommen werden. Das gleiche sollte für Webseiten gelten, aus denen klar hervorgeht, dass das Unternehmen ausschließlich im B2B-Bereich tätig ist.

Zusätzlich zu den allgemeinen Verpflichtungen nach § 36 VSBG ist jeder Unternehmer – unabhängig von der Größe des Unternehmens! – nach § 37 VSBG verpflichtet, in einem aktuellen, außergerichtlich sonst nicht beilegbaren Rechtsstreit über einen Vertrag mit einem Verbraucher diesen darüber zu informieren, ob der Unternehmer bereit oder verpflichtet ist, an Streitbeilegungsverfahren

einer Schlichtungsstelle teilzunehmen. Bereits seit vergangem Jahr müssen Unternehmer, die Online-Kaufverträge oder Online-Dienstleistungsverträge eingehen, nach Art. 14 der ODR-Verordnung Nr. 524/2013 der EU einen Link zu der Onlinestreitbeilegungsplattform der EU auf ihrer Website führen. Der Link lautet wie folgt: <http://ec.europa.eu/consumers/odr>.

## Hinweise zur praktischen Umsetzung

Verpflichtungen nach § 36 oder § 37 VSBG und der ODR-Verordnung sollten zeitnah umgesetzt werden, um eine Abmahnung und die damit verbundenen Kosten zu vermeiden. Sinnvoll ist es, die Pflichten des § 36 VSBG im Impressum einer Website anzugeben und dort auch den Link zur EU unterzubringen. In Allgemeinen Geschäftsbedingungen sollte die nach § 36 VSBG erforderliche Erklärung in einer selbstständigen Klausel aufgenommen werden.

## Formulierungsvorschlag für Webseite und AGB:

„...  
Das Unternehmen xy ist grundsätzlich bereit/nicht bereit, an Streitbeilegungsverfahren bei der Schlichtungsstelle (zuständige Schlichtungsstelle) teilzunehmen.

Zuständige Verbraucherschlichtungsstelle:

Name der Schlichtungsstelle

Anschrift

Website

...“

Das Bundesamt für Justiz stellt eine Liste der Verbraucherschlichtungsstellen, deren Adresse etc. nur bei entsprechender Bereitschaft zur Teilnahme aufgenommen werden muss, mit Informationen über das jeweilige Verfahren zur Verfügung. Die Liste kann auf der Webseite des Bundesamts in pdf-Form aufgerufen werden.



**Prof. Dr. Jörn Westhoff**

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



# Der Prognose- und Risikobericht im Rahmen der Lageberichterstattung

Inhalt und Umfang bei kleinen und mittleren Unternehmen (KMU)

Alljährlich muss bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften und bestimmten Personenhandelsgesellschaften neben dem Jahresabschluss der Lagebericht aufgestellt und geprüft werden. Der Lagebericht hat in den letzten Jahren deutlich an Bedeutung zugenommen. Der vor ca. fünf Jahren vom DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Berlin) entwickelte DRS 20 sorgte bei einer Erleichterung hinsichtlich der Prognoseberichterstattung auch für mehrere Verschärfungen, ohne dass das Gesetz sich hierzu verändert hatte (s. hierzu auch unsere Mandanteninformation I/2014).

Der zukunftsorientierte Teil des Lageberichts ist für den Mittelstand Jahr für Jahr eine besondere Herausforderung. Der Umgang mit der Unsicherheit gehört für die meisten Verfasser des Lageberichts nicht zum Tagesgeschäft. Daher befasst sich dieser Beitrag mit diesem Teil der Lageberichterstattung. In diesem Zusammenhang sind die Grundsätze der Wesentlichkeit und der Informationsabstufung von zentraler Bedeutung.

## Prognosebericht

Der Prognosezeitraum wurde mit in Kraft treten des DRS 20 auf ein Jahr gekürzt (vorher zwei Jahre). Dies ist gerade für mittelständische Unternehmen zunächst eine große Erleichterung. Die Kehrseite der Medaille ist, dass im Gegenzug konkretere Angaben erfolgen müssen, die im Lagebericht des Folgejahres überprüft werden. Auf diese Weise soll die Prognosegenauigkeit zunehmen.

Im Prognosebericht müssen alle Angaben erfolgen, die für die künftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (VFE-Lage) wesentlich sind. Die bedeutsamsten Kennziffern für Unternehmen sind hier üblicherweise Umsatzerlöse, Jahresüberschuss, operatives Ergebnis, Investitionsausgaben und Finanz- und Personalentwicklung. Schließlich ist auf die bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren des Unternehmens abzustellen, die auch für die interne Steuerung maßgeblich sind.

Die Kennzahlen müssen allerdings nicht zwangsläufig betragsmäßig angegeben werden, auch wenn das in Teilen zweckmäßig ist. Vielmehr reichen bestimmte qualitative Ausführungen (z.B. höher, weniger, größer, geringer). Die qualitativen Aussagen müssen dann aber mindestens die Intensität einer Entwicklung oder Ausprägung umfassen (z.B. deutlich, moderat). Zum Beispiel reicht es nicht aus, wenn man zur Umsatzprognose wie folgt Stellung nimmt: „Wir erwarten für das Geschäftsjahr 2017 steigende Umsätze“. Richtiger wäre: „Wir erwarten für das Geschäftsjahr 2017 deutlich steigende Umsätze“. In der letzten Aussage wird sowohl die Richtung („steigende“) als auch die Intensität („deutlich“) angegeben.

Ein wesentlicher Bestandteil der Prognoseberichterstattung ist die Nennung der wesentlichen Annahmen, auf denen die prognostizierten Kennziffern/Aussagen basieren. Hängt beispielsweise die Prognose für das künftige Jahresergebnis eines Unternehmens maßgeblich von der Entwicklung der Beschaffungspreise ab, die das Unternehmen selbst kaum beeinflussen kann, muss hierzu eine Annahme getroffen werden (z. B. „Wir gehen davon aus, dass der Stahlpreis im Geschäftsjahr 2017 um ca. X% steigen wird“).

## Risikobericht

In der Risikoberichterstattung geht es um wesentliche Chancen und Risiken des Unternehmens, wobei auch auf die Prognoseberichterstattung Bezug genommen wird. Berichtspflichtige Risikokategorien sind

- bestandsgefährdende Risiken und
- die Risiken, die die VFE-Lage wesentlich beeinflussen.

Nicht zu berichten ist über allgemeine Unternehmensrisiken, da diese selbstverständlich sind und auf fast alle Unternehmen zutreffen.

Zwischen dem Risiko- und Prognosebericht besteht ein unmittelbarer Zusammenhang. Die abgegebene Einschätzung zu künftigen Kennzahlen wird auf Basis

RISIKOBERICHT  
KAPITALGESELLSCHAFTEN  
ABWEICHUNGSANALYSE  
PROGNOSEBERICHT  
WESENTLICHKEIT  
INDIVIDUELLE WIRTSCHAFTLICHE LAGE  
CHANCEN

LAGEBERICHTERSTATTUNG

DRSC  
RECHNUNGSLEGUNG  
INFORMATIONENABSTUFUNG  
PERSONEN  
HANDELS  
GESELLSCHAFTEN  
UNTERNEHMENSPLANUNG

einer oder mehreren Prämissen erfolgen (s.o.). Im Risikoteil des Lageberichts werden u.a. diese Prämissen aufgegriffen und mögliche Abweichungen beschrieben. So könnte z.B. eine Formulierung aussehen: „Wir unterliegen einem Beschaffungsrisiko, da das voraussichtliche Jahresergebnis 2017 stark von der Stahlpreisentwicklung abhängt. Sollte der Stahlpreis stärker als angenommen steigen, können wir diese Preiserhöhung aufgrund von Rahmenverträgen mit unseren Kunden nur bedingt weitergeben. Dies hätte entsprechende negative Auswirkungen auf unser Planergebnis, da unser Jahresüberschuss dann wesentlich unter dem Niveau des Jahres 2016 liegen würde.“ Bei der Nennung von Chancen soll analog vorgegangen werden.

In diesem Zusammenhang muss von der Geschäftsführung eine Einschätzung der Wahrscheinlichkeit für eine stärkere Stahlpreiserhöhung vorgenommen werden, z.B.: „Eine signifikant über X% liegende Stahlpreiserhöhung halten wir zwar für möglich, aber nicht wahrscheinlich, da ...“.

## Wesentlichkeit

Sowohl im Prognose- als auch im Risikobericht sind nur wesentliche Informationen relevant. Die Wesentlichkeit hängt davon ab, in welcher individuellen wirtschaftlichen Lage sich ein Unternehmen befindet. Der Umfang der Berichterstattung nimmt zu, sobald ein Unternehmen auf eine schwierige wirtschaftliche Lage zusteuert oder sich sogar bereits in dieser befindet. In solchen Fällen sind häufig verstärkt Hilfen von außen gefragt (z.B. Banken). (Kredit-)Entscheidungen sind auch von der Einschätzung der Geschäftsführung zur künftigen Lage abhängig. Insofern muss sich der Lageberichtsersteller (= Geschäftsführer) immer die Frage stellen, ob eine bestimmte Information die Entscheidung eines Investors und/oder Fremdkapitalgebers zu Gunsten oder zu Lasten des Unternehmens beeinflusst. Ist diese Frage zu bejahen, handelt es sich um eine wesentliche Information.

## Informationsabstufung

Während der Grundsatz der Wesentlichkeit auf die konkrete Situation des Unternehmens abstellt (z. B. Krise), hängt der Grundsatz der Informationsabstufung mit der Größe und Komplexität des Unternehmens zusammen. Insofern kommt dieser Grundsatz dem Mittelstand sehr entgegen. Allerdings gilt auch hier: Je mehr ernsthafte Zweifel beispielsweise an der Fortführung eines Unternehmens bestehen, desto mehr Aufwand (höhere Intensität und höherer Detaillierungsgrad) ist in die Berichterstattung über die Risiken zu investieren.

## Konsequenzen auch für mittelständische Unternehmen

Die höhere Gewichtung des Gesetzgebers, insbesondere auf die in die Zukunft gerichteten Bestandteile der Rechnungslegung, geht letztendlich nicht am Mittelstand vorbei. Der Lagebericht darf keine willkürlichen Angaben enthalten, sondern muss überprüfbar sein (gesetzliche Prüfungspflicht/Bestätigungsvermerk/Lagebericht des Folgejahres). Dies wiederum setzt voraus, dass auch an die Planungsinstrumente von mittelständischen Unternehmen immer höhere Anforderungen zu stellen sein werden. Um eine seriöse Prognose (mit ihren Chancen und Risiken) im Lagebericht und ihre Prüfung durch den Abschlussprüfer möglich zu machen, ist eine angemessene Unternehmensplanung (mit Szenarien) mit einer aussagekräftigen Abweichungsanalyse im Folgejahr erforderlich.



**Dirk Weischede**

Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

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

# Allgemeine Steuerzahlungs- und Sozialversicherungstermine im II. Quartal 2017

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Montag, 10.04.2017	Umsatzsteuer	13.04.2017
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	13.04.2017
Montag, 24.04.2017	Meldung SV-Beiträge	
Dienstag, 25.04.2017	ZM 03/2017	
Mittwoch, 26.04.2017	Zahlung SV-Beiträge	
Mittwoch, 10.05.2017	Umsatzsteuer	15.05.2017
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	15.05.2017
Montag, 15.05.2017	Gewerbsteuer	18.05.2017
	Grundsteuer (Vorauszahlung)	18.05.2017
Mittwoch, 24.05.2017	Meldung SV-Beiträge	
Freitag, 26.05.2017	ZM 04/2017	
Montag, 29.05.2017	Zahlung SV-Beiträge	
Mittwoch, 31.05.2017	Einkommensteuer-, Kirchensteuer-, Gewerbesteuer-, Gesonderte u. einheitliche Feststellung- und Umsatzsteuererklärung (für Selbsteinreicher)	
Montag, 12.06.2017	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung)	15.06.2017
	Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer	15.06.2017
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	15.06.2017
Montag, 26.06.2017	Meldung SV-Beiträge, ZM 05/2017	
Mittwoch, 28.06.2017	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](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 >>>*

