



Ausgabe Januar 2015

## Editorial

Das Jahr 2015 startete mit einigen positiven und überraschenden Entwicklungen. Die Schweizer Notenbank gab ihre Stützungs politik auf, der Kurs des Franken stieg daraufhin gegenüber dem Euro um etwa 20 %. Deutsche Exporte in die Schweiz werden dadurch attraktiver. Andere Maßnahmen, wie die Liquiditätshilfen der EZB durch den Erwerb von Staatsanleihen in Höhe von EUR 60 Mrd. pro Monat oder auch der weiterhin niedrige Ölpreis, können sich zusätzlich positiv auf die deutsche Wirtschaft auswirken. Insgesamt wird allein dadurch mit einem zusätzlichen Wirtschaftswachstum von bis zu 1 % gerechnet.

Andererseits war der 1. Januar 2015 auch Stichtag für die Einführung des flächendeckenden Mindestlohns. Die Praxis zeigt, dass insbesondere der enorme bürokratische Aufwand durch die vorgeschriebenen Dokumentationspflichten die Unternehmen vor erhebliche Herausforderungen stellt. Der Beratungsbedarf ist nach wie vor hoch, wir unterstützen unsere Mandanten bei der praktischen Umsetzung und zeigen die Möglichkeiten unter Beachtung der gesetzlichen Regelungen.

Die Gesundheitswirtschaft gehört zu den am stärksten wachsenden und innovativsten Bereichen in Deutschland. Die Nutzung von Smartphone und Apps ist mittlerweile allgemein üblich. In unserem Interview stellt Herr Dr. Simon Lorenz die goderma GmbH vor, ein Start-up im Bereich Digital Health, die auf die visuelle Erkennung von dermatologischen Problemen spezialisiert ist. Digital Health nutzt die Möglichkeiten, online erste Einschätzungen von Ärzten einzuholen.

Wie immer wünschen wir Ihnen viel Spaß beim Lesen unseres **NEWSletter**.

Herzlich  
Ihre



Dr. Ulla Peters

“ Unsere Kompetenz –  
Ihr Erfolg! ”

## Inhalt

Interview mit Dr. Simon Lorenz, Geschäftsführer der goderma GmbH

Seite 2

Änderungen des Leistungs-ortes bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie bei auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen seit dem 1. Januar 2015, Kirstin Winsel, RAin/StBin/FAStR, UHY Lauer & Dr. Peters KG, Berlin

Seite 4

HGB und IFRS News

Seite 7

Steuer News

Seite 9

Impressum

Seite 12



Dr. Simon Lorenz (links) und Simon Bolz (rechts)

## Interview mit Dr. Simon Lorenz, Gründer und Geschäftsführer der goderma GmbH/Klara, Berlin

Viele kennen das Problem. Man entdeckt eine veränderte Stelle auf der Haut. Der Besuch beim Hautarzt wird jedoch mangels Zeit und langer Wartezeiten aufgeschoben. Die goderma GmbH aus dem Bereich der Mobile Health – mHealth - bietet mit ihrer App Klara einen neuen Service an, der Ratsuchende in diesem Fall unterstützt.

**Herr Dr. Lorenz, könnten Sie uns bitte die Geschäftsidee der goderma GmbH kurz vorstellen?**

„Wir sind eines der ersten Digital Health Start-ups in Deutschland. Unser Angebot ermöglicht es, Menschen mit Hautproblemen einen erfahrenen Hautarzt direkt online zu kontaktieren und nach kürzester Zeit eine professionelle Einschätzung zu erhalten.“

Die Dermatologie ist für mHealth sehr gut geeignet. Nach Einschätzung renommierter Ärzte können etwa 90 % aller Hautkrankheiten durch das Betrachten eines Bildes begutachtet werden. Hierauf baut unser Geschäftsmodell auf.

Über unsere App Klara prüfen erfahrene Dermatologen Hautprobleme. Alles, was der Patient dafür tun muss, ist ein Foto der entsprechenden Hautstelle anzufertigen und einen kurzen, medizinisch relevanten Fragebogen auszufüllen. Alle Daten werden dann anonymisiert und verschlüsselt an unsere Hautfachärzte übertragen, welche innerhalb von maximal 48 Stunden eine Begutachtung erstellen und Handlungsempfehlungen abgeben. In den meisten Fällen erhalten die Kunden bereits nach wenigen Stunden eine Antwort.“

**Wie ist die Idee für das Angebot entstanden?**

„Mein Co-Gründer und Co-Geschäftsführer der goderma GmbH, Simon Bolz, war vor zwei Jahren mit seiner Familie in Italien im Urlaub, als seine Tochter einen Hautausschlag bekam. Die Familie stand vor der Wahl, sich in einem italienischen Krankenhaus durchzufragen, zurück

nach Deutschland zu fahren oder einer befreundeten Dermatologin ein Foto des Ausschlags zu schicken. Sie haben sich für die letzte Variante entschieden und wussten nach zwei Stunden, dass es sich um eine Sonnenallergie handelt.“

Ich hatte mich während meiner Promotion im Bereich der Gesundheitsökonomie bereits mit dem sehr spannenden Feld der Telemedizin beschäftigt. Uns beiden wurde dann relativ schnell klar, dass in diesem Bereich ein unglaubliches Potential steckt. Die Idee hat uns dann so gefesselt, dass wir die goderma GmbH gegründet haben.“

**Gegründet wurde die goderma GmbH in 2013. Wie konnte die Finanzierung gestaltet werden?**

„Die Finanzierung erfolgte zunächst durch Business Angels. Im weiteren Verlauf konnten dann auch institutionelle Investoren gewonnen werden.“

**Wie funktioniert das Geschäftsmodell und wie groß ist das Marktpotential?**

„Bei uns kostet die fachärztliche Begutachtung eines Hautproblems EUR 29. Weitere Preismodelle sind geplant. In Deutschland allein werden jährlich 24 Millionen Fälle von Hautkrankheiten von Ärzten diagnostiziert. Das Potential an vorgelagerten Begutachtungen über das Internet sehen wir als noch wesentlich größer.“

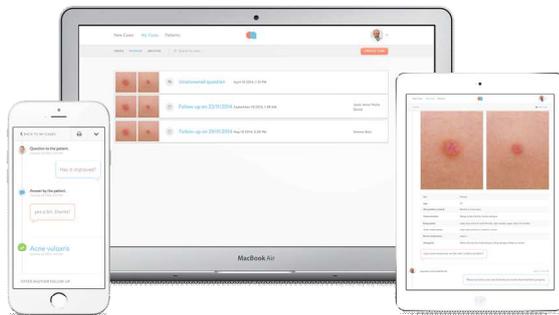
**Wie sind Sie mit dem Fernbehandlungsverbot in Deutschland umgegangen?**

„Bei unserem Service handelt es sich nicht um eine Behandlung, sondern um ein Angebot für Ratsuchende, die eine erste Orientierung möchten und bereit sind, dafür zu zahlen. Es handelt sich lediglich um Handlungsempfehlungen, die einen Besuch beim Facharzt nicht ersetzen.“

## Interview mit Dr. Simon Lorenz, Gründer und Geschäftsführer der goderma GmbH/Klara, Berlin

**Wie schätzen Sie das Potential des mHealth-Marktes ein?**

*„Marktanalysten schätzen den mHealth-Markt in diesem Jahr weltweit auf ca. 11 Milliarden US Dollar. Bis 2020 soll das Umsatzpotential auf weltweit ca. 60 Milliarden US Dollar ansteigen. Nach den derzeitigen Prognosen wird der Markt weiter rasant anwachsen.“*



**Wie sehen die weiteren Planungen bei der goderma GmbH aus?**

*„Wir fokussieren uns derzeit stark auf den amerikanischen Markt. Neben der größeren Anzahl an potentiellen Kunden besteht das Potential hier vor allem darin, dass es die Menschen in Amerika gewohnt sind, für ihre Gesundheit selbst zu zahlen.“*

*In Deutschland besteht hierfür eine wesentlich geringere Bereitschaft. Wir starten deshalb gerade ein Pilotprojekt mit einer großen Privatversicherung. Zudem laufen Gespräche mit den gesetzlichen Krankenkassen.“*

*Generell wollen wir unser Model ausbauen und uns auf die Folgeuntersuchung von Bestandspatienten konzentrieren.“*

**Wie kamen Sie in Kontakt mit UHY?**

*„Anfang 2014 suchten wir aus verschiedenen Gründen einen neuen steuerlichen Berater. Einer unserer Anwälte hat uns UHY empfohlen, da UHY vergleichbare Unternehmen zu ihren Kunden zählt. Wir haben mit UHY einen Partner gefunden, der Erfahrungen in den relevanten steuerlichen Bereichen und das Verständnis für unser Geschäft mitbringt.“*

**Herr Dr. Lorenz, wir bedanken uns für dieses Gespräch und wünschen Ihrem Unternehmen eine weiterhin gute Entwicklung!**



## Änderungen des Leistungsortes bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie bei auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen seit dem 1. Januar 2015

Kirstin Winsel, RAin/StBin/FAStR, UHY Lauer & Dr. Peters KG, Berlin

Seit dem 1. Januar 2015 werden Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer am Ort des Wohnsitzortes bzw. des gewöhnlichen Aufenthalts des Leistungsempfängers bzw. Käufers besteuert. Für elektronische Dienstleistungen an nicht in der EU ansässige Privatpersonen galt diese Regelung bereits bisher. Ab Beginn dieses Jahres ist das Verbrauchs- bzw. Empfängerortprinzip auch auf Leistungen an Privatpersonen in der EU anzuwenden.

Die damit grundsätzlich bestehende Pflicht des leistenden Unternehmers, sich im Land des privaten Endkunden für umsatzsteuerliche Zwecke zu registrieren, wurde durch die Einrichtung einer Vereinfachungsregelung, der sogenannten kleinen einzigen Anlaufstelle (KEA) oder auch Mini-One-Stop-Shop (MOSS) abgemildert.

### I. Anwendungsbereich und Definitionen

Soweit die neue Regelung Telekommunikations-, Rundfunk- sowie Fernsehleistungen betrifft, wird nur eine überschaubare Anzahl von Unternehmen betroffen sein. Ein breiter Anwendungsbereich der Neuregelung ist jedoch auf dem Gebiet der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen zu erwarten. Entscheidend in allen Bereichen ist die Bestimmung bzw. Einordnung der Leistung.

#### 1. Telekommunikationsleistungen

Als sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sind die Leistungen anzusehen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht und gewährleistet werden.

Beispiele hierfür sind:

- Festnetz- und Mobiltelefondienstleistungen
- Videotelefondienste
- Über das Internet erbrachte Telefondienste (VoIP etc.)
- Sprachspeicherung (Voicemail)
- Fax, Telegrafie und Fernschreiben
- Internetzugang

#### 2. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sind Rundfunk- und Fernsehprogramme, die auf der Grundlage eines Sendepflichts über Kommunikationsnetze wie Kabel, Antenne oder Satellit durch einen Mediendiensteanbieter unter dessen redaktioneller Verantwortung der Öffentlichkeit zum zeitgleichen Anhören oder Ansehen verbreitet werden (Art. 6b Abs. 1 MwStVO). Dies gilt auch dann, wenn die Verbreitung gleichzeitig über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erfolgt.

#### 3. Elektronische Dienstleistungen

Elektronisch erbrachte Dienstleistungen sind solche Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich ist (Art. 7 MwStVO).

Die Finanzverwaltung hat, ausgehend von dieser allgemeinen Definition des Begriffes, dem Steuerpflichtigen einen Positivkatalog und einen Negativkatalog mit Beispielen zur Verfügung gestellt, um die Einordnung der Leistungen zu erleichtern. Trotz dieser Regelungen verbleibt jedoch ein Graubereich, der dem Steuerpflichtigen mit der Einordnung seiner Leistungen als elektronische Dienstleistung oder sonstige Leistung große Sorgfalt abverlangt. Dies gilt vor allem, da die „normale“ sonstige Leistung an eine Privatperson am Sitz des leistenden Unter-

## Änderungen des Leistungsortes bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie bei auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen seit dem 1. Januar 2015

nehmers der Umsatzsteuer unterliegt, während die elektronische Dienstleistung jetzt am Wohnsitz des Leistungsempfängers der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen ist. Die folgenden Punkte bieten eine Orientierung:

### a) Positivkatalog

Unter die elektronisch erbrachten Dienstleistungen fallen:

- Bereitstellung von Websites, Webhosting
- Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung
- Bereitstellung von Bildern, Musik, Texten, Filmen und Spielen zum Herunterladen
- Bereitstellung von Datenbanken (Suchmaschinen)
- Web-Rundfunk
- Erbringung von Fernunterrichtsleistungen, soweit es sich hierbei um einen automatisierten Unterricht handelt

### b) Negativkatalog

Keine elektronischen Dienstleistungen liegen vor, wenn die Leistungen zum wesentlichen Teil durch Menschen erbracht werden und das Internet oder ein elektronisches Netz nur als Kommunikationsmittel dient. Beispiele hierfür sind:

- Beratungsleistungen per E-Mail
- Unterrichtsleistungen unter Einschaltung von Lehrern
- Offline-Warehousing
- Online gebuchte Eintrittskarten, Beherbergungsleistungen, Mietwagen, Restaurantleistungen, Personenbeförderungen

## II. Bestimmung des Leistungsempfängers

Für den richtigen Umsatzsteuerausweis auf der Rechnung ist entscheidend, ob die elektronische Leistung an einen Unternehmer (B2B) oder eine Privatperson (B2C) erfolgt. Beide Leis-

tungen unterliegen zwar am Ort des Leistungsempfängers der Umsatzsteuer, bei einer Leistung an einen Unternehmer erfolgt die Abrechnung jedoch netto (Reverse Charge), während die Rechnung an den Endverbraucher lokale Umsatzsteuer enthalten muss. Für die Bestimmung des Leistungsempfängers soll daher eine Vertrauensschutzregelung gelten, nach der der Leistende davon ausgehen kann, dass ein innerhalb der EU ansässiger Dienstleistungsempfänger den Status einer Privatperson hat, solange der Dienstleistungsempfänger seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat (Art. 18 Abs. 2 MwStVO).

## III. Bestimmung des Leistungsortes

Grundsätzlich gilt die elektronische Dienstleistung gemäß § 5a Abs. 5 UStG an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Durch das Wesen der elektronischen Leistung bietet sich der Wohnort als Kriterium für die Feststellung des Leistungsortes jedoch in vielen Fällen nicht. Die Art. 24a ff. MwStVO sehen daher bestimmte Vermutungsregelungen vor.

Erfordert die Leistung zum Beispiel eine physische Präsenz (WLAN-Hot-Spot, Internetcafé), ist dieser Ort auch für die Umsatzsteuer maßgeblich. Wird die Leistung über einen Festnetzanschluss oder das Mobilfunknetz erbracht, ist der Ort des Festnetzanschlusses oder der Ländercode der SIM-Karte maßgeblich. Wird dem Kunden Hardware zur Verfügung gestellt, um die Leistung empfangen zu können, ist die Versandadresse maßgeblich.

In allen anderen Fällen ist der Nachweis durch zwei sich nicht widersprechende Kriterien zu führen. Hierbei handelt es sich um eine Rechnungsanschrift, IP-Adresse, Bankangaben, Ländercode einer SIM-Karte, Festnetznummer oder sonstige wirtschaftlich relevante Informationen.

## Änderungen des Leistungsortes bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie bei auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen seit dem 1. Januar 2015

Die Finanzverwaltung kann den sich nach diesen Kriterien ergebenden Leistungsort widerlegen, wenn es Hinweise auf Missbrauch gibt. Es bleibt abzuwarten, welche Praxistauglichkeit diese Regelungen haben, da bereits jetzt Schwierigkeiten bei der Erfassung bestimmter Daten absehbar sind.

### IV. Steuerdeklaration und Mini-One-Stop-Shop (MOSS)

Grundsätzlich ist bei grenzüberschreitenden B2C-Umsätzen mit Leistungsort im Ausland eine Registrierung des leistenden Unternehmers im Ausland erforderlich. Eine entsprechende Verfahrensweise ist zum Beispiel bei Versandhandelsumsätzen bekannt.

Der Mini-One-Stop-Shop (MOSS oder M1SS) ist ein neues Besteuerungsverfahren, das dem leistenden Unternehmen ermöglicht, sich für die o. g. Umsätze in dem EU-Mitgliedstaat registrieren zu lassen, in dem er ansässig ist. Demzufolge muss ein deutscher Unternehmer sich nicht in sämtlichen Mitgliedstaaten der Leistungserbringung registrieren lassen, sondern hat lediglich in seinem Ansässigkeitsstaat eine gesonderte Erklärung mit allen Umsätzen aus elektronischen B2C-Dienstleistungen innerhalb der EU abzugeben und die gesamte Umsatzsteuer einmalig abzuführen.

Zu beachten ist jedoch, dass diese Vereinfachung nur einheitlich angewendet werden kann. Das heißt, entscheidet sich der Unternehmer für die Anwendung des MOSS-Verfahrens, muss er dieses Verfahren für alle Mitgliedstaaten anwenden, in denen er elektronische Dienstleistungen erbringt und in denen er keinen Sitz und keine Betriebsstätte hat. In Deutschland wird das elektronische Portal vom Bundeszentralamt für Steuern bereitgestellt. Nach einer Registrierung sind die Erklärungen (zusätzlich zur Umsatzsteuervoranmeldung und ggf. Zusammenfassenden Meldung) im Portal des Bundeszentralamtes für Steuern zu erstellen und die berechnete Steuer abzuführen.

### V. Fazit

Die Ausrichtung des Leistungsortes für elektronische Dienstleistungen an Privatpersonen hin zum Empfängerprinzip ist vor dem Hintergrund der hierdurch nun zukünftig bestehenden Wettbewerbsneutralität zu begrüßen. Die Neuregelung verlangt vom Steuerpflichtigen jedoch eine genaue Einordnung des Leistungsgegenstandes und des Leistungsempfängers, da sich in Abhängigkeit von diesen Faktoren wesentliche Unterschiede in der Besteuerung ergeben, wie die nachfolgende zusammenfassende Übersicht zeigt.

#### Leistung eines deutschen Unternehmers

		elektronische Dienstleistung	sonstige Leistung (keine Katalogleistung)
an Privatperson EU	Leistungsort	EU	Deutschland
	Besteuerung	USt-Satz EU	USt-Satz Deutschland
an Privatperson Drittland	Leistungsort	Drittland	Deutschland
	Besteuerung	USt-Satz Drittland	USt-Satz Deutschland
an Unternehmer EU	Leistungsort	EU	EU
	Besteuerung	Nettorechnung	Nettorechnung
an Unternehmer Drittland	Leistungsort	Drittland	Drittland
	Besteuerung	Nettorechnung	Nettorechnung



## HGB und IFRS News



### DPR veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte für 2015

Die deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat am 28. Oktober 2014 ihre Prüfungsschwerpunkte für 2015 bekanntgegeben:

1. Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen und dazugehörigen Anhangangaben (IFRS 10, IFRS 12)
2. Rechnungslegung von Unternehmen mit „joint arrangements“ (gemeinsame Vereinbarungen) und dazugehörigen Anhangangaben (IFRS 11, IFRS 12)
3. Ansatz und Bewertung von latenten Steueransprüchen (IAS 12)
4. Abbildung von Rechtsstreitigkeiten und damit verbundenen Prozessrisiken (IAS 37, DRS 20)
5. Konsistente und transparente Berichterstattung über die bedeutsamen finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht (§ 315 HGB, DRS 20, DRS 17).

Die Prüfungsschwerpunkte Nr. 1 bis 3 entsprechen den durch die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) auf europäischer Ebene gesetzten Prüfungsschwerpunkten.

DPR und ESMA haben die einzelnen Schwerpunkte noch weiter konkretisiert. Die Schwerpunkte der ESMA beziehen sich auf wesentliche Änderungen aus der Implementierung neuer Standards, hier der IFRS 10, 11 und 12, oder auf besondere Herausforderungen in der Anwendung bestimmter IFRS, insbesondere der Prognose zukünftiger Gewinne in einem Umfeld mit geringem Wachstum. Ziel der ESMA ist ein möglichst hohes Niveau in der Einheitlichkeit der Aufsicht und der übereinstimmenden Anwendung der IFRS innerhalb der EU.

### Keine Rückstellung für freiwillige Jahresabschlussprüfung aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung

Am 3. September 2014 veröffentlichte der BFH das Urteil vom 5. Juni 2014, in dem er der Fra-

ge nachgeht, ob Unternehmen, die nicht kraft Gesetzes prüfungspflichtig sind, für eine im Gesellschaftsvertrag vorgesehene „freiwillige“ Prüfung ihrer Jahresabschlüsse steuerlich eine Rückstellung (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten) bilden dürfen bzw. müssen (vgl. Az. IV R 26/11, BStBl. II 2014, S. 886). Der BFH hatte bisher Rückstellungen nur bei gesetzlicher Prüfungspflicht anerkannt.

Im entschiedenen Fall war die Klägerin eine Kommanditgesellschaft, die weder nach PubLG noch nach den Vorschriften des HGB zur Prüfung ihres Jahresabschlusses verpflichtet war. Im Rahmen des Gesellschaftsvertrages war jedoch eine „freiwillige“ Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Angehörigen der wirtschafts- und steuerberatenden Berufe vorgesehen. Die aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Regelung gebildete Rückstellung wurde vom BFH nicht anerkannt. Gemäß § 249 Abs. 1 HGB, der gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz gilt, ist eine Rückstellung nur für sog. Außenverpflichtungen zu bilden. Nicht erfasst werden Innenverpflichtungen, d. h. Verpflichtungen, die sich der Kaufmann selbst auferlegt hat. Mit einer Außenverpflichtung ist grundsätzlich eine Schuld gegenüber einer dritten Person gemeint. Der Dritte als Gläubiger muss deshalb regelmäßig einen Anspruch i.S. des § 194 BGB gegen den Steuerpflichtigen haben, d. h., der Dritte muss das Recht haben, vom Steuerpflichtigen ein bestimmtes Tun oder Unterlassen verlangen zu können. Ausreichend hierfür ist auch ein faktischer Leistungszwang, dem sich der Steuerpflichtige aus sittlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann, obwohl keine Rechtspflicht zur Leistung besteht.

Die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung der Klägerin zur Prüfung des Jahresabschlusses beruht ausschließlich auf einer freiwilligen gesellschaftsinternen Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, die somit keine Außenverpflichtung darstellt. Unerheblich ist dabei die Möglichkeit eines Gesellschafter, mittels einer Klage die Prüfung des Jahresabschlusses durchzusetzen.

## HGB und IFRS News

### DRS 21: Kapitalflussrechnung

Am 8. April 2014 ist der DRS 21 „Kapitalflussrechnung“ im Bundesanzeiger bekanntgemacht worden, der für nach dem 31. Dezember 2014 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend zu beachten ist; eine frühere, dann aber vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen. Der DRS 21 ersetzt damit den bisherigen DRS 2 und die branchenspezifischen Vorgaben für Kreditinstitute (DRS 2-10) und Versicherungen (DRS 2-20).

Die Anwendung des DRS 21 ist für Mutterunternehmen, für die die Kapitalflussrechnung nach § 297 Abs. 1 HGB Bestandteil des Konzernabschlusses ist, verpflichtend. Unternehmen, die freiwillig eine Kapitalflussrechnung aufstellen (z. B. zur Darstellung der Finanzlage im Lagebericht) und kapitalmarktorientierte Unternehmen, die zu einer Erweiterung des Jahresabschlusses um eine Kapitalflussrechnung verpflichtet sind (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB), sollen den DRS 21 ebenfalls beachten.

Der DRS 21 schreibt für die Kapitalflussrechnung ein Mindestgliederungsschema vor, wobei die Darstellung des Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit direkt oder indirekt erfolgen kann. Im Vergleich zu den Regelungen des DRS 2 enthält der DRS 21 insbesondere folgende wesentliche Neuerungen (ohne Berücksichtigung der branchenspezifischen Besonderheiten):

- Finanzmittelfonds: Anders als bisher sind jederzeit fällige Verbindlichkeiten sowie andere kurzfristige Kreditaufnahmen (z. B. Cash-Pool-Verbindlichkeiten), die zur Disposition der liquiden Mittel gehören, als negative Fondsbestandteile in den Finanzmittelfonds einzubeziehen und offen abzusetzen (Pflicht statt Wahlrecht).
- Das Periodenergebnis als grundsätzliche Ausgangsgröße der indirekten Ermittlung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit wird als Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag konkretisiert. Bislang fehlte es an einer solchen Konkretisierung, außerdem

war die Ausgangsgröße das Periodenergebnis vor außerordentlichen Posten. Wird eine andere Ergebnisgröße (z. B. EBIT) als Ausgangsgröße verwendet, ist im Unterschied zu bisher ein Verweis auf die Konzern-GuV ausreichend, falls die Ausgangsgröße dort gesondert ausgewiesen wird.

- Erhaltene Zinsen und erhaltene Dividenden sind der Investitionstätigkeit und nicht mehr der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.
- Gezahlte Zinsen sind der Finanzierungstätigkeit und nicht mehr der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen. An der Zuordnung gezahlter Dividenden zur Finanzierungstätigkeit ändert sich demgegenüber nichts.
- Die vorgeschriebene Mindestgliederung des Cashflows aus Finanzierungstätigkeit wurde hinsichtlich der Eigenkapitalzuführungen sowie der Auszahlungen an Gesellschafter dahingehend erweitert, dass künftig nach Gesellschaftern des Mutterunternehmens und anderen Gesellschaftern zu trennen ist.
- Es sind keine ergänzenden Angaben zum Erwerb und zum Verkauf von Unternehmen (u. a. zum Gesamtbetrag aller Kauf- und Verkaufspreise) mehr erforderlich.
- Es besteht keine Pflicht mehr, sondern wird nur empfohlen, Vergleichszahlen der Vorperiode anzugeben.

Darüber hinaus enthält der DRS 21 Ergänzungen und Klarstellungen hinsichtlich der Zuordnung bestimmter Ein- und Auszahlungen:

- Auszahlungen, die zur Buchwerterhöhung eines aktivierten Vermögensgegenstands des Anlagevermögens führen (z. B. nachträgliche Anschaffungskosten oder Erweiterungsaufwendungen), sind der Investitionstätigkeit zuzuordnen.
- Auszahlungen für den Erwerb oder die Herstellung von Deckungsvermögen sind der Investitionstätigkeit zuzuordnen.
- Einzahlungen aus erhaltenen Zuschüssen/Zuwendungen sind der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen.





## Steuer News

### Erbschaftsteuer: Privilegierung des Betriebsvermögens verfassungswidrig

Mit Urteil vom 17. Dezember 2014 hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) verkündet, dass die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen in den §§ 13a und 13b sowie § 19 Abs. 1 ErbStG verfassungswidrig sind und in Teilen gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoßen (Az. 1 BvL 21/12). Betroffen sind die erbschaftsteuerliche Ungleichbehandlung von Betriebsvermögen im Verhältnis zu nichtbetrieblichem Vermögen einerseits sowie die unterschiedliche Privilegierung verschiedener Betriebsvermögen andererseits. Die Verfassungswidrigkeit gilt für die Ursprungsverfassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24. Dezember 2008 und alle Folgefassungen von Beginn an.

Gegenwärtig können Erben von Betriebsvermögen bezogen auf dieses erbschaftsteuerlich frei bleiben, wenn bestimmte gesetzlich geregelte Voraussetzungen erfüllt werden. Dazu gehört insbesondere, dass der geerbte Betrieb innerhalb einer Frist von fünf bzw. sieben Jahren nicht veräußert oder liquidiert werden darf (Behaltensfrist), ein zum Zeitpunkt der Erbschaft festzustellendes Lohn- und Gehaltsniveau bezogen auf den Gesamtbetrieb in den folgenden fünf bzw. sieben Jahren insgesamt durchschnittlich nur geringfügig unterschritten werden darf (Lohnsummenregelung) und der nicht dem Produktivvermögen zuzuordnende Teil des Betriebsvermögens (Verwaltungsvermögen) nur bis zu 50 % des Gesamtbetriebsvermögens ausmachen darf. Werden diese Kriterien eingehalten, bleiben Erbschaften von Betriebsvermögen derzeit zu 85 % bzw. gar 100 % erbschaftsteuerfrei.

Grundsätzlich erklärt das BVerfG Verschonungsregeln zwar als mit dem GG vereinbar. Es hat mit seiner Entscheidung klargestellt, dass es unterschiedliche Behandlungen geben dürfe,

dass aber die Art und Weise der Privilegierung mit den Zwecken, die durch die Privilegierung erreicht werden sollen, in einem ausgewogenen Verhältnis stehen sollen. Dabei bestehen aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Zweifel daran, dass der Gesetzgeber insbesondere das produktive Vermögen von Unternehmen steuerlich begünstigen darf, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen geprägt sind (Familienunternehmen), um deren Bestand und den der mit dem Unternehmen verbundenen Arbeitsplätze nicht zu gefährden. Eine solche Gefährdung entsteht gerade durch die erbschaftsteuerliche Belastung des Erben und dem damit verbundenen Liquiditätsbedarf, der ggf. eine Veräußerung oder zumindest Teilveräußerung des Unternehmens erfordert.

Bezogen auf die geltenden Regelungen betrachtete das Gericht die Privilegierung betrieblichen Vermögens jedoch als unverhältnismäßig, soweit sie über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgeht, ohne eine „Bedürfnisprüfung“ vorzusehen. Die Ungleichbehandlung kann nämlich hier wegen der Höhe der steuerbefreiten Beträge ein Maß erreichen, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit einer gleichheitsgerechten Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen ist. Als größere Unternehmen könnten entsprechend der europäischen KMU-Regelung solche mit mehr als 250 Arbeitnehmern und einem Jahresumsatz von mehr als Mio. EUR 90 oder einer Bilanzsumme von mehr als Mio. EUR 43 gelten. Detailliert hat sich das Gericht zu der Bedürfnisprüfung allerdings nicht geäußert. Für kleine und mittlere Unternehmen sind die geltenden Verschonungsregeln demnach weiter anwendbar, während seitens des Gesetzgebers der Übergang großer Unternehmensvermögen der Korrektur bedarf.

Die Lohnsummenregelung findet gegenwärtig keine Anwendung auf Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten. Auch dies hat das BVerfG beanstandet, da es hierin eine unverhältnismä-

## Steuer News

ßige Privilegierung – und damit einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des GG - solcher Betriebe gegenüber Betrieben mit 20 oder mehr Beschäftigten sieht. Der Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen ist ja gerade ein zentrales Ziel der Steuerverschonung bei der Erbschaftsteuer. Dazu wird ausgeführt, dass ca. 90 % aller Betriebe in Deutschland mit nicht mehr als 20 Beschäftigten arbeiten und damit bezogen auf die Lohnsummenregelung die erbschaftsteuerliche Begünstigung beinahe ausnahmslos ohne weiteren Focus auf den angestrebten Erhalt von Arbeitsplätzen gewährt wird. Sollte der Gesetzgeber weiterhin an dieser Form des Verschonungskonzepts festhalten, wird er die Freistellung von der Lohnsummenregelung auf Betriebe mit nur einigen wenigen Arbeitnehmern begrenzen müssen.

Schließlich wurde vom BVerfG die Verschonung betrieblichen Vermögens mit einem Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 % für verfassungswidrig erklärt. Problematisch ist dies, da auch Unternehmen mit einem erheblichen Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 % in den Genuss der vollen Freistellung von der Erbschaftsteuer gelangen können, obwohl prinzipiell nur die Freistellung produktiven Vermögens angestrebt ist. Die Ziele des Gesetzgebers, nur produktives Vermögen zu fördern und missbräuchliche Gestaltungen zu Steuerungszwecken zu unterbinden, sind zwar rechtmäßig. Dies findet seine Grenzen jedoch dort, wo auch ein Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 % in den Genuss der vollen steuerlichen Privilegierung gelangt. Wo der maximale Anteil von Verwaltungsvermögen liegen darf, hat das BVerfG nicht ausgeführt.

Die gegenwärtig noch geltenden und beanstandeten Normen sind zunächst weiter anwendbar; der Gesetzgeber ist jedoch verpflichtet, bis spätestens zum 30. Juni 2016 eine Neuregelung zu treffen. Diese kann er rückwirkend auf den Tag des BVerfG-Urteils, den 17. Dezember 2014, beschließen. Ein Vertrauensschutz für Fälle ab diesem Datum ist mithin möglicherweise nicht mehr gegeben.

### Umsatzsteuer: Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung

Das Finanzgericht Niedersachsen hat dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob - und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen - einer Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommen kann.

War der Vorsteuerabzug z. B. wegen einer unvollständigen Rechnung unzulässig, kann dies unter Umständen zu hohen Nachzahlungszinsen führen. Nach Ansicht der Verwaltung kann der Vorsteuerabzug bei Rechnungsberichtigungen nämlich erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung berichtigt und die zu berichtigenden Angaben an den Rechnungsempfänger übermittelt hat. Die Verzinsung würde allerdings entfallen, wenn eine rückwirkende Berichtigung der Rechnung zulässig wäre. Seit den Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (insbesondere aus 2010 und 2013) wird in der Rechtsprechung und im Schrifttum kontrovers über eine zinswirksame Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen diskutiert.

Das Finanzgericht Niedersachsen hält insbesondere die folgenden Punkte für klärungsbedürftig:

- Gilt die vom Europäischen Gerichtshof im Jahr 2004 getroffene Feststellung, dass der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Erstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung vorzunehmen ist, auch für den Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung, oder ist in einem solchen Fall eine Rückwirkung zulässig?
- Sofern eine rückwirkende Berichtigung möglich ist, ist zu klären, ob und ggf. welche Mindestanforderungen an eine berichtigungsfähige Rechnung zu stellen sind, insbesondere ob die ursprüngliche Rechnung bereits eine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten muss.
- Zuletzt stellt sich die Frage, ob die Berichtigung noch rechtzeitig ist, wenn sie erst im Einspruchsverfahren erfolgt.

## Steuer News

### Einkommensteuer

#### Wirksamkeit einer per Fax übermittelten Einkommensteuererklärung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass eine Einkommensteuererklärung auch per Fax wirksam an das Finanzamt übermittelt werden kann (Urt. v. 08.10.2014, Az. VI R 82/13). Damit gilt im Hinblick auf Anträge auf Veranlagung zur Einkommensteuer, was auch für die Übermittlung fristwahrender Schriftsätze in allen Gerichtszweigen uneingeschränkt gilt. Dort ist bereits höchstrichterlich entschieden, dass die Nutzung eines Faxgerätes zulässig ist.

Denn das Erfordernis der Schriftlichkeit solle sicherstellen, dass Personen und Inhalt der Erklärung eindeutig festgestellt werden können. Ebenso solle deutlich werden, dass es sich nicht lediglich um einen Entwurf handelt. Davon könne man aber auch dann ausgehen, wenn die Übermittlung der Einkommensteuererklärung per Fax erfolgt. Damit entschied der BFH zugunsten einer Steuerpflichtigen. Das Finanzamt hatte ihren Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer für das Streitjahr 2007 wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist abgelehnt. Die Erklärung samt Deckblatt mit Unterschrift war erst am 30.12.2011 per Fax beim Finanzamt eingegangen. Die Festsetzungsfrist lief mit Ende des Jahres 2011 ab.

Die Übermittlung sei aber noch vor Ablauf der Frist erfolgt, urteilte der BFH. Das gelte auch dann, wenn die Steuerpflichtige den Inhalt der Erklärung gar nicht in vollem Umfang zur Kenntnis genommen haben sollte. Mit der Unterschrift mache sich jeder Steuerpflichtige den Inhalt der Erklärung zu eigen und übernehme dafür die Verantwortung, so die Richter.

#### Nutzung eines zum Betriebsvermögen des Ehegatten gehörenden Pkw

Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs ist für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen

Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Diese Abgeltungswirkung gilt nicht für die Nutzung des betrieblichen Pkw, den ein Steuerzahler auch im Rahmen eines anderen Betriebs oder einer Überschusseinkunftsart nutzt. In diesen Fällen ist die entsprechende Nutzungsentnahme gesondert zu bewerten. Der Bundesfinanzhof hatte einen Fall zu entscheiden, bei dem ein Pkw, der einem Ehegatten gehörte, von beiden Ehegatten in ihrem jeweiligen Betrieb genutzt wurde. Das Gericht hat dabei klargestellt, dass die Nutzung des Pkw durch den anderen Ehegatten mit der Anwendung der 1 %-Regelung beim Eigentümer-Ehegatten abgegolten war. Eine zusätzliche Nutzungsentnahme war nicht anzusetzen. Allerdings kann der andere Ehegatte keinen Pauschalbetrag von 0,30 €/km als Betriebsausgabe ansetzen.



## Impressum

UHY **NEWSletter** wird veröffentlicht von der UHY Lauer & Dr. Peters KG und der UHY Deutschland AG  
Zimmerstraße 23  
10969 Berlin.

Redaktion:  
UHY Lauer & Dr. Peters KG,  
Melanie Rosteck Kommunikation

[berlin@uhy-berlin.de](mailto:berlin@uhy-berlin.de)  
[www.uhy-berlin.de](http://www.uhy-berlin.de)  
[www.uhy-deutschland.de](http://www.uhy-deutschland.de)

UHY Lauer & Dr. Peters KG und UHY Deutschland AG sind ein Mitglied von Urbach Hacker Young International Limited, eine Gesellschaft nach britischem Recht, und sind Teil des UHY Netzwerks von rechtlich unabhängigen Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften. UHY ist der Markenname für das UHY International Netzwerk.

Der Inhalt des UHY **NEWSletter** ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erarbeitet worden, ist jedoch nicht auf die spezielle Situation einer natürlichen oder juristischen Person ausgerichtet. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewährleistung auszuschließen. Ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der jeweiligen Situation sollten aufgrund der Informationen dieses **NEWSletter** keine Entscheidungen getroffen werden.

