Grundlagen bilden

Mandantenbrief

Informationen über Recht, Steuern und Wirtschaft in der Tschechischen Republik

Ausgabe: Oktober 2016 · www.roedl.cz

Inhalt:

Recht aktuell

> Vertreten Sie Ihre Gesellschaft nach den Buchstaben des Gesetzes?

Steuern aktuell

> Gesetzgebung

> Kurzmitteilungen Steuern

> Rechtsprechung

Wirtschaft aktuell

> Bilanzierung von Operating-Leasing

Rödl & Partner Intern

> Fachveranstaltungen / Wir bereiten vor: Oktober–Dezember 2016

Quelle: Archiv Rödl & Partner

> Vertreten Sie Ihre Gesellschaft nach den Buchstaben des Gesetzes?

Von Václav Vlk, Lucie Kianková, Rödl & Partner Prag

Einleitend

> Im Zusammenhang mit der Neufassung des tschechischen Privatrechtes stand unter anderem die Frage im Raum, ob die gültigen Rechtsvorschriften die Vertretung einer Gesellschaft durch ein gemeinsames Handeln des Statutarorganes und eines Prokuristen ermöglichen. Die Auffassungen der Fachöffentlichkeit gehen in dieser Sache nach wie vor auseinander, einen Lösungsansatz brachte aber unlängst (endlich) ein Urteil des Obergerichtes in Prag.

Dieser Artikel soll die grundlegenden Begrifflichkeiten der gegenständlichen Problematik erläutern, die durch das Obergericht als zentrale Argumente bei der Konzipierung der Antwort auf die gestellte Frage verwendet wurden.

Gesetzliche und vertragliche Vertretung einer Gesellschaft

Beginnend mit dem 01.01.2014, d.h. dem Inkrafttreten der sog. Rekodifizierung des Privatrechtes in der Tschechischen Republik, kam es zu einer Änderung in der Konzeption juristischer Person, die nun als Subjekte gelten, die ihren Willen nicht durch ein eigenes Handeln erklären können. Tschechische juristische Personen müssen daher künftig bei jedwedem Handeln durch Dritte vertreten werden.

Gesetzlicher Vertreter einer juristischen Person ist deren Statutarorgan, also deren satzungsmäßiges Organ. Gemäß § 163 des tschechischen Bürgerlichen Gesetzbuches obliegen einem Statutarorgan sämtliche Zuständigkeiten, die nicht einem anderen Organ der juristischen Person anver-

traut wurden – durch den Gründungsakt, das Gesetz oder eine Entscheidung eines Organes der öffentlichen Gewalt. Das Bürgerliche Gesetzbuch lässt des Weiteren zu, dass eine juristische Person durch ihren Arbeitnehmer vertreten wird, und zwar in einem mit Blick auf seinen Arbeitsinhalt oder seine Funktion üblichen Umfang.

Neben einer gesetzlichen Vertretung juristischer Personen kann eine juristische Person auch auf Grundlage einer vertraglichen Vereinbarung vertreten werden – typischerweise durch eine Prokura oder eine Vollmacht.

Statutarorgan vs. Prokura

Das Statutarorgan ist gesetzlicher Vertreter einer juristischen Person, es ist ihr Leitungs-, Geschäftsführungs- und exekutives Organ. Durch die Erteilung einer Prokura bevollmächtigt die juristische Person eine konkrete natürliche Person zu allen Rechtsgeschäften, zu denen es im Unternehmen kommt.

Auf den ersten Blick scheint es, dass sich ein Statutarorgan und eine Prokura bezüglich ihres Zuständigkeitskreises sehr nahe sind, jedoch sollten diese rechtlichen Institute nicht verwechselt werden (siehe unten).

Art der Vertretung vs. interne Beschränkungen

Die Art und Weise der Vertretung ist als Umfang zu verstehen, in dem die konkrete Person die juristische Person vertreten kann.

Was das Statutarorgan betrifft, so hängt die Art der Vertretung von der Anzahl seiner Mitglieder und auch von dem Gründungsakt der Gesellschaft ab, wie dieser diese Frage regelt. Das Bürgerliche Gesetzbuch lässt in § 164 Abs. 2 zu, dass die Gesellschaft vertreten wird entweder durch jedes Mitglied des Statutarorgans allein, durch mehrere Mitglieder gemeinsam (und dies stets oder nur in bestimmten Fragen) oder jeweils durch alle Mitglieder gemeinsam. Folge einer Nichteinhaltung der gewählten Art und Weise der Vertretung ist die Nichtigkeit eines solchen Handelns; gegebenenfalls wird ein solches Handeln auf Grundlage einer Beurteilung der konkreten Umstände der juristischen Person überhaupt nicht zugerechnet und kann direkt das handelnde Mitglied des Statutarorgans verpflichten.

Die Art und Weise der Vertretung einer juristischen Person bei Erteilung einer Prokura ist im Grunde identisch geregelt. Wurde einer Person Prokura erteilt, vertritt diese Person die Gesellschaft allein. Bei der Erteilung der Prokura an mehrere Personen kann die Gesellschaft nach eigenem Ermessen festlegen, ob sie jeder Prokurist allein oder nur zusammen mit einem anderen Prokuristen vertreten kann. Die Nichteinhaltung der festgelegten Art und Weise des Handelns im Fall einer Prokura hat die gleichen Folgen wie im Fall eines Statutarorgans.

Die Art und Weise eines Handelns des Statutarorgans und eine Prokura sind stets in das Handelsregister einzutragen.

Unter internen Beschränkungen eines Mitgliedes des Statutarorgans oder eines Prokuristen sind Beschränkungen bei der Vertretung der juristischen Person mit Wirkungen nach innen zu verstehen. In der Praxis handelt es sich hierbei insbesondere um Fälle, in denen vor dem eigentlichen Handeln mit Dritten eine vorherige Zustimmung der anderen Mitglieder/eines anderen Organs der Gesellschaft eingeholt werden muss. Obwohl die angeführte Beschränkung gegenüber Dritten keine Wirkungen entfaltet, verpflichtet solches Handeln des Statutarorgans oder des Prokuristen die Gesellschaft gleichwohl.

Interne Beschränkungen für ein Statutarorgan oder einen Prokuristen werden nicht in das Handelsregister eingetragen.

Kombination eines Handelns durch das Statutarorgan und einen Prokuristen – ja oder nein?

Bei der Suche nach Angaben im Handelsregister treffen wir aktuell häufig auf Fälle, in denen eine juristische Person durch *„zwei Mitglieder des Statutarorgans gemeinsam oder durch ein Mitglied des Statutarorgans zusammen mit einem Prokuristen"* vertreten wird. **Eine solche Art der Vertretung ist jedoch nach tschechischem Recht unzulässig**, wie aus dem Urteil des Obergerichtes in Prag vom 04.08.2015, Aktenzeichen 14 Cmo 184/2014, folgt (nachfolgend nur **„Urteil"**).

Das Obergericht stützt sein Urteil auf das Argument, dass **ausgeschlossen ist**, einen Prokuristen einer Gesellschaft mit dem Geschäftsführer der Gesellschaft gleichzusetzen. Das Gesetz **unterscheidet** nämlich eindeutig zwischen einem Statutarorgan und einer Prokura als einer vertraglichen Vertretung. Während das Statutarorgan bei seinem Handeln in keiner Weise eingeschränkt ist, kann ein Prokurist die Gesellschaft nur beim Betreiben des Unternehmens als solchem vertreten.

Das Obergericht begründet seine Auffassung auch durch einen Verweis auf den oben angeführten § 163 des Bürgerlichen Gesetzbuches. Diese Bestimmung kann jedoch auf einen Prokuristen gar nicht angewendet werden, da ein Prokurist **nicht als Organ einer juristischen Person betrachtet werden kann**.

Das Obergericht schließt eindeutig, dass ein Handeln eines Mitgliedes des Statutarorgans nicht mit dem Handeln eines Prokuristen kombiniert werden kann. Eine Bejahung eines solchen Vorgehens würde zu dem absurden Schluss führen, dass eine Berechtigung zur Vertretung der Gesellschaft zusammen mit dem Statutarorgan auch anderen Personen zuerkannt werden könnte, die die Gesellschaft direkt kraft Gesetzes oder auf Grundlage einer vertraglichen Vereinbarung vertreten. Eine Kombination eines Handelns eines

Statutarorgans und eines Prokuristen wäre **lediglich als eine interne Beschränkung** des Statutarorgans oder des Prokuristen denkbar. Eine solche Beschränkung wird jedoch, wie bereits angeführt, nicht in das Handelsregister eingetragen. Eine interne Beschränkung **darf nicht** mit der Vertretungsmacht einer juristischen Person **verwechselt werden**.

Empfehlung

Auf Grundlage der aktuellen gerichtlichen Praxis ist ausgeschlossen, das Handeln eines Mitgliedes des Statutarorgans mit dem Handeln eines Prokuristen zu verknüpfen und eine solche Vertretungsmacht überhaupt in das tschechische Handelsregister einzutragen. Nach unseren Erfahrungen geht dieser unerwünschte Zustand gleichwohl aus zahlreichen Handelsregistereinträgen hervor. Den betreffenden Gesellschaften bzw. ihren Geschäftsführern kann empfohlen werden, ihre Gründungsakte und Handelsregistereintragungen diesbezüglich schnellstens mit der Rechtsordnung und der Rechtsprechung in Einklang zu bringen.

Ihr Ansprechpartner

Mgr. Václav Vlk
advokát (Rechtsanwalt) / Associate Partner
Tel.: +420 236 163 760
E-Mail: vaclav.vlk@roedl.cz

> Gesetzgebung

Von Alexander Novák, Martina Šotníková
Rödl & Partner Prag

Entwurf des Einkommensteueränderungsgesetzes für das Jahr 2017

Das Änderungsgesetz soll nach dem Finanzministerium umfassender sein als in den Vorjahren. Auf den parlamentarischen Weg wurde es erst im September 2016 gebracht. Da die Änderungen umfangreich sind, werden wir über die bedeutendsten Neuregelungen laufend berichten. Diese Ausgabe ist auf die Anpassungen der Steuererleichterungen und der Vermögenslage ausgerichtet.

Verschärfte Voraussetzungen für die Steuererleichterung

Aktuell können die Reduzierung des zu zahlenden Steuerbetrages diejenigen Steuerpflichtigen beanspruchen, deren Kinderfreibeträge die Jahressteuerschuld übersteigen. Die Steuererleichterung entspricht der Höhe dieser Differenz, d.h. die Summe der Kinderfreibeträge minus Jahressteuerschuld. Die Beanspruchung dieser Steuererleichterung ist dadurch bedingt, dass die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (§ 6), aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit (§ 7), aus Kapitalvermögen (§ 8) und aus Vermietung und Verpachtung (§ 9) für das entsprechende Jahr das Sechsfache des gesetzlichen Mindestlohns (CZK 59.400 im Jahre 2016) erreichen müssen.

Durch das Änderungsgesetz sollen ab 2017 die Voraussetzungen für die Beanspruchung der Steuererleichterung verschärft werden. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden nicht mehr mitgerechnet. Das Sechsfache des gesetzlichen Mindestlohns muss nur durch Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit gedeckt werden.

Modernisierte Vermögensgegenstände dürfen durch die Nutzer abgeschrieben werden

Als revolutionär kann die Einführung der Möglichkeit bezeichnet werden, dass steuerrechtliche Abschreibungen auf modernisierte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auch die Nutzer vornehmen dürfen. Diese Anpassung zugunsten der Steuerpflichtigen wurde durch die Fachöffentlichkeit, vor allem durch die Steuerberaterkammer, schon seit Langem angestrebt.

Modernisierte Mietgegenstände können aktuell nur vom Mieter (nicht Untermieter) oder vom Nutzer abgeschrieben werden, falls sie durch Finanzierungleasing erworben wurden. Neben den Untermietern ist die Abschreibung auch den Nutzern untersagt, die die modernisierten Vermögensgegenstände durch eine Abtretung des Mietvertrages übernommen haben.

Die neue gesetzliche Vorschrift beinhaltet jedoch die Übergangsbestimmung, nach der das neue Änderungsgesetz nur auf „neue" Modernisierungen anzuwenden ist, d.h. auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes (01.01.2017) modernisiert und in Betrieb gesetzt wurden. Wenn schon bereits modernisierte Vermögensgegenstände erneut modernisiert werden, liegt keine „neue" Modernisierung vor.

Neubau und Beseitigung des alten Bauwerks

Wird in Zusammenhang mit dem Ausbau eines neuen Bauwerks ein anderes Bauwerk beseitigt, setzen sich die Anschaffungskosten des Neubaus auch aus dem Buchwert des beseitigten Bauwerks einschl. der Beseitigungskosten zusammen. Nach den gültigen einkommensteuerlichen Vorschriften ist der Buchwert maßgeblich, wobei davon abgesehen wird, dass der Buchwert vom Steuerwert abweichen kann.

Diese Diskrepanz wird durch das Änderungsgesetz dadurch entfernt, dass die Anschaffungskosten des Neubaus um den Steuerwert des zu beseitigenden Bauwerks erhöht werden. Da keine Übergangsbestimmungen bestehen, sollte die neue gesetzliche Vorschrift auf Bauwerke angewandt werden, die nach 01.01.2017 in Betrieb gesetzt wurden.

Durch das Änderungsgesetz wurden keine neuen Regelungen für wiederholte Modernisierungen der Gebäude (Fit-out von Verkaufsstellen) auf den Weg gebracht. Solche Modernisierungen werden im Intervall von 5–10 Jahren durchgeführt, wobei die alte Modernisierung beseitigt wird. In diesen Fällen müssen die Anschaffungskosten des ursprünglichen Gebäudes immer um den Modernisierungsaufwand zzgl. der Beseitigungskosten erhöht werden.

Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

Falls dem Steuerpflichtigen kein befristetes Nutzungsrecht an immateriellen Vermögensgegenständen zusteht, werden sie neu zugunsten der Steuerpflichtigen über gesetzlich festgesetzte Dauer abgeschrieben, z.B. audiovisuelle Werke über 18 Monate, Software und Forschungs- und Entwicklungskosten über 36 Monate und sonstige immaterielle Vermögensgegenstände über 72 Monate.

Neuerdings gilt diese Abschreibungsdauer als Mindestabschreibungsdauer. Die Abschreibungen dürfen jedoch über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vorgenommen werden.

Falls der Abschreibungsbeginn vor dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes liegt, dürfen die immateriellen Vermögensgegenstände nach den Übergangsbestimmungen nicht über eine längere Abschreibungsdauer abgeschrieben werden.

Entwurf des Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes für das Jahr 2017

Neben den umfangreichen Neuregelungen des Einkommensteuergesetzes erfährt auch das Umsatzsteuergesetz zahlreiche Änderungen. Da insgesamt 124 Neuregelungen entworfen wurden, werden wir über die bedeutendsten Anpassungen laufend berichten. In dieser Ausgabe möchten wir folgende Themen ansprechen: Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens, Einführung des Instituts der unverlässlichen Person, Erweiterung der Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer und Aufhebung der spezifischen umsatzsteuerlichen Regelung bei Gesellschaften.

Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens

Ab 01.01.2017 werden die Anwendungsbereiche für das Reverse-Charge-Verfahren erweitert. Die Tschechische Republik wird von beinahe allen Möglichkeiten Gebrauch machen, die durch die EU-Richtlinie über das gemeinsame Umsatzsteuersystem vorgesehen sind. In Tschechien wird die Steuerschuldumkehr für folgende Lieferungen und Leistungen angewandt:

- Überlassung von Arbeitnehmern bei Bau- oder Montagearbeiten;
- Lieferung eines unbeweglichen Gegenstandes, über den der Zwangsverkauf gerichtlich angeordnet wurde;
- Lieferung, die als Bürgschaft durch einen Unternehmer einem anderen Unternehmer geleistet wird;
- Lieferung nach einer Abtretung des Eigentumsvorbehaltes an den Erwerber und Ausübung dieses Rechtes durch den Erwerber;
- Vermittlung der Lieferung von Investitionsgold, falls sich der Hersteller trotz Umsatzsteuerbefreiung entschieden hat, die Umsatzsteuer zu zahlen, und der Vermittler sich entschieden hat, die Vorsteuer abzuziehen;
- Lieferung von Abfall und Schrott aus Hafnium.

Institut der unverlässlichen Person

Damit die umsatzsteuerliche Registrierung der unverlässlichen Unternehmer nicht zweckmäßig aufgehoben werden kann (aktuell sind mehr als 6.000 unverlässliche Unternehmer eingetragen), soll ab 01.01.2017 das Institut der unverlässlicher Person eigenführt werden. Als unverlässliche Person wird jede natürliche oder juristische Person bezeichnet, die als Nichtunternehmer gilt und die ihre Pflichten aus Steuerschuldverhältnissen schwerwiegend verletzt.

Zu unverlässlicher Person wechselt der unverlässliche Unternehmer, nachdem seine umsatzsteuerliche Registrierung aufgehoben wurde. Falls eine unverlässliche Person oder ein unverlässlicher Unternehmer zu einer Organgesellschaft wird, gilt die ganze umsatzsteuerlich registrierte Organschaft als unverlässlicher Unternehmer. Es gilt auch umgekehrt: falls die als unverlässlicher Unternehmer bezeichnete Organgesellschaft ihre umsatzsteuerliche Registrierung aufhebt, gelten alle anderen Organgesellschaften ab darauffolgendem Tag als unverlässliche Unternehmer.

Quelle: Archiv Rödl & Partner

Quelle: Archiv Rödl & Partner

Erweiterung der Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer

Falls eine unverlässliche Person, die kein Unternehmer ist, eine Rechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer ausstellt, haftet der Leistungsempfänger für die nicht abgeführte Steuer. Die Haftung droht auch dann, wenn das Entgelt ganz oder teilweise durch virtuelle Währung geleistet wurde, wobei vom Anti-Geldwäsche-Gesetz Gebrauch gemacht wird (z.B. Bitcoin).

Aufhebung der spezifischen Regelungen für die umsatzsteuerliche Registrierung und das Umsatzsteuerverfahren bei Gesellschaften

Die aktuelle Fassung des Umsatzsteuergesetzes enthält zahlreiche Bestimmungen, die zu beachten sind, falls der Kleinunternehmer Gesellschafter einer Gesellschaft ist, z.B. gibt es spezielle Regelungen für die Entstehung des Steuerschuldverhältnisses, den Erstattungsanspruch, die Aufzeichnungspflichten usw. Diese Sonderregelungen fallen am 01.01.2017 weg und jeder Gesellschafter wird seine Steuerpflichten selbständig erfüllen.

Aufgehoben wird die Bestimmung, die die Entstehung des Steuerschuldverhältnisses bei einem Kleinunternehmer regelt, der zum Gesellschafter einer Gesellschaft wird, welche die auf die Lieferungen und Leistungen entfallende Vorsteuer abzieht. Auch die Sonderberechnung der Lieferschwelle für die umsatzsteuerliche Registrierung fällt weg. Des Weiteren wird es nunmehr möglich sein, dass eine Organgesellschaft gleichzeitig Gesellschafter der Gesellschaft ist.

Die Regelung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bei Unternehmern, die die Lieferungen und sonstige Leistungen als Gesellschafter der Gesellschaft ausführen, wurde wegen mangelnder Systemkonformität aufgehoben. Bislang wurden Bau- und Montagearbeiten zwischen den Gesellschaftern standardmäßig besteuert, auch wenn für alle anderen Bau- und Montagearbeiten das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden war.

Des Weiteren werden die Aufzeichnungspflichten angepasst. Jeder Gesellschafter wird verpflichtet sein, die von ihm im Rahmen der Gesellschaft ausgeführten Tätigkeiten in seiner Umsatzsteuervoranmeldung, Zusammenfassenden Meldung, Kontrollmeldung und in seinen steuerlichen Aufzeichnungen zu erfassen.

Kurzmitteilungen Steuern

Hinweise zu Umsatzmeldungen

Nach dem Schreiben der Generalfinanzdirektion zum Gesetz über die elektronischen Umsatzmeldungen sind ab 01.12.2016 die Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen meldepflichtig. Dieses Schreiben kann aus den Webseiten der Finanzverwaltung www.etrzby.cz heruntergeladen werden.

Gesetz zur Bekämpfung des deliktisch erlangten Vermögens

Das Gesetz zur Bekämpfung des deliktisch erlangten Vermögens wurde verschärft. Der Steuerpflichtige wird auf Aufforderung des Finanzamtes hin verpflichtet sein, die Diskrepanz zwischen den legalen Einkünften und der Vermögenslage nachzuweisen, falls sich sein Vermögen um mindestens Mio. 5 CZK vergrößert hat. Die ursprünglich vorgeschlagene Schwelle in Höhe von Mio. 7 CZK war für zu hoch beurteilt. Das Gesetz erlangt Wirksamkeit im zweiten Monat nach der Verkündigung, d.h. frühestens im November dieses Jahres. Durch die Fachöffentlichkeit wird beanstandet, dass das Gesetz unvollständig, rückwirkend und nicht systemkonform ist. Der Nachweis der Herkunft von Vermögen bezieht sich auch auf das vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes erworbene Vermögen. In der Praxis können somit Fälle eintreten, dass die Steuerpflichtigen auch Einkünfte nachzuweisen haben, die in Verjährungszeiten erzielt wurden. Das Gesetz führt die Rechtssicherheit nicht herbei.

Neues Formblatt für die Umsatzsteuervoranmeldung

In Verbindung mit dem Umsatzsteuer-Änderungsgesetz Nr. 243/2016 Gbl. wurden ein neues Formblatt für die Umsatzsteuervoranmeldung (Muster 20) und neue Ausfüllanleitungen (Muster 16) erlassen. Im Vergleich zum vorausgehenden Muster enthält das neue Muster nur geringfügige Änderungen. Die Struktur der XML-Dateien wurde nicht angepasst. Bei Umsatzmeldungen ändern sich die Bezeichnung des Teiles A.2 und die entsprechende Ausfüllanleitung.

Quelle: Archiv Rödl & Partner

Ihr Ansprechpartner

Ing. Alexander Novák, LL.M.
Steuerberater / Senior Associate
Tel.: +420 233 111 261
E-Mail: alexander.novak@roedl.cz

Ing. Martina Šotníková
Steuerberaterin
Tel.: +420 233 111 261
E-Mail: martina.sotnikova@roedl.cz

> Rechtsprechung

Von Jakub Šotník, Rödl & Partner Prag

Das vereinbarte Pauschalentgelt befreit nicht von der Beweislast

Im jüngsten Urteil des Obersten Verwaltungsgerichts (BVerwG) wurde beurteilt, ob Kosten, die in Zusammenhang mit dem Pauschalentgelt entstehen, als Betriebsausgabe des Leistungsempfängers gelten. Im vorliegenden Fall hat der Betreiber einer Wäscherei ein monatliches Pauschalentgelt dafür bezahlt, dass ausländische Hilfsarbeiterinnen für die Arbeit in Nachmittagsstunden und am Wochenende bereit stehen. Das Finanzamt hat geprüft, ob diese Leistungen vom leistenden Unternehmer tatsächlich erbracht wurden, und ist zum Schluss gekommen, dass dies nicht der Fall war. Daher wurden die Pauschalbeträge als nicht abzugsfähig beurteilt.

Vorerst hat sich das BVerwG mit der Einwendung befasst, dass Voraussetzungen für die Kürzung erfüllt wurden. Der Betreiber der Wäscherei hat die Betriebsausgabe (Entgelt für die Überlassung von Arbeitskräften) u.a. dadurch begründet, dass es unter Berücksichtigung der Pauschalhöhe keine Rolle spielte, ob die Tätigkeiten ausgeführt wurden bzw. in welchem Umfang. Nach der Rechtsprechung des BVerwG müssen folgende allgemeine Voraussetzungen für die Beurteilung der Kosten als Betriebsausgabe vorliegen: 1) die Kosten sind tatsächlich angefallen, 2) hängen mit steuerpflichtigen Einkünften zusammen 3) sind im gegebenen Veranlagungszeitraum entstanden 4) nach Maßgabe des Gesetzes. Der Betreiber der Wäscherei musste nachweisen, dass das Pauschalentgelt für die Überlassung von Arbeitskräften für tatsächlich erbrachte Leistung bezahlt wurde und dass diese Aufwendungen durch Erzielung, Sicherstellung und Erhaltung der steuerpflichtigen Einkünfte veranlasst sind. Falls die überlassenen Arbeitnehmer in der Wäscherei tatsächlich tätig waren, kann das Entgelt als Betriebsausgabe gelten. Wird jedoch ein Entgelt ohne die entsprechende Gegenleistung verausgabt (aus zivilrechtlicher Sicht klare Situation), liegen keine Kosten vor, die durch Erzielung, Sicherstellung und Erhaltung der steuerpflichtigen Einkünfte veranlasst sind. Solche Kosten sind als nicht abzugsfähig zu beurteilen. Auch wenn ein Pauschalbetrag für die Überlassung von Arbeitskräften vereinbart wurde, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Gegenleistung tatsächlich erbracht wurde und dass Voraussetzungen nach § 24 EStG vorliegen. Das BVerwG war mit der Auffassung des Finanzamts einverstanden, dass die Leistungen im erklärten Umfang nicht erbracht wurden, wie es sich aus den Aussagen von Zeugen ergab.

Ihr Ansprechpartner

Mgr. Lenka Krupičková, LL.M.
advokátka (Rechtsanwältin), Steuerberaterin
Senior Associate
Tel.: +420 233 111 261
E-Mail: lenka.krupickova@roedl.cz

> Bilanzierung von Operating-Leasing

Von Radim Botek, Ladislav Čížek, Rödl & Partner Prag

Einleitend

> Das Internationale Rechnungslegungsstandardsgremium (IASB unter Mitwirkung von FASB) hat den neuen IFRS 16 veröffentlicht, der die Bilanzierung von operativen Leasingverträgen ändert.

Der neue IFRS 16 ersetzt den IAS 17 und seine Auslegungen. Für die Gesellschaften, die ihre Jahresabschlüsse nach IFRS erstellen, ist wichtig und auch „positiv" dass der IFRS 16 zum ersten Mal für die Geschäftsjahre anzuwenden ist, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine

Quelle: Archiv Rödl & Partner

vorzeitige Anwendung ist zulässig, wenn auch der IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden Anwendung findet. Da der IFRS 16 von der EU noch nicht verabschiedet wurde, bleibt die Bilanzierung nach IFRS von EU-Unternehmen noch unverändert.

Der IFRS 16 ändert vor allem die Bilanzierung von operativen Leasingverhältnissen bei Leasingnehmern. Nach dem neuen Standard sind **beide Leasingverhältnisse** (finance und operate lease) bilanzierungspflichtig. Die Bilanzierung von Finanzierungsleasingverträgen wurde nicht geändert. Die „Vermögenswerte aus Nutzungsrechten", die den Operating-Leasingverträgen zu Grunde liegen, sind wie ähnliche Vermögenswerte zu aktivieren. Wie bei Finanzierungsleasingverträgen werden sie mit dem Barwert der operativen Leasingzahlungen angesetzt. Da auch aus Vermögenswerten, die den Operating-Leasingverträgen zu Grunde liegen, Erträge erzielt werden können, sollten die Vermögenswerte (Nutzungsrechte) aktiviert und planmäßig abgeschrieben werden. Ihrer Bilanzierung liegt das wirtschaftliche Eigentum zu Grunde. Andererseits müssen auch die Leasingverbindlichkeiten passiviert werden. Da die Vermögenswerte, für die Operating-Leasingverträge abgeschlossen werden, bilanziert werden, müssen sie (in der Gewinn- und Verlustrechnung) abgeschrieben werden. Die Leasingnehmer werden zwischen den Finance- und Operating-Leasingverträgen nicht mehr unterscheiden. Die Neuregelungen können wie folgt dargestellt werden:

Bilanz

IAS 17

Finance leasing	
Aktivposten 100	Passivposten 100

Operating leasing	
Aktivposten 0	Passivposten 0

außerbilanzielle Vermögensgegenstände: 0

außerbilanzielle Schulden: 0

außerbilanzielle Vermögensgegenstände: 100

außerbilanzielle Schulden: 100

IAS 16 (ab 2019)

Finance leasing	
Aktivposten 100	Passivposten 100

Operating leasing	
Aktivposten 100	Passivposten 100

außerbilanzielle Vermögensgegenstände: 0

außerbilanzielle Schulden: 0

außerbilanzielle Vermögensgegenstände: 0

außerbilanzielle Schulden: 0

Gewinn- und Verlustrechnung

IAS 17	Finance-Leasing	Operating-Leasing
Erträge	**1000**	**1000**
Aufwendungen – Mietnebenkosten (Leasingengelt)	0	22
EBITDA	**1000**	**978**
Aufwendungen – Abschreibungen	20	0
EBIT	**980**	**978**
Aufwendungen – Zinsen	2	0
EBT	**978**	**978**

IAS 16 (ab 2019)	Finance-Leasing	Operating-Leasing
Erträge	**1000**	**1000**
Aufwendungen – Mietnebenkosten (Leasingengelt)	0	0
EBITDA	**1000**	**1000**
Aufwendungen – Abschreibungen	20	20
EBIT	**980**	**980**
Aufwendungen – Zinsen	2	2
EBT	**978**	**978**

Wie aus unserer graphischen Darstellung ersichtlich, werden durch die Aktivierung von Operating-Leasing zahlreiche Kennzahlen der Bilanz- und Erfolgsanalyse geändert. Viele Unternehmen können im Endeffekt negativ überrascht werden, da einige Kennzahlen der Bilanz- und Erfolgsanalyse von den Aktionären, Banken oder Muttergesellschaften geprüft werden oder für die KPI-Zahlen der Geschäftsleitung wichtig sind. Bei unterschiedlichen zwischenjährlichen Analysen sollte nicht vergessen werden, dass die Ergebnisse der Bilanz- und Erfolgsanalyse durch die geänderte Bilanzierung von Operating-Leasing beeinflusst werden können. Der neue IFRS 16 wird sich auf die Bilanz- und Erfolgsanalyse wie folgt auswirken:

Quelle: Archiv Rödl & Partner

Kennzahl	Berechnung	erwartete Effekte aus der geänderten Bilanzierung (ceteris paribus)
EBIT	*GuV*	Anstieg, da die Mietnebenkosten als Zinsaufwand ausgewiesen werden
EBITDA	*EBIT + Afa*	Anstieg, da das bisherige Leasingentgeld als *„Abschreibungen"* und *„Zinsaufwand"* ausgewiesen wird
Verschuldungsgrad	*Verbindlichkeiten / EK*	Anstieg, da die Finanzverpflichtungen ansteigen
Liquidität (des 1. Grades)	*(kurzfristige Vermögenswerte) / (kurzfristige Schulden)*	Rückgang, da sich kurzfristige Schulden erhöhen und kurzfristige Vermögensgegenstände vermindern
Anlageintensität	*Umsatzerlöse / Vermögensgegenstände*	Rückgang, da sich die Vermögensgegenstände bei konstanten Umsatzerlösen erhöhen
ROCE	*EBIT / (VK + Finanzverpflichtungen)*	Nicht eindeutig, wichtig ist der Leasingvertrag
Mittelflüsse aus der operativen Geschäftstätigkeit	*mehrere Methoden*	Anstieg, da die Leasingzahlungen neu als Mittelabflüsse aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden
Mittelflüsse	*mehrere Methoden*	Keine Änderungen, kein Einfluss auf die Mittelflüsse

Wie aus der graphischen Darstellung ersichtlich, gehen wir davon aus, dass das operative Leasingentgelt nicht geändert, sondern nur auf die Abschreibungen und den Zinsaufwand aufgeteilt wird. Obwohl dies auf den ersten Blick nicht offensichtlich ist, werden nicht nur die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, sondern auch die Kapitalflussrechnung (obwohl die Mittelflüsse konstant bleiben) neu gegliedert. Wie aus der graphischen Darstellung ersichtlich, werden die ausgewählten Kennzahlen der Bilanzanalyse und die Mittelflüsse aus der operativen Geschäftstätigkeit beeinflusst. Die Leasingzahlungen – langfristigen Leasingverbindlichkeiten – werden teilweise als Mittelflüsse aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen.

Obwohl die Leasingverträge oft das Leasingentgelt und die Nebenkosten (Versicherungsprämien, Wartungsaufwand) umfassen, ist nach IFRS 16 wie beim Finance-Leasing zwischen dem „Leasingentgelt" und den „Nebenkosten" zu unterscheiden. Nach IFRS 16 darf ausschließlich das Leasingentgelt aktiviert werden. Dies wird zu einer komplizierten Ermittlung des Vermögenswertes führen, wenn die Gegenleistung des Leasingnehmers durch den Leasingvertag nicht aufgeteilt ist. In diesem Zusammenhang möchten wir betonen, dass das Operating-Leasing als Miet- bzw. Pachtvertrag gilt und durch operative Leasingverträge auch Büroräume, Betriebe oder Lagerräume gemietet werden. Solche Mietverträge werden fast von allen Unternehmen abgeschlossen.

Auch IFRS 16 enthält die Bilanzierungswahlrechte. Der Leasingnehmer muss die Vermögenswerte aus Nutzungsrechten, die durch operative Leasingverträge geregelt werden, nicht aktivieren, wenn die Laufzeit der operativen Leasingverträge zwölf Monate unterschreitet oder die Vermögenswerte von geringem Wert sind. Die Prüfung, ob Vermögenswerte von geringem Wert vorliegen, ist ungeachtet des Alters der Leasinggegenstände vorzunehmen (Beurteilungsmaßstab ist der Neuwert des Vermögenswertes). Die Beurteilung, ob die Vermögenswerte von geringem Wert sind oder nicht, soll allgemein durchgeführt werden (die Bilanzsumme oder der Buchwert der Vermögensgegenstände spielen keine Rolle). Bei der Prüfung, ob die Vermögenswerte von geringem Wert sind oder nicht, sollten mehrere Leasingnehmer zum demselben Ergebnis kommen. Durch IFRS 16 wird z.B. ausdrücklich geregelt, dass Fahrzeuge nie Vermögenswerte von geringem Wert sind. Einen geringen Wert haben dann Tablets, PCs, Telefongeräte oder die kleinteilige Büroeinrichtung.

Der Leasinggeber unterscheidet auch nach IFRS 16 (analog wie nach IAS 17) zwischen dem Finance- und Operating-Leasing. Die Bilanzierung beim Leasinggeber wird somit nicht geändert.

Wie wir könnten sich auch unsere Mandanten die Frage stellen, wieso das Operating-Leasing aktiviert werden muss. Nach dem Internationalen Rechnungslegungsstandardsgremium ist die Aktivierung im 21. Jahrhundert notwendig. Zahlreiche Gesellschaften, die operative Leasingverträge abschließen, haben hohe sonstige finanzielle Verpflichtungen. Die Leasingverpflichtungen von börsennotierten Gesellschaften, die ihre Jahresabschlüsse nach IFRS (oder US GAAP) erstellen, sollten bis 3 Billionen USD betragen. Der IFRS 16 bringt somit eine höhere Transparenz von Leasinggegenständen und -verpflichtungen, wodurch die Unternehmen, deren Erträge auch aus operativen Leasinggegenständen erzielt werden, mit Gesellschaften, welche die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht leasen, sondern kaufen, vergleichbar sein sollten.

IFRS befassen sich mit dem Operating-Leasing und kommen zum Ergebnis, das das Operating-Leasing – ein übliches Mietverhältnis – aktivierungspflichtig ist. Tschechische Rechnungslegungsstandards sind weiterhin konservativ – weder das Finance- noch das Operating-Leasing sind bilanzierungsfähig. Das tschechische Bilanzierungsrecht ist gegenüber dem slowakischen oder deutschen Bilanzierungsrecht, nach dem das Finance-Leasing seit mehreren Jahren aktiviert wird, sehr unmodern.

Da das Finance-Leasing als sonstige finanzielle Verpflichtungen ausgewiesen wird, wird die Erstellung von Packages oder Konzernabschlüssen erschwert. Durch die Aktivie-

Quelle: Archiv Rödl & Partner

rung von Operating-Leasing wird der Zeitaufwand noch erhöht. Für die Darstellung der objektiven wirtschaftlichen Verhältnisse – für die Bilanzierung, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt – sollten die Leasinggegenstände aktiviert werden, da aus ihrer Nutzung Erträge erzielt werden.

Zusammenfassung

Das Internationale Rechnungslegungsstandardsgremium hat den neuen IFRS 16 für Leasingverträge veröffentlicht, der ab dem Jahre 2019 angewandt werden sollte. Nach IFRS 16 sind die Vermögenswerte aus Nutzungsrechten, die den Operating-Leasingverträgen zu Grunde liegen, beim Leasingnehmer zu aktivieren. Es handelt sich um eine Kompromisslösung, nach der die Bilanzierung von Mietverhältnissen nach IFRS und nach US GAAP vereinheitlicht wird (obwohl noch nicht in allen Aspekten). Die Jahresabschlüsse nach IFRS und tschechischem Recht werden sich leider um eine weitere Differenz unterscheiden, wodurch die Übertragung der HBI zur HB II nach IFRS erschwert wird. Da die EU den IFRS 16 noch nicht verabschiedet hat, werden sich die Bilanzierungsgrundsätze von tschechischen Unternehmen noch nicht ändern. Die Bilanzierung der Leasingverträge beim Leasinggeber bleibt de facto unverändert.

Ihr Ansprechpartner

Ing. Radim Botek
Wirtschaftsprüfer / Associate Partner
Tel.: +420 236 163 305
E-Mail: radim.botek@roedl.cz

> Fachveranstaltungen / Wir bereiten vor: Oktober–Dezember 2016

Von Jana Švédová, Rödl & Partner Prag

Oktober

Das neue Privatrecht 2016
6. Oktober 2016, Hotel Best Western Premier International, Brünn
Referent: *JUDr. Monika Novotná (für Rödl & Partner)*

Zwei komplizierte Themen – Vorräte und Rückstellungen
12. Oktober 2016, Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Referent: *David Trytko, Lenka Kudrnová*

Ausgewählte Probleme von Immobilien nach der Privatrechtsreform – aus Sicht der Bereiche Steuern, Recht und Buchführung
19. Oktober 2016, Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Referent: *Václav Vlk, Petr Koubovský, Pavel Kvietek*

Eischneidende Änderungen in der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Gesselschaften
26. Oktober 2016, Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Referent: *Pavel Koukal und Gäste*

November

IFRS – Aktuelle Entwicklungen
9. November 2016 vormittags
Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Referent: *Jaroslav Dubský, Jana Kocurková*

IFRS – IFRS 15 und weitere komplizierte Fälle (Workshop)
9. November 2016 nachmittags
Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Referent: *Jaroslav Dubský, Ivan Brož, Hynek Dobiáš*

Das neue Privatrecht 2016
22. November 2016, Clarion Congress Hotel, Prag
Referent: *JUDr. Monika Novotná (für Rödl & Partner)*

Quelle: Archiv Rödl & Partner

Entwicklungen der tschechischen Buchführung – neue Rechtsvorschriften
23. November 2016, Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Referent: *Jaroslav Dubský, Dušan Marek, Radim Botek*

Dezember

Steuer-Konferenz – die neuesten Entwicklungen im Bereich Steuern
8. Dezember 2016, Hotel Holiday Inn, Brünn
Referent: *Steuerteam Rödl & Partner*

Steuer-Konferenz – die neuesten Entwicklungen im Bereich Steuern
9. Dezember 2016, Hotel Grandior, Prag
Referent: *Steuerteam Rödl & Partner*

Änderungen des Programms vorbehalten.

-jsd-

Gemeinsam wachsen
> 25 Jahre in der Tschechischen Republik

Grundlagen bilden

„Unsere Expertise bildet das Fundament unserer Dienstleistungen. Darauf bauen wir gemeinsam mit unseren Mandanten auf."

Rödl & Partner

„Nur mit einer soliden Grundlage am Fuß des Castells können unsere spektakulären Menschentürme entstehen."

Castellers de Barcelona

„Jeder Einzelne zählt" – bei den Castellers und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny" (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellers und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

Impressum Mandantenbrief Oktober 2016, MK ČR E 16542

Herausgeber: **Rödl & Partner Consulting, s.r.o.**
Platnéřská 2, 110 00 Prag 1
Tel.: + 420 236 163 111 | www.roedl.cz

Redaktion: **Ing. Jana Švédová** – jana.svedova@roedl.cz

Layout/Satz: **Rödl & Partner** – publikace@roedl.cz

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebs-wirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.