

Grundlagen bilden

Mandantenbrief Tschechische Republik

Informationen über Recht, Steuern und Wirtschaft in der Tschechischen Republik

Ausgabe: Dezember 2016 · www.roedl.cz



Czech Law Firm
of the Year 2012-2016

Inhalt:

Recht aktuell

- > Einschneidende Änderungen bei der strafrechtlichen Verantwortlichkeit juristischer Personen

Steuern aktuell

- > Geschäftsführertätigkeit aus steuerlicher Sicht? Immer wieder Gegenstand der Außenprüfungen.
- > Gesetzgebung
- > Kurzmitteilungen Steuern
- > Rechtsprechung

Wirtschaft aktuell

- > IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

> Einschneidende Änderungen bei der strafrechtlichen Verantwortlichkeit juristischer Personen

Von Pavel Koukal, Rödl & Partner Prag

Einleitend

- > Ein wichtiger Teil unserer Beratungsleistungen besteht in einer spezialisierten Beratung im Zusammenhang mit der Identifizierung unternehmerischer Risiken, mit einer wirksamen Prävention einer Haftung durch juristische Personen und der hiermit verbundenen Corporate Compliance. Diesem aktuellen Thema war auch ein Runder Tisch gewidmet, den die Kanzlei Rödl & Partner in Prag am 26. Oktober im Zusammenhang mit einschneidenden Änderungen bei der rechtlichen Regelung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit juristischer Person veranstaltete, die die Novellierung des Gesetzes Nr. 418/2011 Slg. der Tschechischen Republik über die strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Person und Verfahren gegen diese mit sich bringt.

Ziel dieses Artikels ist eine Beschreibung der Änderungen, die mit Wirksamkeit zum 1. Dezember 2016 auf uns zukommen, als auch der Folgen, die sich hieraus für Gesellschaften und Genossenschaften ergeben.

Es steht außer Frage, dass aus Sicht juristischer Personen, vor allem von Gesellschaften, die strafrechtliche Verantwortlichkeit ein erhebliches Unternehmensrisiko darstellt, gleichwohl die Mehrzahl an Gesellschaften dieses Risiko entweder nur unzulänglich berücksichtigt oder gar völlig ignoriert. Dieser Zustand ist nicht weiter hinnehmbar, vor allem da die Novelle des tschechischen Gesetzes über die strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen diesbezüglich grundsätzliche Änderungen bedeutet. Diese



Quelle: Archiv Rödl & Partner

Änderungen bestehen zum einen in einer wesentlichen Ausweitung des Umfanges der strafrechtlichen Verantwortlichkeit juristischer Personen, zum anderen in einer gleichzeitigen und scheinbar entgegengesetzt wirkenden Neuerung, die auf der ausdrücklich geregelten Möglichkeit einer juristischen Person basiert, sich von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit zu befreien.

Ausweitung des Umfanges der strafrechtlichen Verantwortlichkeit

Die erste grundsätzliche Änderung besteht in einer Ausweitung des Umfanges der strafrechtlichen Verantwortlichkeit juristischer Personen, d.h. in der Definierung jener Straftaten (Verbrechen und Delikte) gemäß dem Sonderteil des Strafgesetzbuches Nr. 40/2009 Slg. der Tschechischen Republik, für die juristische Person und also auch Unternehmen strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden können.

Anstelle der bisherigen Auflistung von ca. 80 Straftaten, für die juristische Personen strafrechtlich belangt werden können, kommt nun in § 7 des Gesetzes die Ausschlussmethode zur Anwendung, die die strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen auf grundsätzlich alle Straftaten bezieht, die im Sonderteil des Strafgesetzbuches geregelt werden. In diesem Zusammenhang werden aus dieser strafrechtlichen Verantwortlichkeit ausdrücklich nur jene Straftaten ausgeschlossen, die eine juristische Person aus der Natur der Sache nicht begehen kann, wie Mord, Beteiligung an einem Suizid, Schlägerei etc.

Aus dieser großen Änderung folgt für die Unternehmenspraxis so das systemimmanente Risiko, dass der Umfang der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Gesellschaften ganz erheblich ausgeweitet wird, und zwar von den bisher ca. 80 Straftaten auf im Grunde alle Straftaten gemäß dem Sonderteil des Strafgesetzbuches mit taxativ angeführten Ausnahmen.

Entbindung von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit

Eine zweite wichtige Änderung der gegenständlichen Novellierung und in gewisser Hinsicht ein Durchbruch bei der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen ist der völlig neue § 8 Abs. 5 des Gesetzes über die strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen, der erst im Zuge der Verhandlungen im Abgeordnetenhaus des Parlamentes der Tschechischen Republik in den Gesetzesentwurf Eingang fand.

Diese neue Regelung ermöglicht es nämlich ausdrücklich, dass sich eine juristische Person von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit unter der Bedingung befreien kann, dass sich ihr ernst gemeintes präventives Wirken gegen das Begehen von Straftaten erweist, das auf eine wirksame Vorbeugung gerichtet ist. Gemäß der oben angeführten

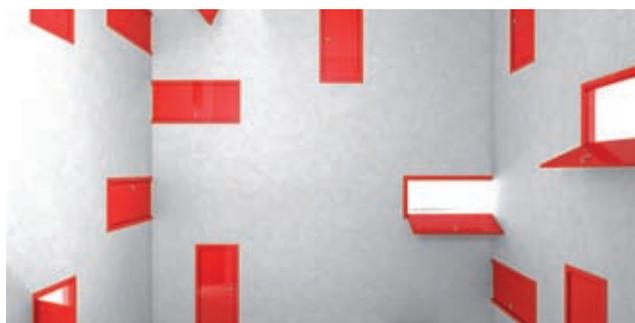
Bestimmung befreit sich nämlich eine juristische Person von ihrer strafrechtlichen Verantwortlichkeit für eine Straftat, die ihr in Folge eines Begehens einer Straftat durch eine natürliche Person zugerechnet wird, konkret ein Mitglied des satzungsmäßigen Organs, eine Person in leitender Stellung, die zum Handeln für die juristische Person berechtigt ist oder die eine leitende oder Kontrolltätigkeit wahrnimmt, bzw. einen Arbeitnehmer bei der Erfüllung von Arbeitsaufgaben, „sofern sie alle erforderlichen Anstrengungen unternommen hat, die gerechterweise von ihr verlangt werden konnten“, damit eine widerrechtliche Tat durch diese Personen verhindert wird.

In dieser Hinsicht geht die neue Bestimmung des § 8 Abs. 5 des Gesetzes erheblich über die bisherigen Möglichkeiten einer „Befreiung“ von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit in Fällen eines widerrechtlichen Handelns durch Arbeitnehmer hinaus, wie dies § 8 Abs. 2 lit. b) des Gesetzes verankert.

Nach der Novelle des Gesetzes über die strafrechtliche Verantwortlichkeit

Die neue Regelung einer möglichen Befreiung von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit für eine juristische Person bedeutet eine Zäsur im Verständnis und in der Bedeutung der *strafrechtlichen Compliance* in der Tschechischen Republik, da diese nun einen Widerhall im Gesetz findet und einen offenkundigen praktischen Sinn ergibt. Sie ermöglicht nämlich, dass sich Unternehmen im Fall einer Beschuldigung wirksam mit dem Verweis auf die Tatsache verteidigen können, dass sie im Rahmen eines funktionierenden *Compliance Management Systems (CMS)* sämtliche denkbaren vorbeugenden Maßnahmen getroffen haben, die berechtigterweise von ihnen verlangt werden können, damit eine widerrechtliche Tat durch Arbeitnehmer oder weitere Personen wirksam verhindert wird.

Keinesfalls bedeutet diese neue Regelung jene Folgen, die die zahlreichen Kritiker derselben befürchten, dass also das bloße Vorliegen eines allgemeinen Compliance Programms, eines Verhaltenskodex oder eines ethischen Kodex ohne Weiteres eine automatische Entbindung von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit „garantiert“. Es ist offenkundig, dass in dieser Hinsicht stattdessen stets sehr detailliert geprüft werden wird, ob eine juristische



Quelle: Archiv Rödl & Partner

Person die angenommenen systematischen und operativen Maßnahmen im Rahmen der präventiven *Funktion der Compliance* tatsächlich mit Blick auf die qualifizierte Bedingung gemäß § 8 Abs. 5 des Gesetzes über die strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen umgesetzt hat.

Ihr Ansprechpartner



JUDr. Pavel Koukal

advokát (Rechtsanwalt)

Associate Partner

Tel.: +420 236 163 760

E-Mail: pavel.koukal@roedl.cz

> Geschäftsführertätigkeit aus steuerlicher Sicht? Immer wieder Gegenstand der Außenprüfungen.

Von Milan Mareš, Rödl & Partner Brunn

Einleitend

Die Geschäftsführertätigkeit kann wie folgt ausgeübt werden:

- > Es wird ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen, dem die Gesellschafterversammlung zuzustimmen hat, wobei
 - der Geschäftsführer seine Tätigkeit unentgeltlich
 - oder gegen Entgelt ausübt.
- > Es wird kein Geschäftsführervertrag abgeschlossen.

Nach tschechischem Einkommensteuergesetz Nr. 586/1992 Gbl. (nachfolgend nur „EStG“) und insbesondere nach § 6 Abs. 1 EStG gelten die Geschäftsführerbezüge als einkommensteuerpflichtige **Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit**.

Steuerpflichtig sind die Einkünfte zzgl. der Arbeitgeberanteile zur Sozial- und Krankenversicherung. Dies gilt auch für die Geschäftsführer, die in Tschechien nur beschränkt steuerpflichtig sind.

Für die in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführer ist in der Regel die Lohnsteuer einzubehalten, wobei der Spitzensteuersatz angehoben wird (Reichensteuer) und der Grundfreibetrag beansprucht werden kann. Die Einkünfte der in Tschechien beschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführer unterliegen der Pauschalsteuer.

Es ist vorstellbar, dass ein Geschäftsführer für mehrere Gesellschaften mit beschränkter Haftung tätig ist. Die nachstehenden Varianten gelten für die Geschäftsführer - natürlichen Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Beispiel 1

Der Vereinfachung halber gehen wir davon aus, dass der Geschäftsführer seine Einkünfte in unterschiedlichen Staaten besteuert. Die Lohn- bzw. Einkommensteuer wird nach landesrechtlichen Vorschriften abgeführt. Der Geschäftsführer ist in einem Mitgliedstaat unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

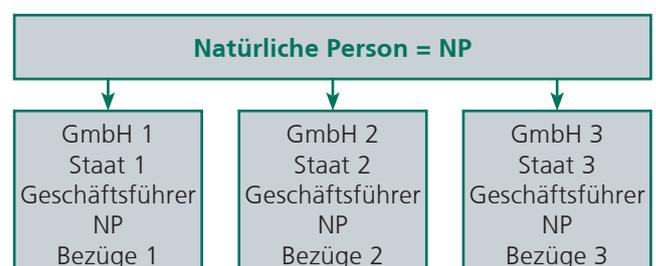
Da eine solche Person für die Sozial- und Krankenversicherung als „multinational worker“ gilt, werden die Arbeitgeberanteile an der Sozialversicherung nur in demjenigen Mitgliedstaat bezahlt, in dem der Geschäftsführer unbeschränkt steuerpflichtig ist (seinen Lebensmittelpunkt, z.B. seinen Wohnsitz hat). Maßgebend ist dabei das nationale Steuerrecht des Staates, in welchem der Geschäftsführer den Lebensmittelpunkt hat. Auch die Beitragsbemessungsgrenze oder die Befreiung von der Sozialversicherungspflicht werden nach lokalem Steuerrecht ermittelt.

Es ist jedoch schwer, die Einkünfte des Geschäftsführers nach dem Umfang seiner Tätigkeit für die einzelnen Gesellschaften aufzuteilen und die Höhe der Geschäftsführerbezüge, die von den jeweiligen Gesellschaften zufließen sollten, zu bestimmen. Die Aufteilung von Einkünften sollte selbstverständlich mit den einzelnen Geschäftsführerverträgen korrespondieren.

Nach tschechischem Recht kann mit dem Geschäftsführer vereinbart werden, dass er seine Tätigkeit unentgeltlich ausübt. Eine unentgeltliche Geschäftsführung kann jedoch in anderen Staaten als Zuflussfiktion beurteilt werden, wobei das (z.B. deutsche) Finanzamt die fiktiven Einnahmen nach deutschem Steuerrecht besteuern kann.

Veranschaulichung

Schema 1



- > GmbH 1 – Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Staat 1; dem Geschäftsführer stehen Bezüge 1 zu; der Geschäftsführer, eine natürliche Person, ist im Staat 1 unbeschränkt steuerpflichtig
- > GmbH 2 – Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Staat 2; dem Geschäftsführer stehen Bezüge 2 zu; der Geschäftsführer, eine natürliche Person, ist im Staat 1 unbeschränkt steuerpflichtig
- > GmbH 3 – Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Staat 3; dem Geschäftsführer stehen Bezüge 3 zu; der Geschäftsführer, eine natürliche Person, ist im Staat 1 unbeschränkt steuerpflichtig.

Da der Geschäftsführer im Staat 1 unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird sein weltweites Einkommen in diesem Staat besteuert. In den Staaten 2 und 3 sind nur die Bezüge 2 und 3 steuerpflichtig.

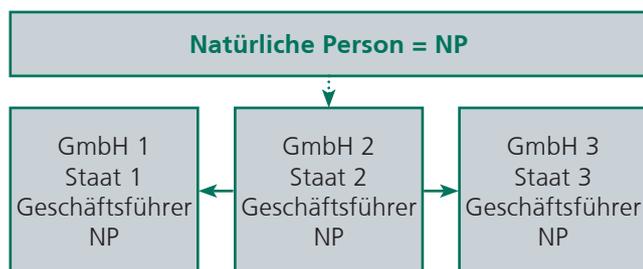
Beispiel 2

Die Geschäftsführertätigkeit wird durch eine juristische Person ausgeübt. Die juristische Person ist für keine anderen Gesellschaften als Geschäftsführer tätig. Der Geschäftsführer bezieht von der juristischen Person Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Die juristische Person berechnet den anderen Gesellschaften die Geschäftsführertätigkeit.

Dieses Modell ist interessant, wenn es nicht möglich ist, die Geschäftsführertätigkeiten den einzelnen Gesellschaften zuzuordnen, wie z.B. in einer Lieferkette. Im Staat, in dem der Geschäftsführer unbeschränkt steuerpflichtig ist, ist er auch sozial- und krankensversicherungspflichtig.

Veranschaulichung

Schema 2



- > GmbH 1 – Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Staat 1; der Geschäftsführer, eine natürliche Person, ist im Staat 2 unbeschränkt steuerpflichtig
- > GmbH 2 – Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Staat 2; dem Geschäftsführer stehen Bezüge 2 zu
- > GmbH 3 – Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Staat 3; der Geschäftsführer, eine natürliche Person, ist im Staat 2 unbeschränkt steuerpflichtig.

Da die natürliche Person im Staat 2 unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird ihr weltweites Einkommen in diesem Staat besteuert. Die GmbH 2, die im Staat 2 unbeschränkt steuerpflichtig ist, berechnet die Geschäftsführertätigkeit für die GmbH 1 und GmbH 3.

Dieses Modell ist in Tschechien mit großen Risiken verbunden. Das Finanzamt kann verlangen, dass die Tätigkeiten auf die einzelnen Gesellschaften verteilt werden. Der Geschäftsführer der GmbH 1 und der GmbH 3 kann mit seiner Tätigkeit auch einen Dritten (z.B. die GmbH 2) beauftragen. Das Finanzamt wird jedoch nach dem Substance-over-Form-Grundsatz (Scheingeschäfte sind für die Besteuerung unerheblich) prüfen, welche Person diese Tätigkeit ausübt. Sollte die GmbH 2 nicht nachweisen, dass die Tätigkeit durch eine andere Person als den Geschäftsführer der GmbH 2 (eine natürliche Person) ausgeübt wird, geht man davon aus, dass eine nicht selbständige Arbeit vorliegt, so dass die Einkünfte der GmbH 2 als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit beurteilt werden. In diesem Falle drohen eine Steuernachzahlung und steuerliche Nebenleistungen, vor allem Zinsen. Als Beweismittel dienen der Schriftverkehr (wenn die natürliche Person eine einzige E-Mail-Adresse hat), des Weiteren wird geprüft, wie die Verträge in der Lieferkette unterzeichnet werden, es werden Besprechungen mit Arbeitnehmern der einzelnen Gesellschaften vorgenommen, es werden das Auftreten gegenüber Abnehmern oder die Kostenumlage unter die Lupe genommen. Weisen die GmbH 1 oder GmbH 3 nicht nach, dass die Leistungen tatsächlich beansprucht wurden, droht, dass die Aufwendungen vom Finanzamt als nicht abziehbare Aufwendungen beurteilt werden.

Fazit

Ist der Geschäftsführer für mehrere Gesellschaften tätig, ist seine Tätigkeit mit großen steuerlichen Risiken verbunden. Wir sind gerne bereit, Sie bei der Entdeckung und Eliminierung dieser Risiken zu unterstützen.

Ihr Ansprechpartner



Ing. Milan Mareš

Steuerberater

Associate Partner

Tel.: +420 530 300 500

E-Mail: milan.mares@roedl.cz

> Gesetzgebung

Von Alexander Novák, Martina Šotníková

Rödl & Partner Prag

Wir möchten diesmal nicht auf die Steueränderungsgesetze des Jahres 2016 zurückblicken, sondern Ihnen die in den Jahren 2017 und 2018 erwarteten Neuregelungen darstellen. Geplant werden z.B. die Implementierung der Richtlinie des Rates zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken – ATAD – und das Einkommensteuer-Reformgesetz.

ATAD-Richtlinie

Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD) ins nationale Recht bis Ende des Jahres 2018 zu implementieren. Die ATAD-Richtlinie wurde im Juli 2016 verabschiedet und stützt sich auf die OECD-Empfehlungen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) durch Unternehmen.

Die ATAD-Richtlinie zielt auf den Schutz des Binnenmarktes gegen eine aggressive Steuerplanung und führt folgende Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung ein:

- > Abzugsbeschränkungen für Zinsen
- > Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung (exit tax)
- > Allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch
- > Vorschriften für abhängige ausländische Unternehmen
- > Hybride Gestaltungen.

Beschränkter Abzug von Zinsen

Dieses Thema wird wohl zu den meist diskutierten Maßnahmen gehören. Das aktuelle tschechische Einkommensteuergesetz beschränkt die Gesellschafter-Fremdfinanzierung auf verbundene Unternehmen. Nach der ATAD-Richtlinie werden die Abzugsbeschränkungen jedoch auch auf Fremdunternehmen erweitert. Abziehbare Fremdkapitalzinsen sind auf 30 % des Ergebnisses vor Zinsen (EBITDA) bzw. auf Mio. 3 EUR beschränkt. Der Grenzwert von Mio. 3 EUR stellt den Höchstbetrag dar, wobei die Mitgliedstaaten über einen niedrigeren Grenzwert entscheiden können.

Durch diese Maßnahme entstehen folgende allgemeine Fragen:

- > Begriff Zinsen (z.B. Finance-Leasingentgelt, Einstellung von Zinsen in die Kapitalrücklage);
- > Fremdkapital, auf das die ATAD-Richtlinie anzuwenden ist (vor dem 17. Juni 2016 abgeschlossene Kredit- und Darlehensverträge können ausgeschlossen werden);
- > Verhältnis zur bestehenden Gesellschafter-Fremdfinanzierung, falls diese nicht aufgehoben wird.

Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung (exit tax)

Es handelt sich um die Besteuerung von Gewinnen bei der grenzüberschreitenden Übertragung der Vermögenswerte vom Stammhaus auf eine Betriebsstätte oder bei der Änderung des Staates, in dem der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch

Liegt eine Gestaltung vor, deren Ziel darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, so berücksichtigen die Mitgliedstaaten diese bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld.

Vorschrift für abhängige ausländische Unternehmen

Die nur beschränkt besteuerten Gewinne von ausländischen Tochtergesellschaften sind der Muttergesellschaft zuzurechnen, die diese im Staat besteuert, in dem sie ansässig ist.

Hybride Gestaltungen

Das Ziel einer hybriden Gestaltung ist es, durch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Zahlungen oder Gesellschaften in verschiedenen Ländern eine Besteuerungskongruenz herbeizuführen, welche eine Nichtbesteuerung zur Folge hat. Die ATAD-Richtlinie soll einen Abzug bei einer gleichzeitigen Nichtbesteuerung vermeiden. Es wird schon eine Überarbeitung dieser Maßnahme vorbereitet.

Einkommensteuer-Reformgesetz

Das tschechische Finanzministerium beabsichtigt, die aktuelle Fassung des Einkommensteuergesetzes durch ein Reformgesetz zu ersetzen. Die neue Fassung sollte im September 2017 bekannt sein und im Jahre 2020 in Kraft treten.

Das Reformgesetz rechnet mit der Integrierten Verwaltung von Steuern und Versicherungsbeiträgen. Alle Steuern und Beitragszahlungen sollten durch die Steuerverwaltung nach einem einzigen amtlichen Vordruck und nach einer einzigen Prozessordnung (Abgabeordnung) überwacht werden. Gewissermaßen handelt es sich um die Erweiterung des Konzeptes der Kleinen einzigen Anlaufstelle des ehemaligen Finanzministers Kalousek. Die Integrierte Verwaltung von Steuern und Versicherungsbeiträgen sollte nach dem Finanzministerium im Jahre 2022 umgesetzt werden.

Die grundsätzliche Änderung sollte darin bestehen, dass die Steuer nach der abgegebenen Steuererklärung durch einen Steuerbescheid festgesetzt wird.

Das neue Einkommensteuergesetz sollte die Einkommen- und Körperschaftsteuer umfassen. Das Finanzministerium schließt jedoch nicht aus, dass die Einkommen- und Körperschaftsteuer durch zwei gesonderte Gesetze geregelt werden.

Nach wie vor wird der Steuergewinn bzw. Steuerverlust von natürlichen Personen durch die Einnahme-Überschuss-Rechnung und von Körperschaften nach dem Überschuss der Einnahmen über die Aufwendungen (nach dem Gewinn) ermittelt.

Im Bereich Anlagevermögen werden Vereinfachungen geplant, z.B. die Abschreibungsgruppen werden von sechs auf drei reduziert, die jährlichen Abschreibungen werden durch monatliche Abschreibungen ersetzt, die aktivierungspflichtige Untergrenze für die Modernisierung von beweglichen und immateriellen Wirtschaftsgütern wird vereinheitlicht, die Unterscheidung zwischen der Modernisierung und dem Reparaturaufwand sollte einfacher vorgenommen werden, die aktivierungspflichtige Untergrenze für bewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter wird erhöht und es sollte die Poolabschreibung auf GWG eingeführt werden.

Die Besteuerung von in- und ausländischen Einkünften sollte nicht gravierend geändert werden. Die Übertragung von Vermögenswerten und der Wegzug sollten steuerpflichtig sein (exit tax).

Kurzmitteilungen Steuern

Elektronische Bargeldgeschäftsmeldungen für das Gastgewerbe

Die Finanzverwaltung hat ein Hilfsmittel für die Zuordnung der Tätigkeiten der NACE-Klasse 56 – Gastgewerbe – für die elektronischen Bargeldgeschäftsmeldungen entworfen. Es wurden die Verpflegungsleistungen und zusammenhängenden Tätigkeiten definiert, die als erste meldepflichtig sind und die der Meldepflicht erst ab 1. März 2017 bzw. ab 1. März 2018 unterliegen.

Bankkonten der Krankenkassen

Ab Februar 2017 sind die Krankenkassen verpflichtet, für die Beitragszahlungen ausschließlich Konten zu verwenden, die bei der Tschechischen Zentralbank geführt werden. Durch Medienkampagnen der Krankenkassen wird darauf hingewiesen, dass die Bankkonten geändert werden. Vergessen Sie nicht, die Beitragszahlungen auf neue Konten zu überweisen.

Kontrollmeldung – Kurzbestätigung

Ab 1. Januar 2017 ändert sich der Vordruck für Kurzbestätigungen. Wird auf Aufforderung des Finanzamtes hin die Richtigkeit der abgegebenen Kontrollmeldung bestätigt, müssen die Zeilen in Teilen A, B und C leer bleiben. Wurden diese Zeilen ausgefüllt, galt dieser Fehler bislang als Toleranzfehler. Ab 1. Januar 2017 wird es sich um einen nicht tolerierbaren Fehler handeln, wobei die Kurzbestätigungen als nicht abgegeben gelten werden.

Das Ziel der elektronischen Bargeldgeschäftsmeldungen: stark wachsende Staatseinnahmen

Wenn alle Bargeschäfte meldepflichtig sind, sollten die Staatseinnahmen noch stärker als um zuerst erwartete 18 Milliarden CZK wachsen. Den Erwartungen liegen langjährige Datenanalysen, Erfahrungen in anderen Ländern und Schätzungen von tschechischen Scheingeschäften zu Grunde.

Ermäßigter Steuersatz für Zeitungen und Zeitschriften

Es ist zu erwarten, dass sich der Steuersatz für Zeitungen und Zeitschriften ab 2017 von 15 auf 10 % ermäßigt. Der Entwurf des Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes muss noch vom Senat verabschiedet und vom Präsidenten unterzeichnet werden.

Ausländische Verpflegungspauschbeträge im Jahre 2017

Durch die Verordnung Nr. 366/2016 wurden Verpflegungspauschbeträge bei Auslandsreisen für das Jahr 2017 verkündet. Die Verpflegungspauschbeträge wurden gegenüber dem Vorjahr u.a. in folgenden Ländern erhöht: Finnland, Indien, Syrien und in zahlreichen Afrikaländern.



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 Lenka Krupičková, Rödl & Partner Prag

Abzug von Managerleistungen bei Gesellschaften, die keine Arbeitnehmer beschäftigen

Das Oberste Verwaltungsgericht hat vor kurzem den Abzug von Aufwendungen beurteilt, die einer Muttergesellschaft bei der Leitung und Vertriebsunterstützung ihrer Tochtergesellschaft entstanden sind. Zwei Energieunternehmen haben in diesem Fall für den Biomasse-Handel eine Tochtergesellschaft gegründet. Da diese Tochtergesellschaft keine eigenen Arbeitnehmer beschäftigt hat, war für die Unternehmensleitung und den Biomasse-Handel nach dem Werkvertrag eine der Muttergesellschaften zuständig. Diese Tätigkeiten sollten durch einen Mitarbeiter (Direktor) der Muttergesellschaft übernommen werden, wobei der Tochtergesellschaft ermöglicht wurde, die Biomasse nach der Auftragsdurchführung – nach dem Aufbau bzw. der Lieferung des Brennkessels – zu liefern. Das Entgelt wurde nach dem geschätzten Zeitaufwand des Direktors berechnet, der zu 50 % für die Tochtergesellschaft und zu 50 % für die Muttergesellschaft tätig war.

Die nach dem Werkvertrag berechneten Aufwendungen wurden durch die Finanzverwaltung als nicht abziehbar beurteilt, da die Gesellschaft nicht nachgewiesen hat, dass die Leistungen von der Muttergesellschaft tatsächlich erbracht wurden.

Das Oberste Verwaltungsgericht hat betont, dass die Aufwendungen allgemein nur dann als Betriebsausgabe gelten, wenn sie der Erzielung, Sicherstellung und Erhaltung der Einnahmen dienen und angefallen sind. Das Geschäftsmodell, nach dem für die Tochtergesellschaft, die keine Mitarbeiter beschäftigt, auf vertraglicher Grundlage Führungskräfte oder andere Mitarbeiter der Muttergesellschaft tätig sind, wobei das Entgelt für die Vermittlung bzw. auch Ausführung von Aufträgen gezahlt wird, wurde durch das Oberste Verwaltungsgericht nicht angefochten. Sollte die Tochtergesellschaft jedoch jahrelang Geld verausgaben, ohne Einkünfte zu erzielen, sind die Zweifel des Finanzamts, ob die Leistungen tatsächlich erbracht werden, begründet. Der Steuerpflichtige muss Nachweise erbringen, dass die berechneten Leistungen bezogen wurden. Es spielt keine Rolle, ob diese Tätigkeiten einen materiellen Charakter haben oder nicht. Hinreichend ist die Annahme, dass die Tätigkeiten der Erzielung von Einkünften dienen konnten. Ob das Geld effizient verausgabt wurde, ist eher Frage der Unternehmensstrategie und des Unternehmensrisikos. Vor allem in den ersten Jahren der Geschäftstätigkeit muss damit gerechnet werden, dass trotz aller Bemühungen keine Aufträge erteilt werden und Mittel verausgabt werden, ohne dass Einkünfte erzielt werden.

Nach Beurteilung aller Beweise ist das Oberste Verwaltungsgericht zum Schluss gekommen, dass die Tätigkeiten der Muttergesellschaft für die Tochtergesellschaft tatsächlich ausgeübt wurden. Vom Finanzamt wurden insgesamt sieben Aufträge geprüft, wobei sich gezeigt hat, dass fünf Verhandlungen über die Lieferung der Biomasse stattfanden. Nach dem Obersten Verwaltungsgericht spielt es keine Rolle, dass die Geschäftspartner die Firma der Tochtergesellschaft vergessen und nur bestätigt haben, dass Verhandlungen mit der Muttergesellschaft erfolgt sind. Maßgebend sei der Inhalt der Verhandlung, zu dem auch das Angebot für die Biomasse-Lieferung gehört hat. Da sich die Muttergesellschaft mit dem Ein- und Verkauf der Biomasse nicht befasst hat, sei es nach dem Obersten Verwaltungsgericht offensichtlich, dass der Mitarbeiter der Muttergesellschaft auch für die Tochtergesellschaft tätig war.

Das Oberste Verwaltungsgericht hat es des Weiteren nicht für wichtig gehalten, dass nicht alle Geschäftsverhandlungen bezeugt wurden. Dies kann auf den Zeitabstand



Quelle: Archiv Rödl & Partner

zwischen den Verhandlungen und den Zeugenaussagen, den Personalwechsel bei den Geschäftspartnern sowie darauf zurückgeführt werden, dass das Finanzamt nicht Verhandlungen mit der Muttergesellschaft, sondern nur Verhandlungen mit der Tochtergesellschaft untersucht hat.

Ihr Ansprechpartner



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

> IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

Von Ivan Brož, Rödl & Partner Prag

Einleitend

- > Ein weiterer (nach dem in der letzten Ausgabe angesprochenen IFRS 16) langjährig entwickelter und erwarteter Standard, der die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einiger Gesellschaften grundlegend ändern kann, ist der IFRS 15 – Erlöse aus Verträgen mit Kunden. Die Veröffentlichung dieses Standards wurde mehrmals verschoben, sie erfolgte am 28. Mai 2015, d.h. nach 13 Jahren der Diskussion, wobei der Standard schon am 12. April 2016 geändert wurde. Die Anwendung von IFRS 15 für die EU-Unternehmen sollte in den Folgemonaten zugelassen werden. Die Erstanwendung des Standards ist für jährliche Berichtsperioden verpflichtend, die am oder nach dem 01. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Bei der retrospektiven Anwendung des Standards (es wurde noch eine einfachere Fassung veröffentlicht, nach der bei der retrospektiven Anwendung Erleichterungen möglich sind) sollten die Gesellschaften rechtzeitig damit rechnen, dass der Jahresabschluss für das Jahr 2017 die Vorjahreszahlen für das Geschäftsjahr 2018 enthalten und er unter Berücksichtigung von IFRS 15 erstellt werden sollte. Ein allgemeiner Kommentar zum IFRS 15 ist schon aktuell.

Zuerst möchten wir kurz betonen, warum IFRS 15 entwickelt wurde und welches Ziel er hat.

Wieso waren die bisherigen Regelungen unzureichend?

Sie waren überholt, zersplittert, es wurden wenige illustrative Beispiele angeführt, vor allem jedoch war die komplexe Gewinnrealisierung, die für die Unternehmen in der turbulenten Wirtschaftswelt typisch ist, unzureichend geregelt. Was wird erwartet?

IFRS 15 ersetzt die Standards IAS 18 und IAS 11 und ihre Interpretationen (SIC-31, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18).

Der neue Standard sieht ein einziges, fünfstufiges Erlösrealisierungsmodell vor, das grundsätzlich auf alle Verträge mit Kunden anzuwenden ist.

Schritt 1: Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Ein Vertrag ist als Vereinbarung definiert, aus der durchsetzbare Rechte und Pflichten resultieren. Er kann schriftlich, mündlich oder nach der üblichen Geschäftspraxis abgeschlossen werden. Der Vertragsabschluss sowie die Durchsetzbarkeit der vertraglichen Rechte und Pflichten richten sich nach dem Rechts- oder Geschäftsumfeld. Da dieses Umfeld in den Ländern, Branchen, bei Gesellschaften oder sogar bei einer einzigen Gesellschaft unterschiedlich sein kann, ist es wichtig, die Verträge nach der jeweiligen Gesetzgebung und Geschäftspraxis zu prüfen. Der Standard schreibt die Verbindung mehrerer Verträge zu einem Vertrag oder andererseits die Aufteilung eines Vertrags auf mehrere Unterverträge vor, wenn dadurch die wirtschaftliche Substanz und die Auswirkungen des Vertrags besser wiederspiegelt werden.

Die Verträge mit Kunden fallen in den Anwendungsbereich von IFRS 15, wenn alle folgenden fünf Bedingungen erfüllt sind:

- > alle Vertragsparteien stimmen dem Vertrag zu (schriftlich, mündlich oder nach der Geschäftspraxis) und haben sich verpflichtet, die Vertragsleistungen zu erbringen,
- > die Leistungsverpflichtungen der Vertragsparteien können identifiziert werden,
- > die Zahlungsbedingungen können identifiziert werden,
- > das Geschäft hat eine wirtschaftliche Substanz (es wird erwartet, dass sich das Risiko, Timing oder die Höhe der künftigen Erträge durch den Vertrag ändern – Maßnahme gegen eine künstliche Ertragsteigerung),
- > es ist wahrscheinlich, dass das Entgelt vereinnahmt wird.

Schritt 2: Identifizierung der Leistungsverpflichtungen durch den Vertrag

Zum Vertragsbeginn sind die Waren oder Leistungen, die dem Kunden zugesagt wurden, zu beurteilen und es ist die Leistungsverpflichtung zu identifizieren („performance obligation“): a) Ware oder Leistungen (oder ein Produktpaket), die abgrenzbar sind, oder b) eine Reihe von abgrenzbaren Waren und Leistungen, die im Wesentlichen gleich sind und dem Kunden nach demselben Schema geliefert oder erbracht werden (z.B. wiederholend erbrachte Leistungen).

Dem Kunden können folgende Waren oder Leistungen zugesagt werden: Verkauf von Erzeugnissen, Waren, Weiterverkauf der Rechte an erworbenen Waren oder bezogenen Leistungen, Erbringung von Leistungen, Verkauf der Rechte an Erzeugnissen/Leistungen, Vermittlungsleistungen /Entwicklung eines Vermögensgegenstandes auf Kosten des Kunden, Überlassung der Lizenzrechte, Einräumung von Rechten auf den Erwerb von ergänzenden Produkten.

Erlöse werden zum Zeitpunkt realisiert, zu dem die zugesagten Erzeugnisse/Waren/Leistungen (d.h. Vermögenswerte) auf den Kunden übertragen werden. Die Vermögenswerte werden nicht mehr mit der Übertragung von Risiken und Nutzen, sondern mit der Verschaffung der Verfügungsmacht verkauft. Die Leistungsverpflichtung kann – je nach der wirtschaftlichen Substanz – entweder über einen Zeitraum hinweg oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden. Kriterien und Voraussetzungen für beide Varianten sind im Standard ziemlich detailliert dargestellt.

Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein Unternehmen erwartungsgemäß vom Kunden für die Übertragung von Waren oder die Erbringung von Leistungen erhalten wird, wobei sie fix und/oder variabel sein kann. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen seine übliche Geschäftspraxis zu berücksichtigen. Eine variable Gegenleistung wird durch den Standard gesondert geregelt. Variable Gegenleistungen können beispielsweise aus Nachlässen, Rabatten, Rückerstattungen, preislichen Zugeständnissen, Anreizvereinbarungen, Leistungsprämien, Boni, Sanktionen oder ähnlichen Beträgen resultieren. Variable Gegenleistungen liegen auch dann vor, wenn das Recht des Unternehmens auf Gegenleistung von dem Eintreten künftiger Ereignisse abhängt. Im Transaktionspreis dürfen nur Beträge enthalten sein, für die es als hochwahrscheinlich anzusehen ist, dass sie in der Zukunft nicht geändert werden.

Alle Beträge, die an den Kunden für den Einkauf von Produkten bezahlt werden, vermindern den Transaktionspreis (z.B. Gutscheine für weitere Einkäufe usw.).

Im Standard wird weiterhin angefordert, dass wesentliche Benefits aus der Transaktionsfinanzierung durch den Zeitwert berücksichtigt werden. Ist der Zeitabstand zwischen der Übertragung von Produkten/Erbringung von Leistungen und ihrer Bezahlung kürzer als ein Jahr, ist die Ermittlung des Zeitwertes jedoch nicht notwendig.

Schritt 4: Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen des Vertrags

Umfasst ein Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen, ist der Transaktionspreis auf die vertraglichen Leistungsverpflichtungen auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise zu verteilen. Als Einzelveräußerungspreis gilt der Preis, zu dem das Produkt an den Kunden gesondert verkauft würde (dieser Preis wird nach den zur Verfügung stehenden Preislisten festgesetzt oder geschätzt - in IFRS 15 werden verschiedene Schätzungsmethoden vorgeschlagen, wobei keine der Methoden Vorrang hat).

Durch den Standard wird auch die Verteilung von gewährten Preisnachlässen geregelt. Bestehen Nachweise, dass sich Nachlässe nur auf bestimmte Leistungsverpflichtungen beziehen, kann es sachgerecht sein, einen solchen Nachlass nicht auf alle Leistungsverpflichtungen zu verteilen. Dies gilt auch für die Verteilung sonstiger Bestandteile der variablen Vergütung.

Wird der Transaktionspreis nachträglich geändert, wird der nicht verteilte Transaktionspreis auf die noch nicht erfüllten vertraglichen Leistungsverpflichtungen im Verhältnis verteilt, das beim Vertragsabschluss festgesetzt wurde. Nachträgliche Anpassungen der gesonderten Verkaufspreise werden somit nicht berücksichtigt. Den bereits erfüllten Leistungsverpflichtungen zuzuordnende Beträge werden als Erlöse/Verminderung der Erlöse im Zeitraum erfasst, in dem der Transaktionspreis geändert wurde.

Schritt 5: Umsatzrealisierung bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung

Der Umsatz gilt als realisiert, wenn die Verfügungsmacht über die Ware oder Leistung dem Kunden verschafft wird (control approach). Dies kann zu einem Zeitpunkt, aber auch über einen Zeitraum hinaus erfolgen.

Vertragskosten

Durch den IFRS 15 werden auch die Kosten geregelt, die dem Unternehmen aus den Verträgen mit Kunden und deren Erfassung entstehen. Es wird zwischen den Kosten unterschieden, die bei der Auftragserteilung und der Erfüllung des Vertrags anfallen. Kosten, die bei der Auftragserteilung entstanden sind, sind als Vermögenswert zu aktivieren, wenn das Unternehmen erwartet, dass sie in der Zukunft durch Erträge gedeckt werden. Andererseits werden Kosten, die ungeachtet des Vertragsabschlusses angefallen wären, als Aufwand verbucht. Kosten, falls sie

nicht durch einen anderen Standard geregelt sind (IAS 2, IAS 16, IAS 38), werden nur dann als Vermögenswert erfasst, wenn alle der folgenden Kriterien erfüllt sind:

- > die Kosten beziehen sich direkt auf den Vertrag;
- > die Kosten fallen für Betriebsmittel an, die für die zukünftige Erfüllung von Leistungsverpflichtungen verwendet werden; und
- > es wird der zukünftige Ausgleich dieser Kosten erwartet.

Die aktivierten Vermögenswerte sind so abzuschreiben, wie die Waren oder Leistungen auf den Kunden übertragen werden. Die Abschreibungen sind laufend auszuwerten, eventuelle Änderungen von Schätzungen werden nach IAS 8 berücksichtigt. Übersteigt der Buchwert des Vermögensgegenstandes den restlichen zu erwartenden Gegenwert abz. der noch nicht als Aufwand verbuchten Vertriebskosten, erfolgt eine Wertminderung.

Zusammenfassung

Der Standard bringt viele Änderungen. Da die heutige Wirtschaft sehr turbulent ist, wird die Rolle von subjektiven Beurteilungen und Schätzungen steigen. Diese sollten durch viele illustrative, durch IASB herausgegebene Beispiele zum Standard koordiniert werden.

Obwohl der Standard erst (oder schon?) am 1. Januar 2018 in Kraft tritt, empfehlen wir Ihnen, die Auswirkungen der Änderungen kurzfristig zu prüfen. Durch den IFRS 15

werden der Gewinnrealisierungszeitpunkt und die Erlöse beeinflusst. Die Anwendung des neuen Standards kann letztendlich zur Änderung der eingebürgerten Geschäftspraxis, in Extremfällen sogar zur Änderung der Geschäftsmodelle führen. Um die Informationen und Unterlagen für die Berechnungen (z.B. transparente Angaben über die Verteilung des Transaktionspreises) gewinnen oder erforderliche, nach dem Standard erweiterte Auskünfte über die zu erfassenden Erlöse veröffentlichen zu können, sind die Programme rechtzeitig umzugestalten. Die geänderte Bilanzierung von Erlösen ist ein empfindliches Thema, das sich auf viele Kennzahlen und Vertragsverpflichtungen der Gesellschaft auswirken kann (Covenants, variables Leasingentgelt in Leasingverhältnissen, Umsatzboni, Vergütungen an Mitarbeiter u.a.).

Ihr Ansprechpartner



Ing. Ivan Brož
Wirtschaftsprüfer
Partner

Tel.: +420 233 111 310

E-Mail: ivan.broz@roedl.cz

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 Tschechische Republik
Dezember 2016, MK ČR E 16542

Herausgeber: Rödl & Partner Consulting, s.r.o.
Platněřská 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 betriebswirtschaftliche 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.