

INHALT

Editorial

Umsatzsteuer: Reform beim
innergemeinschaftlichen Reihengeschäft? 1

Schwerpunktthema

Die Zukunft der Steuerfunktion in Unternehmen 2

Alle Steuerzahler

Werbungskosten im Rahmen eines
Auslandssemesters 3
Zeitwertkonten für Geschäftsführer und
Vorstände 3
Bitcoin und andere Kryptowährungen 3
Lohnsteuer bei der Pkw-Überlassung an
Arbeitnehmer 4

Unternehmensbesteuerung

Überprüfung elektronischer Daten
durch den Außenprüfer 4
Anschaffungskosten des
Vorratsvermögens – ein Überblick 6
Gesellschafterwechsel bei
Personengesellschaften 6
Haftung für Steuern wegen mangelnder
Überwachung 8

Kommentar

Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle 5

Immobilien

Verschärfung bei der Grunderwerbsteuer
geplant 5

Wirtschaft und Recht

Wertorientiertes Controlling 7
Ausschlussfristen in Arbeitsverträgen und
Mindestlohn 7
Unternehmensbewertung beim
Zugewinnausgleich 7
Bewerberdatenschutz nach der neuen
Datenschutzgrundverordnung 8

Editorial

Umsatzsteuer: Reform beim innergemein- schaftlichen Reihengeschäft?

Alles richtig gemacht – trotzdem falsch. So lässt sich das jüngste Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) „Kreuzmayr“ zu einem Reihengeschäft zusammenfassen. Der Fall: Eine deutsche GmbH hatte Mineralölprodukte an eine österreichische Ltd. geliefert, Abholung vereinbart und steuerfrei fakturiert. Jedoch hatte die Ltd. (ohne Wissen der



GmbH) die Erzeugnisse bereits zum Zeitpunkt der Abholung an den dritten Unternehmer (Kreuzmayr) weiterveräußert. Dieser ließ die Produkte bei der GmbH abholen. Damit handelte es sich um ein Reihengeschäft, bei dem die Lieferung an Kreuzmayr die bewegte – und damit steuerfreie – Lieferung darstellte. Die GmbH hätte deutsche Umsatzsteuer in Rechnung stellen müssen.

Das Drama entfaltete sich nun in mehreren Akten und führte dazu, dass Kreuzmayr die zunächst – fälschlicherweise – in Rechnung gestellte und bezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen konnte. Der EuGH ließ keinen Gutgläubensschutz zu und stellte klar, dass die bezahlte Vorsteuer nicht zum

Abzug berechtigt, da diese gesetzlich nicht geschuldet war. Die Rückforderung der gezahlten Umsatzsteuer von der Ltd. schlug wegen deren Insolvenz fehl. Die steuerliche Fehleinschätzung hatte somit gravierende Folgen!

Solche Fehleinschätzungen drohen bei Reihengeschäften aber regelmäßig, da einzelne Beteiligte oft gar nicht erkennen können, ob sie überhaupt in ein Reihengeschäft eingebunden sind. Und wenn doch, verbleiben regelmäßig Zweifel, ob Steuerpflicht und Steuerfreiheit korrekt zugeordnet wurden.

Auch vor diesem Hintergrund plant die EU-Kommission Reformen (Quick Five). Sofern diese wie avisiert zum 01.01.2019 in Kraft treten, wären künftig Fälle wie der geschilderte einfach lösbar: Die Verwendung der österreichischen Umsatzsteueridentifikationsnummer durch die Ltd. sowie die Information über das Zielland Österreich würden ausreichen, um die erste Lieferung von der deutschen GmbH an die österreichische Ltd. steuerfrei und die zweite Lieferung der Ltd. an Kreuzmayr steuerpflichtig in Österreich zu behandeln. Ein solch pragmatischer Ansatz zur Beendigung der regelmäßigen Ärgernisse mit Reihengeschäften ist dringend notwendig.



Dr. Simone Jäck

Steuerberaterin

Fachberaterin für Internationales

Steuerrecht

Geschäftsführerin und Partnerin der ATG

Die Zukunft der Steuerfunktion in Unternehmen

Die Steuerfunktion in Unternehmen steht vor massiven operativen und strategischen Veränderungen. Betroffen sind davon alle Unternehmen: solche ohne eigene Steuerabteilung bis hin zu großen Unternehmen mit Steuerabteilungen.

Trends

Drei Trends werden künftig die Steuerfunktion in Unternehmen beeinflussen: steuerliche Unsicherheit, Komplexität und Digitalisierung. Teilweise sind diese Trends miteinander verwoben. Die steuerliche Unsicherheit wird geprägt durch eine Verschärfung oder Veränderung der Steuergesetze bzw. aktuelle politische Entwicklungen wie z. B. den Brexit oder die US-Steuerreform. Zweitens ist eine stetig steigende Komplexität des Steuerrechts zu beobachten. Sichtbar wird das insbesondere an zunehmenden Detailvorschriften (z. B. FATCA-Abkommen) oder im Deklarationsprozess (z. B. E-Bilanzen). Als dritter Trend ist die fortschreitende Digitalisierung zu nennen. Dadurch verschmelzen Steuerrecht und Technologie zunehmend. Big Data Analytics oder Cloud-Anwendungen schaffen bislang ungeahnte Möglichkeiten – nicht nur in der zukünftigen Gestaltung von steuerrelevanten Prozessen, sondern in allen Unternehmensbereichen. Kernmerkmal der Industrie 4.0 ist die Vernetzung von Produktion und Systemen auf horizontaler und vertikaler Wertschöpfungsebene. Das bietet die Möglichkeit, im Unternehmen eine einheitliche Datenbasis für alle Funktionen entstehen zu lassen. In der Folge werden sich Routinetätigkeiten im Rechnungswesen und in der Steuerfunktion zunehmend automatisieren lassen.

Die Steuerdeklaration zeichnet sich aktuell durch viele Routineaufgaben aus, die sich durch die Digitalisierung deutlich verändern und vereinfachen werden. So beinhaltet die Erstellung der Steuerbilanz derzeit meist noch eine große Anzahl von manuellen

Schritten. Technisch ist hier jedoch eine einheitliche, automatisierte Lösung möglich und langfristig auch wahrscheinlich. Mit einem solchen System lassen sich jederzeit Ergebnisse ablesen, z. B. Echtzeitsteuerbilanzen. Langfristig wäre dann ein weitgehend fertiggestelltes Produkt (Steuerbilanz) automatisch verfügbar, manuelle Anpassungen wären (weitgehend) überflüssig.

Auswirkungen auf die Unternehmen

Als Folge dieser Trends werden steuerliche Compliance-Anforderungen in Unternehmen stärker in den Fokus rücken. Durch die Implementierung von Tax-Compliance-Management-Systemen (TCMS) soll insbesondere sichergestellt werden, dass im operativen Geschäft auch bei zunehmender Automatisierung alle relevanten Steuergesetze eingehalten und sämtliche steuerlichen Pflichten, wie z. B. die fristgerechte und korrekte Abgabe von Voranmeldungen und Erklärungen, erfüllt werden. Dabei ist zu beachten, dass hier nicht immer dieselben Vorschriften und Pflichten einschlägig sind. Durch die Einführung eines TCMS zur Sicherstellung gesetzeskonformen Verhaltens im Steuerbereich sollen sowohl finanzielle (in Form von Säumnis- oder Verspätungszuschlägen) als auch strafrechtliche und reputative Risiken, die sich aus etwaigen Gesetzesverstößen ergeben können, minimiert bzw. vermieden werden.

Bei der Ausgestaltung eines TCMS muss ein Ansatz verfolgt werden, der alle relevanten Entscheidungsebenen im Unternehmen einbezieht. Dabei beginnt ein wirksames Risikomanagement idealerweise beim Wissensmanagement für die mit steuerlichen Tatbeständen betrauten Mitarbeiter. Betroffen sind davon neben den Mitarbeitern der Steuerabteilung in der Regel auch Mitarbeiter anderer Unternehmensbereiche. So muss z. B. je nach Ausgestaltung des Geschäfts eine umsatzsteuerliche Würdigung zur Einstufung

des Umsatzes als Lieferung oder sonstige Leistung abgegeben werden, mit der Folge eines gegebenenfalls abweichenden Orts der Leistung und einer dadurch bedingten anderen umsatzsteuerlichen Einordnung. Um das sicherzustellen, sollte das TCMS zunächst alle relevanten steuerlichen Sachverhalte und Risiken des Unternehmens erfassen. Im nächsten Schritt sind den betroffenen Mitarbeitern Entscheidungshilfen zur Verfügung zu stellen. Damit diese befolgt werden, ist eine benutzerfreundliche Ausgestaltung sicherzustellen. Vorhandene Systeme sind um steuerliche Anforderungen zu erweitern. Zudem sind klare Verantwortlichkeiten im Unternehmen zu bestimmen. Zur Prüfung der Einhaltung der Vorgaben des TCMS sind Kontrollmöglichkeiten im Hinblick auf risikobehaftete Sachverhalte einzurichten. Um den sich ständig ändernden Rechtsvorschriften Rechnung zu tragen, muss das System zudem anpassungsfähig sein.

Fazit

Die Zukunftstrends Unsicherheit, Komplexität und Digitalisierung haben einen weitreichenden Einfluss auf die Steuerfunktion im Unternehmen. Routineaufgaben, z. B. im Bereich Steuerdeklaration, werden zunehmend durch Softwarelösungen abgedeckt. Die Aufgaben des Steuerpersonals bzw. des Steuerberaters des Unternehmens bestehen zukünftig verstärkt auch darin, die Mitarbeiter anderer Funktionsbereiche im Unternehmen zu schulen, für Steuern zu sensibilisieren und die Einhaltung der Regeln zu kontrollieren.

Damit das gelingt, muss die Steuerfunktion in Unternehmen sehr gut vernetzt sein. Außerdem werden neben steuerlichem Fachwissen weitere Kompetenzen (etwa Projektmanagement oder Informationstechnologien) wichtig. Die interdisziplinäre Teamarbeit wird an Bedeutung gewinnen.

Alle Steuerzahler

Werbungskosten im Rahmen eines Auslandssemesters

An einer deutschen Hochschule eingeschriebene Studenten können grundsätzlich Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend machen, wenn vorher bereits eine erste Ausbildung abgeschlossen wurde. Allerdings gibt es bei der Anerkennung von Ausgaben für Auslandssemester oft Probleme. Gemäß dem seit 2014 gültigen Reisekostenrecht stellt eine Bildungseinrichtung eine erste Tätig-

keitsstätte dar. Deshalb können diese Kosten nur berücksichtigt werden, wenn eine doppelte Haushaltsführung vorliegt. Voraussetzung hierfür ist, dass der Studierende am Ort der ersten Tätigkeitsstätte – also im Ausland – wohnt und gleichzeitig in der Heimat einen eigenen Hausstand unterhält. Ein Zimmer bei den Eltern ist in diesem Sinne nur ausreichend, wenn sich der Student an den Haushaltskosten finanziell

wesentlich beteiligt. Dennoch sollten in jedem Fall auch die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung im Ausland in der Einkommensteuererklärung angegeben werden. Ein ablehnender Steuerbescheid kann dann unter Verweis auf die beim Bundesfinanzhof zu diesem Thema anhängige Musterklage mittels Einspruch offengehalten werden.

Alle Steuerzahler

Zeitwertkonten für Geschäftsführer und Vorstände

Die Finanzverwaltung erkennt grundsätzlich Zeitwertkonten von Arbeitnehmern mit einer nachgelagerten Lohnbesteuerung an: Weder die Vereinbarung eines Zeitwertkontos noch die Wertgutschrift auf diesem Konto führen zum Lohnzufluss. Erst die Auszahlung des Guthabens löst den Lohnzufluss an den Arbeitnehmer aus. Das gilt auch für eine Verzinsung des Zeitwertkontoguthabens.

Dagegen verweigert die Finanzverwaltung die steuerliche Anerkennung von Zeitwertkonten für Organe einer Körperschaft (Vor-

stände einer AG oder Geschäftsführer einer GmbH). Demnach soll bereits in der Gutschrift auf dem Zeitwertkonto ein Lohnzufluss liegen. Dem ist nun der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entgegengetreten: Die Frage nach dem Zeitpunkt des Lohnzuflusses ist unabhängig von der Organstellung als Geschäftsführer oder Vorstand zu beantworten. Auch für Fremdgeschäftsführer oder Vorstände sind Zeitwertkonten damit lohnsteuerlich anzuerkennen und führen erst mit tatsächlicher Auszahlung zum Lohnzufluss an den Begünstigten.

Bei Gesellschafter-Geschäftsführern versagt der BFH dagegen bisher grundsätzlich die steuerliche Anerkennung (als Betriebsausgabe) und nimmt stattdessen eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an. Diese Ansicht wird zwar in der Fachliteratur kritisiert. Bis zum Ergehen einer etwaigen anderen höchstrichterlichen Entscheidung muss sich die Praxis jedoch bei Zeitwertkonten auf die vGA-Qualifikation zugunsten von Gesellschafter-Geschäftsführern einstellen.

Alle Steuerzahler

Bitcoin und andere Kryptowährungen

Kryptowährungen sind digitale Währungen, deren Zahlungssystem dezentral ausgelegt ist. Die Verwaltung des gesamten Systems wird von keiner klassischen zentralen Institution (wie einer Zentralbank) übernommen, sondern von einer beliebig großen Anzahl an Teilnehmern. Kryptowährungen sind in Deutschland kein gesetzliches Zahlungsmittel, weshalb sich für die Besteuerung Besonderheiten ergeben.

Bitcoin ist derzeit die bekannteste Digitalwährung. Sie gilt als Entgelt im umsatzsteuerrechtlichen Sinn. Rechnungen, die in Bitcoin ausgestellt sind, erfüllen die umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung. Werden Waren oder Dienstleistungen gegen Kryptowährungen verkauft, liegt ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vor. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bestimmt sich in Euro. Zur Umrechnung ist im Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer der letzte veröffentlichte Verkaufskurs der Kryptow-

währung in Euro umzurechnen. Der Verkäufer bzw. Dienstleister muss den Umrechnungskurs dokumentieren. Der Umtausch von Bitcoin in konventionelle Währungen ist dagegen umsatzsteuerfrei. Die vorgenannten Ausführungen sind auf andere digitale Währungen grundsätzlich übertragbar, solange es sich nicht um Spiel- oder Ingame-Währungen handelt.

Einkommensteuerrechtlich ist die Finanzverwaltung der umsatzsteuerrechtlichen Auffassung nicht gefolgt und ordnet Bitcoin als Privatgeld und eigenständige Wirtschaftsgüter ein. Sofern Bitcoins im Privatvermögen gehalten werden, stellt der Kauf oder Rücktausch innerhalb eines Jahres ein privates steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft dar. Da Bitcoins einwandfrei identifiziert werden können, ist der Nachweis der Einhaltung der Jahresfrist unproblematisch. Werden Bitcoins an andere Nutzer verliehen oder gegen eine Gebühr überlassen, ist der Verkauf erst nach zehn Jahren steuerfrei.

Der steuerpflichtige Gewinn oder Verlust ermittelt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufspreis und den Anschaffungskosten zu den jeweiligen Tageskursen einschlägiger Internettausbörsen oder dem Aufwand, sofern der Bitcoin selbst generiert wurde. Werden im Betriebsvermögen gehaltene Bitcoins veräußert, entstehen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sofern eine Bilanzierungspflicht vorliegt, sind Bitcoins zu aktivieren.

Für andere digitale Währungen gelten diese Grundsätze nur eingeschränkt. Der Crypto Token beispielsweise soll ein bestimmtes Recht gegen das emittierende Unternehmen gewähren und verliert damit den Währungscharakter. Es besteht Kapitalertragsteuerpflicht; die Versteuerung erfolgt als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Da die Finanzverwaltung keine einheitliche Behandlung vornimmt, empfehlen wir eine vorherige steuerrechtliche Beratung.

Lohnsteuer bei der Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer

Die Überlassung eines betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer ist zu einem festen Bestandteil der Gehaltsabrechnung geworden. Das letzte Schreiben der obersten Finanzbehörden zu den Zweifelsfragen der steuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer war mehr als 22 Jahre alt. Dieses Schreiben wurde nun grundlegend überarbeitet, an die aktuelle Rechtsprechung angepasst und ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Die mögliche private Nutzung des betrieblichen Kfz stellt für den Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil dar, der pauschal mit monatlich 1 % des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung inklusive der Sonderausstattung ab Werk versteuert werden kann. Die Fahrten zwischen der Wohnung des Arbeitnehmers und der ersten Tätigkeitsstätte sind neben der vorgenannten 1%-Methode selbstständig mit 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer pro Kalendermonat zu versteuern. Ein urlaubs- oder krankheitsbedingter Ausfall des Arbeitnehmers kann pauschal berücksichtigt werden. Unter bestimmten Voraussetzungen ist eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte zulässig.

Dazu ist es jedoch zwingend erforderlich, dass der Arbeitnehmer gegenüber seinem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich erklärt, an welchen Tagen (inklusive Datumsangabe) er das betriebliche Kfz tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat. Eine bloße Angabe einer Anzahl von Tagen ist nicht ausreichend. Liegen die Voraussetzungen vor, können die Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage berücksichtigt werden. Wird bei der Gehaltsabrechnung die 0,03 %-Methode angewandt, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung unter den vorgenannten Voraussetzungen zur Einzelbewertung wechseln.

Neben der pauschalen Nutzungswertmethode kann der Arbeitnehmer die individuelle Fahrtenbuchmethode wählen. Die Dokumentationsanforderungen sind durch die langjährige Rechtsprechung hinreichend konkretisiert. Die Finanzverwaltung lässt ein elektronisches Fahrtenbuch ausdrücklich zu, wenn die daraus zu gewinnenden Erkenntnisse dem manuell geführten Fahrtenbuch entsprechen und eventuell durchgeführte Änderungen technisch dokumentiert werden.

Wird dem Arbeitnehmer das Kfz ausschließlich für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestellt und für die privaten Fahrten ein Nutzungsverbot ausgesprochen, ist vom Ansatz des geldwerten Vorteils abzusehen, wenn das Nutzungsverbot durch entsprechende schriftliche Erklärungen zum Arbeits- oder Dienstvertrag nachgewiesen wird. Wird ein Kfz mehreren Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt, ist der pauschale Nutzungswert für die Privatfahrten mit 1 % des Bruttolistenpreises zu ermitteln und durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen.

Zahlt der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt für das Kfz, mindert diese Zahlung den individuellen oder pauschalen Nutzungswert. Übersteigt das Nutzungsentgelt den Nutzungswert, führt das weder zu negativen Einnahmen noch zu Werbungskosten. Zahlt der Arbeitnehmer einen Zuschuss zu den Anschaffungskosten des Kfz, kann dieser im Zahlungsjahr und in den Folgejahren auf den zu versteuernden Nutzungswert bis auf 0 € angerechnet werden. Eine Übertragung auf andere Fahrzeuge ist nicht möglich.

Unternehmensbesteuerung

Überprüfung elektronischer Daten durch den Außenprüfer

Seit Einführung des digitalen Datenzugriffs ist es dem Außenprüfer gestattet, direkt auf elektronische Daten des zu prüfenden Unternehmens zuzugreifen. Die digitale Außenprüfung ist mittlerweile gängige Praxis. Der Zugriff betrifft nicht nur die Finanz- und Anlagenbuchhaltung, sondern auch Daten aus den sogenannten Vor- und Nebensystemen wie etwa Kassensystem, Warenwirtschaftssystem oder Dokumenten-Managementsystem.

Zur Wahrung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör und zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes hat der Steuerpflichtige schon während der Außenprüfung und auch im Einspruchs- und Klageverfahren aufgrund von Unterrichtsansprüchen die Berechtigung auf Offenlegung der Berechnungsgrundlagen in einem lesbaren und vom Steuerpflichtigen veränderbaren Tabellen-

format. Durch Einsicht in die digitalen Verarbeitungsvorgänge der Prüfung wird Grundrechtsschutz durch Verfahrensteilnahme gewährleistet.

Ein Schwerpunkt der Außenprüfung liegt in der formellen Ordnungsmäßigkeit von programmierbaren Kassensystemen. Dabei dürfte der Fokus auf den Mangel an sonstigen Organisationsunterlagen gerichtet sein. Das Fehlen von Programmierprotokollen führt nicht zwangsläufig zur Schätzungsbefugnis. Der Steuerpflichtige kann diesem grundsätzlich gravierenden formellen Mangel durch weiteren Vortrag unter Beantragung eines Sachverständigengutachtens entgegenwirken.

Auch bei der digitalen Außenprüfung nehmen Prüfer mittels eines (Un-)Sicherheitszuschlags Hinzuschätzungen vor. Im

Einzelfall muss die erforderliche Begründungstiefe eingehalten und offengelegt werden, damit der Steuerpflichtige und die Gerichte die Höhe der Hinzuschätzung auf ihre Angemessenheit hin überprüfen können.

Bei den im Zusammenhang mit dem Datenzugriff gebräuchlichen Begriffen der Vor- und Nebensysteme handelt es sich nicht um gesetzlich hinreichend konkretisierte Eingrenzungen. Diese Unbestimmtheit darf nicht dazu führen, die klaren Voraussetzungen des Datenzugriffs zu umgehen und so das Datenschutzrecht des Steuerpflichtigen auszuhöhlen. Das Recht des Steuerpflichtigen auf Datenschutz wird zudem durch ein Verwertungsverbot (bei bewusster und unzulässiger Selbstbedienung des Prüfers) flankiert.

Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle

Am 25.05.2018 haben die Wirtschafts- und Finanzminister im ECOFIN-Rat eine EU-Richtlinie zur Änderung des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen verabschiedet. Die europäische Vorgabe richtet sich an die Mitgliedsstaaten und verpflichtet diese, mit spätester Anwendbarkeit zum 01.07.2020 entsprechende Regeln ins nationale Recht einzufügen.

Hierdurch wird die Pflicht zur Offenlegung potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle mit grenzüberschreitendem Charakter durch sogenannte Intermediäre (beispielsweise Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) und Steuerpflichtige eingeführt – ein Vorhaben, das vor einigen Jahren schon einmal auf der Agenda des deutschen Gesetzgebers gestanden hat, letztlich aber aus guten Gründen verworfen wurde. Sinn und Zweck soll sein, Gefahren der Steuervermeidung schneller zu erkennen und diesen entgegenzuwirken.

Nahezu zeitgleich hat sich am 21.06.2018 in Deutschland die Landesfinanzministerkonferenz mit deutlicher Mehrheit für die Einführung einer ähnlichen Meldepflicht für nationale Steuergestaltungsmodelle ausgesprochen. Auch dieses Vorhaben muss gesetzgeberisch noch umgesetzt werden. Anzeigepflichtig sollen demnach nationale Steuergestaltungen sein, die dazu dienen, den deutschen Steueranspruch zu ver-

ringern, die Entstehung des Steueranspruchs in andere Zeiträume zu verschieben oder Ansprüche auf Steueranrechnung bzw. -erstattung zu begründen. Auch hier sollen zunächst Intermediäre und nachrangig Steuerpflichtige verpflichtet werden, wobei eine Anzeigepflicht dann nicht bestehen soll, wenn die Steuergestaltung bereits nachweislich bekannt ist oder bestimmte Grenzen nicht überschritten sind. Der Meldepflicht soll innerhalb von 30 Tagen nachgekommen werden, ansonsten drohen Geldbußen von bis zu 100.000 €.

Natürlich ist das Bestreben der Gesetzgebung, illegale Gestaltungsmodelle aufzudecken und Gesetzeslücken frühzeitig zu schließen, lobenswert. Doch was kommt damit auf die Steuerberater und Steuerpflichtigen zu? Bereits die Definition des Begriffs „Steuergestaltungsmodell“ ist unbestimmt und umfasst eine unübersehbare Vielzahl von möglichen Sachverhalten. Ist allein die Absicht der mehrfachen Verwendung einer mutmaßlich guten steuerlichen Gestaltungsidee im gesetzlichen Rahmen schon anzeigepflichtig? Muss der Steuerberater oder sonstige „Erfinder“ dann diese Idee exklusiv dem Höchstbietenden offerieren, um dem Modellcharakter aufgrund der potenziellen Wiederverwendung aus dem Weg zu gehen? Gerade im Randbereich der Steueroptimierung wird in Zukunft die Frage, ob bereits ein anzeigepflichtiges Steuergestaltungsmodell vorliegt, vermehrt auftauchen. Rechtsunsicherheit und Fehl-



Andrea Schneider

Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin
Partnerin der ATG

meldungen vermeintlicher Steuergestaltungsmodelle werden die Folge sein.

Zudem wird durch die Möglichkeit der Geldbuße der Finanzverwaltung ein mächtiges Werkzeug an die Hand gegeben, Informationen zu erlangen. Zwar soll durch Betragsgrenzen eine Entlastung (Ausnahme) bei der Meldepflicht erfolgen. Doch schon Mittelständler erreichen diese Grenzen leicht (Summe der positiven Einkünfte in zwei der vergangenen drei Jahre von 500.000 €). Die zudem vorgesehene Grenze der mindestens zu erlangenden steuerlichen Begünstigung von 50.000 € liegt sehr niedrig. In Zukunft wird sich zeigen müssen, ob die Anzeigepflicht lediglich eine Bürde für die Steuerberater und Steuerpflichtigen mit sich bringt und erhebliche Rechtsunsicherheit nach sich zieht, oder ob tatsächlich ein wirksames Mittel gegen illegale Gestaltungsmodelle geschaffen wird.

Immobilien

Verschärfung bei der Grunderwerbsteuer geplant

Grunderwerbsteuer kann auch bei Veränderungen in der Beteiligungsstruktur von Gesellschaften mit Grundstückseigentum entstehen (sogenannte mittelbare Erwerbe). Bei Kapitalgesellschaften ist das der Fall, wenn sich 95 % der Anteile unmittelbar oder mittelbar in einer Hand vereinigen. Bei Personengesellschaften fällt Grunderwerbsteuer an, wenn innerhalb von fünf Jahren 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen oder sich alle Anteile in einer Hand vereinigen.

Die Finanzminister der Länder einigten sich am 21.06.2018 politisch auf eine Verschärfung dieser Regelungen. Die Anteilsgrenze soll künftig von 95 % auf 90 % gesenkt werden. Ferner soll die Fünfjahresfrist auf zehn Jahre verlängert werden und sowohl für Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften gelten. Somit könnten künftig in einem ersten Schritt (höchstens) 89,9 % der Anteile am Vermögen einer immobilienbesitzenden Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übertragen werden und erst

nach Ablauf von zehn Jahren die verbleibenden (mindestens) 10,1 % der Anteile auf den neuen Gesellschafter ohne Grunderwerbsteuerbelastung übergehen. Es bleibt abzuwarten, wann diese Verschärfung Eingang in einen Gesetzentwurf bzw. in ein Gesetzgebungsverfahren finden wird. Ab diesem Zeitpunkt ist ein Inkrafttreten der Verschärfung möglich, sodass kurzfristig und in Abstimmung mit dem Steuerberater die Nutzung des (günstigeren) geltenden Rechts durch Übertragungen erwogen werden muss.

Anschaffungskosten des Vorratsvermögens – ein Überblick

Insbesondere für Handelsunternehmen ist die Warenbeschaffung ein wichtiger Bereich zur Gewinnoptimierung. Für die steuerliche Gewinnermittlung sind nicht nur die möglichen Teilwertabschreibungen auf den Warenbestand von entscheidender Bedeutung, sondern auch die möglichen Anschaffungsnebenkosten und der Abzug der verschiedensten Lieferantenkonditionen als Anschaffungspreisminderungen.

Anschaffungskosten

Ausgangswert für die Warenbewertung sind die Anschaffungskosten für die Ware. Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.

Anschaffungsnebenkosten (ANK)

Das zivilrechtliche Eigentum an der Ware geht in der Regel mit Erreichen des Zentrallagers vom Lieferanten auf das Handels-

unternehmen über. In bilanzieller Hinsicht ist das Ende des Anschaffungsvorgangs aber erst mit Anlieferung der Ware an den Point of Sale (= Markt/Filiale) anzunehmen. Derartige Logistikkosten stellen deshalb ANK dar. Denn sie sind objektiv notwendig, um das Wirtschaftsgut erstmals seiner Zweckbestimmung entsprechend – der Veräußerung an Kunden – nutzen zu können. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Leistungen von einem externen Unternehmen erbracht werden oder ob es sich um intern erfolgte, einzeln zurechenbare Lager- und Transportleistungen (unechte Gemeinkosten) handelt.

Anschaffungspreisminderungen (APM)

Von Lieferanten werden in Rahmenverträgen regelmäßig APM in unterschiedlichster Höhe als kalkulierte oder nachlaufende Vergütungen gewährt. Die Würdigung, ob APM oder sonstige Erlöse anzunehmen sind, hängt vom Einzelfall ab. Entscheidend für eine Beurteilung ist, ob tatsächlich das Handelsunternehmen entsprechend der vertraglichen Vereinbarung zu einer in Art und Umfang festgelegten Leistung verpflichtet ist, ob weiterhin die Erfüllung der vereinbarten Leistung vom Lieferanten ggf. eingeklagt werden kann und ob ein nachvollziehbares wirtschaftliches Interesse des Lieferanten an

der vereinbarten Leistung besteht. Als Ertragszuschuss zu beurteilende Konditionen sind z. B. Einrichtungs-/Vertriebskostenzuschüsse oder Regalpflege für den Lieferanten.

Soweit die Preisminderung dem Artikel einzeln zugeordnet werden kann und kein Entgelt für eine nicht mit dem Warenbezug im Zusammenhang stehende Leistung vorliegt, kann eine APM angenommen werden. Die steuerliche Beurteilung ist dann problematisch, wenn unter Preisminderungen Konditionen verbucht werden, die nicht den typischen Bonus-Charakter haben. Die variablen Spitzenboni z. B. werden (wenn überhaupt) in unterschiedlicher Höhe von Lieferanten bei Überschreiten einer bestimmten Einkaufsquote für den gesamten Wareneinkauf der Artikel im Wirtschaftsjahr zugesagt. Wenn dieser Bonus nicht artikelbezogen gewährt wird, ist er nicht einzeln zurechenbar und damit keine APM.

Eine zutreffende Ermittlung bzw. Prüfung der Anschaffungskosten wird zukünftig für Handelsunternehmen, deren Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und die Betriebsprüfung einen breiten Raum einnehmen. Dabei wird eine eindeutige vertragliche Vereinbarung hilfreich sein.

Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

Die von einer Personengesellschaft gezahlte Gewerbesteuer kann von natürlichen Personen als Gesellschafter grundsätzlich auf deren Einkommensteuer angerechnet werden, um insoweit eine Doppelbelastung zu vermeiden (§ 35 EStG). Das Anrechnungspotenzial ist entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, der Vorabgewinne nicht berücksichtigt, auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen. Hiervon abweichende Vereinbarungen zur Verteilung des Anrechnungspotenzials sind nicht möglich.

Der Bundesfinanzhof hat im Jahr 2016 entschieden, dass im Fall eines unterjährigen Gesellschafterwechsels ausschließlich auf den Gesellschafterbestand und den Gewinnverteilungsschlüssel am Ende des Erhebungszeitraums (üblicherweise des Kalenderjahres) abzustellen ist. Ein unterjährig ausgeschiedener Gesellschafter hat deshalb keine Anrechnungsmöglichkeit mehr, sondern nur

noch der neue Gesellschafter. Je nach Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels kann das dazu führen, dass ein Teil der Gewerbesteuer beim neuen Gesellschafter nicht anrechenbar ist und es zu einem sogenannten Anrechnungsüberhang kommt, wenn ihm keine ausreichend hohen Einkünfte aus der Personengesellschaft steuerlich zuzurechnen sind. Hierdurch kann es insgesamt zu steuerlichen Mehrbelastungen kommen.

Je später im Jahr ein Gesellschafterwechsel stattfindet, desto größer ist grundsätzlich das Risiko von Anrechnungsüberhängen. Aus steuerlicher Sicht ist ein Gesellschafterwechsel zum 01.01. eines Kalenderjahres deshalb vorteilhafter als ein Wechsel zum Jahresende. Betroffen sind neben entgeltlichen Übertragungen auch Schenkungen und Erbfälle.

Die Möglichkeiten der Gewerbesteueranrechnung durch Käufer und Verkäufer

müssen deshalb im Rahmen der Kaufpreisfindung berücksichtigt werden. Das ist jedoch nur realistisch, soweit es zu einer Verschiebung des Anrechnungspotenzials zwischen altem und neuem Gesellschafter kommt. Kommt es hingegen zu Anrechnungsüberhängen, wird der Käufer nicht zu zusätzlichen Zahlungen bereit sein.

Die Finanzverwaltung hat es bis Ende des Erhebungszeitraums 2017 noch zugelassen, auf gemeinsamen Antrag der Gesellschafter die Gewerbesteuer zwischen den Gesellschaftern zeitanteilig zu verteilen. 2018 ist das jedoch nicht mehr möglich. Zukünftig ist bei einer Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft auch bei Schenkungen besonderes Augenmerk auf den Übertragungszeitpunkt zu richten. Bei Erbfällen lässt sich das Risiko von steuerlichen Mehrbelastungen hingegen nicht vermeiden.

Wertorientiertes Controlling

Controlling ist traditionell ein Teil des innerbetrieblichen Rechnungswesens. Primär sollen durch das Controlling bestimmte betriebswirtschaftliche Kennzahlen für die Unternehmensleitung aufbereitet und transparent gemacht werden. Controlling ist ein Instrument der Unternehmenssteuerung: Es übt eine Kontrollfunktion aus, dient als Entscheidungsgrundlage für die Planung und trägt zur Zieldefinition im Unternehmen bei. Die Detailtiefe des Controllings hängt in der Praxis vor allem von der Größe des Unter-

nehmens ab. Auch im Mittelstand ist das Controlling mittlerweile ein unverzichtbares Führungsinstrument geworden.

Das sogenannte wertorientierte Controlling strebt eine Maximierung des Unternehmenswertes an und ist damit auch für den Einsatz im Mittelstand geeignet. Es kann an einzelnen Investitionen (Projekten) ansetzen. Unter Anwendung der Investitionstheorie werden Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen) mithilfe eines Kapitalisierungs-

zinssatzes abgezinst, um einen (zu maximierenden) Kapitalwert zu erhalten. Dabei können der Berechnung alternative Szenarien mit bestimmten Wahrscheinlichkeiten oder Risikoklassifikationen zugrunde gelegt werden. Auf diese Weise lassen sich die Verhältnisse der Realität sowie die individuellen Ziele und Handlungsalternativen des Eigentümers berücksichtigen und einer Entscheidung im Sinne der Unternehmenswertsteigerung zuführen.

Ausschlussfristen in Arbeitsverträgen und Mindestlohn

Das Landesarbeitsgericht Hamburg hat mit einem aktuellen Urteil entschieden, dass eine Ausschlussfrist in Arbeitsverträgen unwirksam ist, wenn sie nicht ausdrücklich Ansprüche auf den Mindestlohn ausnimmt. Die Unwirksamkeit gilt jedoch nur für Arbeitsverträge, die nach dem Inkrafttreten des Mindestlohngesetzes am 16.08.2014

abgeschlossen bzw. geändert wurden. In dem entschiedenen Fall klagte ein Arbeitnehmer nach Beendigung seines Arbeitsverhältnisses auf Urlaubsabgeltung. Der Arbeitsvertrag regelte, dass alle beidseitigen Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis innerhalb einer Ausschlussfrist von drei Monaten, nachdem der jeweilige Gläubiger Kenntnis

erlangt hat oder Kenntnis hätte erlangen müssen, schriftlich geltend zu machen sind. Da die Ausschlussklausel insgesamt rechtswirksam war, war der Anspruch des Klägers weder dem Grunde nach wegen einer verspäteten Geltendmachung ausgeschlossen, noch war er der Höhe nach auf den Mindestlohn begrenzt.

Unternehmensbewertung beim Zugewinnausgleich

Der Bundesgerichtshof hat erneut zur Frage der Bewertung einer Unternehmensbeteiligung im Zugewinnausgleich Stellung genommen. Im Rahmen des Zugewinnausgleichs wird bei der Berechnung des Endvermögens der Wert zugrunde gelegt, den das bei Beendigung des Güterstandes vorhandene Vermögen in diesem Zeitpunkt objektiv hat. Für Unternehmensbeteiligungen ist der Unternehmensbruttowert zu diesem Stichtag maßgeblich. Zur Bestimmung des Unternehmenswertes wird insbesondere die Ertragswertmethode herangezogen. Der Ertragswert eines Unternehmens ergibt sich aus den kapitalisierten nachhaltigen, künftig ausschüttbaren Überschüssen.

Bei inhabergeführten Unternehmen ist es jedoch nicht sachgerecht, die Bewertung

nach der reinen Ertragswertmethode vorzunehmen. Vielmehr ist der ermittelte Ertragswert um einen kalkulatorischen Unternehmerlohn zu korrigieren, falls kein (angemessenes) Gehalt gezahlt wird (modifizierte Ertragswertmethode). Bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen ist die Höhe der künftigen Überschüsse zudem maßgeblich vom persönlichen Engagement und von den individuellen Kenntnissen, Fähigkeiten und Beziehungen der Gesellschafter abhängig. Diese Faktoren sind nicht auf einen potenziellen Erwerber übertragbar.

Zwar ist grundsätzlich nur die Vergütung anzusetzen, die ein Fremdgeschäftsführer erhalten würde. Das greift aber im Rahmen der modifizierten Ertragswertmethode zu kurz: Die Erträge eines Unternehmens

werden maßgeblich davon beeinflusst, wie hoch seine Personalkosten sind. Soweit der Gesellschafter Tätigkeiten ohne oder für eine geringe Vergütung für das Unternehmen erbringt, werden Personalkosten eingespart. Um diese eingesparten Personalkosten ist der Ertragswert des Unternehmens zu mindern. In diesem Zusammenhang sind nicht nur die unentgeltlichen Leistungen des Gesellschafters zu berücksichtigen, dessen Zugewinn berechnet wird, sondern die aller Gesellschafter.

Bewerberdatenschutz nach der neuen Datenschutzgrundverordnung

Seit dem 25.05.2018 sind hinsichtlich des Bewerberdatenschutzes sowohl die Regelungen der EU-Datenschutzgrundverordnung als auch die des neuen Bundesdatenschutzgesetzes in Kraft und zu beachten. Die wesentlichen Punkte werden nachfolgend zusammengefasst.

Sofern ein elektronisches Bewerbungsverfahren angewandt wird, sollte für diesen Bewerberbereich ein verschlüsselter Kanal zur Verfügung gestellt werden. Bewerbungen enthalten personenbezogene Daten, die bei ungesichertem elektronischem Versand von Dritten mitgelesen werden können. Bewerber müssen bei Eingang der Unterlagen über die Art der Datenerhebung, also insbesondere die Angaben zum Verarbeitungszweck sowie zur Dauer des Aufbewahrungszeitraums, informiert werden. Diese Information

kann beispielsweise mithilfe einer automatischen Eingangsbestätigung oder online auf der Website gegeben werden.

Weiterhin gilt, dass die Speicherung personenbezogener Daten nur zweckgebunden, also beispielsweise im Rahmen eines Bewerbungsverfahrens, erfolgen darf. Sobald die Stelle vergeben ist, besteht kein Grund mehr, die Informationen der abgelehnten Kandidaten aufzubewahren. Die Daten dürfen nur so lange gespeichert werden, wie mit Auseinandersetzungen mit nicht berücksichtigten Kandidaten auf der Grundlage des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes gerechnet werden muss. Eine längere Aufbewahrungsdauer kann rechtssicher mittels einer schriftlichen Einverständniserklärung des Kandidaten erfolgen.

Bewerber haben künftig das Recht, von den Unternehmen umfangreiche Auskunft über die erfassten Daten zu verlangen. Deshalb sollte die Zweckgebundenheit bei der Speicherung der Daten jederzeit dokumentiert werden. Im Fall eines Rechtsstreits über die Einhaltung des Datenschutzes muss nachgewiesen werden können, dass alle erforderlichen Maßnahmen zur Gewährleistung des Schutzes der personenbezogenen Daten getroffen wurden. Aus diesem Grund sollten die entsprechenden Sicherheitsvorkehrungen im Unternehmen einheitlich und lückenlos dokumentiert werden. Die Aufsichtsbehörde kann bei Verstößen Bußgelder von bis zu 20 Millionen € bzw. 4 % des globalen Umsatzes verhängen.

Unternehmensbesteuerung

Haftung für Steuern wegen mangelnder Überwachung

Ein GmbH-Geschäftsführer haftet als gesetzlicher Vertreter für Steuerschulden der GmbH, soweit die Steuern infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder bezahlt werden. In einem vom Finanzgericht Hamburg entschiedenen Fall wandte sich ein GmbH-Geschäftsführer im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes vergeblich gegen den gegen ihn erlassenen Haftungsbescheid für Umsatzsteuerschulden der GmbH. Er hatte grob fahrlässig und pflichtwidrig gehandelt, weil er seinen Vater, der mehr oder weniger allein-

verantwortlich die steuerlichen und buchhalterischen Angelegenheiten der GmbH führte, nicht kontrolliert hatte. Damit trifft ihn ein Organisations- und Überwachungsver schulden.

Der Vater hatte Beratungsleistungen, die er vermeintlich gegenüber der GmbH erbracht hatte, nicht ordnungsgemäß mit Umsatzsteuerausweis abgerechnet. Das war Gegenstand eines gegen den Vater gerichteten strafrechtlichen sowie finanzgerichtlichen Verfahrens. Er nahm das zum Anlass, um der GmbH Umsatzsteuer nachzuberechnen,

die diese als Vorsteuer geltend machte. Dem GmbH-Geschäftsführer hätten diese außergewöhnlichen Geschäftsvorfälle nicht verborgen bleiben dürfen, da der darauf basierende Vorsteuerabzug in den Streitjahren bis zu 42 % des gesamten Vorsteuervolumens der GmbH ausmachte.

Impressum

Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.

Dr. Simone Jäck
ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Bahnhofstraße 57
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:
valido marketing services GmbH

Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse www.atg.de in der Rubrik „Kanzlei/Publikationen“.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.