

# PKF nachrichten

01 | 17

## Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

wir hoffen, dass Sie gut in das Jahr 2017 gekommen sind. Für eine Schnellübersicht wichtiger steuerlicher Eckdaten und Termine haben wir dieser Ausgabe die PKF **Tax Card 2017** beigelegt.



Der Bilanzierung und Bewertung von immateriellen Werten kommt eine immer größere Bedeutung zu. Wir greifen diesen Trend im Brennpunkt zum Thema der **Lizenzierung von immateriellen Werten** auf. Dort finden Sie nähere Informationen zu den steuerlichen Pflichten des Lizenznehmers.

Zum Jahresende 2016 hat der Gesetzgeber Kapitalgesellschaften mit einer Ausnahmenvorschrift beschenkt: Auch bei einem **Eigentümerwechsel** können **Verlustvorträge** erhalten bleiben, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Der zweite Beitrag in der Rubrik „Steuern“ beschäftigt sich mit einer BFH-Entscheidung, wonach die nationale Definition der

**Betriebsstätte** der DBA-Begriffsbildung im Zweifel vorgeht.

Unter der Rubrik „Recht“ finden Sie wichtige gesetzliche Änderungen, die Arbeitgeber im Laufe des Jahres 2017 zu beachten haben: Zum einen betrifft das den Bereich der **Arbeitnehmerüberlassung**, in dem die Rechte der Leiharbeiter gestärkt wurden; zum anderen gehen wir auf die überfällige Anpassung von **AGB-Vereinbarungen** an die neuen Medien ein.

Das **BilRUG** setzt punktuelle Änderungen in der externen Rechnungslegung. In der Reihe „Corporate Finance“ arbeiten wir heraus, was **Investoren** in diesem Zusammenhang zu beachten haben.

Mit den besten Wünschen für einen erfolgreichen Jahresverlauf

Ihr Team der

PKF OSNABRÜCK WMS TREUHAND GMBH

## Inhalt

### » BRENNPUNKT

- » Quellensteuerabzug bei Rechteüberlassung nach § 50a EStG

### » STEUERN

- » Bewahrung von Verlustvorträgen durch Fortführung des Geschäftsbetriebs
- » Ausländische Betriebsstätte: Vorrang der nationalen Regelung gegenüber DBA

### » RECHT

- » Reform des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG): Neuregelungen zur Höchstüberlassungsdauer und zum Equal Pay
- » Änderung im AGB-Recht: Anpassung von vorformulierten Arbeitsverträgen notwendig!

### » CORPORATE FINANCE

- » Änderungen des BilRUG: Analyseerfordernisse aus Sicht von Investoren und internen Entscheidungsträgern

### » KURZ NOTIERT / BREXIT AKTUELL

- » Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“
- » Auswirkungen auf Erbschaften und Schenkungen

## Quellensteuerabzug bei Rechteüberlassung nach § 50a EStG

Nach § 50a EStG wird bei beschränkt Steuerpflichtigen ein Quellensteuerabzug auf bestimmte Einkünfte erhoben. Unter diesen Abzug fallen auch Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Rechten (wie z.B. gewerbliche Schutzrechte, Patente, Markenrechte, Bildrechte etc.) an ausländische Rechteinhaber. Die Steuer ist vom inländischen Unternehmen bei der Auszahlung einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen.

### 1. Bedeutsame Sachverhalte

Im Folgenden werden zwei Sachverhalte dargestellt, bei denen die Rechteüberlassung in der Praxis eine sehr bedeutende Rolle spielt.

#### 1.1 Software

Lizenzierungsmodelle verdrängen in der Softwarebranche seit längerem den typischen Kauf. Die Differenzierung zwischen den Vertriebsarten muss dabei eindeutig sein, da nur die Überlassung von Rechten, die sich während der Verwertungsdauer nicht verbrauchen, die Pflicht

eines Steuerabzugs nach § 50a EStG entstehen lässt. Dies bedingt eine zeitliche Begrenzung der Lizenzierung, Käufe sind von dieser Regelung nicht betroffen.

In einem zweiten Schritt muss anhand der individuellen Eigenschaften des Softwareprodukts die Unterscheidung zwischen Standard- und Individualsoftware getroffen werden. Erstere zeichnet sich durch die Nutzbarkeit für einen größeren, nicht festgelegten Benutzerkreis aus, der die Software für gleichartige Themen verwenden kann (z.B. handelsübliche Textverarbeitungsprogramme). Im Gegensatz hierzu ist Individualsoftware auf die konkreten Bedürfnisse des Anwenders einzelfallbezogen programmiert. Weiterhin bestehen Mischformen wie im Fall einer Standardsoftware, die den betrieblichen Anforderungen des Unternehmens angepasst wird.

» **Hinweis:** Diese Unterscheidung ist für den Steuerabzug entscheidend, da nur die Rechteüberlassung an Individualsoftware in den Anwendungsbereich des Steuerabzugs fällt. Standardsoftware ist davon ausgenommen und wird wie ein bewegliches Wirtschaftsgut behandelt.

#### 1.2 Bildmaterial

Unter den Steuerabzug fallen Einkünfte, die einem nicht im Inland ansässigen Fotografen, einem fotografierten Model oder einem Designer im Rahmen von selbst geschaffenen Bildmaterial zustehen. In solchen Fällen ist die gezahlte Vergütung in je einen Bestandteil für die Mitwirkung am Projekt (Tätigkeitsvergütung ohne Steuerabzug) sowie für die Überlassung der Bild- oder Persönlichkeitsrechte am entstandenen Werk (Rechteüberlassung mit



Rechteüberlassung an Individualsoftware fällt in den Anwendungsbereich des Steuerabzugs

Steuerabzug) aufzuteilen. Sofern eine vertragliche Differenzierung der Vergütung unterbleibt und stattdessen ein Gesamthonorar vereinbart wird, muss eine Aufteilung im Schätzwege erfolgen. Für die Überlassung der Persönlichkeitsrechte bei Modells hat das BMF Vorgaben in Abhängigkeit von der Größenordnung des Honorars für die Aufteilung gemacht (BMF-Schreiben vom 9.1.2009).

Weitere Voraussetzung für den Quellensteuerabzug ist die Nutzung des Bildmaterials im inländischen Besteuerungsgebiet. Findet eine Verwendung sowohl im In- und Ausland statt, hat z.B. eine Aufteilung nach Umsätzen zu erfolgen.

» **Hinweis:** In diesem Kontext ist auch darauf zu achten, ob die Überlassung durch das Model direkt oder durch eine inländische Agentur erfolgt. Bei Zwischenschaltung einer inländischen Agentur darf der Steuerabzug unterbleiben, wenn diese die Leistungen des Modells in eigenem Namen und auf eigene Rechnung abrechnet. Rechnet die Agentur aber im Namen und auf Rechnung des Modells ab, ist ein Steuerabzug vorzunehmen.

## 2. Steuerliche Behandlung

Liegen die zuvor beschriebenen Voraussetzungen für einen Steuerabzug gem. § 50a EStG vor, ist Folgendes zu beachten: Steuerschuldner ist der Vergütungsgläubiger (Zahlungsempfänger). Dagegen hat der Vergütungsschuldner den Steuerabzug (15% zzgl. SolZ) im Zeitpunkt der Zahlung vorzunehmen und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Weiterhin besteht die Pflicht, eine zeitraumbezogene Anmeldung der tatsächlich einbehaltenen Steuer durchzuführen und Aufzeichnungen vorzuhalten, die der Überprüfungsmöglichkeit der Veranlagung dienen.

Sofern mit dem Staat des Zahlungsempfängers ein DBA besteht, welches das deutsche Besteuerungsrecht für Lizenzentnahmen einschränkt, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- Legt der Vergütungsgläubiger zum Zeitpunkt der Auszahlung eine gültige Freistellungsbescheinigung vor, kann der Auszahlende je nach DBA-Regelung auf den Quellensteuerabzug verzichten oder einen niedrigeren Steuersatz nach DBA anwenden.
- Sollte eine solche Freistellungsbescheinigung nicht vorgelegt werden, ist der Steuerabzug nach nationalen Vorschriften vorzunehmen. Der Vergütungsgläubiger kann dann für die zu viel einbehaltene Steuer einen

Erstattungsantrag beim Bundeszentralamt für Steuern stellen.

» **Empfehlung:** Sollte das inländische Unternehmen häufiger Rechte von ausländischen Leistungserbringern beziehen, ist das sog. Kontrollmeldeverfahren eine Option. Unter bestimmten Voraussetzungen kann dann direkt der reduzierte Quellensteuersatz nach dem einschlägigen DBA angewendet werden.

» **Mehr zum Thema:** Das insoweit immer noch aktuelle Schreiben des BMF vom 9.1.2009 mit dem Az. IV C 3 – S 2300/07/10002 ist unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) abrufbar. Weitere Informationen zum Kontrollmeldeverfahren erhalten Sie auf der Homepage des Bundeszentralamts für Steuern.

## STEUERN

### Bewahrung von Verlustvorträgen durch Fortführung des Geschäftsbetriebs

» **Für wen:** Kapitalgesellschaften mit steuerlichen Verlustvorträgen.

» **Sachverhalt:** Am 1.12.2016 hat der Bundestag das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung angenommen. Durch den neu eingeführten § 8d KStG können steuerliche Verlustvorträge trotz eines grundsätzlich schädlichen Anteilseignerwechsels erhalten bleiben, wenn die Stetigkeit des Geschäftsbetriebs bewahrt wird. Die Ausnahme vom Verlustuntergang betrifft Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015. Im Einzelnen sind folgende Aspekte zu beachten:

**(1) Erweiterte Verlustverrechnung:** Nach § 8c KStG geht der Verlustvortrag einer Körperschaft vollständig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % ihres gezeichneten Kapitals auf neue Erwerber übergehen. Übertragungen zwischen 25 % und 50 % führen zu einem anteiligen Verlustuntergang. Ausnahmen gelten bisher für Umstrukturierungen im Konzern und bei Vorhandensein stiller Reserven. War der Geschäftsbetrieb der Körperschaft seit drei Jahren vor dem schädlichen Anteilseignerwechsel unverändert, kann eine Verlustnutzung außerdem nach § 8d KStG (neu) beantragt werden. Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel sind in diesem Fall nicht anzuwenden.



**(2) Fortführungsgebundener Verlustvortrag:** Folgt das Finanzamt dem Antrag, so wird ein sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt. Das Verfahren ist der bisherigen Feststellung des körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags vergleichbar und gilt auch für die Gewerbesteuer.

**(3) Geschäftsbetrieb in der Zukunft:** Der festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag geht unter, wenn der Geschäftsbetrieb eingestellt wird, ruhend gestellt wird oder einem anderen Zweck dient. Weiterhin ist schädlich, wenn die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt, sich an einer Personengesellschaft beteiligt, Organträger wird oder wenn sie Wirtschaftsgüter übernimmt, die unter dem gemeinen Wert angesetzt werden.

Die Stille-Reserven-Klausel lebt im Fall des Untergangs des fortführungsgebundenen Verlustvortrags wieder auf.

**(4) Unbestimmter Begriff des Geschäftsbetriebs:** Ob ein Geschäftsbetrieb i.S. des § 8d KStG n.F. vorliegt, bestimmt sich nach nachhaltigen, einander ergänzenden Betätigungen, welche von einheitlicher Gewinnerzielungsabsicht getragen werden. Qualitative Merkmale wie Produktangebot, Kunden und- Lieferantenkreis, Märkte oder Arbeitnehmerqualifikation sollen den Geschäftsbetrieb konkretisieren.

» **Hinweis:** Unklar ist die Beziehung zu anderen steuerlichen Begriffen wie Gewerbebetrieb (Einkommensteuer),

wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Abgabenordnung) oder eingerichteter Geschäftsbetrieb (Außensteuergesetz).

» **Empfehlungen für Steuererklärungen ab 2016:** Zu beachten ist, dass bereits vorgenommene oder geplante Umwandlungen möglicherweise eine schädliche Einstellung des Geschäftsbetriebs bedeuten können. Die an sich begrüßenswerte Erweiterung der Verlustverrechnung birgt insbes. z. B. folgende Unklarheiten und Risiken:

- Wie ist sicherzustellen, dass ein Geschäftsbetrieb nicht ungewollt aufgegeben wird?
- In welchen Fällen ist die Anwendung von Konzern- und Stille-Reserven-Klausel dem Antrag mit Fortführungsbindung vorzuziehen?

### Ausländische Betriebsstätte: Vorrang der nationalen Regelung gegenüber DBA

» **Für wen:** Unternehmen mit Auslandstätigkeit in einer festen Geschäftseinrichtung, die eine im DBA genannte Ausnahme erfüllt (z.B. Hilfs- und Nebentätigkeiten).

» **Sachverhalt:** Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) enthalten Ausnahmen für das Vorliegen von Betriebsstätten. Nach Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen soll auch im Fall einer festen Geschäftseinrichtung (z.B. Büro) keine Betriebsstätte vorliegen, wenn die dort ausgeführten Tätigkeiten nur vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Die nationale Begriffsbestimmung der Betriebsstätte in § 12 AO sieht hingegen eine solche Ausnahme nicht vor.

Gem. § 9 Nr. 3 GewStG ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb und den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens zu kürzen, der auf eine „nicht im Inland belegene“ Betriebsstätte entfällt. Der BFH hatte in einem kürzlich behandelten Streitfall darüber zu entscheiden, ob es für die Bestimmung des Begriffs der Betriebsstätte auf die weiter gefasste nationale Regelung des § 12 AO ankommt oder die engeren Vorschriften des jeweils anzuwendenden DBA Vorrang haben.



Eigentümerwechsel bei Skihersteller – Rettung von Verlustvorträgen möglich

Im konkreten Verfahren begründete die Klägerin (eine GmbH mit Sitz im Inland) die Kürzung gem. § 9 Nr. 3 GewStG und somit die Gewerbesteuerfreistellung mit dem Verweis, dass der deutsche Fiskus an seine Begriffsbestimmung nach § 12 AO gebunden ist und die Einkünfte insoweit nicht versteuern kann, weil diese der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind.

In seinem Urteil vom 20.7.2016 bestätigte der BFH die Auffassung, dass es im Rahmen des § 9 Nr. 3 GewStG auf die Begriffsbestimmung des § 12 AO ankommt, mit der Folge, dass die Erträge der ausländischen Betriebsstätte nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

» **Mehr zum Thema:** Das BFH-Urteil vom 20.7.2016 (Az.: I R 50/15) ist unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de) nachzulesen.

## RECHT

### Reform des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG): Neuregelungen zur Höchstüberlassungsdauer und zum Equal Pay

**Arbeitgeber, die Leiharbeiter beschäftigen, haben das „Gesetz zur Änderung des AÜG und anderer Gesetze“ zu beachten, dass der Bundesrat am 25.11.2016 verabschiedet hat. Es steht unter dem Motto „Ordnung auf dem Arbeitsmarkt“ und führt ab April 2017 neue Regeln insbesondere zur Höchstüberlassungsdauer und zum sog. Equal Pay ein.**

#### 1. Höchstüberlassungsdauer

Arbeitnehmer dürfen nur noch maximal 18 Monate bei einem Entleiher tätig werden. Bei Überschreiten wird automatisch ein Arbeitsverhältnis zwischen Leiharbeiter und Entleiher fingiert. Hiervon gibt es jedoch Ausnahmen:

- Der Leiharbeiter kann das „automatische“ Arbeitsverhältnis mit dem Entleiher verhindern, wenn er eine sog. Festhaltungserklärung abgibt. Die Erklärung ist jedoch nur wirksam, wenn
  - der Leiharbeiter diese vor ihrer Abgabe persönlich in einer Agentur für Arbeit vorlegt,
  - die Agentur für Arbeit die abzugebende Erklärung mit dem Datum des Tages der Vorlage und dem Hinweis

versieht, dass sie die Identität des Leiharbeitnehmers festgestellt hat, und

- die Erklärung spätestens am dritten Tag nach der Vorlage in der Agentur für Arbeit dem Verleiher oder dem Entleiher zugeht.
- Von der Höchstüberlassungsdauer kann auch durch einen Tarifvertrag der Einsatzbranche (nicht der der Zeitarbeitsbranche!) abgewichen werden.

Die Höchstüberlassungsdauer beginnt neu zu laufen, wenn der Leiharbeiter für mindestens drei Monate seine Tätigkeit bei dem Entleiher unterbricht.



Leiharbeiter sind nun pfleglicher zu behandeln

#### 2. Equal-Pay-Prinzip

Schon jetzt gilt grundsätzlich für die gesamte Zeit der Überlassung das Equal-Pay-Prinzip. Durch Tarifvertrag der Zeitarbeitsbranche kann davon (auch nach unten) abgewichen werden. Diese Möglichkeit wird ab dem 1.4.2017 auf neun Monate ab Beginn der Überlassung befristet. Ab dem zehnten Monat der Überlassung sind nunmehr die Leiharbeiter mit den Stammarbeitnehmern des Entleihers gleich zu bezahlen. Ausnahmen sind nur möglich durch einen Branchenzuschlagstarifvertrag oder eine Unterbrechung für mind. drei Monate (s.o.).

» **Hinweis:** Arbeitnehmerüberlassung in Form einer sog. Personalgestellung sowie zwischen Konzernunternehmen ist hingegen nicht erlaubnispflichtig, so dass die genannten Einschränkungen keine Anwendung finden.

#### 3. Streikbrecherverbot

Gesetz geworden ist auch das umstrittene Verbot, während eines Streiks die Tätigkeiten von streikenden Stammarbeitskräften durch Leiharbeiter durchführen zu lassen. Verstöße können mit Geldbußen bis zu 500 T€ geahndet werden.

» **Empfehlung:** Das neue AÜG zeigt die Grenzen der Arbeitnehmerüberlassung nunmehr detaillierter auf. Es bleibt jedoch genau zu beobachten, ob und wie in Zukunft die Tarifverträge hinsichtlich der Höchstüberlassungsdauer, des Equal Pay oder der Personalgestellung angepasst werden. Zeitarbeits- und Einsatzunternehmen sind gehalten, eine umfangreiche Überarbeitung ihrer Verträge vorzunehmen.

» **Mehr zum Thema:** Hintergrundinformationen zu der AÜG-Reform finden Sie auf den Internetseiten des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales ([www.bmas.de](http://www.bmas.de)).

## Änderung im AGB-Recht: Anpassung von vorformulierten Arbeitsverträgen notwendig!

» **Für wen:** Arbeitgeber.

» **Sachverhalt:** Zur Stärkung des Verbraucherschutzes hat der Gesetzgeber das AGB-Recht geändert und die Regelung des § 309 Nr. 13 BGB, welche grundsätzlich auch auf Arbeitsverträge anwendbar ist, mit Wirkung zum 1.10.2016 neu gefasst. Diese Änderung betrifft die sog. Ausschlussfristen, mit denen geregelt wird, dass Ansprüche innerhalb einer bestimmten Frist geltend gemacht werden müssen. Dies führt im Vergleich zu der gesetzlichen Regelverjährung von drei Jahren zu einer erheblich kürzeren Verjährung von i.d.R. drei Monaten. Sofern die Klauseln in einem vorformulierten Arbeitsvertragsmuster enthalten und nicht ausnahmsweise zwischen den Parteien individuell verhandelt worden sind, unterliegen sie als AGB der Inhaltskontrolle.

Nach bisheriger Rechtslage sind AGB-Klauseln, die Anzeigen oder Erklärungen gegenüber dem Vertragspartner an „eine strengere Form als die Schriftform“ binden, unwirksam. Nunmehr sind bereits Klauseln unwirksam, die eine strengere Form als die Textform vorsehen. Der Unterschied besteht darin, dass die Schriftform nur erfüllt ist, wenn die Erklärung eigenhändig im Original unterzeichnet ist. Bei Textform muss lediglich der Absender erkennbar sein, eine E-Mail mit Angabe des Namens des Absenders ist daher ausreichend.

Für Arbeitsverträge, die vor dem 1.10.2016 geschlossen wurden („Altverträge“), hat die Neuregelung keine Auswirkungen; die Ausschlussklauseln mit vereinbarter Schriftform bleiben wirksam. Eine Ausnahme kann insoweit gelten, als diese Verträge geändert werden. In die-

sem Fall sollte vorsorglich eine Anpassung an die neue Rechtslage erfolgen.

Für Verträge ab dem 1.10.2016 gilt die neue Rechtslage. Ausschlussklauseln dürfen – mit Ausnahme von Tarifverträgen – zur Geltendmachung eines Anspruchs keine strengere Form als die Textform vorsehen. Wird dagegen verstoßen, reicht daher jede (auch mündliche) Anzeige zur Fristwahrung.

» **Empfehlung:** Arbeitgeber sollten die Ausschlussklauseln in Standardarbeitsverträgen anpassen, so dass diese nur noch den Verweis auf die Textform enthalten.

## CORPORATE FINANCE

### Änderungen des BilRUG: Analyseerfordernisse aus Sicht von Investoren und internen Entscheidungsträgern

**Gesetzesänderungen, die sich auf die Buchführung und Bilanzierung von Unternehmen auswirken, haben vorrangig Bedeutung für die betroffenen Unternehmen selbst. Daneben können Neuregelungen auch für potentielle Käufer bzw. Investoren wichtig sein. Im Folgenden werden relevante Änderungen des BilRUG aus der Sicht von internen und externen Entscheidungsträgern analysiert.**

#### 1. Wesentliche Änderungen durch das BilRUG

##### 1.1 Ausdehnung der Umsatzerlöse zu Lasten der sonstigen betrieblichen Erträge ...

Aus der Ausweitung der Definition der Umsatzerlöse resultiert, dass zukünftig Erlöse, die bisher als sonstige betriebliche Erträge auszuweisen waren, unter den Umsatzerlösen auszuweisen sind. Hierzu zählen Mieterlöse oder Erlöse aus Konzerndienstleistungen (vgl. Ausgabe 12/2016 der PKF Nachrichten). Dagegen sind Erträge aus dem Verkauf von Anlagevermögen weiterhin nicht als Umsatzerlöse auszuweisen.

##### 1.2 ... wird teilweise kompensiert

Der gesonderte Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) entfällt. Entsprechende Aufwands-



und Ertragspositionen sind zukünftig insbesondere als Personal-, Material- oder sonstige betriebliche Aufwendungen bzw. Erträge auszuweisen und Bestandteil des EBIT(DA).

### 1.3 Anhangangaben

Nach § 285 Nr. 31 HGB n.F. ist eine Angabe von Betrag und Art solcher einzelner Aufwendungen und Erträge gefordert, die von außergewöhnlicher Bedeutung sind. Hierbei ist zu beachten, dass der Begriff „außergewöhnlich“ eine umfassendere Berücksichtigung von Sachverhalten bedingt als diejenigen, die bisher unter die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen subsumiert wurden.

## 2. Konsequenzen für Entscheidungsträger-Analysen

### 2.1 Differenzierte Betrachtung der Umsatzerlöse

Die Analyse der Umsatzerlöse im Rahmen eines Due-Diligence-Prozesses oder für die Zwecke einer Unternehmensplanung erfordert zukünftig ein präzises Vorgehen, um Umsatzerlöse, die unmittelbar im Zusammenhang mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und dem typischen Leistungsangebot des Unternehmens stehen, von solchen unterscheiden zu können, die in der Vergangenheit als sonstige betriebliche Erträge zu klassifizieren waren.

» **Hinweis:** Ggf. könnte zukünftig eine Adjustierung bzw. dezidierte Definition von umsatzbezogenen Zielgrößen, die z.B. für die Ermittlung von Tantiemen dienen, notwendig sein.

### 2.2 Auswirkungen auf Kennzahlen und Steuerungsgrößen

Die neuen Gliederungsvorschriften werden Auswirkungen auf eine Vielzahl von Unternehmenskennzahlen bzw. Steuerungsgrößen haben. Hierzu gehören Kenngrößen wie z.B. die Umsatzrendite, das Rohergebnis, aber auch Working-Capital-Kennzahlen.

Zu prüfen ist, ob Financial Covenant Ratios, die den EBITDA als Zähler oder Nenner beinhalten, vor dem Hintergrund, dass außerordentliche Aufwendungen und Erträge oberhalb des EBITDA auszuweisen sind, differenzierter zu definieren sein werden. Entsprechende Financial Covenants sind u.a. „EBITDA Interest Cover“ und „Leverage Ratio“, die i.d.R. auch die wichtigsten Financial Covenants sind, die in Kreditverträgen zur Anwendung kommen. Ferner ist die Prüfung von vertraglichen

Regelungen erforderlich, in denen die Ergebnisgröße EBIT(DA) – für die grundsätzlich keine Legaldefinition existiert – als Referenzgröße u.a. für Zielvereinbarungen, Zinsstaffelungen, Kaufpreisbestimmungen und Earn-Out-Regelungen herangezogen wird.

» **Hinweis:** Zu beachten ist, dass aufgrund der geänderten Darstellung der GuV das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit i.S. von § 275 Abs. 1 Nr. 14 bzw. § 275 Abs. 2 Nr. 13 HGB a.F. zukünftig entfallen und somit als Referenzgröße für Zielvereinbarungen ausscheiden wird.

Kennzahlensysteme und die laufende unterjährige Berichterstattung – insbesondere gegenüber finanzierenden Banken oder anderen Fremdkapitalgebern – sind auf einen möglichen Anpassungsbedarf hin zu untersuchen. Ferner sollten gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen wie z.B. Abfindungsansprüche für ausscheidende Gesellschafter oder auch Unternehmenskaufverträge einer entsprechenden Analyse unterzogen werden.

» **Empfehlung:** Die Konsequenzen der Änderungen aus dem BilRuG sollten aus der Sicht der internen Unternehmenssteuerung und der externen Investoren sorgfältig geprüft werden, insbes. hinsichtlich bestehender oder zurzeit in Verhandlung befindlicher Kreditverträge.

## KURZ NOTIERT

### Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“

Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung führt in besonders schweren Fällen zu einem erhöhten Strafrahmen von sechs Monaten bis zehn Jahren Freiheitsstrafe. Ein besonders schwerer Fall liegt vor, wenn Steuern „in großem Ausmaß“ verkürzt werden. In seiner bisherigen Rechtsprechung hatte der BGH zwischen Gefährdungsschaden und eingetretenem Schaden differenziert. Ließ der Steuerpflichtige die Finanzbehörden pflichtwidrig in Unkenntnis, so lag ein großes Ausmaß erst ab einem Betrag von 100 T€ vor. Diese Differenzierung hat der BGH in seinem Urteil vom 27.10.2015 (Az.: 1 StR 373/15) aufgegeben. Ab sofort liegt eine Steuerhinterziehung von großem Ausmaß immer ab einem Betrag von 50 T€ vor.



## Auswirkungen auf Erbschaften und Schenkungen

» **Für wen:** Unternehmer und Privatpersonen mit Vermögen in Großbritannien (GB).

» **Sachverhalt:** Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten in Deutschland unterschiedliche Begünstigungen, die auch Vermögen im EU-Ausland betreffen. Der Austritt von GB aus der EU hat Folgen für die künftige Übertragung von solchen Vermögen. Auch rückwirkende Aspekte sind zu beachten.

**(1) Private Vermögen:** Die Übertragungen von Wohngrundstücken und Familienheimen in GB sind erbschaftsteuerlich entlastet oder ganz befreit. Ggf. sollte die Zeit bis zum Brexit für Übertragungen genutzt werden.

**(2) Betriebliches Vermögen:** Grundsätzlich ist auch Betriebsvermögen eines deutschen Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft in einer EU-Betriebstätte

begünstigt. Anteile an Kapitalgesellschaften sind dann begünstigt, wenn sich der Sitz oder die Geschäftsleitung im EU-Ausland befinden. Nach derzeitiger Rechtslage wäre die Übertragung solchen Vermögens nur noch bis zum Brexit begünstigt.

**(3) Lohnsummentest:** Die Begünstigung für betriebliches Vermögen setzt bei Betrieben ab 20 Mitarbeitern (nach der Erbschaftsteuerreform künftig ab 6 Mitarbeitern) die Einhaltung einer Mindestlohnsumme in den Jahren nach dem Erwerb voraus (Lohnsummentest). Diese Mindestlohnsumme ist ein Vielfaches der Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor der Übertragung (Ausgangslohnsumme). Lohnzahlungen von EU-Betriebstätten oder -Kapitalgesellschaften zählen jeweils zu den Lohnsummen. Sind Lohnzahlungen in der Ausgangslohnsumme enthalten, wegen des Brexit aber nicht in der gezahlten Mindestlohnsumme, fällt der Lohnsummentest möglicherweise negativ aus. Zurzeit ist offen, ob der Gesetzgeber eine Ausnahme für Löhne macht, die in GB bezahlt werden und nach dem Brexit nicht mehr einzubeziehen sind.

## BONMOT ZUM SCHLUSS

„Die Politik muss aus vielschichtigen Wahrheiten einfache machen, will sie ihre Handlungsfähigkeit nicht einbüßen.“

**Jutta Limbach, Rechtswissenschaftlerin, Politikerin, Präsidentin des Bundesverfassungsgerichts 1994 – 2002, 27.3.1934 – 10.9.2016.**

## Impressum

**PKF OSNABRÜCK WMS TREUHAND GMBH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Martinsburg 15 | 49078 Osnabrück | Tel. +49 (0) 541 944 22-0 | Fax +49 (0) 541 944 22-44  
www.pkf-osnabrueck.de

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-nachrichten@pkf.de](mailto:pkf-nachrichten@pkf.de)

Die Inhalte der PKF\* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

\* PKF OSNABRÜCK WMS TREUHAND GMBH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF OSNABRÜCK WMS TREUHAND GMBH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-osnabrueck.de](http://www.pkf-osnabrueck.de) einsehbar.