



I, 2017

Mandanteninformation

Beseitigung der Abgeltungsteuer

Alle Jahre wieder...!
Einführung einer Vermögensteuer

Die Betriebsstättenbesteuerung

Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen
– Teil I

Änderungen der steuerlichen
Verlustverrechnung bei Körperschaften

Der Lohnsteuerermäßigungsantrag

Geschenke an Arbeitnehmer

EU-Harmonisierung bei der Umsatz-
besteuerung von Gutscheinen

„BEPS-Umsetzungsgesetz 1“

Erste Erhöhung des Mindestlohns

Neues zur GmbH & Co. KG

Zweifelsfragen im Zusammenhang
mit BilRUG

Rückstellungen für Umstrukturierungs-
maßnahmen (Teil 2)

Steuern

Recht

Wirtschaftsprüfung

DR. WEHBERG UND PARTNER GBR
Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater





Liebe Leserinnen, liebe Leser,

es gehört mittlerweile zur guten Tradition, dass zum Jahresende diverse Steuergesetze verabschiedet werden – so auch im letzten Quartal. Die Neuregelung zur Erbschaftsteuer, das Gesetz zur Förderung der Elektromobilität, das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, das „BEPS-Umsetzungsgesetz 1“, das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen – die Anzahl der auf der Zielgeraden verabschiedeten Gesetze darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass es sich hierbei teils um gesetzgeberisches Stückwerk handelt, das bestehende Regelungen korrigiert oder der (vermeintlichen) Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen dient. Von einer strukturellen Steuerreform, wie sie angesichts der sprudelnden Steuereinnahmen und unverändert positiver Steuerschätzungen möglich und zu erwarten wäre, ist die Gro-Ko weiter entfernt denn je. Im Gegenteil, aus Unternehmer- und Unternehmenssicht hat sich das Steuerrecht in den letzten Jahren immer mehr als latenter Unsicherheitsfaktor entwickelt, der unternehmerische Entscheidungen zunehmend erschwert oder gar unmöglich macht. Jüngst erst verabschiedet, wird bereits jetzt über die Halbwertszeit der Neuregelungen zur Erbschaftsteuer laut diskutiert, gewichtige Stimmen gehen davon aus, dass auch die Erbschaftsteuer 4.0 einer Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht nicht standhalten wird. Erst in 2009 von der damaligen großen Koalition eingeführt, wird die Abschaffung der Abgeltungsteuer, die eine neue Ära in der Pauschalbesteuerung von Kapitalerträgen einläutete, mittlerweile in seltener Einigkeit unter Parteien im heraufziehenden Steuer-Wahlkampf 2017 gefordert – jeweils mit unterschiedlichen Begründungen. Steinbrücks einleuchtender Satz „Lieber 25 Prozent von x als 42 Prozent von nix“ erscheint im Zeitalter des ausgedünnten Bankgeheimnisses und des internationalen, automatischen Informationsaustauschs jedenfalls nicht mehr zitierfähig. Während bei der Abgeltungsteuer die Abschaffung droht, sieht sich die Vermögensteuer mit dem gegenteiligen Schicksal konfrontiert: Wurde diese Substanzsteuer noch bis 1996 beigesteuert und aufgrund der Forderung des BVerfG, wonach der Staat mit der Einkommen-, Vermögen- und sonstigen Steuern nicht mehr als 50 Prozent der Einnahmen der Steuerzahler abschöpfen dürfe, wird sie seitdem nicht mehr erhoben. Es mehren sich jedoch die politischen Stimmen, nicht zuletzt beflügelt durch aktuelle Schätzungen des DIW, die von bis zu 20 Mrd. Euro an jährlichen Mehreinnahmen ausgehen, die ihre Wiedereinführung fordern.

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

Dr. Ahmet Yilmaz

Steuern

03 – 16

Beseitigung der Abgeltungsteuer

Alle Jahre wieder...!
Einführung einer Vermögensteuer

Die Betriebsstättenbesteuerung

Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen – Teil I

Änderungen der steuerlichen
Verlustverrechnung bei Körperschaften

Der Lohnsteuerermäßigungsantrag

Geschenke an Arbeitnehmer

EU-Harmonisierung bei der Umsatz-
besteuerung von Gutscheinen

„BEPS-Umsetzungsgesetz 1“

Recht

18 – 19

Erste Erhöhung des Mindestlohns

Neues zur GmbH & Co. KG

Wirtschaftsprüfung

20 – 23

Zweifelsfragen im Zusammenhang
mit BilRUGRückstellungen für Umstrukturierungs-
maßnahmen (Teil 2)

Beseitigung der Abgeltungsteuer

Ich glaube, sie kommt...!

Noch vor einem Jahr hatte ich an dieser Stelle die Auffassung vertreten, dass die Abschaffung der Abgeltungssteuer eher unwahrscheinlich ist. Der politische Druck mit der einfachen Aussage „Es ist nicht in Ordnung, wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen geringer besteuert werden, als Arbeitseinkünfte“ wird aber so groß, dass sich inzwischen keine Partei trotz besseren Wissens dagegen wehren kann. Im Gedächtnis ist allen noch die einfache Formel von Herrn Steinbrück „Besser 25% von x als 42% von nix“. So gehen die meisten davon aus, dass es sich bei der Abgeltungssteuer um eine Vereinfachungssteuer handelt, um die Folgen der Steuerflucht aufzufangen und nach Einführung des internationalen automatischen Informationsaustauschs von Steuerdaten dieser Grund entfallen ist. Dieses ist jedoch falsch. Vielmehr wurde die Abgeltungssteuer als sehr moderne Steuererhebungsform gepriesen, deren Fortfall zu komplexen Problemkreisen führt, die vor Einführung der Abgeltungssteuer bestanden:

Ein Ziel der Abgeltungssteuer war ein Ausgleich der steuerlichen Vorbelastung von Dividenden auf der Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft. Während auf dieser Ebene ca. 30% an Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer anfällt, bedeutet die Abgeltungssteuer eine zusätzliche Belastung von 26,38%, so dass die finale Gewinnbelastung 56,38% beträgt. Vor Einführung der Abgeltungssteuer gab es im Dividendenbereich das sog. Halbeinkünfteverfahren, das sicherlich wieder einzuführen wäre, um Gewinne von Kapitalgesellschaften nicht zu überlasten.

Mit der Abgeltungssteuer wurde die Berücksichtigung von Werbungskosten auf die entsprechenden Kapitaleinkünfte ebenso abgeschafft, wie die Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten mit anderen Einkunftsarten. Dieses müsste in Zukunft wieder möglich sein.

Abgeschafft wurden in Verbindung mit der Einführung der Abgeltungssteuer auch die bisher steuerfreien Kursgewinne (Ausnahme Spekulationsgewinne) im Privatvermögen. Gegenleistung des Staates war die niedrigere Abgeltungssteuer. Trotzdem wurde gerade dieser Punkt seinerzeit als massive Steuerhöhung gewertet. Sollten also auch in Zukunft die Kursgewinne im Privatvermögen zu versteuern sein, ist dieses eine weitere echte Steuererhöhung.



Ein wesentliches Ziel der Abgeltungssteuer lag in der Steuervereinfachung, insb. im Erhebungsverfahren. In der Regel erhält man die Steuerbescheinigung der Bank, wobei das Gros der Steuerpflichtigen diese Beträge nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angeben muss. Bei Fortfall der Abgeltungssteuer sind wie früher sämtliche Kapitalerträge mit Werbungskosten zu erfassen und durch die Finanzverwaltung zu prüfen. Dieses ist zumindest derzeit besonders misslich, wenn man an die aktuelle Verzinsung denkt.

Weiterhin ist gegen die Abschaffung der Abgeltungssteuer vorzubringen, dass sich die Abgeltungssteuer auf Geldvermögen bezieht, das anders als anderes Vermögen, der Inflation ausgesetzt ist. Ein Teil der Nominalzinsen stellt einen Ausgleich für die Inflation dar.

Man kann den Steinbrück'schen Satz auch abwandeln: „Viel Aufwand für Nix“.

Die o.g. Argumente für eine Abgeltungssteuer werden vermutlich im Wahlkampf keine Rolle spielen, da sie zu viel „Steuerchinesisch“ enthalten, nur schwer zu vermarkten sind und vom nicht steuerlich vorgebildeten Bürger nicht verstanden werden. Umso mehr bleibt zu hoffen, dass auch die negativen Folgen der Abschaffung der Abgeltungssteuer angemessen berücksichtigt werden.

Trotzdem: Ich glaube, die Abschaffung der Abgeltungssteuer ist nicht aufzuhalten.



Dr. Bernd Wehberg

Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht

dr.wehberg@wehberg.de



Alle Jahre wieder...! Einführung einer Vermögensteuer

Wie stehen die Chancen zur Realisierung der Vermögensteuer?

Auf dem Parteitag der Bündnis 90/DIE GRÜNEN am 12.11.2016 wurde beschlossen, mit der Forderung nach einer Vermögensteuer für „Superreiche“ in den Wahlkampf 2017 zu ziehen. Dieses ist allerdings innerhalb der Partei nicht unumstritten, da die sog. Realos unter den Grünen, wie Herr Kretschmann oder Herr Özdemir diese strikt ablehnen. Da die Partei Die Linken die Wiedereinführung der Vermögensteuer seit Jahren gebetsartig wiederholt und Sigmar Gabriel von der SPD eine Vermögensteuer befürwortet, lohnt es, sich des Themas Vermögensteuer anzunehmen.

Es gibt bei uns nur drei Substanzsteuern: Grundsteuer, Erbschaftssteuer und Vermögensteuer.

Die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist nach einer Entscheidung des BVerfG anzupassen, da die derzeitigen Bewertungen überholt sind. Zur Umsetzung der Reform wird ein immenser Verwaltungsaufwand erforderlich sein. Während Wohnungen und Grundstücke bisher nur im Einzelfall, d. h. im Erbfall oder bei einer Schenkung neu bewertet werden mussten, müssen zur Umsetzung der Reform insgesamt rd. 30 Mio. Grundstücke im Bundesgebiet neu bewertet werden. Darüber hinaus hat eine Anpassung der Grundsteuer den sozialpolitischen Nachteil, dass die Steuer in großen Teilen auf die Mieter umgelegt wird.

Die Erbschaftsteuer ist gerade reformiert worden und hat mit den angepassten Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen ein Verwaltungsmonster produziert, bei dem keine Partei den Mut hatte, wenn schon diese Steuer aufrechterhalten werden soll, diese bis zur nächsten Entscheidung des BVerfG so zu reformieren, dass eine derartige Reform diesen Begriff verdient.

Da gerade bei den Grünen, bei den Linken und bei großen Teilen der SPD über die Vermögensteuer „der starken Vermögensungleichheit und damit einer sozialen Spaltung entgegengewirkt werden soll“, erscheint

es, je nach Wahlausgang nicht ausgeschlossen, dass die Vermögensteuer kommt.

Fraglich ist die Höhe einer potentiellen Vermögensteuer. Die Grünen haben sehr stark das Modell des Deutschen Institutes für Wirtschaftsforschung (DIW) im Auge, das – verkürzt – eine Steuer von 1 % pro Jahr auf große Vermögen vorsieht. Für Privatvermögen ist dabei ein Freibetrag von 1 Mio. Euro und für Betriebsvermögen von 5 Mio. Euro vorgesehen. Allerdings soll der Freibetrag bis zu einem Sockelbetrag von 0,5 Mio. Euro abschmelzen, wenn das Vermögen den persönlichen Freibetrag überschreitet.

Betroffen von der Vermögensteuer sind auch Kapitalgesellschaften. Um eine Doppelversteuerung zu vermeiden, soll das Vermögen der Kapitalgesellschaften auf Ebene der Kapitalgesellschaften und der Gesellschafter jeweils nur zur Hälfte versteuert werden. Im Übrigen erfolgt eine starke Anlehnung an das Erbschaftsteuerrecht. Das DIW rechnet je nach Ausgestaltung mit Einnahmen von 10 bis 25 Mrd. Euro.

Sieht man sich die Vermögensteuer einmal konkret an, so ist jedes Jahr eine umfangreiche Bewertung in allen Vermögensbereichen erforderlich. Nehmen wir nur einmal die Veränderungen im Grundstücksbereich. Allein die Anpassung im Grundsteuerbereich wird als immens verwaltungs- und zeitaufwendig angesehen. Einfach ist es bei Wertpapieren oder den Werten, die zum Nennwert anzusetzen sind wie z.B. Bankguthaben. Was passiert aber mit dem Bereich des Betriebsvermögens? Einerseits weiß man um die Bedeutung der Familienbetriebe, andererseits möchte man auch die Vermögensteuer. Die ganze Problematik wurde gerade bei der Erbschaftsteuer durchdiskutiert. Soll etwa jährlich, also wiederkehrend, eine Bewertung des Betriebsvermögens mit allen Komplikationen – man denke nur an Konzernstrukturen – erfolgen?

KAPITALGESELLSCHAFTEN

SUBSTANZSTEUERN

GRUNDSTEUER
ERBSCHAFTSTEUER

BVerfG

DOPPELVERSTEUERUNG

VERMÖGENSTEUER

SOZIALE SPALTUNG

SUPERREICHE

ERBSCHAFTSSTEUERRECHT

FAMILIENBETRIEBE

VERMÖGENSUNGLEICHHEIT

ALTERSVORSORGE

Eine Vermögensteuer fällt auch in schlechten Jahren an und vermindert gerade in einer Lage, in der man es nicht gebrauchen kann, das Eigenkapital des Unternehmens. Bemerkenswert, wie Herr Dr. rer. nat. Hofreiter (Promotionsthema: Südamerikanische Pflanzengattung Bomarea) das Problem sieht: „Wenn ein Mittelständler beispielsweise viel investiert hat und deshalb wenig oder keinen Gewinn erzielt, wird er die Steuer erst zahlen müssen, wenn diese Investitionen Gewinne erbringen.“ Was soll man dazu noch sagen?

Schwierig wird es auch sein, jährlich konkret Dinge wie Bilder, Schmuck oder Autos zu bewerten, obgleich man sich hier Freibeträge vorstellen kann. Bevor jedoch ein Freibetrag wirkt, kommt erst der Ermittlungsaufwand des Vermögenswertes.

Besonders kritisch ist auch der Bereich der Altersvorsorge zu sehen. Nach dem DIW-Modell soll das sog. Vorsorgevermögen (z.B. gesetzliche Sozialversicherung, Beamtenversorgung, betrieblichen Altersversorgung und private Versicherungsverträge) nicht der Vermögensteuer unterworfen werden. Möglicherweise würde deshalb eine Vermögensteuer zu einer Wiederbelebung der Lebensversicherung führen. Wie aber sind etwa der Altersvorsorge dienende Wertpapiere zu behandeln? Schutzwürdig sind nicht nur die Beamten und die Rentenkassen, sondern auch das in Eigenverantwortung der Altersvorsorge dienende Privatvermögen.

Nicht zu unterschätzen ist der Verwaltungsaufwand bei der Vermögensteuer. Bei jeder Gesetzesvorlage besteht die Verpflichtung, den Umsetzungsaufwand (Aufwand der Finanzverwaltung und den Aufwand der Steuerpflichtigen) zu ermitteln. Diese Schätzungen haben zumindest bei der Erbschaftssteuer den Glaubwürdigkeitswert der Verbrauchsangaben der Kfz.-Hersteller.

Ebenfalls nicht zu unterschätzen, und darauf weist auch das DIW hin, sind die Anpassungsreaktionen der Steuerpflichtigen.

Nach Berechnung des DIW wären je nach Szenario 150.000 bis 435.000 Steuerpflichtige von der Vermögensteuer in Deutschland betroffen.

Wie wahrscheinlich ist nun die Einführung der Vermögensteuer?

Nach bisherigen Erkenntnissen lehnen CDU/CSU die Vermögensteuer strikt ab. Dieses wird auch, so meine Prognose, nach den mehr als bitteren Erfahrungen bei der Erbschaftsteuer in Koalitionsverhandlungen gelten. Neben Frau Göring-Eckardt wird voraussichtlich als Vertreter der Realos Cem Özdemir, der die Vermögensteuer ablehnt, und ganz sicher nicht Herr Hofreiter Co-Vorsitzender der Grünen. Bei einer schwarzgrünen Koalition werden die Grünen die Vermögensteuer opfern müssen, aber andere Gegenleistungen erwarten. Eine rot-rot-grüne Koalition wird für unwahrscheinlich gehalten, dafür sind die Unterschiede gerade in der Sicherheits- und Außenpolitik zu groß. Meine – unverbindliche – Prognose lautet demgemäß: Die Vermögensteuer wird nicht kommen.



Dr. Bernd Wehberg

Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht

dr.wehberg@wehberg.de



Die Betriebsstättenbesteuerung

Chancen, Risiken und aktuelle Entwicklungen

Im Zeitalter einer weit fortgeschrittenen Globalisierung mit zunehmend integrierten Beschaffungs- und Absatzmärkten sowie einer digitalisierten Weltwirtschaft gehört ein Auslandsengagement für deutsche Unternehmen längst zur Tagesordnung. Dabei stehen im Hinblick auf Investitionen im Ausland nicht nur betriebswirtschaftliche Fragestellungen im Fokus – unternehmerische Entscheidungen sind zwingend auch im Hinblick auf ihre steuerlichen Auswirkungen zu beleuchten. Fragen nach der optimalen Rechtsform bzw. Organisationsform in Bezug auf unternehmerisches Engagement im Ausland können nämlich nur unter Berücksichtigung des Internationalen Steuerrechts beantwortet werden. Folglich gewinnt eine internationale Steuerplanung zunehmend an Bedeutung.

Eine klassische Form des Auslandsengagements deutscher Unternehmen ist seit jeher die Gründung einer Tochter-Kapitalgesellschaft im Ausland. Heutige Geschäftsmodelle sind jedoch zunehmend darauf ausgerichtet, flexibel auf Anforderungen des Marktes reagieren zu können. Die Folge sind Aktivitäten im Ausland, die nicht aus einer Gesellschaft heraus getätigt werden. In diesem Zusammenhang sind „Betriebsstätten“ und ihre Besteuerung immer stärker im Fokus – sowohl national wie auch international.

Aktuelle Entwicklungen

Während die Gründung einer Gesellschaft naturgemäß von einem bewusst steuerbaren Gründungsakt abhängt, hängt die Begründung von „Betriebsstätten“ von der Erfüllung bestimmter Tatbestandsmerkmale ab, insbesondere hinsichtlich der Art der Tätigkeit sowie ihrer zeitlichen und räumlichen Dimension. Werden die Voraussetzungen einer Betriebsstätte – nicht selten unbewusst – erfüllt, können sich für global agierende Unternehmen massive Steuerfolgen ergeben, wie besonders eindrücklich der Fall des Konzerns Bosch gezeigt hat. Denn obwohl Bosch keine Tochtergesellschaft in Italien gegründet hatte, musste Bosch eine Steuernachzahlung in Höhe von 320 Mio. Euro leisten,

nachdem die italienische Betriebsprüfung vereinzelte Bosch-Techniker, die für den Kunden FIAT zuständig waren, als betriebsstättenbegründend beurteilte. Im Jahr 2011 machte der italienische Fiskus daher eine Forderung in Höhe von 1,4 Milliarden Euro gegenüber Bosch geltend. Zur Vermeidung eines langwierigen Verfahrens nahm Bosch letztlich eine Zahlung in Höhe von 320 Mio. Euro vor. Die Folgen für Bosch waren noch schwerwiegender: Ging die Konzernmutter davon aus, dass der deutsche Fiskus den Betrag von 320 Mio. Euro zumindest teilweise erstatten bzw. auf die deutsche Steuerlast anrechnen würde, scheiterte auch dieser Versuch der Vermeidung einer Doppelbesteuerung mangels entsprechender Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Italien.

Nicht nur das obige Beispiel sondern auch die aktuellen Entwicklungen rücken die Betriebsstätten-Thematik in den Fokus des Internationalen Steuerrechts:

Nachdem die OECD auf Initiative der G20-Staaten in 2013 einen ersten Entwurf mit einem Maßnahmenpaket gegen internationale Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen vorgestellt hatte (sog. „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting – BEPS“), veröffentlichte die OECD im Oktober 2015 den finalen 15-Punkte-Aktionsplan, der von den G20-Regierungschefs einstimmig angenommen wurde. Das zentrale Ziel des Aktionsplans besteht darin, sicherzustellen, dass Unternehmen ihre Gewinne dort versteuern müssen, wo die wirtschaftliche Aktivität und die ökonomische Wertschöpfung stattfinden. Insbesondere sollen missbräuchliche Gewinnallokationen in Niedrigsteuerränder vermieden werden. Der BEPS-Aktionspunkt 7 beinhaltet Vorschläge, die die künstliche Umgehung der Begründung von Betriebsstätten durch international tätige Unternehmen verhindern sollen.

Da die Betriebsstätten-Thematik auch immer häufiger im Rahmen von Betriebsprüfungen aufgegriffen und strittig diskutiert wird, werden die o.g. Entwicklung zum Anlass genommen, zunächst die Grundlagen, Voraussetzungen und Steuerfolgen einer Betriebsstätte im Ver



gleich zu einer Tochter-Kapitalgesellschaft darzustellen. Im Anschluss werden die Neuerungen und Auswirkungen des BEPS-Aktionsplans 7 für international tätige deutsche Unternehmen erläutert. Im Einzelnen werden Bau- und Montagebetriebsstätten, Vertreterbetriebsstätten sowie Aktivitäten in Form von Ausstellungs- und Auslieferungs- bzw. Warenlagern und Einkaufsbüros beleuchtet.

Betriebsstätte vs. Kapitalgesellschaft: Unterschiede in der Besteuerung

Betriebsstätte

Betriebsstätten sind rechtlich unselbständige Organisationseinheiten, durch die ein Unternehmen seine wirtschaftliche Aktivität ausübt. Artikel 5 des OECD-Musterabkommens definiert Betriebsstätten als feste Geschäftseinrichtungen, zu denen beispielsweise der Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Bau- bzw. Montageausführung (12 Monate Mindestdauer) gehören. Typische Erscheinungsformen sind daher Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Vertriebsbüros und Produktionsstätten.

Ihre rechtliche Unselbständigkeit entbindet eine Betriebsstätte jedoch nicht von der Erfüllung von administrativen Pflichten, wie z.B. die Registrierung oder die Abgabe von Steuererklärungen im ausländischen Betriebsstättenstaat. Darüber hinaus hat eine Gewinnabgrenzung zwischen dem (deutschen) Stammhaus und der Betriebsstätte zu erfolgen.

Erzielt eine deutsche Kapitalgesellschaft einen Gewinn aus einer ausländischen Betriebsstätte, hat sie diesen im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht im Ausland zu versteuern. Die Betriebsstätte als solche unterliegt nicht einer persönlichen Steuerpflicht. Transferiert die deutsche Kapitalgesellschaft den Gewinn aus dem Ausland ins Inland, unterliegt dieser Vorgang, bis auf wenige Ausnahmefälle, grundsätzlich nicht mehr der Besteuerung. Wird das steuerpflichtige Einkommen der inländischen Kapitalgesellschaft ermittelt, wird auch

der ausländische Betriebsstättengewinn erfasst, da die inländische Gesellschaft mit ihrem Welteinkommen der Besteuerung unterliegt. Eine Doppelbesteuerung dieser im Ausland bereits besteuerten Gewinne wird im Regelfall durch das jeweilige DBA vermieden oder zumindest abgemildert.

Tochter-Kapitalgesellschaft

Als rechtlich selbstständige Organisationseinheiten unterliegen ausländische Tochter-Kapitalgesellschaften der persönlichen und unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland. Die inländische Mutter-Kapitalgesellschaft unterliegt erst im Zeitpunkt einer Gewinnausschüttung oder beim Bezug sonstiger Einkünfte, wie z.B. Lizenzgebühren oder Zinsen der beschränkten Steuerpflicht.

Schließen Mutter- und Tochterkapitalgesellschaft Verträge über interne Leistungen ab, werden diese steuerlich anerkannt, wenn die Vereinbarungen dem arm's length-Prinzip, d.h. dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Bezieht die Mutter-Kapitalgesellschaft Dividenden von ihrer ausländischen Tochter-Kapitalgesellschaft, sind diese zu 95% steuerfrei, wenn eine Mindestbeteiligung von 10% besteht. Sonstige ausländische Einkünfte, wie Lizenzen und Zinsen werden bei der Besteuerung der Mutter-Kapitalgesellschaft als ausländische Einkünfte besteuert. Wie im Falle der Betriebsstättenbesteuerung werden etwaige Doppelbesteuerungen aufgrund entsprechender Maßnahmen in den jeweiligen DBA vermieden bzw. abgemildert.

Der Beitrag wird in der nächsten Ausgabe fortgeführt.



Dr. Ahmet Yilmaz

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

yilmaz@wehberg.de



Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen – Teil I

Gewerbsteuer zunehmend im Fokus der Betriebsprüfer

Einführung

Fristete die Gewerbesteuer in der Vergangenheit nicht selten ein Mauerblümchendasein, steht die Gewerbesteuer im Allgemeinen und die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG im Speziellen mittlerweile regelmäßig auf dem Prüfungsplan der Betriebsprüfungen. Mit dem vorliegenden Beitrag soll daher die Hinzurechnungsvorschrift und ihr Anwendungsbereich erläutert werden. In der Folgeausgabe stehen die offenen Fragen, die Abgrenzungsprobleme und Gestaltungsfragen im Fokus.

Der Gewerbesteuer unterliegen in Deutschland grundsätzlich alle Unternehmen, die einen Gewerbebetrieb unterhalten, unabhängig von ihrer Rechtsform. Ziel der gesetzlichen Regelung ist es dabei, nur den tatsächlichen Gewinn des ausgeübten Gewerbebetriebs zu besteuern. Rechtsformspezifische Besonderheiten sollen dabei ebenso unbeachtet bleiben, wie Beziehungen zwischen dem Unternehmen und dem Unternehmer bzw. dessen Gesellschaftern. Dabei beabsichtigt der Gesetzgeber die Gewerbesteuer so auszugestalten, dass sie insbesondere dem Kriterium der Finanzierungsneutralität gerecht wird.

Während die Gewerbesteuer bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften in pauschalierter Form auf die Einkommensteuer der Gesellschafter bzw. Mitunternehmer angerechnet werden kann, ist bei Kapitalgesellschaften keine Anrechnung möglich.

Finanzierungsneutralität

Für die Gewerbesteuer soll es keinen Unterschied machen, ob ein Unternehmen mit Fremd- oder Eigenkapital finanziert wird. § 8 Nr. 1 GewStG sieht aus diesem Grund die Hinzurechnung bestimmter Finanzierungsanteile vor, da z.B. Zinsen für Fremdkapital als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, während für die Bereitstellung von Eigenkapital keine (fiktiven) Betriebsausgaben abgezogen werden können. Um Gestaltungen vorzubeugen, die die Vermeidung einer Hinzurechnungspflicht von Zinsen zum Ziel haben, unterliegen auch Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen sowie Lizenzzahlungen gem. § 8 Nr. 1 Buchstaben d) bis f) GewStG der Hinzurechnungspflicht.

Problematisch ist in diesem Zusammenhang, dass Zinszahlungen in voller Höhe Finanzierungsentgelte darstellen und deshalb auch in voller Höhe hinzurechnungspflichtig sind, die Abgrenzung bei Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen aber deutlich schwieriger ist, da die Ermittlung der in den vereinbarten Raten anteilig enthaltenen Finanzierungsentgelte im Einzelfall sehr aufwendig ist. Der Gesetzgeber hat daher für die unterschiedlichen Hinzurechnungen typisierte Annahmen getroffen, um die Höhe der Finanzierungsanteile zu bestimmen. Für Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen für bewegliche Wirtschaftsgüter wurde ein typisierter Anteil in Höhe von 20% und für unbewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von 50% ermittelt. Bei Lizenzzahlungen wird ein Zinsanteil in Höhe von 25% zu Grunde gelegt.

Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen

Der Gewerbesteuer unterliegt der Gewerbeertrag, der ausgehend von der einkommens- oder körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung gem. § 7 GewStG um Hinzurechnungen und Kürzungen zu modifizieren ist. Die Hinzurechnungspflicht nach § 8 Nr. 1 GewStG besteht daher nur, wenn die entsprechenden Aufwendungen den Gewinn gemindert haben. Sollten Betriebsausgaben nach dem EStG oder KStG nicht abzugsfähig oder (bei Personengesellschaften) als Sonderbetriebseinnahmen bereits in den Einkünften enthalten sein, kommt eine Hinzurechnung daher nicht in Betracht.

Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen, die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, unterliegen der Hinzurechnungspflicht darüber hinaus nur, wenn sie für die Benutzung von beweglichen oder unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gezahlt werden. Hinzurechnungspflichtig sind somit Zahlungen, die aufgrund eines Miet-, Pacht- oder Leasingvertrages i.S.d. BGB geleistet werden, die überlassenen Gegenstände ein Wirtschaftsgut i.S.d. § 4 EStG darstellen und im Falle des Erwerbs dieses Wirtschaftsguts dem Anlagevermögen zuzuordnen wären.



Die Finanzverwaltung vertritt in diesem Zusammenhang die sehr restriktive Auffassung, dass jede Überlassung von Wirtschaftsgütern, unabhängig von der Dauer der Überlassung, der Hinzurechnungspflicht unterliegt. Dieser Auffassung kann jedoch nur insoweit zugestimmt werden, als die überlassenen Gegenstände im Falle eines Erwerbs auch Anlagevermögen darstellen würden. Es muss sich also um einen Gegenstand handeln, der im Falle eines Erwerbs zum einen aufgrund der betrieblichen Nutzungsdauer geeignet ist dem Unternehmen länger als ein Jahr zu dienen und zum anderen das Unternehmen auch beabsichtigt den Gegenstand länger als ein Jahr zu nutzen. Eine Hinzurechnungspflicht scheidet daher insbesondere aus, wenn die Gegenstände innerhalb von nur wenigen Monaten verbraucht werden.

Kfz-Leasing

Ein typischer Fall, der der Hinzurechnungspflicht dem Grunde nach unterliegt, ist das Kfz-Leasing, da die Leasingraten als Aufwand den Gewinn mindern und das geleaste Fahrzeug im Falle eines Kaufs dem Anlagevermögen des Unternehmens zuzuordnen wäre. Hinsichtlich der Höhe ist jedoch zwischen den unterschiedlichen Leasingverträgen zu unterscheiden. Reine Leasingvereinbarungen beziehen sich in der Regel ausschließlich auf die Überlassung des Fahrzeugs, während die Versicherung und der Service in einem separaten Vertrag, ggf. mit mehreren Vertragspartnern, vereinbart werden. In diesen Fällen entspricht der Finanzierungsanteil den Leasingraten, die in Höhe von 20% hinzurechnungspflichtig sind. Häufig schließen Unternehmen auch Full-Service-Verträge (gemischte Verträge) ab, um die internen Verwaltungskosten für das Fuhrparkmanagement zu reduzieren bzw. die Prozesse im Unternehmen zu verschlanken. In diesen Fällen beinhaltet die Leasingrate neben der eigentlichen Finanzierungsrate weitere Leistungsbestandteile, wie z.B. Serviceleistungen, Versicherungen, die Abführung von GEZ-Gebühren oder auch Kosten für Kraftstoffe. Im Rahmen der Ermittlung der Hinzurechnungsbeträge ist das einheitliche Entgelt daher auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen, da lediglich die Finanzrate der Hinzurechnungspflicht in Höhe von 20% unterliegt.

Neben den monatlichen Leasingraten fallen für das Fahrzeug weitere einmalige und laufende Aufwendungen an. Häufig wird dabei der gesamte Aufwand auf einem Konto erfasst, sodass am Jahresende ein Hinzurechnungsbetrag nur schwer zu ermitteln ist. Es bietet sich daher bereits im Zeitpunkt der Erfassung in der Buchhaltung an, die Sachverhalte getrennt zu buchen und so die Ermittlung am Jahresende zu vereinfachen. Beispielsweise sollten Tankkosten zusammen mit den o.g. sonstigen Leasingnebenleistungen, die nicht hinzurechnungspflichtig sind, auf einem separaten Konto gebucht werden.

Ausblick

Die Ermittlung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen ist bei genauer Betrachtung vielschichtiger als sie auf den ersten Blick erscheint. Eine Hinzurechnungspflicht besteht nämlich nur unter den o.g. Voraussetzungen, d.h. wenn der Gewinn gemindert wurde und es sich im Zusammenhang mit Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen um die Überlassung von Gegenständen des fiktiven Anlagevermögens handelt. Im Rahmen einer detaillierten Prüfung drängen sich daher schnell die Fragen auf, ob die Anmietung von Mietwagen, Hotelzimmern, Messeständen und sonstigen vereinzelt anfallenden Miet-, Pacht- oder Leasingzahlungen dem Grunde nach der Hinzurechnungspflicht unterliegen. Die überaus restriktive Verwaltungsauffassung und die sich auf Grundlage der einschlägigen Literatur und Rechtsprechung ergebenden Argumentations- und Gestaltungsmöglichkeiten werden in der nächsten Ausgabe im Detail beleuchtet.



Björn Losse

M.Sc. Wirtschaftswissenschaft

losse@wehberg.de



Änderungen der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8d KStG

Bisherige Rechtslage

Nach den bisher geltenden Vorschriften des § 8c KStG und § 10a GewStG gingen körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Verluste einer Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise unter, sofern eine schädliche Übertragung von mehr als 25% der Anteile innerhalb eines bestimmten Zeitraumes stattfand. Ausnahmen konnten für Übertragungen im Konzern greifen (Konzernklausel), oder wenn im Zeitpunkt der Übertragung stille Reserven im Unternehmen in entsprechender Höhe vorhanden waren.

Neuregelung

Unternehmen, die für die Unternehmensfinanzierung auf die Neuaufnahme oder den Wechsel von Anteilseignern angewiesen sind, aber die o. g. Ausnahmetatbestände nicht erfüllen, soll durch die Neuregelung des § 8d KStG auf Antrag die Möglichkeit der Fortführung der Verluste auch bei einem schädlichen Anteilseignerwechsel eröffnet werden. Hierzu wird durch das „Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“ rückwirkend zum 01.01.2016 der so genannte „fortführungsgebundene Verlustvortrag“ eingeführt. Die Regelung gilt analog auch für Zwecke der Gewerbesteuer.

Welche Voraussetzungen sind im Einzelnen zu erfüllen?

Für die Anwendung der Neuregelung des § 8d KStG ist zunächst Voraussetzung, dass ein schädlicher Anteilserwerb im Sinne des § 8c KStG vorliegt, d. h. dass mehr als 25% der Anteile innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren an einen Erwerber bzw. Erwerberkreis übertragen werden.

Zusätzlich müssen folgende Punkte erfüllt sein:

1. Fortführung des Geschäftsbetriebs:

Zentrales Merkmal für die Fortführung der Verluste ist der „Geschäftsbetrieb“. Die Körperschaft muss ein und denselben Geschäftsbetrieb in den drei Wirtschaftsjahren vor Antragstellung, bzw. seit ihrer Gründung, ununterbrochen betrieben haben und nach dem Anteilseignerwechsel unverändert selbst fortführen.

Maßgebliche Veränderungen des Geschäftsbetriebes, wie die Ruhendstellung, Einstellung oder ein Branchenwechsel lassen die fortführungsgebundenen Verlustvorträge untergehen, soweit nicht verrechnungsfähige stille Reserven vorhanden sind. Ebenfalls schädlich ist die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebes, die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder wenn die Körperschaft die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 KStG einnimmt.

Eine zeitliche Begrenzung für das Erfordernis der unveränderten Fortführung des Geschäftsbetriebes ist gesetzlich nicht vorgesehen – sie greift daher bis zum vollständigen Verbrauch der fortführungsgebundenen Verluste.

2. Schriftlicher Antrag

Die Anwendung des § 8d KStG ist antragspflichtig. Der Antrag ist mit der Steuererklärung für das Jahr zu stellen, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Der zum Schluss des Veranlagungszeitraumes vorhandene Verlustvortrag wird zum „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“ und in der entsprechenden Höhe gesondert festgestellt. Dieser fortführungsgebundene Verlustvortrag wird dann vor dem regulären Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG abgezogen.

Praxishinweis

Die Erweiterung der Verlustnutzungsmöglichkeit für Unternehmen ist grundsätzlich zu begrüßen – sie unterliegt allerdings relativ hohen Hürden, was die notwendige Fortführung des Geschäftsbetriebes angeht.

Zu beachten ist, dass bei Anwendung des § 8d KStG sämtliche zum Ende des Veranlagungszeitraums bestehenden Verlustvorträge als fortführungsgebundene Verlustvorträge gelten und vollständig den Überwachungsregelungen des § 8d Abs. 2 KStG unterliegen. Dies gilt auch, wenn nach § 8c Abs. 1 KStG nur ein partieller Verlustuntergang stattgefunden hätte.



Stefanie Floren

Dipl.-Finanzwirtin (FH),
Steuerberaterin

floren@wehberg.de

Der Lohnsteuerermäßigungsantrag

Der einfache Weg zum höheren Nettoeinkommen

In der Regel können Aufwendungen, die die Steuerlast mindern, erst im Rahmen der Jahressteuererklärung berücksichtigt werden. Dies bedeutet jedoch immer eine deutliche zeitliche Verzögerung. Will man als Arbeitnehmer einen Soforteffekt, so kann dies mit Hilfe eines Lohnsteuerermäßigungsantrags erreicht werden

Berücksichtigungsfähige Sachverhalte

Regelmäßig bekannt ist, dass der Antrag für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte (Entfernungspauschale) oder eine bescheinigte Schwerbehinderung gestellt werden kann. Darüber hinaus ist jedoch eine Vielzahl weiterer Sachverhalte berücksichtigungsfähig:

- Haushaltsnahe Dienstleistungen / Handwerkerleistungen
- Arbeitsmittel
- Fortbildungskosten
- Reisekosten
- Doppelte Haushaltsführung
- Sonderausgaben wie Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten, Ausbildungskosten oder Spenden
- Außergewöhnliche Belastungen wie Unterhalt oder Krankheitskosten
- Verluste aus anderen Einkunftsarten (z.B. Vermietung & Verpachtung)

Antragsverfahren

Wer erstmals einen Freibetrag für das Kalenderjahr 2017 beantragen will, oder wenn sich der für das vergangene Kalenderjahr gültige Freibetrag erhöht, muss hierzu den amtlichen Vordruck „Antrag auf Lohnsteuerermäßigung“ ausfüllen.

Die Freibeträge sowie die weiteren Besteuerungsmerkmale werden als elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (sog. ELStAM) gespeichert und den Arbeitgebern in einem elektronischen Abrufverfahren bereitgestellt.

Durch die elektronische Verfahrensabwicklung erhält man seitens des Finanzamts regelmäßig keine Rückmeldung. Ist ein Nachweis über die erfolgreiche Eintragung der Freibeträge gewünscht, ist auf dem Antragsvordruck das Feld „Ausdruck der ELStAM“ anzukreuzen. Dagegen muss das Finanzamt einen schriftlichen Ablehnungsbescheid erteilen, wenn es dem Antrag des Arbeitnehmers nicht oder nicht in vollem Umfang entspricht.

Vereinfachter Antrag

Soweit die gleichen Freibeträge wie im Vorjahr beantragt werden sollen oder sich nur die Zahl der Kinderfrei-

beträge ändert, ist der vereinfachte Antrag auf Lohnsteuerermäßigung auszufüllen. Der Vordruck ist auf zwei statt sechs Seiten komprimiert und das Finanzamt verlangt regelmäßig keine erneuten Nachweise.

Gültigkeitsdauer

Es gibt die Möglichkeit die Freibeträge für eine Gültigkeitsdauer von bis zu 2 Jahren zu beantragen. Hierfür ist entsprechend auf der ersten Seite anzukreuzen, dass der Freibetrag bis zum 31.12.2018 berücksichtigt werden soll.

Eine Ausnahme gilt für die Behinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbeträge, für die auch eine mehrjährige Gültigkeitsdauer bescheinigt werden kann.

Fristen

Der Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für das Jahr 2017 kann vom 01.10.2016 bis zum 30.11.2017 gestellt werden.

Meldepflichten

Ändern sich die persönlichen Verhältnisse, ist das Finanzamt hierüber zu informieren. Wer also beispielsweise den Arbeitgeber wechselt und deshalb nur noch eine niedrigere Entfernungspauschale beanspruchen kann, muss das Finanzamt hierüber in Kenntnis setzen.

Die Steuerklasse und Zahl der Kinderfreibeträge werden vom Bundeszentralamt für Steuern automatisch geändert, wenn diese durch Mitteilungen wie Heirat oder Geburt durch die Meldebehörde ausgelöst werden.

Regelmäßig ist aufgrund des Lohnsteuerermäßigungsantrags eine Steuererklärung abzugeben.

Fazit

Auch in diesem Jahr sollten Arbeitnehmer prüfen, ob sie durch die Berücksichtigung eines Freibetrags ihre monatliche Steuerbelastung mindern können. So erhöht sich das monatliche Nettoeinkommen, da der Arbeitgeber aufgrund der eingetragenen Freibeträge weniger Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer vom Arbeitslohn einbehält.



Anne L'habitant

Dipl.-Finanzwirtin (FH),
Steuerberaterin

lhabitant@wehberg.de



Fortsetzung des Artikels „Geschenke an Geschäftsfreunde“ aus der vorherigen Ausgabe

Geschenke an Arbeitnehmer

Praktische Hinweise in Bezug auf Sachzuwendungen

Auch nach der zurückliegenden Weihnachtszeit lassen Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern gerne kleinere oder auch größere Zuwendungen als Dankeschön oder zur Mitarbeitermotivation zukommen. Während auf der Seite des Arbeitgebers Betriebsausgaben vorliegen, erzielt der Arbeitnehmer Arbeitslohn. Während z.B. das Weihnachtsgeld der Lohnsteuer unterliegt, muss dies bei Sachzuwendungen an die Belegschaft nicht immer der Fall sein. Damit beim Arbeitnehmer möglichst viel „Netto“ vom „Brutto“ ankommt, sollte jedoch vorab folgendes beachtet werden:

Nicht steuerbarer Arbeitslohn

Zuwendungen, die im Interesse des Arbeitgebers liegen, wendet dieser seinem Arbeitnehmer nicht für dessen individuellen Arbeitseinsatz zu, weshalb die folgenden Zuwendungen nicht als steuerbarer Arbeitslohn anzusehen sind:

- *Arbeitsmittel, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich zur beruflichen Nutzung überlässt,*
- *Aufwendungen des Arbeitgebers, die er aufgrund gesetzlicher Verpflichtung für Maßnahmen des Arbeitsschutzes zur Verbesserung der Sicherheit und des Gesundheitsschutzes der Beschäftigten bei der Arbeit erbringt,*
- *angemessene Kosten, die der Arbeitgeber für eine spezielle Sehhilfe zum Einsatz an einem Bildschirmarbeitsplatz übernimmt,*
- *übliche Zuwendungen anlässlich einer Dienstleistungsführung, eines Amts- oder Funktionswechsels, eines runden Arbeitnehmerjubiläums oder der Verabschiedung des Arbeitnehmers (EUR 110-Grenze beachten)*

Freigrenze in Höhe von EUR 44

Die einfachste Variante, abgabenfreie Incentives zu gestalten, ist die Freigrenze für Sachzuwendungen in Höhe von EUR 44 pro Monat und Mitarbeiter. Laut Einkommensteuergesetz sind Sachzuwendungen an Mitarbeiter bis zu EUR 44 pro Monat steuerfrei, eine Hochrechnung auf einen Jahresbetrag darf nicht erfolgen.

Die 44-EUR-Freigrenze dient vielen unauffälligen Zusatzleistungen des Arbeitgebers als Grundlage für die Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit. Die Bandbreite reicht vom Jobticket über das größere Arbeitgeberdarlehen bis zur Abschlussfeier eines Teams, das ein Projekt fristgerecht zum Abschluss gebracht hat.

Aufmerksamkeiten bis EUR 60

Zusätzlich bleiben auch Sachzuwendungen des Arbeitgebers bis zu EUR 60 steuerfrei, wenn sie anlässlich eines persönlichen Ereignisses an Mitarbeiter ausgegeben werden. Als persönlicher Anlass gilt z. B. der Geburtstag, das Mitarbeiterjubiläum oder die Geburt eines Kindes. Auch der Blumenstrauß als Willkommensgruß nach längerer Erkrankung fällt darunter.

Vorteil: Beide Freigrenzen finden unabhängig voneinander Anwendung, sie können nebeneinander ausgeschöpft werden und werden nicht gegeneinander aufgerechnet. Die 44-EUR-Freigrenze kann jeden Monat ausgenutzt werden – und zwar durchaus als Belohnung. Gleichzeitig kann der Mitarbeiter zum persönlichen Ereignis ein Geschenk in Höhe von bis zu EUR 60 abgabenfrei erhalten. Wer innerhalb eines Monats Geburtstag hat und heiratet, kann daher zwei Aufmerksamkeiten im Wert von jeweils bis zu EUR 60 bekommen. Die Steuerfreistellungen für Zuwendungen im Bereich der Freigrenze sowie für Aufmerksamkeiten führen auch in der Sozialversicherung zur Abgabenfreiheit.

Achtung: Geldbeträge sind nicht erlaubt

Abgabenfrei bleiben Zuwendungen innerhalb der o.g. Freigrenzen nur, wenn es sich um Sachzuwendungen handelt. Der Bundesfinanzhof hat klargestellt, dass auch ein Gutschein über einen festen Eurobetrag steuerlich als Sachzuwendung anzusehen ist.

Rabattfreibetrag

Arbeitnehmer können von ihrem Arbeitgeber hergestellte oder vertriebene Waren steuerfrei als Präsent beziehen, soweit der Vorteil einen Betrag bis zu EUR 1.080 im Jahr



nicht übersteigt. Die Höhe des Vorteils ermittelt sich aus dem üblichen Verkaufspreis abzüglich eines Abschlags von 4 %. Dabei können Rabatte berücksichtigt werden, wenn diese Kunden üblicherweise gewährt werden.

Schenkt der Arbeitgeber beispielsweise einem erfolgreichen Vertriebsmitarbeiter einen Fernseher aus dem Lagerbestand mit einer unverbindlichen Preisempfehlung von EUR 1.399 und können ihn Kunden im Laden für EUR 999 mitnehmen, muss auf die Zuwendung keine Lohnsteuer berechnet werden, da der Rabattpreis unterschritten ist.

Pauschalsteuer auf Geschenke

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer müssen nicht generell als geldwerter Vorteil mit dem üblichen Verkaufspreis über die Lohnsteuerkarte erfasst werden. Denn der Arbeitgeber kann die Steuer auf Sachzuwendungen nach § 37b EStG selbst übernehmen und pauschal versteuern. Das gilt nicht nur für Geschenke zum Geburtstag oder besonderen betrieblichen Anlässen und der Einladung in den VIP-Bereich bei Sportveranstaltungen, sondern auch bei sonstigen Präsenten. Alle Zuwendungen, die nicht in Barem bestehen, können über die Pauschalierungsmöglichkeit abgedeckt werden, sofern keine Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Abs. 2 EStG besteht.

Wie sehen die besonderen Aufzeichnungspflichten aus?

Insbesondere bei der Sachbezugsfreigrenze von EUR 44 müssen Arbeitgeber sicherstellen, dass alle Sachzuwendungen eines Monats zusammengerechnet die Freigrenze nicht übersteigen, da ansonsten der volle Betrag versteuert werden muss.

Gewährt der Arbeitgeber beispielsweise allen Mitarbeitern im Dezember 2016 einen Einkaufsgutschein im Wert von EUR 44 und werden im selben Monat bestimmte Mitarbeiter von einem Projekt- oder Abteilungsleiter zu einem Grillabend eingeladen (Kosten: EUR 10 pro Teilnehmer), ist die Freigrenze im Dezember für diese

Arbeitnehmer überschritten. Bei diesen Mitarbeitern müssen dann insgesamt EUR 54 versteuert und sozialversicherungsrechtlich abgerechnet werden.

Bezüglich der Aufmerksamkeiten sollten Arbeitgeber sicherstellen, dass aus den (Buchführungs-) Unterlagen hervorgeht, wer der beschenkte Arbeitnehmer ist und welcher persönliche Anlass vorlag.

Bei Überschreitung des Rabattpreises von EUR 1.080 ist zu beachten, dass auf den übersteigenden Betrag Steuern und Sozialversicherungsabgaben fällig werden.

Fazit

Möchte der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Vorteil zukommen lassen, so sollte er darauf achten, dass – sofern möglich – die 44-EUR-Freigrenze, der Rabattpreis sowie die Aufmerksamkeitsgrenze in Höhe von EUR 60 ausgenutzt werden.

Unabhängig von dem Geschenkeempfänger (Geschäftsfreund oder Arbeitnehmer) sollte stets auf ausreichende Aufzeichnungen geachtet werden.

Die Erfahrungen der Vergangenheit zeigen, dass insbesondere Formmängel gerne von Betriebsprüfern beanstandet werden, um entweder den Betriebsausgabenabzug zu versagen (bei Geschenken an Geschäftsfreunde) oder eine Steuerfreiheit des Arbeitslohns (bei Geschenken an Arbeitnehmern) nicht anzuerkennen.

Diesbezüglich wird die Implementierung von entsprechenden Prozessen empfohlen.



Marc Geisler

Dipl.-Finanzwirt (FH),
Steuerberater

geisler@wehberg.de



EU-Harmonisierung bei der Umsatzbesteuerung von Gutscheinen

Was regelt die Richtlinie?

Kaum eine Branche nutzt Gutscheine so intensiv wie der E-Commerce. Bislang war jedoch die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht genau und präzise geregelt. Mit der am 01.07.2016 veröffentlichten EU-Richtlinie zur Behandlung von Gutscheinen sollen zukünftig Wettbewerbsverzerrungen sowie eine Doppel- und Nichtbesteuerung vermieden werden. Von der Richtlinie am stärksten betroffen sind sowohl die Onlineversandhändler wie auch Anbieter elektronischer Dienstleistungen. Allen voran soll der Umgang mit Prepaid-Telefonkarten einheitlich geregelt werden.

Richtlinie (EU) 2016/1065

Die Richtlinie enthält verschiedene Definitionen sowie spezielle Vorschriften zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen. Sie umfasst dabei aber nicht alle Arten von Gutscheinen, vielmehr wird zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen unterschieden. Behandelt werden nur solche Gutscheine, mit denen Gegenstände oder Dienstleistungen erworben werden können. Preiserstattungs- oder -nachlassgutscheine, die dem Inhaber eine Rückvergütung des Kaufpreises beim Erwerb einer bestimmten Ware oder Dienstleistung einräumen, werden von der Richtlinie nicht erfasst. Maßgeblich ist, dass der Gutschein direkt zum Bezug eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung berechtigt. Zudem regelt die Richtlinie kein Vorgehen im Falle einer Nichteinlösung des Gutscheins.

Die Vorgaben der Gutscheinrichtlinie sollen im Folgenden anhand von Beispielen erläutert werden.

Einzweck-Gutschein

Der Einzweck-Gutschein definiert sich dadurch, dass bereits bei der Ausstellung der Ort und die Art der Leistung feststehen. Stellt also ein Buchhändler im eigenen Namen Gutscheine über Bücher aus, die ausschließlich in seinen inländischen Filialen eingelöst werden können, wird zum Zeitpunkt der Übertragung des Gutscheins an den Kunden eine Lieferung fingiert. Der Erlös des Gut-

scheinverkaufs muss also bereits der Umsatzsteuer unterworfen und die Steuer an das Finanzamt abgeführt werden. Es ist eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis zu erstellen.

Erfolgt die Veräußerung im fremden Namen, gilt die Übertragung des Buchgutscheins durch den Vermittler auf den Endkunden als Leistung desjenigen, in dessen Namen der Verkäufer handelt. In diesem Beispiel gilt also ebenfalls der Buchhändler als Verkäufer. Der Vermittler oder Gutschein Händler selbst bleibt in dieser Lieferkette unbeachtet. Die Umsatzsteuer wird auch hier in dem Zeitpunkt fällig, in dem der Gutschein an den Kunden abgegeben wird. Um eine ordnungsgemäße Versteuerung der Umsätze zu gewährleisten, sollte auf eine vertragliche Mitteilungspflicht nicht verzichtet werden.

Wird der Gutschein vom Kunden eingelöst, so folgen daraus keine weiteren umsatzsteuerlichen Konsequenzen.

Mehrzweck-Gutschein

Per Definition handelt es sich immer dann um einen Mehrzweck-Gutschein, wenn kein Einzweck-Gutschein vorliegt.

Ist also weder der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, noch die darauf entfallende Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung bekannt, handelt es sich um einen Mehrzweck-Gutschein. Stellt der Buchhändler also einen Gutschein über EUR 50 für sein gesamtes Warensortiment aus, ist im Zeitpunkt des Gutscheinverkaufs die Leistung noch nicht hinreichend bestimmbar.

In der Praxis fallen hierunter oftmals Gutscheine im Bereich des E-Commerce, also elektronisch erbrachte Dienstleistungen, bei denen sich der Ort der Leistung gem. § 3a Abs. 5 UStG grundsätzlich anhand des Wohnsitzes des Endkunden bestimmt.

Stellt demnach ein Online-Versandhändler einen Gutschein über ein E-Book aus, kann dieser Gutschein von den Kunden weltweit eingelöst werden.

Einzweck-

Gutschein

Mehrzweck-

Gutschein

Der Ort der Leistung ist bei Ausstellung nicht absehbar. Die Richtlinie regelt daher, dass bei Mehrzweckgutscheinen nicht bereits die Übertragung an den Kunden, sondern erst der Eintausch des Gutscheins eine Besteuerung auslöst. Die Übertragung selbst ist ein nicht steuerbarer Vorgang.

Handel mit Gutscheinen

Bei einem Einzweck-Gutschein, der weitergehandelt wird, findet auf jeder Stufe ein entsprechender Umsatz statt. Der Buchhändler verkauft einen Gutschein über einen Bestseller an Unternehmer A. A wiederum verkauft diesen im eigenen Namen an B. Sowohl bei dem Verkauf vom Buchhändler an A als auch beim Verkauf von A an B liegt eine Lieferung des Buchs vor, die der Umsatzsteuer unterliegt.

Wird hingegen mit einem Mehrzweck-Gutschein gehandelt, wird lediglich eine Vertriebs- oder Absatzförderungsleistung angenommen. Diese Dienstleistungen in einer mehrstufigen Vertriebskette unterliegen der Umsatzsteuer.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich anhand des Betrages, den der Endkunde für den Erwerb des Gutscheins entrichtet hat. In der Praxis hat sich gezeigt, dass der Aussteller des Gutscheins, also der Lieferant, diesen Betrag häufig nicht kennt. Der Richtliniengeber hat daher eine Rückfallklausel vermerkt, die dazu berechtigt, für die Bemessungsgrundlage den Nennwert des Gutscheins heranzuziehen, sofern der Betrag, den der Endkunde dafür entrichtet hat, nicht bekannt ist.

Sind Zwischenhändler bei der Veräußerung von Mehrzweck-Gutscheinen beteiligt, führt der leistende Unternehmer häufig zu viel Umsatzsteuer an das Finanzamt ab, denn üblicherweise werden bei mehrstufigen Vertriebsketten Gutscheine von Lieferanten an Gutschein Händler aufgrund von Rabatten unter dem Nennwert veräußert. Der Rabatt stellt allerdings in der Regel eine Gegenleistung für die Absatzförderung dar, die der Gutschein Händler an den Lieferanten erbringt. Somit erhält der Lieferant eine Gegenleistung für den eingeräumten

Rabatt und kann ggf. einen Vorsteuerabzug geltend machen. Stellt der Lieferant den Gutschein direkt an den Endkunden aus, so ist ihm der Betrag bekannt, für den der Gutschein veräußert wurde und kann als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Umsetzung der Richtlinie in der Praxis

Die Neuregelungen gelten erst für nach dem 31.12.2018 ausgestellte Gutscheine. Bis dahin müssen die EU-Mitgliedstaaten die Richtlinie in nationales Recht umsetzen, denn weder das deutsche Umsatzsteuergesetz noch der Anwendungserlass sehen bislang eine Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen vor. Somit bleibt für die Unternehmen noch genügend Zeit für die Anpassung ihrer Prozesse.

Es gilt zu prüfen, ob oben beschriebene Gutscheine ausgestellt werden und ob bereits eine Abgrenzung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen erfolgt.

Handelt es sich um Einzweck-Gutscheine, muss sichergestellt werden, dass die darin aufgeführte Leistung zum Zeitpunkt der Veräußerung des Gutscheins versteuert wird. Werden die Einzweck-Gutscheine im fremden Namen veräußert, sollte eine Mitteilungspflicht des Verkäufers an den Lieferanten vertraglich vereinbart werden.

Die Ausstellung von Mehrzweck-Gutscheinen wiederum löst erst bei Einlösung durch den Endkunden eine Steuerpflicht aus. Werden die Gutscheine an Händler veräußert, muss geprüft werden, ob die Bemessungsgrundlage anhand des Betrages, den der Endkunde schlussendlich entrichtet hat, oder anhand des Nennwertes des Gutscheins bestimmt werden kann.



Karina Stein

Informatikkauffrau
Microsoft Certified Solutions Associate
(MCSA)

stein@wehberg.de



„BEPS-Umsetzungsgesetz 1“

Welche wichtigen Neuerungen ergeben sich?

Wie bereits in der letzten Ausgabe unserer Mandanteninformationen ausgeführt, hat die Bundesregierung auf die Ergebnisse des BEPS Projektes reagiert und im September 2016 einen Gesetzesentwurf, das sog. „BEPS-Umsetzungsgesetz 1“, vorgelegt, mit dem die ersten beschlossenen Maßnahmen in das deutsche Steuerrecht übernommen werden sollen. Das Gesetz ist im Dezember 2016 verabschiedet worden. Im Folgenden werden ausgewählte Inhalte des Gesetzes näher erläutert.

Ziel der Änderungen

Die Änderungen haben insbesondere eine Erhöhung der Transparenz durch erweiterte Dokumentations- und Berichtspflichten (Country-by-Country-Reporting) sowie den Informationsaustausch zwischen den Ländern (Tax Rulings) zum Ziel. Dies wird u. a. durch folgende Maßnahmen erreicht:

- Multinationale Unternehmen sollen die Fremdüblichkeit ihrer Verrechnungspreise für Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen darlegen. Darüber hinaus müssen die notwendigen Informationen für eine Verrechnungspreisprüfung bereitgestellt werden.
- Die Finanzverwaltungen sollen bestimmte Informationen erhalten, die es ermöglichen eine Risikoeinschätzung für Verrechnungspreise von großen multinationalen Unternehmen vorzunehmen.
- Die Vorschriften des deutschen Steuerrechts werden an die aktuellen Entwicklungen angepasst. Diese Anpassungen sind insbesondere nötig, um deutsche Besteuerungsrechte bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wirksam wahrnehmen zu können.

Änderungen des deutschen Steuerrechts

Abgabenordnung

Die Änderungen der Abgabenordnung betreffen insbesondere die Aufzeichnungspflichten im Bereich der Verrechnungspreise (§ 90 Abs. 3 AO) sowie die länderbezogenen Berichtspflichten (§ 138a AO).

Die Verrechnungspreisdokumentation ist zukünftig dreistufig aufgebaut und besteht aus

- Stammdokumentation (Master File),
- landesspezifischer, unternehmensbezogener Dokumentation (Local File) und
- einem länderbezogenen Bericht

Für detaillierte Informationen zur Ausgestaltung der einzelnen Bestandteile der Dokumentation wird auf den in der letzten Mandantenzeitschrift veröffentlichten Artikel zum BEPS-Umsetzungsgesetz 1 verwiesen (Ausgabe IV/2016, S. 4-5).

Neu eingefügt wurde der § 138a AO: „Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen“. Die Vorschrift regelt die neue Verpflichtung für Unternehmen zur Erstellung eines „Country-by-Country-Reportings“ (kurz: CbCR) sowie den Daten-Austausch zwischen den Staaten. Grundsätzlich ist der länderbezogene Bericht durch die inländische Konzernobergesellschaft zu erstellen, wenn der Konzernabschluss mind. ein ausländisches Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst und die konsolidierten Umsatzerlöse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres mind. 750 Mio. EUR betragen haben.

Von einer Berichterstellung kann abgesehen werden, sofern das inländische Unternehmen in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einbezogen wird. Allerdings entfällt die Befreiung von der Berichterstellung, wenn

- das inländische Unternehmen durch die ausländische Konzernobergesellschaft beauftragt wird oder
- das BZSt keinen Bericht der ausländischen Konzernobergesellschaft erhält.

Der Bericht ist elektronisch an das BZSt zu übermitteln und enthält eine Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten jeweils unter Angabe der wichtigsten Geschäftstätigkeiten sowie bestimmter Bilanz- bzw. GuV-Positionen.

Angabepflichten zum „CbCR“ halten künftig auch Einzug in die Steuererklärungen. Für ein inländisches Un

KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ BEPS PROJEKT INFORMATIONSAUSTAUSCH ERHÖHUNG DER TRANSPARENZ STEUERERKLÄRUNGEN

ABGABENORDNUNG

CBCR

VERRECHNUNGSPREISPRÜFUNG
VERRECHNUNGSPREISE

AMTSHILFERICHTLINIE

EINKÜNFTE

ternehmen ist dann anzugeben, ob es eine inländische Konzernobergesellschaft, eine beauftragte Gesellschaft oder eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft eines Konzerns mit ausländischer Konzernobergesellschaft ist.

EU-Amtshilfegesetz

Nach der bereits Ende 2015 erfolgten Änderung der EU-Amtshilferichtlinie sind innerhalb der EU Informationen über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise automatisch auszutauschen (sog. Tax Rulings). Durch die Gesetzesänderung erfolgt nun die Übernahme dieser Regelung in das EU-Amtshilfegesetz. In Deutschland ist das BZSt die zuständige Behörde für den automatischen Informationsaustausch.

Einkommensteuergesetz

§ 50d Abs. 9 EStG macht die Anwendung der Freistellungsmethode nach einem Doppelbesteuerungsabkommen bei Einkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger in Deutschland von der Besteuerung im jeweils anderen Vertragsstaat abhängig, um eine Nichtbesteuerung oder Geringbesteuerung der Einkünfte zu vermeiden. Hierzu hatte die Finanzverwaltung bisher die Auffassung vertreten, dass dies auch gilt, wenn die Einkünfte im anderen Staat nur teilweise nicht oder nur gering besteuert wurden. Dieser Auffassung war der BFH entgegen getreten.

Mit der Neufassung des § 50 d Abs. 9 EStG wird nun sichergestellt, dass auch Einkünfte, die in einem anderen Staat nur teilweise nicht besteuert werden oder nur teilweise einer geringen Besteuerung unterliegen, insoweit unter die Subject-to-tax-Regel des § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG fallen.

Körperschaftsteuergesetz

Die Änderung des Körperschaftsteuergesetzes betrifft Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen. Für diese finden bisher die

Regelungen des Körperschaftsteuer- bzw. Einkommensteuergesetzes zur Beteiligungsertragsbefreiung unter bestimmten Voraussetzungen keine Anwendung. Künftig werden von dieser Regelung nur noch die Finanzunternehmen erfasst werden, an denen ein Kreditinstitut oder ein Finanzdienstleistungsinstitut unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt ist. Die Vorschrift soll damit eine bankenspezifische Ausrichtung erhalten und bestimmte Gestaltungen innerhalb eines Konzernverbundes unterbinden.

Wie geht es weiter?

Mit den Regelungen zum CbCR sowie zum Austausch von Tax Rulings enthalten die gesetzlichen Anpassungen bisher nur erste Umsetzungsmaßnahmen zu den Ergebnissen des BEPS-Projektes bzw. zum EU-Transparenzpaket. In den nächsten Jahren sind daher weitere Gesetzgebungsverfahren in Deutschland zu erwarten, in denen dann weitere „Anti-BEPS-Maßnahmen“ umgesetzt werden.

Die oben genannten Ausführungen zeigen einmal mehr, dass bei Geschäftsbeziehungen zwischen international tätigen Unternehmen besondere Aufmerksamkeit geboten ist. Betroffene Unternehmen sollten zeitnah beginnen, sich insbesondere mit den erhöhten Dokumentationsanforderungen zu befassen und einen im Konzern abgestimmten und in sich schlüssigen Prozess für die Dokumentation von verrechnungspreisrelevanten Sachverhalten einzuführen.



Lisa Bieber

Bankkauffrau
B.Sc. Wirtschaftswissenschaft
Steuerassistentin

bieber@wehberg.de



Erste Erhöhung des Mindestlohns

Seit dem 01.01.2017 beträgt der gesetzliche Mindestlohn 8,84 Euro

Das Bundeskabinett hat am 26.10.2016 die sog. Mindestlohnanpassungsverordnung beschlossen. Damit wurde zum 01.01.2017 der gesetzliche Mindestlohn in Deutschland von 8,50 Euro auf 8,84 Euro brutto je Zeitstunde erhöht.

Anpassung auf Empfehlung der Mindestlohnkommission

Die Anhebung des Mindestlohns beruht auf einem Beschluss vom 28.06.2016 der mit dem Mindestlohngesetz (MiLoG) 2015 neu eingeführten Mindestlohnkommission, die frei von politischer Einflussnahme die Höhe des Mindestlohns alle zwei Jahre neu festlegen soll. Der Mindestlohnkommission gehören ein Vorsitzender, je drei Vertreter der Gewerkschaften und der Arbeitgeber sowie zwei beratende Wissenschaftler an.

Im Wesentlichen orientiert sich die Neufestlegung am sog. Tarifindex, also der Steigerung des durchschnittlichen tariflichen Stundenlohns. Die Tarifabschlüsse, die in der Zeit seit Anfang 2015 wirksam wurden, machen ein Plus von 3,2 Prozent aus, womit der Mindestlohn auf exakt 8,77 Euro gestiegen wäre. Die Mindestlohnkommission hat aber auch den jüngsten Tarifabschluss für den öffentlichen Dienst als Basis hinzugezogen, den eigenen Ermessensspielraum genutzt und zudem Vorgaben des Gesetzgebers, die bei einer Erhöhung berücksichtigt werden sollen – etwa dass die Beschäftigung nicht bedroht wird – beachtet. Zum Ärger der Gewerkschaften wurde der Tarifabschluss für die Metall- und Elektrobranche hingegen nicht berücksichtigt. Dann hätte der künftige Mindestlohn bei 8,87 Euro gelegen.

Ende der Übergangsregelungen

Darüber hinaus endeten am 31.12.2016 die bisherigen „Übergangsregelungen“, die es in bestimmten Branchen erlaubten, tarifvertraglich vom Mindestlohn abzuweichen. Seit dem 01.01.2017 müssen auch die betroffenen

Beschäftigten dieser Branchen mindestens 8,50 Euro bekommen. Ab dem 01.01.2018 gilt dann auch für sie der nun neu festgesetzte Mindestlohn von 8,84 Euro ohne jede Einschränkung.

Auswirkungen der Erhöhung auf Mini-Jobs

Die Einkommens-Obergrenze bei Minijobs liegt bei 450 Euro. Auf Basis des bisherigen Mindestlohns durften Mini-Jobber daher exakt 52 Std. und 54 Min. pro Monat arbeiten. Durch die Anhebung des Mindestlohns stehen künftig jeden Monat etwa zwei Stunden weniger zur Verfügung (450 Euro ./ 8,84 Euro), mithin 50 Std. und 54 Min., bis die 450 Euro-Grenze erreicht ist. Wer diese zukünftig nicht überschreiten will, muss beim Mini-Job ggf. die Arbeitszeit entsprechend kürzen.

Hinweise für Arbeitgeber

Der Mindestlohn ist zum einen ein gesetzlicher Anspruch, der automatisch gilt und zu zahlen ist, so dass es hierüber keiner gesonderten arbeitsvertraglichen Vereinbarung bedarf. Wird der Mindestlohn nicht bezahlt, liegt zum anderen gleichzeitig ein Verstoß gegen das MiLoG vor, mit den entsprechenden straf- und zivilrechtlichen Konsequenzen. Arbeitsvertraglich bedeutet die Erhöhung des Mindestlohns auf 8,84 Euro für Arbeitgeber, dass ggf. die Arbeitszeit bei bestimmten Beschäftigungsverhältnissen anzupassen ist. Insbesondere bei den Minijobbern sollten mit Blick auf die 450-Euro-Grenze die Verträge überprüft und zum 01.01.2017 geändert werden. Denn sobald die 450-Euro-Grenze überschritten ist, entfallen die sozialversicherungsrechtlichen Privilegien.



Dr. Patrick Hoffmann

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

hoffmann@wehberg.de



Neues zur GmbH & Co. KG

Stärkung des Informationsrechts des Kommanditisten

Anders als in der GmbH, in der allen Gesellschaftern ein umfassendes Auskunfts- und Einsichtsrecht zusteht, wird den nicht persönlich haftenden Kommanditisten einer KG nach Gesetz und Rechtsprechung bisher lediglich eine jahresabschlussbezogene Minimalkontrolle der Geschäftsführung zuerkannt. Zu kurz greift dieses Informationsrecht aber, wenn Unstimmigkeiten bekannt werden und Misstrauen gegenüber der Geschäftsführung entsteht.

Dies gilt vor allem in der nicht personenidentischen GmbH & Co. KG. Während Gesellschafter, die sowohl an der KG als auch an der Verwaltungs-GmbH beteiligt sind, ihr Informationsrecht effektiv über die Verwaltungs-GmbH durchsetzen können, sind Kommanditisten, die nur an der KG beteiligt sind, schlechter gestellt. Um weitergehende Auskünfte zu erhalten, sind sie zumeist auf die gerichtliche Geltendmachung ihres Informationsrechts angewiesen, dessen Reichweite jedoch bislang umstritten war. Der BGH hat nun klargestellt, dass auch ein Kommanditist umfassende Auskünfte über die Geschäftsführung verlangen kann – wenn und soweit ein wichtiger Grund vorliegt.

Der Beschluss des BGH vom 14.6.2016 (Az. II ZB 10/15)

Der Kommanditist einer GmbH & Co. KG begehrte im Antragsverfahren nach § 166 Abs. 3 HGB beim zuständigen Registergericht Auskunft darüber, warum der Geschäftsgegenstand der Gesellschaft, die Einrichtung und der Betrieb eines Windparks, nicht umgesetzt worden sei. Die Vorinstanzen hatten ein dahingehendes Auskunftsrecht abgelehnt. Dieses sei nur auf solche Informationen begrenzt, die zum Verständnis des Jahresabschlusses erforderlich seien. Der BGH hat den weitergehenden Auskunftsanspruch des Kommanditisten dagegen als begründet angesehen und hierdurch einige, bislang in der Praxis bestehende Unklarheiten beseitigt.

Der BGH dehnt das Informationsrecht des Kommanditisten inhaltlich auf sämtliche Informationen über die Geschäftsführung aus, jedoch ohne die Belange der KG aus den Augen zu verlieren. Das Vorliegen eines wichtigen Grundes ist sowohl Voraussetzung, als auch Grenze des außerordentlichen Informationsrechts des Kommanditisten. Ein wichtiger Grund ist dem BGH zufolge jedenfalls dann gegeben, wenn die Überwachung der Geschäftsführung im Interesse der Kommanditisten geboten ist, z.B. bei drohender Schädigung von Gesellschaft und Kommanditist. Der Kommanditist muss konkrete Umstände darlegen, dass ein begründetes Misstrauen gegenüber der Gesellschaft besteht. Letztlich ist dann zwischen dem Informationsbedürfnis des Kommanditisten und den Interessen der Gesellschaft im Einzelfall abzuwägen.

Folgen für die Praxis

Aus Sicht der GmbH & Co. KG ist durch die Stärkung des Informationsrechts des Kommanditisten somit weder eine Überlastung mit Auskunftersuchen, noch die Offenbarung besonders sensibler Unternehmensdaten zu befürchten. Gerade hier muss eine Interessenabwägung regelmäßig zu Gunsten der Gesellschaft ausfallen. Im Interesse der Gesellschaft kann zudem auch die Einsicht der Informationen durch berufsverschwiegene Dritte angeordnet werden. Zur Vermeidung von Streitigkeiten kann es sich jedoch empfehlen, je nach Struktur der Gesellschaft bereits im Gesellschaftsvertrag der KG konkrete Auskunfts- und Einsichtsrechte der Kommanditisten zu regeln.



Isabell Volkmann

Rechtsanwältin

volkmann@wehberg.de



Zweifelsfragen im Zusammenhang mit BilRUG

Praxishilfen zur Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse

Das Geschäftsjahr 2016 war das erste, in welchem die durch das BilRUG im deutschen Handelsrecht umgesetzten Neuerungen gemäß EU-Bilanzrichtlinie anzuwenden waren. Der nun zu erstellende Jahresabschluss ist also der erste, in welchem die Änderungen Berücksichtigung finden. Sie wirken sich dabei nicht nur auf die zu erstellenden Jahresabschlüsse aus, sondern ebenfalls auf bereits bestehende Verträge sowie auf die Kennzahlen der Ertragslage.

Neudefinition der Umsatzerlöse

Die wahrscheinlich bedeutendste Änderung durch das BilRUG ist die Neudefinition der Umsatzerlöse:

§ 277 Abs. 1 HGB a.F.

„Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit ... typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit ... typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.“

§ 277 Abs. 1 HGB

„Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.“

Gemäß der bis zum vorherigen Wirtschaftsjahr gültigen Definition der Umsatzerlöse war es für die Abgrenzung zwischen den Posten der „Umsatzerlöse“ und den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ maßgeblich, ob die Erträge im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens erwirtschaftet wurden und ob es sich um eine für das Unternehmen typische Leistung handelte. Die „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ konnte man als Summe der Leistungen zusammenfassen, die das Unternehmen planmäßig offen am Markt angeboten hat.

Mit der Implementierung des BilRUG kommt es in diesem Bereich zu einer wesentlichen Änderung. Zukünftig sind gemäß der oben dargestellten Neudefinition sämtliche „[...] Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung und Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen [...]“ als Umsatzerlöse auszuweisen. Die Einschränkung auf die „gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ ist also entfallen.

Abgrenzungsfragen

Umsatzerlöse umfassen Erlöse aus dem Verkauf von Produkten (= Waren und Erzeugnisse), die einen Teil des Vorratsvermögens eines Unternehmens darstellen, wie der Deutsche Bundestag in der Beratung zur Umsetzung klarstellte.

Diese Definition hat allerdings im Vergleich zur alten Fassung des § 277 Abs. 1 HGB zur Folge, dass beispielsweise Erlöse aus dem Verkauf nicht mehr benötigter Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie sogenannte Schrottverkäufe ab der Gesetzesänderung als Umsatzerlöse ausgewiesen werden müssen. Dies gilt ebenfalls für das weit verbreitete Thema der Dienstleistungen und Verkäufe an Mitarbeiter. So sind künftig Erlöse aus betriebsuntypischen Leistungen, die lediglich gegenüber Mitarbeitern erbracht werden wie beispielsweise Kantineerlöse sowie die Führung von Belegschaftstankstellen, nicht mehr unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen. Dies führt regelmäßig zu einem merklichen Anstieg der Umsatzerlöse, ohne dass damit eine Verbesserung der Ertragslage des Unternehmens verbunden wäre.

Praxishilfe zur Zuordnung nach BilRUG anhand einiger Beispiele

Umsatzerlöse: Gelegentliche Dienstleistungen (bspw. Überlassung von Arbeitnehmern), Miet- und Pachteinnahmen, Patent- und Lizenzeinnahmen (bei laufender Lizenzierung), Konzernumlagen (sofern die Umlage Gegenleistung für die Erbringung einer oder mehrerer



Dienstleistungen ist), Speditionserträge, Sachbezüge (bspw. PKW-Nutzung), Kantineerlöse.

Sonstige betriebliche Erträge: Veräußerung von Anlagevermögen, Versicherungsentschädigung (mit Ausnahme der Entschädigung für bereits verkaufte Produkte soweit dadurch nicht berechnungsfähige Umsätze ersetzt werden), Subventionen, erhaltene Zuschüsse ohne Gegenleistung, ertragswirksam auszuweisende Spendenaufkommen, Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung auf Forderungen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Erträge aus Sanierungszuschüssen, Rückvergütungen und Gutschriften für frühere Jahre, Weiterbelastungen an Tochterunternehmen im Rahmen einer reinen Umverteilung von Kosten, Erträge aus dem Verkauf von Wertpapieren des Umlaufvermögens, Erträge aus abgeschriebenen Forderungen, Erträge aus Zuschreibungen.

Abweichende Meinungen

Vereinzelt wird auch die Meinung vertreten, dass sich nach BilRUG bei der Zuordnung zwischen sonstigen betrieblichen Erträgen und Umsatzerlösen nicht viel ändern wird. Wer diese Auffassung vertritt, begründet sie damit, dass Produkte (Waren und Erzeugnisse) per Definition immer einen Bezug zum normalen Absatzprogramm des Unternehmens haben. Im Umkehrschluss heißt dies, dass Gegenstände ohne Bezug zum normalen Absatzprogramm des Unternehmens keine Produkte sind und somit auch nicht unter die Definition der Umsatzerlöse gemäß § 277 Abs. 1 HGB fallen. Hiernach wäre die Geschäftsmodellabhängigkeit aus der Definition der Umsatzerlöse nicht gestrichen, sondern lediglich von einem expliziten in ein implizites Merkmal geändert worden. Diese Auffassung stellt allerdings in der aktuellen Diskussion eine Minderheitsposition dar und steht auch entgegen der Begründung des Gesetzgebers für die Neudefinition, der dadurch den Ermessensspielraum bei der Zuordnung zwischen Umsatzerlösen und sonstigen betrieblichen Erträgen reduzieren wollte.

Auswirkungen für die Praxis

Die Neudefinition beeinflusst durch die allgemeine Ausweitung der Umsatzerlöse nicht nur Bilanz und GuV, sondern auch bestehende Verträge sowie analytische Kennzahlen. So kommt es zu einer innerbilanziellen Verschiebung der „sonstigen Vermögensgegenstände“ zugunsten der „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ durch eine Bewegung der sonstigen betrieblichen Erträge hin zu den Umsatzerlösen. Aber auch die GuV wird beeinflusst. So kommt es konsequenterweise auch zu einer Verlagerung sonstiger betrieblicher Aufwendungen hin zu Material- und Personalaufwendungen.

Wichtig ist des Weiteren, wie mein Kollege Herr Weische schon in einer früheren Ausgabe dieser Zeitschrift anmerkte, dass Unternehmen bestehende vertragliche Vereinbarungen, die an die Höhe der Umsatzerlöse geknüpft sind, beispielsweise Tantiemevereinbarungen, einer inhaltlichen Prüfung unterziehen. Liegen Verträge dieser Art vor, kann die durch das BilRUG bedingte Ausweitung der Umsatzerlöse zu massiven Verwerfungen führen, die vor Auftreten evaluiert und durch Anpassung der Verträge an die neue Gesetzgebung verhindert werden sollten.



Florian Beck

B.Sc. Wirtschaftswissenschaft,
Steuerassistent

beck@wehberg.de



Rückstellungen für Umstrukturierungsmaßnahmen (Teil 2)

Untersuchung des Zeitpunkts für die Rückstellungsbildung anhand von Einzelbeispielen (rechtliche und/oder wirtschaftliche Verursachung)

(In der Mandanteninformation IV/2016 wurden die Bereiche „Abfindungszahlungen aus Aufhebungsverträgen“ und „weitere Aspekte bei Aufhebungsverträgen“ dahingehend untersucht, ob bzw. zu welchem Zeitpunkt eine Rückstellungsdotierung im Jahresabschluss erforderlich ist. In der Fortsetzung kommen die Bereiche „Urlaubs- und Überstundenansprüche“, „Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft“ sowie „Sozialplan“ als wesentliche Kostentreiber bei Umstrukturierungsmaßnahmen hinzu.)

Urlaubs- und Überstundenansprüche

Rückstellungen für Urlaubsansprüche der Vergangenheit werden in einer sog. Urlaubsrückstellung wie gewohnt gebildet. Es macht keinen Unterschied, ob der Anspruch Arbeitnehmer betrifft, mit denen eine Aufhebungsvereinbarung geschlossen wurde oder nicht.

Sofern der Urlaubsanspruch aber erst in der Freistellungsphase entsteht, stellt der Anspruch wie bei der oben beschriebenen Abfindung eine zusätzliche wirtschaftliche Belastung für das Unternehmen dar, für die es keine Gegenleistung erhält. In diesem Fall ist der Aufwand für den künftig auf die Freistellungsphase entfallenden Urlaubsanspruch in die Umstrukturierungsrückstellung einzubeziehen.

Auch für Überstundenansprüche ist zunächst von dem Grundsatz auszugehen, dass für die Vorleistung des Arbeitnehmers (Aufbau von Überstunden) eine Rückstellung zu bilden ist.

Fällt nun aber der Abbau der Zeitkonten in die Freistellungsphase ohne weiteren Ausgleich für den Arbeitnehmer, handelt es sich aus der Sicht des Unternehmens quasi um eine (Teil-)Finanzierung der Freistellungsphase. Insoweit kommt auf das Unternehmen keine weitere Belastung durch die Freistellungsgewährung zu. Dies ist bei der Bewertung der Umstrukturierungsrückstellung zu berücksichtigen, damit eine doppelte Aufwandsbuchung im Jahresabschluss vermieden wird.

Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft

Bei einem endgültigen Verlust des Arbeitsplatzes für mehrere Arbeitnehmer wird nicht selten eine Übergangslösung gesucht, um die Überleitung in ein anderes Beschäftigtenverhältnis zu erleichtern. Zu diesem Zweck können Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaften (Transfergesellschaften) eingesetzt werden. Diese sorgen für Weiterbildungsmaßnahmen, damit sich für Arbeitnehmer die Chancen auf einen neuen Arbeitsplatz in einem anderen Unternehmen erhöhen.

Für Unternehmen, welche Arbeitnehmer in die Transfergesellschaft überleiten, fallen z.B. folgende (zusätzliche) Kosten an:

- Aufstockungsbeträge,
- Schulungskosten für die Mitarbeiter,
- Verwaltungskosten für die Transfergesellschaft.

Mit Unterzeichnung des Vertrages zwischen der Transfergesellschaft, den Mitarbeitern und dem Unternehmen vor dem Bilanzstichtag (rechtliche Verursachung) ist eine Rückstellungspflicht gegeben, da für das Unternehmen mangels Gegenleistung ein Verpflichtungsüberhang entstanden ist.

U.E. dürfte die Verpflichtung auch bereits vor Unterzeichnung wirtschaftlich verursacht sein, wenn vor dem Bilanzstichtag das Zustandekommen des Vertrags sehr wahrscheinlich ist. Die Dokumentationsanforderungen für den Nachweis der Rückstellung sind dann allerdings auch hier deutlich höher.

Sozialplan

Im Fall von umfangreichen Umstrukturierungsmaßnahmen (z.B. Stilllegung eines ganzen Betriebs oder wesentlicher Betriebsteile) muss gemäß arbeitsrechtlicher Vorgaben zwischen dem Arbeitgeber und dem Betriebsrat ein Sozialplan vereinbart werden. In einem Sozialplan werden mehrere Einzelmaßnahmen geregelt, die zu Zahlungen an ausscheidende Mitarbeiter führen.



Diese Einzelmaßnahmen können die bereits oben dargestellten Sachverhalte umfassen (z.B. Abfindungszahlungen), es können aber auch weitere Kosten enthalten sein (z.B. Versetzungskosten, Übernahme von Bewerbungskosten, Fortbildungsmaßnahmen, Fahrtkostenzuschüsse, Umzugskosten). In einer Sozialplanrückstellung werden diese Kosten gebündelt abgegrenzt.

Die Finanzverwaltung akzeptiert die Dotierung der Rückstellung, wenn vor dem Bilanzstichtag eine verbindliche Entscheidung über die anstehende Betriebsänderung getroffen wurde und zudem die Kündigungsabsicht gegenüber den Arbeitnehmern bereits erklärt wurde. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Betriebsrat vor dem Bilanzstichtag entsprechend unterrichtet wurde.

Schwieriger wird die Akzeptanz bei der Finanzverwaltung, wenn der Betriebsrat erst nach dem Bilanzstichtag informiert wurde. Dann muss der Betriebsrat zumindest vor der Aufstellung/Feststellung der Bilanz unterrichtet worden sein und es müssen mindestens die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- a. Das Unternehmen muss vor dem Bilanzstichtag zur Betriebsänderung fest entschlossen sein oder
- b. es muss vor dem Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden haben, eine zur Aufstellung eines Sozialplans verpflichtende Maßnahme durchzuführen

Die Nachweisanforderungen an das Unternehmen zur Erfüllung der o. g. Voraussetzungen sind entsprechend hoch. Es ist daher empfehlenswert, eine nachprüfbare Dokumentation über den Beschluss von Maßnahmen bzw. über die wirtschaftliche Notwendigkeit auf Basis der Verhältnisse am Bilanzstichtag für den Rückstellungsansatz vorzuhalten (z.B. Informationen an die Belegschaft über die schlechte wirtschaftliche Situation, Protokolle der Gesellschafterversammlungen oder der Geschäftsführung, Beurteilungen im Zusammenhang mit dem internen Unternehmensreporting).

Fazit und Empfehlung

Die rechtliche Verursachung einer Rückstellung vor dem Bilanzstichtag ist meistens unkritisch. Der Abschluss eines schriftlichen Vertrags ist in zeitlicher Hinsicht nachvollziehbar. Insoweit ist der Nachweis über die Rückstellungsfähigkeit und -pflicht im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen im Regelfall unproblematisch, wenn schriftliche Vereinbarungen vor dem Bilanzstichtag rechtlich wirksam entstanden sind.

Im Fall von Sozialplänen ist auch der Nachweis über die wirtschaftliche Verursachung unproblematisch, wenn der Betriebsrat über die konkreten Pläne des Unternehmens vor dem Bilanzstichtag unterrichtet worden ist. Der Nachweis über die Unterrichtung kann z.B. mit Hilfe einer Empfangsbestätigung oder eines Gesprächsprotokolls erfolgen.

In anderen Fällen, bei denen der Nachweis über die wirtschaftliche Verursachung erbracht werden muss, sind die Hürden höher. Beispiele dazu sind bei den Ausführungen zum Sozialplan genannt. Insgesamt bietet es sich an, alle relevanten Informationen, die als Nachweis über die wirtschaftliche Verursachung von Aufwendungen relevant sein können, separat zu sammeln und so aufzubereiten, dass sie im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine entsprechende Einschätzung erlauben.



Dirk Weischede

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

weischede@wehberg.de

In eigener Sache

Seit Oktober 2016 verstärkt Herr Martin Eise den Bereich der Wirtschaftsprüfung der Dr. Wehberg und Partner GbR. Nach einer Berufsausbildung zum Steuerfachangestellten schloss er das Studium der Rechtswissenschaften mit dem ersten Staatsexamen in Gießen ab. Anschließend war er für eine der führenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Dortmund als Wirtschaftsprüfungs- und Steuerassistent tätig. Hierbei lag sein Schwerpunkt in der Prüfertätigkeit von Industrie- und Handelsunternehmen.



Allgemeine Steuerzahlungs- und Sozialversicherungstermine im I. Quartal 2017

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Dienstag, 10.01.2017	Umsatzsteuer	13.01.2017
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	13.01.2017
Mittwoch, 25.01.2017	Meldung SV-Beiträge, ZM 12/2016	
Freitag, 27.01.2017	Zahlung SV-Beiträge fällig	
Freitag, 10.02.2017	Umsatzsteuer	13.02.2017
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	13.02.2017
Mittwoch, 15.02.2017	Gewerbsteuer	20.02.2017
	Grundsteuer (Vorauszahlung)	20.02.2017
Mittwoch, 22.02.2017	Meldung SV-Beiträge	
Freitag, 24.02.2017	Zahlung SV-Beiträge fällig	
Montag, 27.02.2017	ZM 01/2017	
Freitag, 10.03.2017	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung)	13.03.2017
	Umsatzsteuer	13.03.2017
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	13.03.2017
Montag, 27.03.2017	Meldung SV-Beiträge, ZM 02/2017	
Mittwoch, 29.03.2017	Zahlung SV-Beiträge fällig	

DR. WEHBERG UND PARTNER GbR

Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater



Herausgeber:

Dr. Wehberg und Partner GbR
Feithstraße 177 · 58097 Hagen
Postfach 39 44 · 58039 Hagen
Tel. +49 (0) 2331 / 10 98-0
Fax +49 (0) 2331 / 10 98-30

Verantwortlicher Redakteur:

Dr. Ahmet Yilmaz – Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
yilmaz@wehberg.de

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

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

Direktlink zur Online-PDF-Ausgabe >>>

