

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

1.2014



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile

Entwurf eines neuen Teilwerterlasses in der Verbandsanhörung

Umsatzsteuer:

Flächenschlüssel als zulässiger Maßstab zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen

Kein Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen an Bauträger

Lohnsteuer:

Pauschalversteuerung gem. § 37b EStG nur für Sachzuwendungen, die für den Empfänger steuerpflichtige Einnahme sind

TAX | Internationales

§ 50d Abs. 8 EStG 2002 – Kein Treaty Override bei später erlassenenem DBA?

LEGAL

Erb- und Familienrecht:

Pauschalierter Zugewinnausgleich nach § 1371 Abs. 1 BGB bei österreichischem Erbstatut und deutschem Güterrechtsstatut

CONSULTING

Financial Advisory:

Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen – Neufassung von IDW RS HFA 5 und Folgeänderungen in IDW RS HFA 14

Compliance:

Härtere Gangart bei Rechtsverstößen II – Verschärfung der Verbandsgeldbuße und Schutz durch gelebte Compliance

Seite	TAX Nationales Steuerrecht	Seite
	1 Ertragsteuern	
5	a Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile	
6	b Sog. Kleine Organschaftsreform: Klärung von Zweifelsfragen	
6	c Abgrenzung – Auskehrung aus dem Einlagekonto oder Rückzahlung von Stammkapital – Folgen fehlender Steuerbescheinigung	
7	d Entwurf eines neuen Teilwerterlasses in der Verbandsanhörung	
8	e Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen sog. Mischentgelt	
9	f Aufteilung des Grundstückskaufpreises im Wege der Schätzung durch das Finanzamt	
10	g Beratungskosten für Verständigungsverfahren sind keine Veräußerungskosten	
10	h Gewinn aus Veräußerung nicht gewerblicher Personengesellschaften mit inländischem Grundbesitz nicht beschränkt steuerpflichtig	
	2 Umsatzsteuer	
11	a Flächenschlüssel als zulässiger Maßstab zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen	
11	b Kein Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen an Bauträger	
13	c Aktuelles zur Geschäftsveräußerung im Ganzen	
13	d Regelsteuersatz bei Frühstücksleistungen an Hotelgäste	
14	e Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen	
15	f Neuerungen hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft	
15	g Win-Win-Situation für Mieter und Vermieter bei steuerfreier Vermietung	
	3 Abgabenordnung	
	Keine Zugangsvermutung innerhalb der Dreitagesfrist bei Weiterleitung an Deutsche Post AG durch privaten Zustelldienst	16
	4 Grunderwerbsteuer	
	a Gleich lautende Ländererlasse zu Änderungen des § 6a GrEStG	17
	b Nichtanwendungserlass hinsichtlich der Steuerbarkeit eines mittelbaren Gesellschafterswechsels bei grundbesitzenden Personengesellschaften	17
	c Erhebung der Grunderwerbsteuer für Gesellschafterswechsel bei einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nach Änderungen im Gesellschaftersbestand	17
	5 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
	a Keine Erbschaftsteuer-/Schenkungssteuerbegünstigung für über vermögensverwaltende Personengesellschaften gehaltene Kapitalgesellschaftsanteile	18
	b Unionsrechtswidriger Erbschaftsteuerfreibetrag für im Drittland ansässige beschränkt steuerpflichtige Erben	19
	6 Lohnsteuer	
	a Pauschalsteuer gem. § 37b EStG als Betriebsausgabe	19
	b Pauschalversteuerung gem. § 37b EStG nur für Sachzuwendungen, die für den Empfänger steuerpflichtige Einnahme sind	20
	c Korrektur der Lohnsteuer-Anmeldung trotz Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung	21
	d Bindungswirkung einer Lohnsteueranrufungsauskunft nur im Lohnsteuerabzugsverfahren	22

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	7 Brasilien	Erb- und Familienrecht	
23	a Sozialabgaben (PIS/COFINS) bei Import von Gütern in Brasilien nicht Bestandteil der eigenen Bemessungsgrundlage	Pauschalierter Zugewinnausgleich nach § 1371 Abs. 1 BGB bei österreichischem Erbstatut und deutschem Güterrechtsstatut	34
23	b Angepasste Transferpreis-Regelungen für die Ein- und Ausfuhr bestimmter Handelswaren		
	8 China	CONSULTING	
24	Kritische Punkte bei konzerninternen Verrechnungen zwischen Deutschland und China	1 Financial Advisory	
	9 Deutschland	a Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen – Neufassung von IDW RS HFA 5 und Folgeänderungen in IDW RS HFA 14	35
25	§ 50d Abs. 8 EStG 2002 – Kein Treaty Override bei später erlassenem DBA?	b Übernahme von Änderungen an IAS 36 und IAS 39	35
	10 Finnland	c Qualitäts-Reporting als ein Steuerungsinstrument zur Erhöhung der Kundenzufriedenheit	36
25	Steueränderungen in Finnland ab 2014	2 Compliance	
	11 Mexiko	a Härtere Gangart bei Rechtsverstößen II – Verschärfung der Verbandsgeldbuße und Schutz durch gelebte Compliance	38
26	Steuerreform in Mexiko	b Fallstricke forensischer Datenanalyse II – Datenanforderung und Import	39
	12 OECD	c IT-Bedrohungen im Wandel – Alte und neue Sicherheitstrends im Jahr 2014	40
27	Informationsanfrage zur sog. Digital Economy	d Governance, Risk & Compliance und die Informationsgesellschaft – Herausforderungen für die Zukunft	41
	13 Österreich		
28	Überblick über geplante steuerliche Änderungen in Österreich		
	14 Polen		
30	Neue Verrechnungspreisrichtlinien in Polen		
	15 Russland		
31	Internationales Projektgeschäft Russland I – Unternehmensebene		
	16 Saudi-Arabien		
33	Problem der Definition einer Betriebsstätte im saudischen Recht		



StB Dr. Michael Hölzl,
Head of Taxes and
Subsidiaries, OSRAM

Liebe Leserinnen,
liebe Leser,

Verträge mit Angehörigen (z. B. Kindern oder Eltern) werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Vereinbarungen zum einen fremdüblich sind und zum anderen diese auch tatsächlich so durchgeführt werden. Wie der Bundesfinanzhof jetzt entschieden hat, ist ein Arbeitsvertrag mit Angehörigen auch dann zu berücksichtigen, wenn die tatsächliche Arbeitsleistung über die vereinbarten Arbeitszeiten hinaus geht.

Sie haben sich nicht verlesen! Der Bundesfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, ob unbezahlte Überstunden die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses einschränken. Auch wenn dieses Urteil natürlich bei genauem Lesen nicht ganz so spektakulär ist, wie es der Leitsatz anklingen lässt: ein Schmunzeln bleibt. Ich kenne wenige im Steuerbereich Tätige, denen es gelingt, ohne Überstunden das tägliche Arbeitspensum zu bewältigen. So schafft es doch der Steuergesetzgeber immer wieder, uns länger zum Nachdenken zu bringen – eine hieraus resultierende Gefährdung der steuerlichen Anerkennung des Arbeitsverhältnisses wegen unbezahlter Überstunden hätte etwas Skurriles. Ich bin mir beispielsweise sicher, dass es eine arbeitsintensive Analyse der Neuregelung des § 4f EStG geben wird. Diese Neuregelung soll u. a. den Verkauf von Drohverlustrückstellungen regeln. Die Grundlogik des Paragraphen ist dabei schnell verständlich. Im Ergebnis geht es dabei um außerbilanzielle Merkposten, die wie aktive Rechnungsabgrenzungsposten wirken. Ab hier lasse ich der Fantasie geneigter Bilanzierer freien Lauf, wie ein „außerbilanzieller Rechnungsab-

grenzungsposten“ bei Verschmelzungen entsteht und übertragen wird...

Gut, dass uns der Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD Hoffnung auf Arbeitsentlastung gibt. Immerhin werden Steuervereinfachungen avisiert. Gesetzgebungsverfahren zu folgenden Themen können dabei erwartet werden:

- Einführung der vorausgefüllten Steuererklärung für alle Steuerpflichtigen
- Ausbau der elektronischen Kommunikation mit der Finanzverwaltung
- Entwicklung eines Verfahrens zur Selbstveranlagung

Neben vielen weiteren Themen (vgl. ausführlich Sonderbeilage zum WTS Journal 05/2013) sollen allerdings auch die Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige weiterentwickelt werden. Zudem sind nach dem Koalitionsvertrag Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung bzw. Steuervermeidung geplant, soweit die OECD-Initiative gegen die „Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen und der Gewinnverlagerung“ keine zeitnahe Umsetzung erfährt.

Ist also doch ganz gut, dass unbezahlte Überstunden der steuerlichen Anerkennung von Arbeitsverhältnissen nicht entgegenstehen müssen – zumindest aus Arbeitgebersicht mit Mitarbeitern aus dem Steuerbereich...

Ihr

1a | Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile |*Autorin: StBin Monika Bartelt, München*

BMF vom 27.11.2013	Das BMF hat nunmehr zu der seit über drei Jahren offenen Frage der steuerlichen Behandlung des Erwerbs eigener Anteile Stellung genommen, nachdem das Vorgängerschreiben vom 02.12.1998 bereits mit Schreiben vom 10.08.2010 aufgehoben wurde. Die im Vorgängerschreiben dargelegten Grundsätze waren u. a. aufgrund der mit dem BilMoG neu geregelten Bilanzierung eigener Anteile (§ 272 Abs. 1a und 1b HGB) steuer- und gesellschaftsrechtlich überholt.	steuerlichen Einlagekontos (bzw. bei fremdüblichem Erwerb unterhalb des Nennkapitals ggf. auch eines Sonderausweises) mit sich bringen. Dabei ist von der Gesellschaft – selbst bei (teilweiser) Verwendung des ausschüttbaren Gewinns – keine Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen, da der Erwerb eigener Anteile auf der Ebene des Anteilseigners ein Veräußerungsgeschäft darstellt. Soweit jedoch die Anteile in einem inländischen Depot verwahrt werden, hat die depotführende Stelle Kapitalertragsteuer auf den Veräußerungsgewinn einzubehalten. Bei überhöhtem Kaufpreis (im Falle des Erwerbs eigener Anteile) bzw. bei zu niedrigem Kaufpreis (im Falle der Weiterveräußerung eigener Anteile) kann eine verdeckte Gewinnausschüttung mit den entsprechenden steuerlichen Folgen (einschließlich Kapitalertragsteuerpflicht) vorliegen.	Kapitalertragsteuer
Handelsrechtliche Behandlung	Seit dem BilMoG wird der Erwerb eigener Anteile handelsrechtlich nicht mehr als Anschaffungsvorgang (Aktivierung der eigenen Anteile bei gleichzeitiger Bildung einer entsprechenden Rücklage) behandelt. Vielmehr wird eine Kapitalherabsetzung (offene Absetzung des Nennbetrags der eigenen Anteile von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ und Verrechnung einer Differenz zu den höheren Anschaffungskosten mit den frei verfügbaren Rücklagen) angenommen. Eine spätere (Weiter-)Veräußerung der eigenen Anteile wird demgegenüber als Kapitalerhöhung qualifiziert.	Ergänzend zum BMF-Schreiben kommen bei unangemessenen Kaufpreisen nach Auffassung der Finanzverwaltung auch schenkungsteuerliche Folgen in Betracht. Das gegenläufige BFH-Urteil zum Vorrang der Ertragsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, wird also derzeit nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet (vgl. WTS Journal 02/2013).	Schenkungsteuer
Steuerliche Behandlung	Das BMF übernimmt diese wirtschaftliche Betrachtungsweise des Handelsrechts auch für das Steuerrecht, jedoch nur auf Ebene der erwerbenden Gesellschaft. Beim Anteilseigner stellt der Verkauf der Anteile hingegen wie bisher ein Veräußerungsgeschäft dar, das nach den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung unterliegt (§§ 17, 20 Abs. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 2 KStG). Damit erfolgt keine spiegelbildliche Behandlung des Vorgangs bei der erwerbenden Gesellschaft und dem veräußernden Anteilseigner.	Das BMF-Schreiben gilt grundsätzlich für alle offenen Fälle, soweit Geschäftsjahre betroffen sind, für welche die Neuregelung des § 272 Abs. 1a und 1b HGB i. d. F. des BilMoG gilt. Für Zeiträume, in denen das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren, nicht aber das BilMoG galt, gelten weiterhin die Regelungen des Vorgängerschreibens aus 1998, allerdings nach Maßgabe der im Einzelnen dargelegten Anpassungen aufgrund der Abkehr vom Anrechnungsverfahren.	BFH vom 30.01.2013 (AZ: II R 6/12)
Steuerliches Einlagekonto und Sonderausweis	Die Einordnung des Erwerbs bzw. der Veräußerung eigener Anteile auf Ebene der Gesellschaft als Kapitalherabsetzung- bzw. -erhöhung kann Änderungen des		Anwendung und Übergangsregelungen

Kontakt:
StB Dr. Axel Löntz,
München,
axel.loentz@wts.de

1b | Sog. Kleine Organschaftsreform: Klärung von Zweifelsfragen |*Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München*Heilungswirkung jetzt
auch für den VZ 2014
sicher

Im Hinblick auf die Anpassung von alten Gewinnabführungsverträgen an den sog. dynamischen Verweis auf § 302 AktG bestanden Zweifel, ob eine Anpassung bis zum 31.12.2014 bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr ausreichend ist, um für den Veranlagungszeitraum 2014 eine Heilung zu bewirken (vgl. WTS Journal 03/2013). Durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz ist nun eine gesetzliche Klarstellung erfolgt. Mit der neuen Formulierung „vor dem 1. Januar 2015“ ist sichergestellt, dass die Heilungswirkung einer Anpassung bis zum 31.12.2014 jetzt auch den Veranlagungszeitraum 2014 umfasst.

fielen, nunmehr aufgrund des Wortlauts des § 34 Abs. 10b KStG ebenfalls angepasst werden müssen. Nach Auffassung der OFD Niedersachsen, die zwischen Bund und Ländern abgestimmt ist, ist keine Anpassung dieser „Alt-Gewinnabführungsverträge“ erforderlich. Die OFD Niedersachsen weist jedoch ausdrücklich darauf hin, dass die Finanzgerichte an die Billigkeitsregelung der Verwaltung nicht gebunden seien. Vollständige Rechtssicherheit könnten die Unternehmen nur durch eine Anpassung der Verträge erzielen.

OFD Niedersachsen vom
13.09.2013

BMF vom 16.12.2005

Daneben ist die Frage aufgeworfen worden, ob alte Gewinnabführungsverträge, die keinen Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG enthalten, aber bisher unter die Billigkeitsregelung eines BMF-Schreibens

Im konkreten Einzelfall ist eine Abwägung zwischen den Folgen, die sich aus einer Nichtanerkennung der Organschaft ergeben, und dem Aufwand aus der Anpassung von Alt-Gewinnabführungsverträgen vorzunehmen.

Praxishinweis

Kontakt:
RAin/StBin Agnes
Daub-Kienle, München,
agnes.daub-kienle@
wts.de

1c | Abgrenzung – Auskehrung aus dem Einlagekonto oder Rückzahlung von Stammkapital – Folgen fehlender Steuerbescheinigung |*Autorin: Jasmin Anger, München*FG Berlin-Brandenburg
vom 09.04.2013
(AZ: 8 K 8200/09)

Mit Urteil vom 09.04.2013 hat das FG Berlin-Brandenburg zur Abgrenzung einer kapitalertragsteuerpflichtigen sonstigen Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) von einer steuerfreien Einlagenrückgewähr im Rahmen einer Kapitalherabsetzung (§ 28 KStG) Stellung genommen. Entscheidend sei, mit welchem Akt der Herabsetzungsvorgang ende, d.h. ob die Rückzahlung noch Teilakt der Kapitalherabsetzung oder bereits ein gesonderter Akt sei.

die Rückzahlung nicht als begünstigte Leistung i.S.d. § 28 Abs. 2 KStG, sondern als sonstige Leistung i.S.d. § 27 KStG zu behandeln sei und forderte die Klägerin auf, Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen. Mit Bescheid vom 24.07.2008 stellte das Finanzamt den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2007 mit € 16 Mio. fest und forderte Kapitalertragsteuer nach.

Urteilsfall

Die Klägerin hatte mit Gesellschafterbeschluss vom 19.10.2006 eine Herabsetzung des Stammkapitals um € 16 Mio. zur Einstellung in die Kapitalrücklage beschlossen. In einem zweiten Gesellschafterbeschluss vom 30.11.2007 wurde eine Rückzahlung der Kapitalrücklage i.H.v. € 4 Mio. an die Gesellschafterin beschlossen. In der Erklärung zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2007 wurden die Vorgänge saldiert berücksichtigt. Mit Schreiben vom 11.07.2008 teilte der Beklagte mit, dass

Das Finanzgericht stimmte der Auffassung des Beklagten zu, dass die Rückzahlung von € 4 Mio. nicht vom steuerlichen Einlagekonto abzuziehen ist. Nach § 28 Abs. 2 Satz 3 KStG sei ein Abzug vom steuerlichen Einlagekonto nur im Rahmen der Herabsetzung des Nennkapitals möglich. Im Streitfall war die Herabsetzung durch die Zuführung in die Kapitalrücklage aufgrund der ausdrücklichen Angaben des Herabsetzungsbeschlusses abgeschlossen. Erst mit einem weiteren Beschluss sei die Rückzahlung an die Anteilseigner beschlossen worden. Zwar ist gesellschaftsrechtlich die Änderung eines Kapitalherabset-

Entscheidung

zungsbeschlusses möglich. Steuerlich könne die Rückzahlung jedoch nicht als nachträgliche Änderung oder Ergänzung des Herabsetzungsbeschlusses betrachtet werden, da sie nicht Bestandteil des ersten Beschlusses sei.

Folgen fehlender Steuerbescheinigung

Im vorliegenden Fall liege auch keine steuerfreie Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG vor, weil keine Steuerbescheinigung ausgestellt worden war, so dass der Betrag der Einlagenrückgewähr ab dem Erlass des Feststellungsbescheids gem. § 27 Abs. 5 KStG als mit Null bescheinigt galt. Für eine teleologische Reduktion des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG bestehe kein Raum, da der Gesetzgeber mit dieser Regelung den Körperschaften bewusst eine Frist einräumen wollte, innerhalb derer das Einlagekonto zu bescheinigen ist. Auf den Meinungsstreit, ob unterjährige

Zuführungen zum Einlagekonto im laufenden Wirtschaftsjahr für eine Einlagenrückgewähr zur Verfügung stehen, kam es daher im Urteil nicht an.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Hieraus könnte sich eine Klärung hinsichtlich der Abgrenzung der Kapitalherabsetzung von einer Rückzahlung aus dem Einlagekonto ergeben. Mit Spannung ist aber auch abzuwarten, welchen Standpunkt der BFH zur Steuerpflicht einer Auskehrung aus dem Einlagekonto vertritt.

Anhängige Revision
(AZ: I R 31/13)

Bei Kapitalherabsetzungen empfiehlt es sich daher, zumindest geplante Rückzahlungen als Bestandteil des Herabsetzungsbeschlusses mit aufzunehmen, solange vom BFH noch keine Abgrenzungskriterien aufgestellt sind. Vergleichbare Fälle sollten vorsorglich offen gehalten werden.

Praxishinweis

Kontakt:
StB Lothar Härteis,
München,
lothar.haerteis@wts.de

1d | Entwurf eines neuen Teilwerterlasses in der Verbandsanhörung |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

Entwurf eines neuen Teilwerterlasses

Mit Schreiben vom 17.01.2014 hat das BMF den Entwurf eines neuen Teilwerterlasses an die Fachverbände versandt. Letzteren wurde bis zum 28.02.2014 Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Wert des Wirtschaftsguts die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird. Werterhellende Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sind zu berücksichtigen.

BFH vom 21.09.2011
(AZ: I R 89/10; I R 7/11)

Das BMF will mit dem neuen Teilwerterlass auf die aktuelle Rechtsprechung zur Teilwertabschreibung reagieren, insbesondere auch auf die Urteile des BFH vom 21.09.2011 zur Teilwertabschreibung von börsennotierten Aktien und Investmentanteilen im Anlagevermögen. Außerdem wird die Gelegenheit genutzt, um verschiedene existierende BMF-Schreiben zum Themenkomplex Teilwertabschreibung durch ein zusammenfassendes Schreiben zu ersetzen.

Für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geht der Entwurf des neuen Teilwerterlasses unverändert von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung aus, wenn der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Voraussichtlich dauernde Wertminderung

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2 EStG kann der niedrigere Teilwert nur angesetzt werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Eine solche voraussichtlich nachhaltige Wertminderung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige hiermit aus der Sicht am Bilanzstichtag aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft zu rechnen hat. Davon ist grundsätzlich auszugehen, wenn der

In Bezug auf nicht abnutzbares Anlagevermögen komme es darauf an, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden. Bei festverzinslichen Wertpapieren darf – abgesehen von auf Bonitätsrisiken beruhenden Wertminderungen – höchstens eine Teilwertabschreibung auf den Nennwert erfolgen, da die Wertpapiere bei Fälligkeit zu 100 % des Nennwerts eingelöst werden können. Gleiches gilt auch für unverzinsliche Forderungen.

Nicht abnutzbares Anlagevermögen

Festverzinsliche Wertpapiere und unverzinsliche Forderungen

Börsennotierte Aktien im Anlagevermögen

Im Anlagevermögen gehaltene börsennotierte Aktien dürfen – in Abweichung zur bisherigen Verwaltungsmeinung – mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist, der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % überschreitet und der Kurs sich bis zur Bilanzaufstellung nicht wieder erholt. Die bislang im BMF-Schreiben vom 26.03.2009 vertretene Auffassung ließ nur dann eine Teilwertabschreibung zu, wenn der Börsenkurs zum jeweiligen Bilanzstichtag um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist oder wenn er zum jeweils aktuellen Bilanzstichtag und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist.

stellten Grundsätze entsprechend, wenn das Investmentvermögen überwiegend in börsennotierten Aktien investiert ist.

Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens ist von einer Dauerhaftigkeit des niedrigeren Teilwerts auszugehen, wenn die Wertminderung bis zur Bilanzerstellung bzw. bis zum vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt anhält. Der Entwurf stellt klar, dass im Gegensatz zum Anlagevermögen keine Bagatellgrenze von 5 % zur Anwendung kommen soll.

Umlaufvermögen

Hinsichtlich des Wertaufholungsgebots enthält der Erlassentwurf eine Aussage, die vermuten lässt, dass der Steuerpflichtige das Wertaufholungsgebot für bilanzpolitische Zwecke nutzen kann. Demnach könnte der nachweispflichtige Steuerbürger die Wertaufholung herbeiführen und so eine Gewinnerhöhung generieren, indem er „einfach“ auf die Erbringung der erforderlichen Nachweise für den nach wie vor bestehenden niedrigeren Teilwert verzichtet.

Bilanzpolitische Nutzung des Wertaufholungsgebots

Anteile an Investmentfonds

Für Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlagen im Anlagevermögen gehalten werden, gelten im Wesentlichen die für die Bewertung von börsennotierten Aktien im Anlagevermögen aufge-

Kontakt:
RA/StB Dr. Martin Bartelt, München,
martin.bartelt@wts.de

1e | Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen sog. Mischentgelt | Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

BFH vom 18.09.2013
(AZ: X R 42/10)

Gemäß dem BFH-Urteil vom 18.09.2013 kann eine Gewinnrealisierung bei Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen ein sog. Mischentgelt vermieden werden.

Mischentgelts – bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft – von einem steuerpflichtigen Gewinn des Klägers aus. Die Gegenleistung in Form der Darlehensforderung schließt die Begünstigung des § 24 UmwStG insoweit aus.

Urteilsfall

Im Streitjahr 2003 hatte der Kläger sein Einzelunternehmen zum Buchwert in Höhe von € 350.000 in eine GmbH & Co. KG eingebracht. Er selbst erhielt einen Kapitalanteil in Höhe von € 150.000. Im Wege der Schenkung nahm er als weitere Kommanditisten mit einem Kapitalanteil von insgesamt € 100.000 seine Ehefrau und seine beiden Kinder auf. Der verbleibende Mehrbetrag in Höhe von € 100.000 – die Differenz aus dem in der steuerlichen Schlussbilanz seines Einzelunternehmens ausgewiesenen Eigenkapital und dem dafür gewährten Kapitalanteil der Kommanditisten – wurde auf seinem Darlehenskonto gutgeschrieben.

Dem folgte der BFH nicht. Zwar habe das Finanzgericht zu Recht § 6 Abs. 3 EStG nur insoweit angewandt, als der Kläger im Zuge der Einbringung seines Einzelunternehmens die unentgeltliche Aufnahme Dritter bewirkt hat. Im Übrigen – also soweit die Einbringung gegen Gewährung eines eigenen Mitunternehmeranteils erfolgt – bleibe aber § 24 UmwStG anwendbar. Dies steht im Widerspruch zu der hierzu von der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass vertretenen Auffassung, wonach § 24 UmwStG bei unentgeltlicher Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen bei keinem der Beteiligten Anwendung finde.

§ 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar

BMF vom 11.11.2011
(Tz. 01.47)

FG Düsseldorf vom
24.11.2010
(AZ: 15 K 931/09 F)

Sowohl das Finanzamt als auch das FG Düsseldorf gingen aufgrund des sog.

Buchwertfortführung bei
Mischentgelt

Zudem sei im Streitfall – so der BFH – trotz der Gutschrift auf dem Darlehenskonto bezüglich des nach § 24 UmwStG zu beurteilenden Teils keine Gewinnrealisierung erfolgt. Vielmehr könne eine Gewinnrealisierung bei Wahl der Buchwertfortführung dann vermieden werden, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens wie im Streitfall nicht übersteigt. Auch insoweit weicht der BFH von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, wonach der Vorgang in derartigen Fällen nach dem Verhältnis der beiden Teilleistungen

in einen erfolgsneutral gestaltbaren und einen zwingend erfolgswirksamen – und damit steuererhöhenden – Teil aufzuspalten sei.

Zwar ist das Urteil zu § 24 UmwStG 2002 ergangen, allerdings dürften die Aussagen auch auf § 24 UmwStG in der aktuellen Fassung anwendbar sein. Es empfiehlt sich daher, ähnlich gelagerte Fälle offen zu halten. Allerdings richtet sich die Übertragung von Sachgesamtheiten im Rahmen des § 24 UmwStG nach der sog. Einheits-theorie, so dass sich aus der Entscheidung keine Rückschlüsse für nach der sog. Trennungstheorie zu beurteilende Sachverhalte (insbesondere § 6 Abs. 5 EStG) ziehen lassen.

Praxishinweis

Kontakt:
StB Marco Dern,
München,
marco.dern@wts.de

BMF vom 11.11.2011
(Tz. 24.07)

1f | Aufteilung des Grundstückskaufpreises im Wege der Schätzung durch das Finanzamt | Autorin: Karin Bauer, München

Hintergrund

Der Kaufpreis eines bebauten Grundstücks ist entsprechend dem Verhältnis der Verkehrs- oder Teilwerte auf den Grund und Boden und das Gebäude aufzuteilen. Dabei ist in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung anerkannt, dass eine von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen ist.

Das FG Berlin-Brandenburg hat nun die Auffassung des Finanzamts bestätigt. Eine vom Kaufvertrag abweichende Schätzung sei zulässig und geboten, wenn Zweifel an der wirtschaftlichen Haltbarkeit der vertraglichen Kaufpreisaufteilung bestehen, insbesondere wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die vertragliche Kaufpreisaufteilung nicht den Marktgegebenheiten entspricht. Der vom Finanzamt abweichend vorgenommenen Kaufpreisaufteilung stehe auch nicht entgegen, dass der Bauträger selbst den Grund und Boden zu einem weit unter dem Bodenrichtwert liegenden Preis erworben habe.

FG Berlin-Brandenburg
vom 22.08.2013
(AZ: 10 K 12122/09)

Urteilsfall

Die Kläger erwarben Ende 1998 von einem Bauträger ein sanierungsbedürftiges Mietgrundstück. Im Kaufvertrag wurde eine Kaufpreisaufteilung vorgenommen. Der auf den Grund und Boden entfallende Anteil betrug 15 % und entsprach damit lediglich rund 30 % des damaligen Bodenrichtwerts. Ein vom Finanzamt beauftragter Bausachverständiger gelangte auf Grundlage einer den wirtschaftlichen Tatsachen entsprechenden Kaufpreisaufteilung zu einem höheren Anteil des Grund und Bodens. Dem folgte das Finanzamt und veranlagte entsprechend.

Die Kläger legten gegen das Urteil Revision ein. Die Entscheidung des BFH bleibt daher mit Spannung abzuwarten.

Anhängige Revision
(AZ: IX B 120/13)

Die Änderung der Kaufpreisaufteilung wirkt sich auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage und der Besteuerungsgrundlagen aus. Ferner könnte sich ein Risiko mit Blick auf eine zuvor gebildete Rücklage gemäß § 6b EStG ergeben.

Kontakt:
StB Bernhard Brock,
München,
bernhard.brock@wts.de

1g | Beratungskosten für Verständigungsverfahren sind keine Veräußerungskosten |*Autorin: Sandra Paintner, München*

Urteilsfall Der Kläger (eine natürliche Person) war im Streitjahr in den USA ansässig und in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Der aus der Veräußerung einer GmbH-Beteiligung entstandene Veräußerungsgewinn wurde sowohl in Deutschland als auch in den USA besteuert. Zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung beantragte der Kläger ein Verständigungsverfahren nach dem DBA-USA, in Folge dessen Deutschland das Besteuerungsrecht zugewiesen wurde. Der Kläger setzte daraufhin die durch das Verständigungsverfahren entstandenen Steuerberatungs- und Rechtsanwaltskosten zusätzlich als Veräußerungskosten an und minderte dadurch den Veräußerungsgewinn i.S. des § 17 Abs. 2 EStG. Während das Finanzamt diese Aufwendungen nicht als Veräußerungskosten anerkannte, gab das Finanzgericht der hiergegen gerichteten Klage statt.

BFH vom 09.10.2013
(AZ: IX R 25/12)

Mit Urteil vom 09.10.2013 entschied der BFH nun, dass Aufwendungen, die einem in Deutschland beschränkt Steuerpflichtigen für ein Verständigungsverfahren über die Besteuerung einer Anteilsveräußerung entstanden sind, keine Veräußerungskos-

ten i.S. des § 17 Abs. 2 EStG darstellen. Da ein Verständigungsverfahren nicht der Durchführung der Veräußerung, sondern der Klärung der Frage dient, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht, ist nach Ansicht des BFH Auslöser für das Verständigungsverfahren nicht der Vorgang der Veräußerung der Anteile, sondern deren Steuerbarkeit. Der Umstand, dass die Kosten im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren mittelbar durch die Veräußerung veranlasst sind, reiche nicht aus, um sie als Veräußerungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG qualifizieren zu können. Es fehle, so der BFH, an einer unmittelbaren sachlichen Beziehung zum Veräußerungsgeschäft.

Da sich nach h.M. der Begriff der Veräußerungskosten gemäß § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG nach der Definition der Veräußerungskosten i.S.v. § 17 EStG richtet, ist dieses Urteil ebenso bedeutsam in Bezug auf Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die in den Regelbereich des § 8b KStG fallen. Wäre der Kläger bzw. Veräußerer eine Kapitalgesellschaft gewesen, wären die Kosten in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen.

Fazit

Kontakt:
StB Marco Dern,
München,
marco.dern@wts.de

1h | Gewinn aus Veräußerung nicht gewerblicher Personengesellschaften mit inländischem Grundbesitz nicht beschränkt steuerpflichtig |*Autor: RA/FAStR Michael Althof, München*

Urteilsfall Eine niederländische B.V. (vergleichbar einer deutschen GmbH) war seit 1989 an einer vermögensverwaltenden KG beteiligt, die über den gesamten Zeitraum Eigentümerin eines inländischen Grundstücks war. 2003 veräußerte die B.V. einen Teil des KG-Anteils. Strittig war, ob der dabei erzielte Veräußerungsgewinn in Deutschland der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.

FG München vom
29.07.2013
(AZ: 7 K 190/11)

Dies hat das FG München verneint. Der Veräußerungsgewinn ist nach Ansicht des Gerichts nicht zu den inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG (i. V. m. § 2 Nr. 1 KStG) zu rechnen. Insbesondere sei eine Beteiligung an Grundbesitz über Personengesellschaften

nicht dem unbeweglichen Vermögen gleichzustellen. Anders als nach § 17 EStG genüge nach dem Gesetzeswortlaut eine bloß mittelbare Beteiligung gerade nicht. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er analog zu § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG die Veräußerung des Anteils an einer Grundbesitz haltenden Personengesellschaft der Grundbesitzveräußerung gleichgestellt. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sei lediglich eine Zurechnungsvorschrift, die keinen eigenen Einkunftstatbestand begründen könne.

Das Urteil hat auf den ersten Blick günstige Folgen für alle ausländischen Investoren, die über solche Strukturen längerfristig in deutsche Immobilien investiert haben. Ob der Gesetzgeber hierauf reagieren

Praxishinweis

und den Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG auf mittelbare Grundbesitzveräußerungen erweitern wird, bleibt abzuwarten. Bemerkenswert ist jedenfalls, dass die unterlegene Finanzverwaltung keine Revision einge-

legt hat, obwohl diese vom Finanzgericht ausdrücklich zugelassen wurde. Der BFH wird damit zunächst keine Gelegenheit bekommen, diese Rechtsfrage abschließend zu klären. Dies sollte bei künftigen Gestaltungen berücksichtigt werden.

Kontakt:
RA Dr. Tom Offerhaus,
München,
tom.offerhaus@wts.de

2a | Flächenschlüssel als zulässiger Maßstab zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen | Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a. M.

BFH vom 22.08.2013
(AZ: V R 19/09)

Der BFH hat sich in einer lange erwarteten Entscheidung zur Frage der Zulässigkeit eines Flächenschlüssels im Rahmen der Ermittlung des abzugsfähigen Anteils von Vorsteuerbeträgen bezüglich eines teilweise zur Ausführung steuerfreier und teilweise zur Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze genutzten Gebäudes geäußert.

Methode eine präzisere Bestimmung der Vorsteueraufteilung ermöglicht als ein Umsatzschlüssel.

Entscheidung des BFH

Gesetzliche Regelung
des § 15 Abs. 4 UStG
unionsrechtskonform?

Dem Urteil vorangegangen war eine kontroverse Debatte darüber, ob die durch das Steueränderungsgesetz 2003 eingeführte deutsche Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG unionsrechtskonform ist. Nach dieser Regelung soll zur Ermittlung des Vorsteuerabzugs aus Gebäudekosten grundsätzlich ein sog. Flächenschlüssel (Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der jeweiligen Flächennutzung) der Anwendung des eigentlich durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie gebotenen Umsatzschlüssels (Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der mittels des Gebäudes erzielten steuerfreien bzw. steuerpflichtigen Umsätze) vorgehen.

Die Feststellung, ob eine in diesem Sinne präzisere Bestimmung durch einen Flächenschlüssel gewährleistet ist, hat der EuGH dem BFH überlassen, der dies nun zumindest im Grundsatz bejahte. So sei in den Fällen, in denen die maßgeblichen Vorsteuerbeträge nachfolgend der potentiellen Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG unterliegen (z. B. bezüglich der Errichtung des Gebäudes), ein Flächenschlüssel präziser und somit gemeinschaftsrechtskonform. Anders sei dies allerdings zu beurteilen, wenn keine Berichtigungspflicht gem. § 15a UStG besteht (z. B. bei Gebäudereinigungsleistungen). In diesen Fällen ist nach Auffassung des BFH die Anwendung eines Flächenschlüssels unzulässig.

Fazit

EuGH vom 08.11.2012
(Rs. C-511/10)

Der BFH hatte diese Frage dem EuGH vorgelegt, der am 08.11.2012 in der Rs. „BLC Baumarkt“ entschied, dass eine andere Methode als der Umsatzschlüssel zur Vorsteueraufteilung nur dann gemeinschaftsrechtskonform sei, wenn hierdurch sichergestellt ist, dass diese andere

Im Ergebnis kommt es daher in der Praxis bei einem einheitlichen Gebäude zu verschiedenen Vorsteuerschlüsseln. Zusätzliche Komplexität entsteht dadurch, dass der BFH auch festgestellt hat, dass die Neuregelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG durch das Steueränderungsgesetz 2003 ihrerseits eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG auslöst. Soweit daher bislang ein Umsatzschlüssel angewendet wurde, kommt es zu einer zusätzlichen Vorsteuerkorrektur für den Unternehmer.

Kontakt:
StB Jürgen Scholz,
Düsseldorf/
Frankfurt a. M.,
juergen.scholz@wts.de

2b | Kein Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen an Bauträger | Autorin: Jasmin Anger, München

BFH vom 22.08.2013
(AZ: V R 37/10)

Das sog. Reverse Charge-Verfahren findet u. a. Anwendung auf bestimmte Bauleistungen, die an einen anderen Unternehmer erbracht werden, welcher selbst der-

artige Bauleistungen ausführt. Im Streitfall ging es um die Gesetzeslage aus 2005, die bis heute insoweit inhaltlich unverändert geblieben ist.

§ 13b UStG	<p>§ 13b Abs. 2 Satz 2 UStG (2005) schränkt das Erfordernis der Erbringung von Bauleistungen durch den Leistungsempfänger selbst nicht ein. Entsprechend der Auslegung des Gesetzes durch die Finanzverwaltung ist der Leistungsempfänger von Bauleistungen allerdings nur dann Steuerschuldner, wenn er selbst Bauleistungen „nachhaltig“ erbringt oder erbracht hat. Nachhaltigkeit in diesem Sinne wird u. a. bejaht, wenn die Bauleistungen im Vorjahr mehr als 10 % des Weltumsatzes betragen.</p>	<p>Bigkeit und der Rechtssicherheit, beachtet werden. Wirken sich die Vorschriften für einen Betroffenen finanziell belastend aus, so müssten die Vorschriften für diesen eindeutig und vorhersehbar sein. Die Betroffenen müssten demnach in der Lage sein, den Umfang der auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen.</p>	Teleologische Auslegung durch den BFH
Abschn. 13b.2 Abs. 2 UStAE		<p>In der Folge sah der BFH nun sowohl die einschränkungslose Gesetzesformulierung in § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG (2005) als auch die einschränkende Auslegung durch die Finanzverwaltung als nicht mit Unionsrecht vereinbar an. Dem Leistenden sei es nicht möglich, zuverlässig zu beurteilen, ob er oder der Empfänger Steuerschuldner ist. Dies war in dem Streitfall besonders offensichtlich, da selbst die Klägerin als Leistungsempfängerin nicht zeitnah feststellen konnte, ob sie die 10%-Grenze überschritten hatte. Im Ergebnis sei deshalb § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG (2005) vielmehr dahingehend einschränkend auszulegen, dass das Reverse Charge-Verfahren nur dann anwendbar ist, wenn der Leistungsempfänger die an ihn erbrachten Bauleistungen selbst für die Erbringung von Bauleistungen verwendet.</p>	
Urteilsfall	<p>Die Klägerin (Bauträger) hatte ein Generalunternehmen zur Erstellung eines Wohnhauses beauftragt. Im Vertrag war vereinbart, in der Rechnung die Umsatzsteuer gesondert auszuweisen. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses war eine Schlussrechnung ohne Ausweis von Umsatzsteuer und mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld nach § 13b UStG ausgestellt worden. Wie sich erst später herausstellte, hatte der Bauträger allerdings im Vorjahr (2004) die 10%-Grenze unterschritten. Mangels nachhaltiger Erbringung eigener Bauleistungen erklärte er somit in seiner Jahreserklärung 2005 – abweichend von den Umsatzsteuer-Voranmeldungen – nicht mehr die Umsatzsteuer aus der Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens. Das Finanzamt ging hingegen davon aus, dass er weiterhin die Umsatzsteuer schulde. Es sei wegen der Abweichung von der vertraglichen Vereinbarung bei der Rechnungsstellung von einer Einigung zwischen Bauträger und Generalunternehmer über die Umkehr der Steuerschuld auszugehen (vgl. jetzt Abschn. 13b.8 UStAE).</p>	<p>Dies hat bei dem Bezug von Bauleistungen zur Konsequenz, dass ein Bauträger, der selbst Grundstückslieferungen und keine Bauleistungen im Sinne dieser Vorschrift erbringt, nicht Steuerschuldner wird. Das Reverse Charge-Verfahren bleibt aber weiterhin anwendbar bspw. für Generalunternehmer, sofern die bezogenen Bauleistungen in selbst erbrachte Bauleistungen einfließen. Das Urteil dürfte aber auch zur Folge haben, dass Bauleistungen an einen Unternehmer, der im Übrigen auch selbst Bauleistender ist, nicht der Steuerschuldumkehr unterliegen, sofern diese Bauleistungen nicht gegenständlich in Bauleistungen auf der Ausgangsseite eingehen (z. B. Bezug von Bauleistungen für eigene Zwecke wie Bürogebäude oder Lagerhalle). Der BFH hat ferner klargestellt, dass die Vorschriften zum Übergang der Steuerschuld nicht zur Disposition der Vertragsparteien stehen. Deshalb sei es unerheblich, ob sich die Beteiligten über den Übergang der Steuerschuld einig waren.</p>	Reverse Charge-Verfahren nicht bei Bauleistungen an Bauträger
EuGH vom 13.12.2012 (Rs. C-395/11)	<p>Der BFH ließ zunächst vom EuGH klären, ob die deutschen Regelungen zum Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen mit dem Europarecht vereinbar sind. Der EuGH entschied, dass die Mitgliedstaaten berechtigt seien, die Ermächtigung zur Einführung des Übergangs der Steuerschuld bei Bauleistungen auch nur für einzelne Bauleistungen und bestimmte Leistungsempfänger auszuüben. Es müssten jedoch die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und des Unionsrechts, insbesondere die Grundsätze der Verhältnismä-</p>		<p>Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de</p>

2c | Aktuelles zur Geschäftsveräußerung im Ganzen |

Autorin: StBin Marianne Graf, München

Hintergrund	Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden. Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen sind nicht umsatzsteuerbar.	des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen sei.	
BMF vom 11.12.2013	Zwei zu dieser Thematik ergangene Urteile des BFH bzw. des EuGH haben das BMF nunmehr dazu veranlasst, den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) entsprechend zu ändern:	Mit Urteil vom 30.05.2013 hat der EuGH entschieden, dass die Übertragung eines Gesellschaftsanteils – unabhängig von dessen Höhe – nur dann einer nicht steuerbaren Übertragung eines Teil- oder Gesamtvermögens gleichgestellt werden könne, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit sei, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermögliche, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt werde. Eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten versetze den Erwerber nicht in die Lage, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers zu führen.	EuGH vom 30.05.2013 (Rs. C-651/11)
BFH vom 19.12.2012 (AZ: XI R 38/101)	In seinem Urteil vom 19.12.2012 befassete sich der BFH mit der Frage, wann ein „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb“ angenommen werden könne. Der BFH kam zu dem Schluss, dass es entgegen der Regelungen in dem bis dato geltenden UStAE nicht darauf ankomme, dass der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet habe, der unabhängig von den anderen Geschäften	Das BMF hat sich mit Schreiben vom 11.12.2013 diesen Auffassungen angeschlossen. Es ist eine Übergangsregelung bis zum 31.03.2014 vorgesehen.	Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de

2d | Regelsteuersatz bei Frühstücksleistungen an Hotelgäste |

Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

Wachstumsbeschleunigungsgesetz	Durch das „Wachstumsbeschleunigungsgesetz“ wurde § 12 Abs. 2 UStG mit Wirkung zum 01.01.2010 um eine Nr. 11 erweitert. Demnach unterliegen Beherbergungsleistungen dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.	Mit dieser Frage musste sich nunmehr der BFH beschäftigen. Im Streitfall hatte ein Hotelier für seine Gäste „Übernachtungen mit Frühstück“ zu einem einheitlichen Preis angeboten und vor dem Hintergrund des allgemeinen Grundsatzes von Haupt- und Nebenleistung das gesamte Entgelt dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterworfen. Der BFH folgte jedoch aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage dem Finanzamt. Bei Übernachtungen unterliegen nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Frühstücksleistungen gehören nicht dazu; sie sind mit dem Steuersatz von 19 % zu versteuern. Das gilt auch bei einem Pauschalpreis.	BFH vom 24.04.2013 (AZ: XI R 3/11)
BMF vom 05.10.2010	Die Steuerermäßigung gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn es sich um Nebenleistungen zur Beherbergung handelt und diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind (Aufteilungsgebot). Zur Klärung von Zweifelsfragen hat die Finanzverwaltung ein umfangreiches BMF-Schreiben veröffentlicht. Darin wird auch die Auffassung vertreten, dass Verpflegungsleistungen (z. B. Frühstück, Halb- oder Vollpension) bei Hotelaufenthalten dem Steuersatz von 19 % unterliegen.	Das Gericht stützt sich in seiner Begründung auf das bewusst vom Gesetzgeber	

gewählte Aufteilungsgebot zwischen Beherbergung und anderen Leistungen. Die Regelung ist nach Auffassung des Gerichts EU-rechtskonform. Auch soll das Aufteilungsgebot nicht gegen den allgemeinen

Grundsatz von Haupt- und Nebenleistung verstoßen. Insoweit billigt das Gericht dem Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum zu, darüber zu bestimmen, was eine Nebenleistung ist oder eben nicht.

Kontakt:
RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,
karen.moehlenkamp@wts.de

2e | Umsatzsteuerliche Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen |

Autorin: StBin Valerie Widow, München

Entwurf eines
BMF-Schreibens

Mit dem Entwurf eines Schreibens zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen, das den Verbänden mit der Möglichkeit der Stellungnahme übersandt wurde, äußert sich das BMF u. a. zum BFH-Urteil vom 12.12.2012.

→ Nur bei einer teilweisen Nutzung für private Zwecke besteht ein Zuordnungswahlrecht zum Unternehmen. Der privat verbrauchte Strom würde dann zu einer Wertabgabenbesteuerung führen.

BFH vom 12.12.2012
(AZ: XI R 3 /10)

Laut BFH liegt bei der teilweisen Verwendung von Strom und Wärme eines Blockheizkraftwerks (sog. KWK-Anlage) für den privaten Eigenbedarf eine der Umsatzbesteuerung unterliegende Entnahme vor, wenn der Betreiber aus der Anschaffung Vorsteuer geltend gemacht hat, § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. Bemessungsgrundlage für die Entnahme ist der Einkaufspreis; lediglich wenn dieser nicht zu ermitteln ist, stellen die angefallenen Selbstkosten die Bemessungsgrundlage dar. Diese Grundsätze hat das BMF in seinem Entwurf übernommen.

Für den Fall der Wertabgabenbesteuerung erläutert das BMF, dass der (fiktive) Einkaufspreis für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG maßgebend ist:

Bemessungsgrundlage

→ Bei einem Anlagenbetreiber, der zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen bezieht, ist dessen Netto-Einkaufspreis als fiktiver Einkaufspreis anzusetzen. Sofern kein zusätzlicher Strom eingekauft wird, ist der Strompreis des Grundversorgers heranzuziehen, ein ggf. zu zahlender Grundpreis ist mit zu berücksichtigen. Mit einem Berechnungsbeispiel stellt das BMF die Vorgehensweise bei Photovoltaikanlagen umfassend dar.

→ Für die Verwendung der selbst erzeugten Wärme einer KWK-Anlage kann als Bemessungsgrundlage die produzierte Wärme eines Energieversorgungsunternehmens herangezogen werden, allerdings nur, wenn diese für den Anlagenbetreiber ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme.

Vorsteuerabzug bei
teilweise nichtunternehmerischer
Verwendung

Das BMF geht auch auf die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bei teilweiser nichtunternehmerischer Verwendung ein. Demnach ist zu unterscheiden, ob es sich bei den nichtunternehmerischen Zwecken um eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne oder um unternehmensfremde (private) Zwecke handelt, vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012:

→ Bei der teilweisen Verwendung für nicht wirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. kann insoweit eine Zuordnung zum Unternehmen und folglich ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden. Maßgebend für die Vorsteueraufteilung sind die Strommengen. Erhöht sich die Nutzung für nicht wirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., unterliegt der übersteigende Betrag der Wertabgabenbesteuerung.

Im Ergebnis gilt es abzuwägen, ob bei einer teilweisen privaten Verwendung der produzierten Energie eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen sinnvoll ist, da dem Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten die Umsatzsteuer aus der Entnahmebesteuerung gegenüberzustellen ist.

Fazit

Kontakt:
StB Bernhard Brock,
München,
bernhard.brock@wts.de

2f | Neuerungen hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft | Autorin: RAin Birgit Weng, Erlangen

BMF vom 11.12.2013	Das BMF hat die Übergangszeit für die Einführung der verschärften Anforderungen an das Merkmal der organisatorischen Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft im Hinblick auf die oftmals auch erforderlichen gesellschaftsrechtlichen Anpassungen bis zum 31.12.2014 verlängert.	Organgesellschaft tätig sind. Sollte keine personelle Verflechtung in den Leitungsgremien beider Gesellschaften bestehen, müssen institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sein. Dies geschieht in der Regel durch schriftlich fixierte Vereinbarungen, wie etwa eine Konzernrichtlinie oder eine Geschäftsführerordnung. Das BMF-Schreiben führt auch einige Negativbeispiele an, in denen keine ausreichenden Eingriffsmöglichkeiten bestehen.	
BMF vom 07.03.2013	Für eine umsatzsteuerliche Organschaft muss eine wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Eingliederung vorliegen. Die Finanzverwaltung hatte mit Schreiben vom 07.03.2013 die Anforderungen an das Merkmal der organisatorischen Eingliederung erhöht und damit auf die jüngste Rechtsprechung reagiert (vgl. auch WTS Journal 02/2013). Der Organträger muss seine durch die finanzielle Eingliederung gegebene Möglichkeit, die laufende Geschäftsführung der Organgesellschaft zu beherrschen, nicht nur ausüben können, sondern auch tatsächlich ausüben. Eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft muss ausgeschlossen sein.	Die sicherste Variante für eine organisatorische Eingliederung ist ein mit der Organgesellschaft abgeschlossener Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG oder eine Eingliederung der Organgesellschaft nach §§ 319, 320 AktG. In diesen Fällen geht die Finanzverwaltung regelmäßig vom Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung aus. Dagegen werden Teilbeherrschungsverträge als nicht ausreichend angesehen.	Beherrschungsvertrag
Personelle Verflechtung	Das Merkmal der organisatorischen Eingliederung ist in der Regel erfüllt, sofern die Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft personenidentisch sind. Aufgrund der persönlichen Abhängigkeit wird es jedoch als ausreichend angesehen, wenn leitende Angestellte des Organträgers als Geschäftsführer der	Die Verlängerung der Übergangszeit verschafft noch einmal die Möglichkeit, die Konzernverhältnisse auf die neuen Anforderungen der organisatorischen Eingliederung zu prüfen und gegebenenfalls entsprechende Anpassungen vorzunehmen.	Praxisempfehlung <i>Kontakt:</i> <i>StB Peter Baumgartner, München,</i> <i>peter.baumgartner@wts.de</i>

2g | Win-Win-Situation für Mieter und Vermieter bei steuerfreier Vermietung | Autoren: StBin Valerie Widow, StB Bernhard Brock, München

Hintergrund	Die Preisentwicklung auf den Immobilienmärkten der Großstädte wirkt sich zusehends stärker auf die Mietpreise in Innenstadtlagen aus. Gerade auch Freiberufler wie Ärzte suchen „marketingfähige Lagen“, d. h. verkehrsgünstige Innenstadtlagen mit entsprechender Laufkundschaft.	an sie umsatzsteuerfrei erfolgen muss. Dadurch entsteht den Vermietern ein vermeintlicher Vorsteuerschaden, der sich daraus ergibt, dass sie selbst wiederum aufgrund der umsatzsteuerfreien Vermietung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Teile der Immobilienwirtschaft machen es sich leider einfach und schlagen bei steuerfreier Vermietung an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Mieter zur Kompensation ihres vermeintlichen Vorsteuerschadens einen Betrag in Höhe der bei steuerpflichtiger Vermietung anfallenden Umsatzsteuer von 19 % auf die Miete
Kein Vorsteuerabzug bei Vermietung an Ärzte etc.	In mehreren überregionalen Publikationen wurde dieses Thema seitens der Ärzteschaft besonders auch unter dem Aspekt auf die Agenda gesetzt, dass die Ärzte in aller Regel keine Vorsteuerabzugsberechtigung haben und damit die Vermietung	

auf. Die Mietkosten erhöhen sich dadurch für den Mieter auf 119 % der Nettomiete bei steuerpflichtiger Vermietung.

rungswert ergibt vielmehr eine Spanne zwischen 5 bis 8 % der zugrundeliegenden Nettomiete.

Gebotene Einzelfalluntersuchung

Einzelfalluntersuchungen zeigen allerdings, dass der beschriebene Vorsteuer-schaden beim Vermieter in Abhängigkeit von den durchgeführten und künftig geplanten Herstellungs- und auch Instandhaltungsmaßnahmen beileibe nicht mit dem vorgenannten einfachen Dreisatz ermittelt werden kann. Der Erfah-

Diese Erkenntnis gibt einerseits dem Vermieter bei gleichen sonstigen Umständen die Chance, den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern ein günstigeres Angebot machen zu können als die Konkurrenz. Den Mietern andererseits wird die Möglichkeit eröffnet, mit einer moderateren Miete ihr Geschäft zu betreiben.

Win-Win Situation möglich

Kontakt:
StB Bernhard Brock,
München,
bernhard.brock@wts.de

3 | Keine Zugangsvermutung innerhalb der Dreitagesfrist bei Weiterleitung an Deutsche Post AG durch privaten Zustelldienst |

Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

FG Baden-Württemberg vom 27.02.2013 (AZ: 2 K 3274/11)

Nach der gesetzlichen Zugangsvermutung in § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein Bescheid dem Empfänger am dritten Tage nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Aufgrund entsprechender Rechtsprechung gilt dies auch nach Übergabe an einen privaten Briefdienstleister. Durch Zwischenurteil entschied das FG Baden-Württemberg, dass diese Zugangsfiktion insgesamt nicht mehr anwendbar ist, wenn der Bescheid nicht am Tag des Ausgangsvermerks des Finanzamts, sondern erst am Folgetag durch einen privaten Zustelldienst an die Deutsche Post AG zur Weiterbeförderung übergeben wird.

späteren Fristbeginns gewahrt. Aufgrund der konkreten Umstände bei der Versendung bestanden berechtigte Zweifel am Zugang des Bescheids innerhalb des Dreitageszeitraums. Durch die Weiterleitung des Zustelldienstes an ein weiteres Unternehmen werde nach Auffassung des Finanzgerichts die Zugangsvermutung so schwer erschüttert, dass sie insgesamt nicht greifen könne. Da bereits ein Drittel der Dreitagesfrist verstrichen war, bevor die Deutsche Post AG mit der Beförderung begann, hätten konkrete Anhaltspunkte für die Annahme längerer Postlaufzeiten vorgelegen. Im Ergebnis hätte also das Finanzamt den Nachweis des Zugangs innerhalb des Dreitageszeitraums erbringen müssen, was vorliegend nicht geschehen sei. Das Finanzamt sei zudem nicht unangemessen belastet, da es selbst in der Hand habe, mit welchem Briefdienstleister es einen Bescheid versende.

Urteilsfall

Im Urteilsfall war die Einhaltung der Klagefrist streitig. Das Finanzamt berechnete den Fristbeginn anhand der Dreitagesvermutung. Die Klägerin trug hingegen vor, den Bescheid tatsächlich erst am vierten Tag erhalten zu haben, so dass die Klagefrist einen Tag später begonnen habe und die Klage noch fristgerecht erhoben worden sei. Dieser Vortrag war jedoch nicht ausreichend substantiiert. Die eigentliche Besonderheit des Falles lag allerdings darin, dass das Finanzamt einen privaten Zustelldienst zur Versendung des Bescheides eingeschaltet hatte, welcher die Sendung erst am Tag nach deren Erhalt an die Deutsche Post AG zur Weiterbeförderung übergab.

Seit Aufhebung des Briefmonopols beauftragen die Finanzbehörden neben der Deutschen Post AG auch andere private Zustelldienste. Da diese oft nur regional tätig sind, erfolgt häufig eine Weiterleitung der Sendungen an die Deutsche Post AG. Das Vorliegen eines solchen sog. Weiterleitungsfalles war nach Auffassung des Senats ausreichend, um die Dreitagesfiktion zu erschüttern. Aus diesem Grund empfiehlt sich für die Praxis die Aufbewahrung des Briefumschlags, um gegebenenfalls den konkreten Weg der Postversendung nachweisen zu können.

Praxishinweis

Unanwendbarkeit der Zugangsvermutung

Nach Auffassung des Finanzgerichts war die gesetzliche Zugangsvermutung im Streitfall insgesamt nicht anwendbar und die Klagefrist somit aufgrund des

Kontakt:
StB Marco Dern,
München,
marco.dern@wts.de

4a | Gleich lautende Ländererlasse zu Änderungen des § 6a GrEStG |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Gleich lautende Ländererlasse vom 09.10.2013

Zu den Änderungen des § 6a GrEStG durch das AmtshilfeRLUMsG hat die Finanzverwaltung durch gleich lautende Ländererlasse Stellung genommen. Begünstigungsfähig sind nach § 6a GrEStG in der Fassung des AmtshilfeRLUMsG neben Umwandlungen nun auch Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG zu einem steuerbaren Rechtsvorgang führen.

Einzelrechtsnachfolge ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 steuerbar und wird daher weiterhin nicht vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG erfasst.

Auch die Einschränkungen für Umwandlungsvorgänge in § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG werden – ohne dass sich dies im Wortlaut des geänderten Gesetzes wiederfindet – auf sämtliche in Satz 1 nunmehr aufgeführten begünstigungsfähigen Rechtsvorgänge bezogen.

§ 6a Sätze 3 und 4 GrEStG

Einschränkung auf Rechtsvorgänge mit Gesamtrechtsnachfolge

Die Ländererlasse schränken die Begünstigungsfähigkeit ein, indem diese auf Rechtsvorgänge mit Gesamtrechtsnachfolge begrenzt werden. Die bloße Einbringung von Grundstücken im Rahmen der

Der zeitliche Anwendungsbereich der Erlasse erstreckt sich, in Anlehnung an § 23 Abs. 11 GrEStG, auf sämtliche Erwerbsvorgänge, die nach dem 06.06.2013 verwirklicht wurden bzw. werden.

Kontakt:
StB Bernhard Brock,
München,
bernhard.brock@
wts.de

4b | Nichtanwendungserlass hinsichtlich der Steuerbarkeit eines mittelbaren Gesellschafterswechsels bei grundbesitzenden Personengesellschaften |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

BFH vom 24.04.2013
(AZ: II R 17/10)

Mit Urteil vom 24.04.2013 hat der BFH den Umfang der Tatbestandsmäßigkeit von § 1 Abs. 2a GrEStG bei einem mittelbaren Gesellschafterswechsel einer grundbesitzenden Personengesellschaft deutlich eingeschränkt (vgl. WTS Journal 03/2013).

satz fordere eine einschränkende Auslegung des § 1 Abs. 2a GrEStG dahingehend, dass lediglich eine vollständige Änderung des Bestands der Rechtsträger, die wirtschaftlich hinter einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Personen- oder Kapitalgesellschaft stehen, tatbestandsmäßig sein könne.

Nach der Entscheidung des BFH scheidet bei einem mittelbaren Gesellschafterswechsel – anders als bei einem unmittelbaren – eine Anknüpfung an zivilrechtliche Kriterien denklogisch aus, weil das Zivilrecht einen mittelbaren Gesellschafterswechsel nicht kenne. Der normative Bestimmtheitsgrund-

Erwartungsgemäß hat die Finanzverwaltung nun durch gleichlautende Ländererlasse vom 09.10.2013 verfügt, dass das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist.

Kontakt:
StB Bernhard Brock,
München,
bernhard.brock@
wts.de

4c | Erhebung der Grunderwerbsteuer für Gesellschafterswechsel bei einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nach Änderungen im Gesellschaftersbestand |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Hintergrund

Geht ein Grundstück von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand über, wird bei Identität der Beteiligungsverhältnisse die Grunderwerbsteuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG nicht erhoben. Dies gilt sowohl für beteiligungsidentische Schwester- als auch für doppelstöckige Personengesellschaften. Selbst auf einen

nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren, fiktiven Grundstücksübergang anlässlich eines Gesellschafterswechsels findet die Befreiungsvorschrift des § 6 GrEStG Anwendung. Bei doppelstöckigen Personengesellschaften ist im Rahmen des § 6 GrEStG stets auf die am Vermögen der oberen Gesamthand Beteiligten abzustellen.

BFH vom 25.09.2013
(AZ: II R 17/12)

Neben der Bestätigung dieser bereits bekannten Grundsätze nahm der BFH nun in seiner Entscheidung vom 25.09.2013 zum Zusammenspiel der Begünstigung des § 6 Abs. 3 GrEStG mit den Steuervergünstigungen des § 3 GrEStG (Erbschaften, Schenkungen, Übertragungen an Familienmitglieder) Stellung.

handelt. Die in diesem Fall einschlägigen Steuerbefreiungen des § 3 Nr. 2, 4 und 6 GrEStG stellen folglich keinen schädlichen Vorgang i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG dar.

Formwechsel lässt
Nichterhebung rück-
wirkend entfallen

Unschädlichkeit frei-
gebiger Zuwendungen
und Übertragungen an
Familienmitglieder

Voraussetzung der Anwendbarkeit der Steuervergünstigung des § 6 GrEStG ist im Grundsatz, dass sich die Beteiligung des Gesamthänders an der erwerbenden Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nicht vermindert. Der BFH schränkte dies nun dahingehend ein, dass eine Verminderung der Beteiligung jedoch dann nicht schädlich für die Steuervergünstigung ist, wenn es sich um eine freigebige Zuwendung unter Lebenden i.S.d. § 7 Abs. 1 ErbStG oder eine Übertragung an einen Ehegatten oder anderen Verwandten in gerader Linie

Ergänzend stellte der BFH klar, dass die Voraussetzungen für die Nichterhebung rückwirkend entfallen, wenn und soweit die für die Anwendbarkeit der §§ 5, 6 GrEStG unabdingbare gesamthänderische Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen innerhalb von fünf Jahren durch einen Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft verloren geht. Das Fehlen des Rechtsträgerwechsels bei der formwechselnden Umwandlung stehe dem nicht entgegen. Es gehe nicht um die Besteuerung eines durch Umwandlung verwirklichten Erwerbs, sondern um die Besteuerung des der Umwandlung vorausgegangenen Erwerbs, für den die Steuer zunächst lediglich nicht zu erheben war.

Kontakt:
StB Bernhard Brock,
München,
bernhard.brock@
wts.de

5a | Keine Erbschaftsteuer-/Schenkungsteuerbegünstigung für über vermögensverwaltende Personengesellschaften gehaltene Kapitalgesellschaftsanteile |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund

Unternehmerisches Vermögen kann unter bestimmten Voraussetzungen erbschaft- und schenkungsteuerlich begünstigt oder sogar steuerfrei von Todes wegen oder schenkweise übertragen werden. Anteile an Kapitalgesellschaften sind begünstigungsfähig, wenn der Erblasser oder Schenker im Zeitpunkt der Übertragung zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war.

nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft sei per se nicht begünstigungsfähig. Nicht der Schenker, sondern die GbR ist zivilrechtlicher Anteilseigner der GmbHs gewesen, weshalb für die Begünstigung nicht auf die wirtschaftliche Beteiligung des Schenkers an den GmbHs abgestellt werden könne. Dies gelte unabhängig davon, ob sich die Anteile ertragsteuerrechtlich im Betriebs- oder Privatvermögen befinden.

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte der Kläger nach Auffassung des Gerichts Anteile an einer vermögensverwaltenden GbR, zu deren Vermögen Anteile an zwei GmbHs gehörten, verschenkt. Im Rahmen der Schenkungsteuerveranlagung begehrte der Kläger die Gewährung der Steuervergünstigungen nach den §§ 13a, 13b ErbStG, die ihm zunächst gewährt, nach einer Betriebsprüfung jedoch verwehrt wurden.

Mit dem Urteil bestätigt der BFH die langjährige Rechtsprechungslinie, dass die erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Begünstigung für die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen nur beansprucht werden kann, wenn der Erblasser bzw. Schenker selbst unmittelbar zivilrechtlich zu mehr als 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Für die Praxis bedeutet dies, dass für den Erhalt der Verschonung insbesondere bei sog. Poolvereinbarungen im Sinne von § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG darauf zu achten ist, dass die Anteilseigner zivilrechtlich Eigentümer der Kapitalgesellschaft bleiben und diese nicht Gesamtvermögen einer GbR werden.

Praxishinweis

BFH vom 18.09.2013
(AZ: II R 63/11)

Im anschließenden Rechtsstreit versagte der BFH die Verschonung mit der Begründung, dass zivilrechtlich nicht Anteile an den GmbHs, sondern Anteile an der vermögensverwaltenden GbR übertragen wurden. Die Übertragung von Anteilen an einer nicht gewerblichen oder zumindest

Kontakt:
RA Dr. Tom Offerhaus,
München,
tom.offerhaus@wts.de

5b | Unionsrechtswidriger Erbschaftsteuerfreibetrag für im Drittland ansässige beschränkt steuerpflichtige Erben | Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Hintergrund Der persönliche Freibetrag für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke ist unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis zwischen Schenker/Erblasser und Erwerber im Falle der beschränkten Steuerpflicht auf € 2.000 begrenzt. Seit dem 14.12.2011 gibt es für Erwerber die Möglichkeit zu beantragen, den Vermögensanfall der unbeschränkten Steuerpflicht und damit den weitaus höheren persönlichen Freibeträgen zu unterwerfen. Dies gilt auch für Erwerbe, für welche die Steuer vor diesem Zeitpunkt entsteht, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass entweder der Erblasser/Schenker oder der Erwerber zum Zeitpunkt der Steuerentstehung in einem Staat ansässig ist, der zur Europäischen Union oder zum Europäischen Wirtschaftsraum zählt.

Düsseldorf von Todes wegen. Das Finanzamt setzte eine Erbschaftsteuer fest, da nicht der normalerweise zwischen Ehegatten geltende persönliche Freibetrag von € 500.000 angewendet wurde, sondern der zwischen beschränkt Steuerpflichtigen anwendbare Freibetrag von nur € 2.000.

Der EuGH legte die Art. 56 und 58 EG dahingehend aus, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats über die Berechnung von Erbschaftsteuern entgegenstehen, die für den Fall des Erwerbs eines im Gebiet dieses Staats belegenen Grundstücks durch Erbanfall vorsieht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage niedriger ist, wenn die Beteiligten in einem Drittstaat ansässig sind. Das FG Düsseldorf gab daraufhin der Klage des Schweizer Erben statt.

EuGH vom 17.10.2013
(Rs. C-181/12)

FG Düsseldorf vom
02.04.2012
(AZ: 4 K 689/12)

Das FG Düsseldorf hat dem EuGH einen Drittstaatenfall mit der Bitte um Klärung vorgelegt, ob eine Ungleichbehandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder hinsichtlich der Zahlung der Erbschaftsteuer einen Verstoß gegen die durch den EG-Vertrag gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit darstelle. Eine in die Schweiz verzogene Deutsche hinterließ ihrem Schweizer Ehemann ein Grundstück in

Der Gesetzgeber ist nun gefordert, den Gesetzesrahmen zu schaffen, der künftige Ungleichbehandlungen verhindert. Er kann sich dabei sicherlich an der Regelung orientieren, die für Personen mit Wohnsitz in EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten geschaffen wurde. Jedenfalls können und sollten sich betroffene Steuerpflichtige auch bis zur Umsetzung auf die neue Rechtsprechung des EuGH berufen.

Praxishinweis

Kontakt:
RA Dr. Tom Offerhaus,
München,
tom.offerhaus@wts.de

6a | Pauschalsteuer gem. § 37b EStG als Betriebsausgabe |

Autorin: Angelika Löchelt, Düsseldorf

BMF vom 29.04.2008 Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Pauschalsteuer gem. § 37b Abs. 1 Nr. 2 EStG für Geschenke an Dritte i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, deren Wert € 35 im Kalenderjahr übersteigt, nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Denn die Abzugsfähigkeit der Pauschalsteuer richte sich danach, ob die Aufwendungen für die Zuwendung als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.

Klage. Zur Begründung wurde u. a. angeführt, dass das Gesetz keine ausdrückliche Regelung zur Abzugsfähigkeit der Pauschalsteuer enthalte. Diese sei als abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln, da sie nach § 37b Abs. 4 EStG als Lohnsteuer gilt und eben nicht als Geschenk. Nach unserer Kenntnis hat das Finanzgericht inzwischen entschieden, dass die Pauschalsteuer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sei. Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage wurde die Revision zugelassen.

Kontakt:
StBin Susanne Weber,
München,
susanne.weber@wts.de

Anhängiges Verfahren
FG Niedersachsen
(AZ: 10 K 252/13)

6b | Pauschalversteuerung gem. § 37b EStG nur für Sachzuwendungen, die für den Empfänger steuerpflichtige Einnahme sind | Autorin: Angelika Löchelt, Düsseldorf

Pauschale Lohnsteuer für Sachzuwendungen

Nach § 37b Abs. 1 EStG können Steuerpflichtige die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten, betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und die nicht in Geld bestehen und für Sachgeschenke an Firmenfremde i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben. Auch Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, können mit dem pauschalen Steuersatz von 30 % versteuert werden (§ 37b Abs. 2 EStG).

sie den Wert von € 35 überschreiten oder nicht. Daher sind nach Auffassung des BFH grundsätzlich auch Sachzuwendungen nach § 37b EStG zu versteuern, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten € 10 nicht übersteigen. Die Finanzverwaltung betrachtet solche Sachzuwendungen hingegen generell als sog. Streuwerbeartikel, die nicht unter § 37b EStG fallen. Nach Auffassung des BFH gebe es dafür aber keine Rechtsgrundlage. Diese fehle auch für die von der Finanzverwaltung von vornherein von der Pauschalierung ausgeschlossene Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung, die für alle Teilnehmer nicht als geldwerter Vorteil angesehen wird (R 4.7 Abs. 3 EStR, R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 Satz 2 LStR). Auch hier soll nach Auffassung des BFH zu prüfen sein, ob eine steuerpflichtige Zuwendung vorliegt.

Anwendung für alle Geschenke ohne eine Wertgrenze

BMF vom 29.04.2008

BFH vom 16.10.2013 (AZ: VI R 57/11)

Der BFH hat in der ersten von drei gleichzeitig veröffentlichten Grundsatzentscheidungen zu den Anwendungsvoraussetzungen des § 37b EStG klargestellt, dass Sachzuwendungen an Empfänger, die im Inland nicht einkommensteuerpflichtig sind, nicht in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung gem. § 37b EStG einzubeziehen sind. Im Urteilsfall hatten nicht in Deutschland einkommensteuerpflichtige Mitarbeiter ausländischer Tochtergesellschaften von der inländischen Holdinggesellschaft Sachzuwendungen erhalten. Nach Auffassung des BFH erfasse die Pauschalierungsvorschrift des § 37b EStG nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründe keine weitere eigenständige Einkunftsart und keinen sonstigen originären Steuerstatbestand, sondern stelle lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl. Die nach ihrem Wortlaut eindeutige Vorschrift setze voraus, dass eine Einkommensteuer „für“ bestimmte Zuwendungen entstanden ist. Aus den Gesetzgebungsmaterialien ergeben sich keine Anhaltspunkte, die eine gegenläufige Auslegung stützen.

Für Sachzuwendungen an Mitarbeiter, die kein Arbeitslohn sind, weil sie im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers getätigt werden, muss keine Pauschalversteuerung gem. § 37b Abs. 2 EStG vorgenommen werden. Als im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegend wurde die Kundenbetreuung durch Außendienstmitarbeiter auf Geheiß des Arbeitgebers bei einer Kundenveranstaltung (Regattabegleitfahrt) anerkannt. Im entschiedenen Fall war die Teilnahme nicht in das Belieben der Mitarbeiter gestellt, sondern verpflichtend, wenn ihre jeweiligen Kunden die Veranstaltung besuchten. Darüber hinaus waren die Mitarbeiter verpflichtet, Kleidung mit Firmenlogo zu tragen, sich intensiv um ihre jeweiligen Kunden zu kümmern und Gespräche zu führen. Nach Auffassung des BFH führe allein eine touristische oder aus anderen Gründen attraktive Umgebung nicht dazu, dass dem Arbeitnehmer ein lohnsteuerlich erheblicher Vorteil zugewendet wird.

BFH vom 16.10.2013 (AZ: VI R 78/12)

Überwiegend eigenbetriebliches Interesse

Pauschalierung nur für im Inland steuerpflichtige Sachzuwendungen

Kundenbetreuung

Kein lohnsteuerlich erheblicher Vorteil

BFH vom 16.10.2013 (AZ: VI R 52/11)

Ausgehend von diesen Grundsätzen entschied der BFH in einem zweiten Verfahren, dass sich § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf alle Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG beziehe, unabhängig davon, ob

Wegen der grundsätzlichen Entscheidung des BFH zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für § 37b EStG bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung, insbesondere die notwendige Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 29.04.2008 abzuwarten.

Praxishinweis

Aufwendungen für geschäftlich veranlassete Bewirtungen brauchen u. E. derzeit weiterhin nicht in die Bemessungsgrundlage für den § 37b EStG einbezogen werden, da die aktuell gültigen Verwaltungsregelungen – an welche die Finanzverwaltung gebunden ist – davon ausgehen, dass eine solche Bewirtung für die Teilnehmer nicht zu einer Einnahme führt.

Eine bereits durchgeführte Pauschalversteuerung gem. § 37b EStG kann geändert werden, solange der Vorbehalt der Nachprüfung für die Lohnsteuer-Anmeldung noch besteht. Gegen Bescheide über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung sollte daher in gleichgelagerten Zuwendungsfällen Einspruch eingelegt werden.

Kontakt:
StBin Susanne Weber,
München,
susanne.weber@wts.de

6c | Korrektur der Lohnsteuer-Anmeldung trotz Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung | Autor: StB Michael Heuser, Köln

Lohnsteuer-Anmeldung steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung

Lohnsteuer-Anmeldungen sowie deren Änderungen stehen nach § 168 AO i. V. m. § 164 AO grundsätzlich einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Führt die Anmeldung bzw. deren Änderung zu einer Steuerherabsetzung, bedarf es der Zustimmung des Finanzamts. Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer-Anmeldungen – zu seinen Gunsten wie zu seinen Ungunsten – auch nach Ablauf des Kalenderjahres korrigieren. Das Finanzamt stimmt einer Korrektur zugunsten des Arbeitgebers allerdings in der Regel nur zu, wenn im Korrekturzeitpunkt noch keine Lohnsteuerbescheinigung ausgestellt worden ist.

BMF-Schreiben wird einerseits bestätigt, dass betrügerisch erwirkte Lohnzahlungen kein Arbeitslohn sind. Andererseits soll nach Ablauf des Kalenderjahres und bereits ausgestellter Lohnsteuerbescheinigung eine nachträgliche Korrektur von Lohnsteuer-Anmeldungen ausschließlich in der geschilderten Betrugssituation möglich sein. Der Arbeitgeber müsse in diesen Fällen zusätzlich eine entsprechend geänderte Lohnsteuerbescheinigung übermitteln.

Praxishinweis

BFH vom 13.11.2012 (AZ: VI R 38/11)

Ende 2012 hat der BFH entschieden, dass eine vom Mitarbeiter in betrügerischer Absicht veranlassete überhöhte Lohnzahlung keinen Arbeitslohn darstellt. Eine Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung und Erstattung der auf diese Zahlung anfallenden Lohnsteuer an den Arbeitgeber ist nach Auffassung des BFH auch dann möglich, wenn die Lohnsteuerbescheinigung bereits ausgestellt und übermittelt wurde.

Die im BMF-Schreiben ausgeführte Einschränkung der Korrekturmöglichkeit von Lohnsteuer-Anmeldungen steht im Widerspruch zu der allgemein gültigen Änderungsvorschrift des § 164 AO. Das Schreiben stellt sich im Ergebnis als Nichtanwendungserlass dar. Der Arbeitgeber schuldet bzw. haftet alleine für die Lohnsteuer, die bei ordnungsgemäßer Anwendung der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften entstanden und abzuführen ist. Sollte das Finanzamt einer nachträglichen Korrektur von Lohnsteuer-Anmeldungen zugunsten des Arbeitgebers nicht zustimmen, so wird empfohlen, hiergegen Rechtsmittel einzulegen und auf die geltende Änderungsmöglichkeit nach § 164 Abs. 2 AO hinzuweisen.

Vorrang der allgemeinen AO-Änderungsvorschriften

Kontakt:
StBin Susanne Weber,
München,
susanne.weber@wts.de

BMF vom 07.11.2013

Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung jedoch nur auf vergleichbare Fälle an. In dem maßgeblichen

6d | Bindungswirkung einer Lohnsteueranrufungsauskunft nur im Lohnsteuerabzugsverfahren | Autor: StB Andreas Müller, München

Urteilsfall Im Urteilsfall hatte der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug entsprechend einer ihm erteilten Anrufungsauskunft des Betriebsstättenfinanzamts vorgenommen. Da der betroffene Mitarbeiter nicht zur Einkommensteuer veranlagt wurde, erließ das Wohnsitzfinanzamt diesem gegenüber einen Lohnsteuernachforderungsbescheid, um die aufgrund der unrichtigen Anrufungsauskunft nicht vorgenommene Lohnversteuerung nachzuholen.

Bindungswirkung gegenüber Arbeitgeber

Bezüglich des Lohnsteuerabzugs von Seiten des Arbeitgebers war und ist das Betriebsstättenfinanzamt an den Inhalt seiner erteilten Anrufungsauskunft gebunden, selbst wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Anrufungsauskunft materiell unrichtig ist.

BFH vom 17.10.2013 (AZ: VI R 44/12)

Der BFH hatte im Streifall allerdings die Frage zu klären, ob die dem Arbeitgeber erteilte Anrufungsauskunft auch gegenüber dem Mitarbeiter Bindungswirkung entfalte. Er entschied, dass der Nachfor-

derungsbescheid nicht hätte erlassen werden dürfen. Die unrichtige Anrufungsauskunft binde auch das Wohnsitzfinanzamt des Mitarbeiters, wenn die Nachforderung im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens erfolgt. Zwar könne ein Nachforderungsbescheid nach § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG auch gegenüber dem Mitarbeiter erlassen werden, wenn die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten wurde. Verahre der Arbeitgeber aber nach den Vorgaben der (wenn auch unrichtigen) Anrufungsauskunft, handele er insoweit vorschriftsgemäß.

Bindungswirkung für das Wohnsitzfinanzamt

Im Einkommensteuerveranlagungsverfahren ist das Finanzamt hingegen nicht an eine dem Arbeitgeber erteilte Anrufungsauskunft gebunden. Daher kann der Mitarbeiter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung in Anspruch genommen werden, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine Anrufungsauskunft unrichtig war.

BFH vom 16.11.2005 (AZ: VI R 23/02)

Kontakt:
StBin Susanne Weber,
München,
susanne.weber@wts.de



International Tax Desks

Internationalität gehört zu unserem Anspruch.

Die WTS hat durch ihr ausgeprägtes internationales Beratungsgeschäft umfassende Steuer-Kompetenz für einzelne Länder und Regionen aufgebaut und in Deutschland in spezialisierten Tax Desks zu einem attraktiven Angebot gebündelt:

Länder

Brasilien | China | Indien | Russland | USA

Regionen

Afrika | Asien-Pazifik | Naher/Mittlerer Osten | Lateinamerika | Nord-/Mittelamerika | Osteuropa | Skandinavien | Südeuropa | Westeuropa

Weitere Informationen unter
www.wts.de/international_tax_desks

Sprechen Sie uns an.

Kontakt: WTS Group AG | Jürgen Strauß
juergen.strauss@wts.de | Tel. +49 (0) 69 1338456-43

7a | Sozialabgaben (PIS/COFINS) bei Import von Gütern in Brasilien nicht Bestandteil der eigenen Bemessungsgrundlage | Autor: StB Ralf Pestl, Düsseldorf **BRASILIEN**

Neues Gesetz zur BMG der Sozialabgaben PIS/COFINS bei Einfuhr von Gütern

Der brasilianische Supreme Court hat im März 2013 entschieden, dass in die Bemessungsgrundlage (BMG) für die Sozialabgaben (PIS/COFINS) bei der Einfuhr von Gütern weder die Umsatzsteuer (ICMS) noch die PIS/COFINS selbst einzubeziehen sind. Diese Entscheidung steht im Widerspruch zur bisherigen gesetzlichen Regelung (Gesetz 10, 865/2004). Vor diesem Hintergrund ist auf Bundesebene das Gesetz 12, 865/2013 erlassen worden, welches mit amtlicher Bekanntmachung vom 10.10.2013 veröffentlicht wurde und die Entscheidung des Supreme Courts in Bezug auf die BMG für die PIS/COFINS widerspiegelt.

Gesetz klar, dass die BMG für die Sozialabgaben weder die ICMS noch die PIS/COFINS selbst enthält. Die neuen Regelungen sind zum 10.10.2013 in Kraft getreten.

Da die Zollabgaben und Verbrauchsteuern (excise tax) in der BMG für die ICMS enthalten sind, werden diese zudem durch das neue Gesetz aus der BMG für die Sozialabgaben bei der Einfuhr von Gütern wirksam entfernt.

Im Anschluss an die Veröffentlichung des neuen Gesetzes haben die brasilianischen Bundessteuerbehörden noch eine Durchführungsbestimmung bekannt gegeben, welche eine Anleitung zur Berechnung der PIS und COFINS bei der Einfuhr von Gütern beinhaltet.

Durchführungsbestimmung (Normative Instruction 1, 401, 2013)

Kontakt:
Tax Desk Brasilien,
StB Ralf Pestl,
Düsseldorf,
ralf.pestl@wts.de

Neue Rechtslage

Nach neuer Rechtslage bildet bei der Einfuhr von Gütern der Zollwert die BMG für die Sozialabgaben. Somit stellt das neue

7b | Angepasste Transferpreis-Regelungen für die Ein- und Ausfuhr bestimmter Handelswaren | Autor: Hanno Scholz, München **BRASILIEN**

Gesetz 12.715/2012 vom 17.09.2012

In Brasilien wurden im Jahr 2012 per Gesetz 12.715/2012 die Transferpreis-Methoden „Price under Quotation Method for Imports“ (PCI) und „Price under Quotation Method for Exports“ (PECEX) für die Ermittlung von Transferpreisen bei der Ein- und Ausfuhr bestimmter börsennotierter Handelswaren eingeführt (commodities) (vgl. WTS Journal 04/2012). Bei Transaktionen betreffend solcher Handelswaren mit verbundenen Unternehmen hat der Steuerpflichtige den steuerlich zulässigen Transferpreis anhand des Marktpreises der entsprechenden Handelsware zu ermitteln. Dabei handelt es sich um den Preis, der sich zum Transaktionszeitpunkt auf regulatorisch festgelegten Börsenplätzen ergibt oder der von international anerkannten Marktanalyseinstituten bereitgestellt wird. Die PCI- und PECEX-Methode stellen somit im Grundsatz eine vereinfachte Form der traditionellen Preisvergleichsmethode dar.

zuziehenden Börsenplätze bzw. Marktanalyseinstitute spezifiziert. Regelung IN 1.312/2012 ließ jedoch einige Fragen zur Anwendung der PCI- und PECEX-Methode weitgehend offen, so z. B. die genaue Abgrenzung der in Betracht zu ziehenden Handelswaren oder den für Preisvergleichszwecke genau heranzuziehenden Transaktionszeitpunkt.

Mit der am 13.09.2013 veröffentlichten Regelung IN 1.395/2013 wurde Regelung IN 1.312/2012 nunmehr angepasst und etwas mehr Klarheit bezüglich der Anwendung der PCI- und PECEX-Methode geschaffen. So wurde der Geltungsbereich der in Betracht zu ziehenden Handelswaren genauer definiert und der Rahmen für mögliche Preisanpassungen ausgedehnt. Des Weiteren wurde das Datum der Preisverhandlung als das heranzuziehende Transaktionsdatum definiert und der Umfang der für Vergleichszwecke in Frage kommenden Marktanalyseinstitute vergrößert.

Regelung IN 1.395/2013 vom 13.09.2013

Regelung IN 1.312/2012 vom 28.12.2012

In der Ende 2012 ergangenen Regelung IN 1.312/2012 wurde die Anwendung der PCI- und PECEX-Methode näher erläutert und u. a. die betreffenden Handelswaren sowie die zu Vergleichszwecken heran-

Ferner können bei bestimmten Ausfuhrtransaktionen die Transferpreise alternativ auch nach lokalen Preisnotie-

Sonderregelungen bei Ausfuhr

rungen des Zielmarktes oder des nächst gelegenen Marktes ermittelt werden. Wenn das Transaktionsvolumen mit fremden Dritten mindestens 5 % des Wertes der transferpreisrelevanten Ausfuhrtransaktionen in der Feststellungsperiode beträgt, kann der Transferpreis auch auf Grundlage eines internen Preisvergleichs, bei dem zu Vergleichszwecken die Transferpreise aus vergleichbaren Transaktionen mit fremden Dritten herangezogen werden, bestimmt werden.

Fazit Wie bereits im letzten WTS Journal 05/2013 resümiert, bestreitet Brasilien seine Verrechnungspreispolitik grundsätz-

lich auf einem Sonderweg abseits internationaler Verrechnungspreisstandards. Die oben dargelegten Regelungen, die Transferpreise bestimmter Handelswaren anhand von Marktpreisen zu bestimmen, sind somit grundsätzlich begrüßenswert und können dazu beitragen, das Doppelbesteuerungsrisiko zu reduzieren. Bei konzerninternen Transaktionen mit Brasilien, die Handelswaren betreffen, sollte daher geprüft werden, ob die Transferpreise gemäß den oben dargestellten und nunmehr angepassten Regelungen zu ermitteln sind. Andernfalls wären die Transferpreise nach den in Brasilien allgemein gültigen Transferpreis-Methoden zu bestimmen.

Kontakt:
StB Maik Heggmaier,
München,
maik.heggmaier@wts.de

CHINA 8 | Kritische Punkte bei konzerninternen Verrechnungen zwischen Deutschland und China | Autoren: Nicolas Boehlke, München und András Szadai, Budapest

Hintergrund Viele Konzerne haben Unternehmen (oder Betriebsstätten) sowohl in Deutschland als auch in China, die gegenseitige grenzüberschreitende Transaktionsbeziehungen unterhalten. Dabei kann die abweichende Interpretation international weithin akzeptierter Standards (wie z. B. der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien) durch die Steuerbehörden beider Länder zu Problemen führen. Verrechnungspreismanager sollten daher mit den wesentlichen Risiken dieser Transaktionen vertraut sein.

Betriebsstätten sind in China steuerpflichtig und müssen gewisse formale Anforderungen erfüllen. Diese Qualifikation der „Dienstleistungs-Betriebsstätte“ entspricht nicht dem deutschen Verständnis der Begründung einer Betriebsstätte. Zudem unterliegt das chinesische Einkommen der Angestellten der Betriebsstätte ab dem ersten Tag ihrer Tätigkeit der Einkommensteuer in China.

Entsendungen deutscher Arbeitnehmer nach China für Zeiträume von über 183 Tagen führen grundsätzlich zur Einkommensteuerpflicht in China. Für kürzere Zeiträume kann u.U. eine Befreiung von der Steuerpflicht erreicht werden. Ähnlich wie in Deutschland ist in China die Qualifizierung als Entsendung von der wirtschaftlichen Integration des Arbeitnehmers in die Organisation des chinesischen Unternehmens abhängig. In der Praxis kann die chinesische Steuerbehörde die wirtschaftliche Integration in Frage stellen und den Vorgang als Erbringung einer Dienstleistung qualifizieren. Daraus ergibt sich ein steuerliches Risiko (siehe vorangegangener Absatz). Um das Risiko zu vermindern, sollten sich die für die Entsendung vertraglich vereinbarten Bedingungen im Einklang mit den chinesischen Vorschriften befinden.

Entsendung von Arbeitnehmern

Verlagerung von Unternehmensfunktionen Ein Beispiel ist die Verlagerung von Unternehmensfunktionen von Deutschland nach China: Die deutschen Vorschriften sehen hierfür eine zweiseitige ertragswertbasierte Bewertung vor, bei der standortspezifische Vorteile und Synergieeffekte automatisch in die deutsche Besteuerungsgrundlage mit einbezogen werden (zumindest teilweise). Umgekehrt vertritt die chinesische Steuerbehörde den Standpunkt, dass diese Vorteile den chinesischen Unternehmen zuzurechnen und daher in China zu besteuern sind. Im Ergebnis kann sich daraus ein erhebliches Risiko der Doppelbesteuerung ergeben.

Dienstleistungs-Betriebsstätte Vorsicht ist auch bei der Erbringung von Dienstleistungen geboten: Grundsätzlich kann eine Erbringung von Dienstleistungen in China, die mehr als 183 Tage andauert, gemäß den chinesischen Vorschriften als Betriebsstätte qualifiziert werden.

Aus chinesischer Sicht sind fremdübliche Vergütungen für die Erbringung von

Management-Dienstleistungen

Dienstleistungen grundsätzlich abzugsfähig. Insbesondere bei Management-Dienstleistungen kann die Anerkennung der Vergütungen von der chinesischen Steuerbehörde jedoch versagt werden. Oftmals wird angenommen, dass es sich dabei grundsätzlich um nicht verrechenbare Shareholder-Leistungen handelt. Der Nutzen aus der Erbringung von (Management-)Dienstleistungen an das chinesische Unternehmen sollte daher besonders

sorgfältig und ausführlich dokumentiert werden. Auch bei der Formulierung des Vertrages ist Vorsicht geboten. Jegliche Begriffe und Verweise auf „Management Fees“ sind strikt zu vermeiden.

Die vorausschauende Planung und Gestaltung grenzüberschreitender Transaktionen mit chinesischen Konzerngesellschaften ist zur Vermeidung der erwähnten Risiken sehr zu empfehlen.

Kontakt:
StB Maik Heggmair,
München,
maik.heggmair@wts.de

9 | § 50d Abs. 8 EStG 2002 – Kein Treaty Override bei später erlassenem DBA? | Autorin: StBin Martina Korn, München

DEUTSCHLAND

Urteilsfall Die Klägerin hat im Jahr 2008 an einer OSZE-Mission in Aserbaidschan teilgenommen und hat mehr als 183 Tage vor Ort verbracht. Sie war in die Mission eingegliedert, weisungsgebunden und erhielt ein Tagegeld von der OSZE (OSZE-Tagegeld) sowie Aufwandsersatz.

FG Hamburg vom
21.08.2013
(AZ: 1 K 87/12)

Anders als in einem ähnlichen Urteil des BFH vom 20.08.2008 qualifiziert das FG Hamburg im vorliegenden Urteilsfall die beiden Vergütungen getrennt voneinander und ordnet die Zahlung des OSZE-Tagegelds Art. 15 (unselbständige Arbeit) DBA-Aserbaidschan zu. Das Finanzgericht verneint eine Zuordnung zu Art. 19 (öffentlicher Dienst), da die OSZE weder Körperschaft des öffentlichen Rechts noch Gebietskörperschaft Deutschlands ist.

Kein Treaty Override,
sondern Vorrang des
späteren Gesetzes

Aus der Zuordnung der Vergütungen zu Art. 15 DBA-Aserbaidschan ergibt sich eine Freistellungsverpflichtung Deutschlands und dessen grundsätzliche Einschränkung durch § 50d Abs. 8 EStG 2002. Das Finanzge-

richt lässt die Einschränkung des DBA durch § 50d Abs. 8 EStG 2002 jedoch im vorliegenden Fall nicht zu und verweist als Begründung auf den Grundsatz des Vorrangs des späteren Gesetzes. Das DBA-Aserbaidschan trat zeitlich nach § 50d Abs. 8 EStG 2002 in Kraft und enthält keinen Hinweis auf eine Regelung gem. § 50d Abs. 8 EStG. Das Finanzgericht verneint dementsprechend einen „Treaty Override“ und lehnt eine Aussetzung des Verfahrens im Hinblick auf das dazu anhängige Verfahren beim Bundesverfassungsgericht ab.

Anhängiges Verfahren
beim BVerfG
(AZ: 2 BvL 1/12)

Es bleibt abzuwarten, ob der BFH in der anhängigen Revision eine Qualifikation unter Art. 19 (öffentlicher Dienst) DBA-Aserbaidschan vornimmt (und damit nicht auf Gesetzeskonkurrenzen eingehen muss), oder ob er dem Finanzgericht folgt und zum Gesetzeskonflikt Stellung nimmt. In ähnlich gelagerten Fällen sollten entsprechende Bescheide bzw. Verfahren unter Hinweis auf das anhängige Verfahren beim BFH offen gehalten werden.

Revision anhängig
(AZ: I R 64/13)

Kontakt:
RA Kristian Lindemann,
München,
kristian.lindemann@
wts.de

10 | Steueränderungen in Finnland ab 2014 |

Autorin: StBin Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf

FINNLAND

Am 20.12.2013 hat das finnische Parlament den Haushalt 2014 verabschiedet. Dieser beinhaltet auch eine Reihe von Steueränderungen, welche bereits zuvor durch den Finanzausschuss und das Parlament weitestgehend angenommen worden waren:

KSt-Satz gesenkt – Missbrauchsregel bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Der **Körperschaftsteuersatz** sinkt ab dem Steuerjahr 2014 von 24,5 % auf 20 % (vgl.

WTS Journal 03/2013). Um Missbrauch vorzubeugen, gilt allerdings bei abweichendem Wirtschaftsjahr auch im Steuerjahr 2014 noch der alte Satz von 24,5 %, wenn das Wirtschaftsjahr aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses am 21.03.2013 (Tag des Regierungsbeschlusses über die Steuersatzsenkung) oder später in der Form umgestellt wurde, dass

- im Kalenderjahr 2013 gar kein Wirtschaftsjahr endet oder
- das im Kalenderjahr 2014 endende Wirtschaftsjahr im Kalenderjahr 2013 erst nach dem 21.03.2013 begonnen hat.

Zinsschranke

Die neue **Regelung zur Begrenzung des Schuldzinsenabzugs** (vgl. WTS Journal 01/2013) wird dahingehend ausgeweitet, dass Zinsaufwendungen für Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen nunmehr ab dem Steuerjahr 2014 nur noch bis zu 25 % (statt bisher 30 %) des sog. angepassten Gewinns abziehbar sind. Die Definition des angepassten Gewinns wurde außerdem dahingehend modifiziert, dass Abschreibungen oder Wertverluste aus Finanzanlagen nunmehr nicht hinzugerechnet werden.

Handelt es sich bei den Dividenden um solche aus Aktien im Investment-Portfolio von Finanz-, Versicherungs- oder Rentenanstalten, bleibt es bei der bisherigen Regelung der 75%igen Steuerpflicht.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind ebenfalls zu 75 % steuerpflichtig.

Der allgemeine **Quellensteuersatz für Dividenden** sinkt von 24,5 % auf 20 %. Der ermäßigte Satz für begünstigte Gesellschaften in einem EWR-Staat sinkt von 18,38 % auf 15 %. Er wird allerdings nicht mehr anwendbar sein, wenn es sich um eine Streubesitzdividende von einer börsennotierten an eine nicht börsennotierte Gesellschaft handelt. Existierende DBA-Regelungen bleiben hiervon unberührt.

Quellensteuer auf Dividenden

Investitionsanreize: Der Gültigkeitszeitraum für zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsabzüge sowie erhöhte Abschreibungen für Anlageinvestitionen wurde um ein Jahr verkürzt, so dass 2014 (bisher: 2015) das letzte Anwendungsjahr sein wird.

Investitionsanreize

Dividendenbesteuerung

Auch die Regeln zur **Dividendenbesteuerung** ändern sich: Bislang waren Dividendenzahlungen zwischen Körperschaften steuerfrei. Dies ist auch weiterhin grundsätzlich der Fall, allerdings nunmehr mit folgenden Ausnahmen:

Empfängt eine nicht börsennotierte Gesellschaft in Finnland eine Dividende von einer börsennotierten Gesellschaft, an deren Kapital sie mit weniger als 10 % direkt beteiligt ist (Streubesitzdividende), so hat sie die erhaltene Dividende ab dem Steuerjahr 2014 nunmehr voll (bisher zu 75 %) zu versteuern. In Finnland empfangene Dividenden von Nicht-EWR-Kapitalgesellschaften sind stets vollumfänglich steuerpflichtig (bisher 75 % im Fall von DBA-Ländern).

Arbeitgebern (unabhängig von ihrer Rechtsform) wird ab 2014 unter bestimmten Voraussetzungen ein zusätzlicher Abzug für Ausbildungsförderung gewährt, dessen Höhe sich abhängig von der Anzahl der Ausbildungstage sowie dem durchschnittlichen Tageslohn ermittelt.

Ausbildungsabzug

Repräsentationskosten sind ab dem Steuerjahr 2014 vollständig nicht mehr von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar (bisher 50 %).

Kontakt:
*Tax Desk Skandinavien,
StBin Anne-Kathrin
Steinröder, Düsseldorf,
anne-kathrin.
steinroeder@wts.de*

MEXIKO 11 | Steuerreform in Mexiko | Autorin: StBin Olga Beck, Erlangen

Impuesto sobre la renta (ISR)

Zum 01.01.2014 trat in Mexiko eine Steuerreform in Kraft. Einige der wesentlichen Neuerungen werden nachfolgend kurz dargestellt.

Grundsätze abgeschrieben werden. Pensions- und Rentenbeiträge sind nur noch i.H.v. 53 % zum Abzug zugelassen; falls sich diese Zahlungen im folgenden Jahr vermindern, wird der Abzug nur noch i.H.v. 47 % möglich sein. Dieselben Vorschriften gelten auch für Zahlungen an Arbeitnehmer, die bei diesen zu den steuerfreien Einnahmen (Bonus- und Überstundenzahlungen, Urlaubsgeld usw.) gehören. Der Ausgabenabzug für Automobile (Kauf, Miete, Leasing) wird begrenzt. Die Abzugs-

Juristische Personen

Für juristische Personen wurden diverse Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen eingeführt. So wurde die bisher mögliche Sofortabschreibung von Anlagevermögen abgeschafft, d.h. Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können steuerlich nur noch in Höhe der regulären Abschrei-

fähigkeit von Spenden an den Staat sowie staatliche Einrichtungen und Gemeinden wurde auf 4 % des steuerlichen Vorjahresergebnisses (bisher 7 %) begrenzt. Zu den weiteren bedeutenden Änderungen gehört die Abschaffung der Unternehmensteuer mit dem Einheitssatz, die eine Ergänzungssteuer zur ISR darstellte, sowie eine umfassende Reform des Konzepts der Gruppenbesteuerung.

Natürliche Personen

Im Bereich der Besteuerung von natürlichen Personen wurde der Tarif mit den Steuersätzen 32 %, 34 % und 35 % um drei weitere Tarifzonen erweitert. Viele der bisher steuerlich abzugsfähigen Ausgaben werden nur noch beschränkt zum Abzug zugelassen und diverse bisher steuerfreie Einnahmen als steuerpflichtig qualifiziert (z. B. Veräußerungsgewinne aus Aktien). Dividenden (und ähnliche Zahlungen), die eine mexikanische Gesellschaft an natürliche Personen in Mexiko ausschüttet, werden mit einer zusätzlichen – abgeltenden – Quellensteuer i.H.v. 10 % belastet. Ferner unterliegen Dividendenzahlungen von ausländischen Gesellschaften einer zusätzlichen Belastung i.H.v. 10 %.

Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Im Bereich des internationalen Steuerrechts wurde eine neue Vorschrift eingeführt, die den mexikanischen Steuerbehörden im Fall von verbundenen Unternehmen das Recht einräumt, von einem ausländischen Steuerpflichtigen, der die Vorschriften eines DBAs anwenden möchte, eine eidesstattliche Erklärung zu verlangen, in der dieser die rechtliche Doppelbesteuerung seiner Einkünfte bestätigt. Diese Erklärung soll Angaben zu der Art der Einkünfte enthalten und die Bestätigung, dass diese im Ansässigkeits-

staat des Empfängers der Besteuerung unterliegen.

Im Ausland gezahlte Quellensteuern können in Mexiko angerechnet werden. Für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags wurden für diverse Fallkonstellationen Formeln in das Gesetz aufgenommen. Ferner wurden ergänzende Vorschriften bzgl. der Berechnung, Währungsumrechnung und Dokumentation erlassen.

Anrechnung ausländischer Quellensteuer

Die Abzugsfähigkeit bestimmter Zahlungen an im Ausland ansässige Unternehmen wurde neu geregelt. Nach den neuen Vorschriften ist der Abzug von Zinsen sowie Zahlungen für Lizenzen und technische Dienstleistungen nicht möglich, wenn eine der folgenden Situationen vorliegt:

- Die Zahlungen gelten im Ansässigkeitsstaat des Empfängers als nicht steuerbar.
- Der Empfänger stuft diese Zahlungen als nicht steuerbare Einnahmen ein.
- Das ausländische Unternehmen gilt als steuerlich transparent. Diese Beschränkung greift allerdings nicht, wenn die Anteilseigner mit den aus diesem Unternehmen erzielten Einkünften steuerpflichtig sind oder die geleisteten Zahlungen dem entsprechen, was unabhängige Dritte unter sonst gleichen Bedingungen vereinbart hätten.

Zahlungen an verbundene Unternehmen

Der bisher in vielen Grenzgebieten geltende ermäßigte Umsatzsteuersatz von 11 % wurde auf den allgemein geltenden Steuersatz von 16 % angehoben. Schließlich wurden diverse Änderungen im Bereich des für sog. Maquiladora-Unternehmen geltenden Steuerregimes eingeführt.

Sonstige Änderungen

Kontakt:
Klaus-Peter Hüsgen,
Düsseldorf,
klaus-peter.huesgen@wts.de

12 | Informationsanfrage zur sog. Digital Economy |

Autoren: Andreas Riedl, Christopher Wutschke, Frankfurt a. M.

OECD

Informationsanfrage der OECD hinsichtlich steuerlicher Herausforderungen der Digital Economy

Zum 22.12.2013 hat die OECD unter Bezugnahme auf Aktion 1 ihres Aktionsplanes vom 19.07.2013 zum Thema BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – vgl. WTS Journal 03/2013 – um Kommentierung bezüglich besonderer steuerlicher Herausforderungen von Unternehmen der sog. Digital Economy gebeten. Aktion 1 sieht vor, die wesentlichen Schwierig-

keiten aufzuzeigen, welche die Digital Economy für das internationale Steuerrecht aufwirft, um daraufhin geeignete Lösungen zu entwickeln.

Laut Aktion 1 des Aktionsplanes besteht das Grundproblem in der digitalen Präsenz von Unternehmen in anderen Ländern, ohne dabei steuerpflichtig zu werden. Die

Problem: Digitale Präsenz vs. Steuerpflicht

grenzüberschreitende Problematik der Besteuerung von Unternehmen der Digital Economy ist daneben auch in zunehmendem Maße mit Verrechnungspreiskonflikten verbunden. Diese Probleme bedürfen einer ausführlichen Analyse der einzelnen Geschäftsmodelle in der Digital Economy. Das Verrechnungspreisteam der WTS hat der OECD dazu eine eigene Kommentierung unterbreitet, um diese Thematik schwerpunktmäßig zu beleuchten.

muss daher diese virtuelle, aber weltweite Präsenz der Unternehmen angemessen berücksichtigt werden. Ferner erscheint eine angemessene Aufteilung der internationalen Besteuerungsgrundlagen dieser virtuellen Aktivität auf Basis der bestehenden Verrechnungspreisregelungen oft als schwierig, da diese historisch betrachtet an physische bzw. „greifbare“ Transaktionen anknüpfen, z. B. Warenlieferungen und Dienstleistungen. Entsprechend wäre es wünschenswert, dass die Ergebnisse der OECD Task Force die Problematik angemessen berücksichtigen und den betroffenen Unternehmen und Steuerverwaltungen hierfür eine Lösung aufzeigen.

Anfang Februar 2014 werden die Delegierten der BEPS Task Force über die eingereichten Kommentare diskutieren und darüber beraten, inwieweit diese Kommentare in den Bericht über steuerliche Herausforderungen der Digital Economy mit einfließen sollen. Der Bericht zu diesem Thema wird bis September 2014 erwartet. Die weitere Entwicklung in diesem spannenden und immer wichtiger werdenden Themenbereich bleibt abzuwarten.

Bericht zu steuerlichen Herausforderungen der Digital Economy bis September 2014

Kontakt:
StB Maik Heggmaier,
München,
maik.heggmaier@wts.de

Schwierige Ermittlung von Verrechnungspreisen für Unternehmen der Digital Economy

Grundsätzlich ist auch bei Unternehmen der Digital Economy für die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise eine Analyse der übernommenen Funktionen und Risiken sowie der Wertschöpfungskette innerhalb einer Unternehmensgruppe vorzunehmen. Jedoch ergeben sich für Unternehmen der Digital Economy hier oft erhebliche Unterschiede im Vergleich zu den „klassischen“ Industrieunternehmen. Dies liegt insbesondere daran, dass die Unternehmen der Digital Economy üblicherweise lokale Erträge in Ländern erzielen, obwohl keine physische, sondern lediglich eine virtuelle Präsenz der Unternehmen vorliegt (in der Regel über das Internet). Im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse

ÖSTERREICH 13 | Überblick über geplante steuerliche Änderungen in Österreich |

Autor: StB Mag. Horst Bergmann, Wien

Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 2014

Am 29.01.2014 hat der Ministerrat der österreichischen Bundesregierung die Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2014 (im folgenden AbgÄG 2014 (RV)) beschlossen, die dann auch am 13.02.2014 vom Finanzausschuss des österreichischen Nationalrates verabschiedet wurde. Darin sind die folgenden wesentlichen Änderungen enthalten.

Aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung dürfen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens auch ausländische Verluste (z. B. solche aus einer ausländischen Betriebsstätte oder einer Vermietung im Ausland) berücksichtigt werden, wenn sie aus DBA-Staaten stammen, mit denen die sog. Befreiungsmethode vereinbart wurde. Diese Verluste müssen aber dann nachversteuert werden, wenn sie im Ausland steuermindernd berücksichtigt werden können. Ab der Veranlagung 2015 sollen derartige ausländische Verluste, die sich in Österreich steuermindernd ausgewirkt haben, nach drei Jahren zwingend nachversteuert werden, wenn sie aus DBA-Partnerstaaten stammen, mit denen keine umfassende Amtshilfe besteht. Für den Übergang auf das neue System sollen die bis 2012 berücksichtigten, aber noch nicht nachver-

Nachversteuerung von ausländischen Verlusten bei fehlender Amtshilfe

Abzinsung von Rückstellungen

Rückstellungen mit einer Laufzeit von über einem Jahr für sonstige Verbindlichkeiten und drohende Verluste sollen künftig mit einem fixen Zinssatz von 3,5 % über die voraussichtliche Laufzeit abgezinst werden. Davon betroffen sind Rückstellungen, die erstmalig für Wirtschaftsjahre gebildet werden, die nach dem 30.06.2014 enden. Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen sind weiterhin unverändert mit 6 % abzuzinsen.

steuerten Verluste aus DBA-Staaten ohne umfassende Amtshilfe mindestens zu je einem Drittel in den Jahren 2015 bis 2017 nachversteuert werden. Sollten allerdings ausländische Betriebe (Betriebsstätten) vor dem 01.03.2014 veräußert oder aufgegeben werden und könnten daher entsprechende Verluste nicht mehr verwertet werden, so soll es in diesen Fällen zu keiner Nachversteuerung kommen.

Einschränkung der Verlustverrechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung für ausländische Gruppenmitglieder

Nach den derzeit geltenden Vorschriften dürfen dem Gruppenträger zugerechnete Verluste ausländischer Gruppenmitglieder zur Gänze mit den positiven inländischen Einkünften innerhalb einer Steuergruppe verrechnet werden. Nach den Steuerreformplänen dürfen Verluste ausländischer Gruppenmitglieder im Jahr der Verlustzurechnung höchstens im Ausmaß von 75 % des gesamten inländischen Gruppeneinkommens berücksichtigt werden. Die verbleibenden 25 % würden in den Verlustvortrag des Gruppenträgers eingehen. Die Änderung soll erstmalig bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Jahr 2015 wirksam werden.

Räumliche Einschränkung der Gruppenbesteuerung im Hinblick auf ausländische Gruppenmitglieder

Nach den Steuerreformplänen dürfen ab dem 01.03.2014 ausländische Kapitalgesellschaften in eine Unternehmensgruppe nur mehr dann einbezogen werden, wenn sie in einem EU-Staat oder in einem DBA-Partnerstaat ansässig sind, der durch eine umfassende Amtshilfe mit Österreich verbunden ist. Bereits bestehende ausländische Gruppenmitglieder, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, sollen mit Stichtag 01.01.2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe ausscheiden, was zwangsläufig zur Nachversteuerung der bisher zugerechneten Verluste führt (Verteilung der nachzuversteuernden Beträge über drei Jahre ist möglich).

Abschaffung der Firmenwertabschreibung ab 01.03.2014

Für nach dem 28.02.2014 neu angeschaffte Beteiligungen ist nach den Steuerreformplänen eine Firmenwertabschreibung nicht mehr zulässig. Noch offene Fünfzehntel aus der Firmenwertabschreibung für bis zum 28.02.2014 angeschaffte Beteiligungen sollen auch weiterhin aus Gründen des Vertrauensschutzes geltend gemacht werden dürfen, wenn sich dieser Steuervorteil auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte.

Aufwendungen aus konzerninternen Zins- und Lizenzzahlungen sollen zukünftig (also bei Zahlungen ab 01.03.2014) nur mehr dann abzugsfähig sein, wenn die Einnahmen bei der empfangenden Körperschaft angemessen (also zumindest zu 10 %) besteuert werden. Sollten diese Zins- und Lizenzzahlungen im Ausland z. B. lediglich wegen Verlusten nicht besteuert werden, so soll das Abzugsverbot nicht ausgelöst werden.

Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen

Nach dem vorliegenden AbgÄG 2014 (RV) sollen Vergütungen für Arbeits- und Werkleistungen (insbesondere sog. Managergehälter), die € 500.000 pro Person im Wirtschaftsjahr übersteigen, nicht mehr betriebsausgabenwirksam absetzbar sein. In persönlicher Hinsicht sollen alle echten Dienstnehmer und vergleichbar organisatorisch in ein Unternehmen eingegliederte Personen (inklusive überlassene Personen) betroffen sein, unabhängig davon, ob sie aktiv tätig sind oder in der Vergangenheit Arbeits- oder Werkleistungen erbracht haben. In sachlicher Hinsicht betroffen sind die laufend ausgezahlten Entgelte (d.h. sowohl Geld- als auch Sachleistungen; ausgenommen Auslagersatz) und daneben auch jene Entgelte, die erst anlässlich oder nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses als „freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen von Ansprüchen“ ausbezahlt werden, wenn sie beim Empfänger nicht mehr begünstigt (6 %) besteuert werden. Dagegen dürfen gesetzliche Abfertigungen nach wie vor ungekürzt betriebsausgabenwirksam abgesetzt werden. In zeitlicher Hinsicht soll das Abzugsverbot für Aufwendungen wirksam werden, die ab dem 01.03.2014 anfallen.

Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Jahresgehälter über € 500.000 (Managervergütungen)

Die Steuerreformpläne sehen auch die Abschaffung der steuerlichen Begünstigungen für sog. Golden Handshakes vor. Nach geltendem Recht dürfen freiwillige Abfertigungen im Ausmaß von drei laufenden Monatsgehältern mit 6 % versteuert werden. Das AbgÄG 2014 (RV) begrenzt diese steuerliche Begünstigung auf einen Maximalbetrag im Ausmaß des Neunfachen der sozialversicherungspflichtigen Höchstbemessungsgrundlage (für 2014 also € 40.770). Für darüber hinausgehende dienstzeitabhängige Abferti-

Abschaffung der steuerlichen Begünstigung von „Golden Handshakes“

	<p>gungszahlungen soll der maßgebende Monatsbezug mit dem Dreifachen der sozialversicherungspflichtigen Höchstbemessungsgrundlage begrenzt werden. Die Neuregelung soll bereits für Auszahlungen ab dem 01.03.2014 wirksam werden. Wie oben erwähnt, ist die Betriebsausgabeneigenschaft an die steuerliche Begünstigung (6%ige Versteuerung) beim Empfänger geknüpft.</p>	<p>vor, dass im Gesellschaftsvertrag entweder die Stammeinlage von insgesamt € 35.000 (Normalfall) oder eine sog. gründerprivilegierte Stammeinlage von mindestens € 10.000 festgelegt wird. Im Firmenbuch wird auf den Umstand der Gründungsprivilegierung hingewiesen. Jene GmbHs, die ihr Gesellschaftskapital nach der noch geltenden Rechtslage auf ein Stammkapital von weniger als € 35.000 herabgesetzt haben, dürfen dieses reduzierte Stammkapital – auch ohne die Voraussetzungen für die Gründungsprivilegierung – für maximal 10 Jahre behalten.</p>
Änderung der steuerlichen Begünstigung für Vergleichszahlungen	<p>Auch für Vergleichszahlungen und Kündigungsentschädigungen wird das bisher steuerfreie Fünftel auf ein Fünftel der neunfachen sozialversicherungspflichtigen Höchstbemessungsgrundlage (für 2014 € 8.154) begrenzt.</p>	<p>Die Mindestkörperschaftsteuer soll nach wie vor € 1.750 (also € 437,50 pro Kalendervierteljahr) betragen. Für jene GmbHs, die ab dem 01.07.2013 neu gegründet wurden, ist eine Ermäßigung für die ersten fünf Jahre im Ausmaß von € 125 pro Kalendervierteljahr und für die weiteren fünf Jahre im Ausmaß von € 250 pro Kalendervierteljahr vorgesehen.</p>
Wegfall der Gesellschaftsteuer	<p>Nach den Steuerreformplänen ist der Wegfall der Gesellschaftsteuer ab dem 01.01.2016 vorgesehen.</p>	
Neugründung von GmbHs mit Gründungsprivileg beim Stammkapital	<p>Die Reformpläne der Bundesregierung sehen im Fall der Neugründung einer GmbH</p>	

Kontakt:
StB Mag. Horst Bergmann, Wien,
horst.bergmann@wts.at

POLEN 14 | Neue Verrechnungspreisrichtlinien in Polen |

Autoren: Kai Schwinger, Barbara Gaik, Frankfurt a. M.

Reaktion auf OECD-Version der Verrechnungspreisrichtlinien aus dem Jahr 2010

Am 18.07.2013 sind neue Verrechnungspreisrichtlinien in Polen in Kraft getreten, die teilweise eine Reaktion auf die von der OECD überarbeiteten Verrechnungspreisrichtlinien aus dem Jahr 2010 und die Arbeiten des EU Joint Transfer Pricing Forums darstellen. Die wichtigsten Änderungen betreffen u. a. die folgenden Themen:

→ Einführung einer neuen Kategorie von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung („low value added Transaktionen“) inklusive einer beispielhaften Auflistung der dazugehörigen Dienstleistungen (z. B. Marketing, Administration, IT-Support): Es gibt detaillierte Anweisungen, wie die Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zu dokumentieren sind. Sie sollten die Prüfung der Transaktionen erleichtern.

→ Definition neuer Regulierungen bezüglich Funktionsverlagerungen: Die Finanzbehörde ist berechtigt zu prüfen, ob Funktionsverlagerungen fremdvergleichskonform durchgeführt werden.

- Aufhebung des Vorrangs der Preisvergleichsmethode bei der Anwendung von Verrechnungspreismethoden: Stattdessen soll die beste Methode u. a. anhand des Transaktionsablaufes, der Funktionsanalyse und der Verfügbarkeit der Informationen über die Transaktion gewählt werden.
- Bei Anwendung der Profit Split Methode sollen die Gesellschaften die gleichen Rechnungslegungsstandards und die gleiche Währung nutzen. Andernfalls muss zuerst der gemeinsame Gewinn anhand eines ausgewählten Rechnungsstandards und einer Währung für beide Gesellschaften ermittelt werden. Der Aufteilung unterliegen auch Verluste.

Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien stellen an die Finanzbehörden gerichtete Anweisungen zur Rechtsauslegung dar und sind nur diesen gegenüber bindend. Sie können aber durch die Steuerpflichtigen als Anleitung zur Dokumentation der Verrechnungspreise genutzt werden.

Anwendbar für alle Transaktionen ab 18.07.2013 und alle ungeprüften Jahre davor

Neue Regeln zur Funktionsverlagerung

Die Verrechnungspreisdokumentation in Polen ist nach der Aufforderung innerhalb von 7 Tagen der Finanzbehörde vorzulegen. Es ist also empfehlenswert, die Dokumentation laufend vorzubereiten.

Die neuen Richtlinien sind für alle Transaktionen anwendbar, die nach dem 18.07.2013 stattfinden, und auch für die Jahre, die noch nicht durch das Finanzamt geprüft worden sind.

Kontakt:
StB Maik Heggmaier,
München,
maik.heggmaier@
wts.de

15 | Internationales Projektgeschäft Russland I – Unternehmensebene | Autoren:
StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München und RA Dr. Igor Fleischmann, Düsseldorf

RUSSLAND

Hintergrund

Bei der Strukturierung von Projektgeschäft in Russland stellen sich aufgrund der hohen Komplexität des dort geltenden Steuerrechts und der uneinheitlichen Behördenpraxis große Herausforderungen. Erläutert werden sollen hier die für deutsche Unternehmen besonders relevanten steuerlichen Rahmenbedingungen. Der vorliegende erste Teil hat die Unternehmensebene zum Gegenstand. In einem zweiten Teil (nächste Ausgabe des WTS Journals) wird die Mitarbeiterebene bei Einsätzen in Russland behandelt.

zur Zahlung einer Strafe in Höhe von 10 % des Gewinns aus der Geschäftstätigkeit in Russland, mindestens jedoch in Höhe von RUB 40.000 (ca. € 880) verpflichtet. Zu beachten ist die angewandte Praxis der Gesetzesauslegung einiger Steuerbehörden, wonach die Berechnung der Strafe ausgehend vom gesamten Umsatz (und nicht nur vom Gewinn) aus dieser Geschäftstätigkeit in der Russischen Föderation erfolgt. Zudem wird auch die Nichtabgabe von Steuererklärungen als Folge der unterlassenen/verspäteten Registrierung geahndet. Die Strafe beträgt 5 % der Steuerschuld gemäß der jeweiligen Steuererklärung für jeden angefangenen Monat der Verspätung, mindestens aber RUB 1.000 (ca. € 20) und maximal 30 % der Steuerschuld. Schließlich drohen ernsthafte strafrechtliche Konsequenzen, ein Ausschluss von Auftragsvergaben öffentlicher Auftraggeber sowie Ein- und Ausreiseverbote.

Allgemeine
Registrierungspflicht

Jedes in Russland geschäftlich tätige, ausländische Unternehmen ist gesetzlich verpflichtet, sich gemäß Art. 83 Ziffer 4 des Steuerkodex der Russischen Föderation (nachfolgend SK RF) innerhalb von 30 Tagen ab Beginn der Tätigkeit steuerlich zu registrieren. Diese allgemeine Registrierungspflicht besteht nach Auffassung der russischen Steuerverwaltung unabhängig davon, ob das Unternehmen überhaupt zur Zahlung von Steuern in Russland verpflichtet ist. Die Registrierung kann nur einheitlich sowohl für Körperschaft- als auch für Umsatzsteuerzwecke vorgenommen werden. Besonders zu beachten ist dabei, dass sie für jeden Standort jeweils separat vollzogen werden muss. Für sich genommen führt die steuerliche Registrierung in Russland weder zu einer Steuerpflicht noch zur Begründung einer Betriebsstätte. Allerdings folgen daraus Buchführungs- sowie Erklärungspflichten bzgl. Umsatz- und Körperschaftsteuer, wodurch das Unternehmen in erheblicher Höhe durch laufende Verwaltungsaufwendungen belastet wird.

Unabhängig von der dargelegten allgemeinen Registrierungsverpflichtung entsteht in Russland die Körperschaftsteuerpflicht eines ausländischen Unternehmens nur, wenn eine Betriebsstätte dieses Unternehmens auf dem Gebiet der Russischen Föderation entsteht. Wird keine solche Betriebsstätte begründet, muss das ausländische Unternehmen nach steuerlicher Registrierung dennoch Körperschaftsteuererklärungen einreichen. Da in einem solchen Fall allerdings keine Gewinne in Russland zu versteuern sind, weisen die Steuererklärungen ein zu versteuerndes Einkommen von RUB 0 aus.

Körperschaftsteuerpflicht
in Russland

Konsequenzen der
verspäteten oder unter-
lassenen Registrierung

Die Konsequenzen einer verspäteten oder unterlassenen Registrierung sind äußerst nachteilhaft (Art. 116, 119 SK RF). Eine Strafgebühr in Höhe von RUB 10.000 (ca. € 220) muss entrichtet werden. Darüber hinaus ist das ausländische Unternehmen

Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Russland (DBA Russland) entsteht eine Montagebetriebsstätte nach Ablauf von 12 Monaten (Art. 5 Abs. 3 DBA Russland). Für Dienstleistungen (wie bspw. Montageüberwachung und technische Beratung) enthält das DBA Russ-

Betriebsstätte nach dem
DBA Russland

land keine konkrete Betriebsstättenfrist. Gemäß den im DBA-Recht üblicherweise geltenden Grundsätzen der OECD kann eine Betriebsstätte in diesen Fällen als feste Geschäftseinrichtung grundsätzlich erst nach 6 Monaten (also nach gewisser Beständigkeit) angenommen werden.

Betriebsstättenbegriff in
der Behördenpraxis

Die OECD-Grundsätze werden von den russischen Steuerbehörden bislang nur mit großen Einschränkungen angewendet. Stattdessen wird der Betriebsstättenbegriff in der Praxis zumeist nach nationalen Vorschriften ausgelegt. Das russische Steuerrecht definiert die Betriebsstätte als eine Niederlassung oder sonstige Repräsentanz, durch die das ausländische Unternehmen regelmäßige Geschäftsaktivitäten in Russland ausübt (Art. 306 Ziffer 2 SK RF). Der Begriff der „Regelmäßigkeit“ wird mangels einer gesetzlichen Definition von den Steuerbehörden unterschiedlich ausgelegt.

Bisher ist nicht rechtsverbindlich geklärt, ob die Überschreitung der allgemeinen Registrierungsfrist von 30 Tagen eine solche „Regelmäßigkeit“ begründet. Zumindest in der Praxis der meisten russischen Steuerbehörden wird die Überschreitung von 30 Tätigkeitstagen als Anlass zur Annahme einer Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens in Russland genommen.

Bei Bau- und Montageprojekten wird von den russischen Steuerbehörden die 12-Monats-Frist des DBA Russland in der Regel beachtet. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte im russischen Steuerrecht eng ausgelegt wird und nur reine Bau- und Montagetätigkeiten erfasst. Unter Bau- und Montagetätigkeiten werden die Errichtung bzw. Montage, Reparatur, der Umbau und die technische Umrüstung von auf Dauer errichteten Anlagen und Maschinen, die dauerhaft befestigt werden, verstanden (Art. 306 Ziffer 2 SK RF). Eine Montageüberwachung sowie technische Beratung sind hiervon ausgeschlossen. Für diese gilt dementsprechend die 12-Monats-Frist nicht. Vielmehr sind diese Tätigkeiten mit den sonstigen Dienstleistungen gleichgestellt, so dass bereits nach Ablauf der 30-Tage-Frist die Entstehung einer Betriebsstätte droht.

Umsatzsteuer

Lieferungen und sonstige Leistungen unterliegen der russischen Umsatzsteuer in

Höhe von derzeit 18 % (ermäßigter Steuersatz: 10 %), wenn der umsatzsteuerliche Leistungsort in Russland liegt und die sonstigen Voraussetzungen der Steuerpflicht gemäß dem SK RF vorliegen. Besteht eine Umsatzsteuerpflicht in Russland, sind die Auswirkungen für das am Umsatz beteiligte deutsche Unternehmen davon abhängig, ob das Unternehmen in Russland steuerlich registriert ist oder nicht. Besteht keine steuerliche Registrierung bei der zuständigen Steuerbehörde in Russland und erhält ein deutsches Unternehmen den Auftrag von einem russischen Auftraggeber, wird bei Zahlung an den deutschen Auftragnehmer die russische Umsatzsteuer durch den russischen Auftraggeber einbehalten und abgeführt (sog. Self-Invoicing). Ist der deutsche Auftragnehmer hingegen steuerlich registriert, muss er die russische Umsatzsteuer selbst erklären und an den russischen Fiskus abführen. Die russische Umsatzsteuer ist in der Rechnung immer offen auszuweisen (Nettobetrag + russische Umsatzsteuer = Bruttobetrag).

Im umgekehrten Fall, also der Beauftragung eines russischen Unternehmens durch einen deutschen Auftraggeber, führt die russische Umsatzsteuer bei einer fehlenden steuerlichen Registrierung des deutschen Unternehmens bei der zuständigen Steuerbehörde in Russland zu einem Aufwand des deutschen Auftraggebers. Eine Erstattung der russischen Umsatzsteuer im Vorsteuervergütungsverfahren o. ä. kommt nicht in Betracht, da zwischen Deutschland und Russland keine Gegenseitigkeit (Vereinbarung über Umsatzsteuer-Rückvergütung) besteht. Anders ist es bei einer vorhandenen steuerlichen Registrierung. In diesem Fall wäre die Umsatzsteuer aus der Rechnung des russischen Auftragnehmers für den deutschen Auftraggeber als Vorsteuer in Russland abziehbar.

Dieser Überblick verdeutlicht, dass die Durchführung von Projekten in Russland einen hohen Komplexitätsgrad aufweist und erhebliche steuerliche Risiken hervorruft. Erfreulich ist jedoch, dass die steuerliche Rechtslage in Russland gegenwärtig relativ stabil zu sein scheint und die Behördenpraxis in den meisten Fällen zuverlässig ist. Die Risiken lassen sich somit durch eine sorgfältige Planung und landesspezifische Beratung minimieren.

Fazit

Kontakt:
Tax Desk Russland,
StB Daniel Niehus,
München,
daniel.niehus@wts.de

16 | Problem der Definition einer Betriebsstätte im saudischen Recht |

Autor: StB Ralf Pestl, Düsseldorf

SAUDI-ARABIEN

Zakat	Nach derzeitiger gesetzlicher Regelung in Saudi-Arabien wird auf Einkommen saudischer Unternehmer und Gesellschaften, deren Gesellschafter Angehörige eines Mitgliedstaates des Gulf Cooperation Council (GCC) sind (Bahrain, Katar, Kuwait, Saudi-Arabien, Vereinigte Arabische Emirate), keine Körperschaftsteuer erhoben. Stattdessen kommt der Zakat zur Anwendung: eine Abgabe, die auf dem Islam beruht und nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden darf (Abgabesatz 2,5 % vom Einkommen und Vermögen).	Die Fälle, die nach saudischem Recht keine Betriebsstätte begründen, sind ähnlich den Fällen, die in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen als Ausnahmetatbestände genannt werden.	
Körperschaftsteuer	Der saudischen Körperschaftsteuer unterliegen hingegen in Saudi-Arabien ansässige Kapitalgesellschaften (in Bezug auf die Anteile Beteiligter außerhalb des GCC) sowie außerhalb des GCC Ansässige, die in Saudi-Arabien Geschäfte durch eine dort existierende Betriebsstätte betreiben. Der Steuersatz beträgt 20 %. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage entspricht weitgehend westlichen Ermittlungsgrundsätzen.	Aufgrund der teilweise doch sehr unklaren Definition der Betriebsstätte („Was genau begründet eine Betriebsstätte?“) und daraus resultierender Probleme in der Praxis hat die saudische Steuerbehörde (DZIT) eine Negativabgrenzung der Betriebsstätte vorgenommen (entnommen aus Antworten zu FAQs aus der Internetpräsenz der DZIT): „Wenn ein Steuersubjekt keine dauerhafte Einrichtung im Königreich Saudi-Arabien unterhält, durch die ganz oder teilweise Geschäfte in Saudi-Arabien ausgeübt werden, keinen abhängigen Vertreter in Saudi-Arabien besitzt und auch nicht für die Ausübung von Geschäften in Saudi-Arabien lizenziert ist, dann wird nicht angenommen, dass das Steuersubjekt eine Betriebsstätte in Saudi-Arabien unterhält, und folglich auch keine steuerliche Registrierung gefordert. Allerdings unterliegen die Zahlungen an das nicht ansässige Steuersubjekt dann den gesetzlichen Quellensteuerregelungen.“	Klarstellungsver-such durch Negativ-abgrenzung
Weit gefasste Definition der Betriebsstätte	Die Definition der Betriebsstätte im saudischen Recht ist eher weit gefasst und beinhaltet „eine dauerhafte Einrichtung eines beschränkt Steuerpflichtigen, in der ganz oder teilweise die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird, einschließlich der Tätigkeiten eines abhängigen Vertreters“. Leider lässt die Definition eine zeitliche Bemessung der Dauerhaftigkeit vermissen, so dass bereits bei lokalen Tätigkeiten von kurzer Dauer eine Betriebsstätte angenommen werden kann.	Die Zweifelsfragen zur genauen Definition der Betriebsstätte in Saudi-Arabien sind durch die Negativabgrenzung des DZIT nicht ausgeräumt worden. Mangels genauere Definition der Dauerhaftigkeit können Einsätze von kurzer Dauer vor Ort in Saudi-Arabien weiterhin zur Begründung einer Betriebsstätte und zur steuerlichen Registrierungspflicht für das Unternehmen in Saudi-Arabien führen. Im Falle von Deutschland kommt insoweit hinzu, dass sich der Steuerpflichtige mangels Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Saudi-Arabien nicht auf eine evtl. günstigere Abkommensregelung berufen kann.	Fazit
Konkrete Betriebsstätten	Insbesondere in folgenden Fällen ist nach saudischer Auffassung von einer dauerhaften Einrichtung und somit von der Begründung einer körperschaftsteuerlichen Betriebsstätte auszugehen: → Bauausführungen und Montagen sowie damit in Zusammenhang stehende Überwachungsleistungen, → Bohrausrüstungen und Schiffe, die der Erkundung/Ausbeutung von Bodenschätzen dienen und damit in Zusammenhang stehende Überwachungsleistungen, → Ständige Geschäftseinrichtung einer natürlichen Person, durch die Geschäfte in Saudi-Arabien ausgeübt werden, → Niederlassung einer nicht ansässigen Gesellschaft, die lizenziert ist, Geschäfte in Saudi-Arabien zu tätigen.	Um negative steuerliche Konsequenzen zu vermeiden, empfiehlt sich daher in der Praxis, aus steuerlicher Sicht rechtzeitig vor Beginn des jeweiligen Projektes des Unternehmens in Saudi-Arabien eine Beurteilung der Qualifikation der lokalen Leistungen als betriebsstättenbegründend oder nicht und die Bewertung daraus resultierender steuerlicher Konsequenzen vornehmen zu lassen.	Praxishinweis

Kontakt:
Tax Desk Naher/
Mittlerer Osten,
StB Ralf Pestl,
Düsseldorf,
ralf.pestl@wts.de

Pauschalierter Zugewinnausgleich nach § 1371 Abs. 1 BGB bei österreichischem Erbstatut und deutschem Güterrechtsstatut | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund Der Zugewinnausgleich wird bei einer Ehe im gesetzlichen Güterstand nach deutschem Recht gemäß § 1371 Abs. 1 BGB durch eine Erhöhung des gesetzlichen Erbteils um 1/4 verwirklicht. Fraglich war, ob dies auch dann gilt, wenn für die Wirkungen der Ehe zwar das deutsche Güterrechtsstatut, für den Erbfall aber das österreichische Erbstatut Anwendung findet.

OLG Schleswig vom 19.08.2013 (AZ: 3 Wx 60/13) Im zu entscheidenden Fall starb ein österreichischer Erblasser, der zuletzt in Deutschland ansässig war. Er hinterließ ein Kind aus erster Ehe sowie seine zweite Ehefrau, die er in Deutschland geheiratet hatte. Unstreitig war auf den Erbfall das österreichische Erbstatut anzuwenden, während sich die güterrechtlichen Wirkungen nach dem deutschen Güterrechtsstatut richteten. Fraglich war indes, ob es sich bei § 1371 Abs. 1 BGB um eine erbrechtliche, eine güterrechtliche oder eine Norm mit erb- und güterrechtlicher Komponente handelt.

§ 1371 Abs. 1 BGB ist Güterrechtsnorm, aber Angleichung zur Vermeidung einer Besserstellung gegenüber Inlands Sachverhalt Das OLG Schleswig hat die Norm in seinem Urteil als allein güterrechtlich qualifiziert und damit § 1371 Abs. 1 BGB in solchen Fällen grundsätzlich für anwendbar erklärt. Allerdings hat das Gericht auch gesehen, dass die gesetzliche Erbquote

des überlebenden Ehegatten ohne die Berücksichtigung güterrechtlicher Aspekte in Österreich mit 1/3 höher ist als in Deutschland (1/4). Dies hätte bei unreflektierter Anwendung der Norm dazu geführt, dass die Ehefrau mit $(1/3 + 1/4 = 7/12)$ mehr erhalten hätte, als bei der Anwendung des deutschen Erbstatuts (dann nur $1/4 + 1/4 = 1/2$). Um einerseits die nach deutschem Güterrecht bestehenden Ansprüche der Ehefrau nicht zu beschneiden, andererseits ihr aber nicht mehr zuzusprechen, als sie bei einem rein nationalen Sachverhalt erhalten hätte, hat das Gericht den Erbteil unter Berücksichtigung der güterrechtlichen Ansprüche im Wege der Angleichung auf 1/2, also dem ihr im reinen Inlandsfall zustehenden Betrag, gedeckelt.

Nach Auffassung des OLG Schleswig schützt das deutsche Güterrecht – sofern anwendbar – den anspruchsberechtigten Ehegatten im Falle des § 1371 Abs. 1 BGB auch bei Anwendung eines ausländischen Erbstatuts. Offen ist allerdings, ob ein angerufenes Nachlassgericht im Ausland diese Würdigung übernehmen würde. Um Streit vorzubeugen, sollten bei internationalen Ehen neben erbrechtlichen auch güterrechtliche Aspekte bedacht und nötigenfalls klar geregelt werden.

Praxishinweis

Kontakt:
RA Dr. Tom Offerhaus,
München,
tom.offerhaus@wts.de

Global Transfer Pricing Survey and Country Guide

A comprehensive survey on transfer pricing from 79 countries



Die Studie der WTS bietet einen umfassenden Überblick über die steuerliche Behandlung von Managementdienstleistungen in 79 verschiedenen Ländern.

Umfang: 180 Seiten
Sprache: Englisch

Kostenlose Bestellung:

WTS Group AG
Florian Kestler
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Telefon +49 (0) 89 286 46-1565
florian.kestler@wts.de

1a | Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen – Neufassung von IDW RS HFA 5 und Folgeänderungen in IDW RS HFA 14 |

Autoren: StB Christian Verse, Thomas Batt, München

Bekanntgabe am 07.01.2014	Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 07.01.2014 die Verabschiedung der finalen Fassung des IDW RS HFA 5 Rechnungslegung von Stiftungen und die Folgeänderungen in IDW RS HFA 14 Rechnungslegung von Vereinen bekanntgegeben.	Die bereits im Entwurf vorgesehenen Regelungen, wonach eine Einnahmenüberschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG als alternative Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zulässig ist und für die Vermögensübersicht eine geringere Gliederungstiefe gefordert wird, wurden als Folgeänderungen für Vereine in IDW RS HFA 14 übernommen.	Einnahmenüberschussrechnung bei Vereinen
Klarstellungen für Stiftungen	Der neugefasste IDW RS HFA 5 weist gegenüber dem Entwurf einige klarstellende Änderungen auf. Die Erläuterungen zur Kapitalerhaltung und zu deren Nachweis für Stiftungen wurden deutlicher formuliert. Die Ausführungen zu Verbrauchsstiftungen sind ergänzt worden.	Sowohl die Änderungen am IDW RS HFA 5 als auch die Änderungen am IDW RS HFA 14 werden in den IDW Fachnachrichten 1/2014 und im Supplement 1/2014 der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ veröffentlicht werden.	Kontakt: WP/StB Nikolaus Färber, München, nikolaus.farber@wts.de

1b | Übernahme von Änderungen an IAS 36 und IAS 39 |

Autor: StB Christian Verse, München

Übernahme von Änderungen im Dezember 2013	Die Europäische Union hat am 20.12.2013 mit den Verordnungen vom 19.12.2013 (EU) Nr. 1374/2013 (IAS 36) sowie 1375/2013 (IAS 39) die Änderungen des International Accounting Standards Board (IASB) am International Accounting Standard (IAS) 36 bezüglich der Angaben zum erzielbaren Betrag bei nicht finanziellen Vermögenswerten und die Änderungen an IAS 39 zur Novation von Derivaten und der Fortsetzung von Sicherungsgeschäften in EU-Recht übernommen.	gleichperioden) angewandt werden, in denen auch IFRS 13 angewandt wird. Am 27.06.2013 veröffentlichte das IASB Änderungen am IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung mit dem Titel: Novation von Derivaten und Fortsetzung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften. Die Änderungen sollen Abhilfe in Fällen schaffen, in denen ein Derivat, das als Sicherungsinstrument bestimmt wurde, infolge von Gesetzes- oder Regulierungsvorschriften von einer Gegenpartei auf eine zentrale Gegenpartei übertragen wird. Sie ermöglichen es, Sicherungsgeschäfte unabhängig von der Novation weiterhin zu bilanzieren, was ohne die Änderung nicht zulässig wäre.	Änderungen im IAS 39
Änderungen im IAS 36	Die Änderungen des IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten veröffentlichte das IASB bereits am 29.03.2013. Durch diese Änderungen soll klargestellt werden, dass der für einen Vermögenswert erzielbare Betrag – wenn dieser dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten entspricht – lediglich für wertgeminderte Vermögenswerte anzugeben ist.	Die Änderungen des IAS 39 sind erstmals auf ein am oder nach dem 01.01.2014 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden. Diese Änderungen sind im Einklang mit IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler rückwirkend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.	Inkrafttreten der Änderungen des IAS 39
Inkrafttreten der Änderungen des IAS 36	Diese Änderungen am IAS 36 sind rückwirkend auf ein am oder nach dem 01.01.2014 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Diese Änderungen dürfen nur in Berichtsperioden (einschließlich Ver-		Kontakt: WP/StB Nikolaus Färber, München, nikolaus.farber@wts.de

1c | Qualitäts-Reporting als ein Steuerungsinstrument zur Erhöhung der Kundenzufriedenheit | Autor: Nicolas Kölsch, Frankfurt a. M.

Zunehmende Relevanz der Qualität von Produkten und Dienstleistungen

Überwiegend gesättigte Märkte erfordern eine stringente Ausrichtung aller unternehmerischen Aktivitäten an den Bedürfnissen externer und zunehmend unternehmensinterner Kunden. Dies betrifft sowohl wertschöpfende, den Kunden direkt betreffende Unternehmensprozesse als auch unterstützende, „im Hintergrund“ ablaufende Prozesse. In der Praxis bedeutet dies, dass selbst etablierte Strukturen und Abläufe im Unternehmen in regelmäßigen Abständen hinterfragt und ggf. angepasst werden müssen.

zu fokussieren. Zu den Vorteilen eines späteren „organischen“ Wachstums des Betrachtungsgegenstands zählen u. a. eine kürzere Projektdauer und eine verminderte Komplexität sowie die Möglichkeit, Nachbesserungen auf Grundlage von Erkenntnissen aus der Projektdurchführung umzusetzen. Zudem sollte der positive Multiplikator-Effekt einer erfolgreichen Projektdurchführung (z. B. nachweisbarer Nutzen) nicht unterschätzt werden.

→ Für den festgelegten Betrachtungsgegenstand werden anschließend die relevanten Kundenanforderungen und Qualitätskriterien festgelegt (z. B. dynamisches Fahrverhalten). Aus den Qualitätskriterien werden anschließend Qualitätsmerkmale (Beschleunigung 0 – 100 km/h) und Messgrößen (Zeit der Beschleunigung von 0 – 100 km/h). Bereits zu Beginn sollte auf eine eindeutige Definition der Messgrößen geachtet werden (z. B. mittels Kennzahlensteckbriefen, in denen die Ermittlungsmethode beschrieben und Interpretationshilfen gegeben werden). Des Weiteren sollten die zugrundeliegenden Daten strukturiert gespeichert werden, um nachgelagerte Trendanalysen leichter zu ermöglichen. Parallel zur Erarbeitung der vorgesehenen Berichtsinhalte wird die Berichtsstruktur und die Frequenz der Berichterstattung festgelegt.

Schritt 2

Ziele und Steuerungsgrößen im Qualitätsmanagement

Primäres Ziel des Qualitätsmanagements ist,
 → die für die Qualität von Produkten und Dienstleistungen relevanten Prozesse transparent und beherrschbar zu machen,
 → Kunden langfristig zu binden und neue Kunden durch eine hohe und verlässliche Qualität zu gewinnen,
 → Compliance-Risiken zu senken und
 → den Qualitätsgedanken nachhaltig im Unternehmen zu etablieren.

Zu den Steuerungsgrößen im Qualitätsmanagement zählen vor allem Prozesse und Organisationsstrukturen, aber auch (technische) Infrastruktur und Kompetenzen der Mitarbeiter.

→ Nachdem nun die Berichtsstruktur feststeht, erfolgt die erstmalige Ermittlung der Inhalte. Zielgrößen und Toleranzbereiche sollten erst nach Diskussion der Berichtsinhalte mit den Fachbereichen festgelegt werden.

Schritt 3

Qualitäts-Reporting zur Messung von Qualität

Ausgangspunkt für die Steuerung im Qualitätsmanagement ist die Ermittlung des aktuellen Qualitätsniveaus im Unternehmen. Um dieses ermitteln und Fortschritte feststellen zu können, muss Qualität messbar gemacht werden. Eine Möglichkeit zur Messung von Qualität ist ein Qualitäts-Reporting, das etablierte Berichtsstrukturen ergänzt. Nachfolgend werden die wesentlichen Schritte zum Aufbau der Strukturen und Inhalte im Qualitäts-Reporting skizziert:

In den nachfolgenden Reporting-Zyklen sollten Abweichungen vom Soll analysiert und Korrekturmaßnahmen abgeleitet werden. Daneben sollten die Inhalte des Qualitäts-Reports selbst, die darauf basierenden Analyseergebnisse und die ergriffenen Maßnahmen hinsichtlich ihrer Effektivität und Wirtschaftlichkeit hinterfragt werden, um auch hier eine kontinuierliche Verbesserung sicherzustellen.

Regelprozesse zur Qualitätssteuerung

Aufbau der Strukturen und Inhalte

Schritt 1

→ Nach der Festlegung des gesamten Betrachtungsgegenstands ist es ratsam, sich zunächst auf einen Teilbereich (z. B. Produktparte X am Standort Y) und damit auf eine klare Zielgruppe und einen überschaubaren Umfang

Zentrale Herausforderungen	Zu den zentralen Herausforderungen, die im Rahmen der Konzeption des Reports bereits frühzeitig berücksichtigt werden müssen, zählen u. a. nicht eindeutig definierbare Kundenanforderungen (z. B. „moderne“ Nutzeroberfläche) und die Übersetzung der Kundenanforderungen in Messgrößen. Zudem mangelt es in vielen Fällen aufgrund fehlender Dokumentation an Transparenz über Unternehmensabläufe, wodurch die Konzeption von Messgrößen massiv erschwert wird.	porting-Strukturen sinnvoll. Grundlage für eine erfolgreiche Arbeit mit dem Report ist ein klar kommuniziertes Management Commitment und eine Verankerung im Ziel- und Anreizsystem des Unternehmens. Dieses ist die Voraussetzung dafür, dass interne Widerstände überwunden werden können und dass sich der Qualitätsgedanke langfristig im Unternehmen etabliert. Die Güte der definierten Messgrößen stellt sich vielfach erst im alltäglichen Gebrauch heraus. Die Messgrößen, der Report selbst und die damit verbundenen Prozesse und Organisationsstrukturen sollten in regelmäßigen Abständen hinterfragt und im Sinne eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses überarbeitet werden.
Erfolgsfaktoren für den Aufbau	Um aussagekräftige und belastbare Ergebnisse zu erzielen, sind eine durchdachte Methodik und ein stringentes Vorgehen beim Aufbau des Reports und der Re-	

Kontakt:
Rüdiger Giebichenstein, Köln,
ruediger.giebichenstein@wts.de

WTS Studie Der OLED-Display-Markt

Wachstumschancen, Markttreiber und Risiken



Im Rahmen ihrer jüngsten Studie hat WTS Consulting den Status quo des OLED-Display-Markts unter verschiedenen Aspekten näher beleuchtet und mögliche Handlungsfelder sowie Risiken identifiziert. Dabei wurde auch insbesondere die Situation des Standorts Deutschland unter die Lupe genommen, der bei der Forschung und Entwicklung von OLED-Technologien eine wichtige Rolle spielt.

Die Studie ist kostenlos abrufbar unter www.wts.de/studien

Kontakt:
WTS Consulting GmbH
Thomas Krug
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Telefon +49 (0) 89 286 46-2701
thomas.krug@wts.de

2a | Härtere Gangart bei Rechtsverstößen II – Verschärfung der Verbandsgeldbuße und Schutz durch gelebte Compliance | Autor: RA Carsten Kuhn, Düsseldorf

Aktuelle Entwicklung	Unternehmen müssen sich in Deutschland bereits seit geraumer Zeit darauf einstellen, dass aus dem Unternehmen heraus begangene Rechtsverstöße ihnen gegenüber geahndet werden. Die aktuelle Entwicklung zeigt aber, dass sich Unternehmen auf härtere Zeiten einstellen müssen, insbesondere wenn sie kein effektives Compliance-System haben.	Aufsichtspflichtverletzungen, aufgrund derer Mitarbeiter des Unternehmens Taten begehen konnten (§§ 30 Abs. 2 Satz 1, 130 Abs. 3 Satz 2 OWiG), wurde auf bis zu € 10 Mio. erhöht. Für fahrlässige Straftaten erfolgte eine Erhöhung auf bis zu € 5 Mio.	
(Noch) kein Unternehmensstrafrecht in Deutschland	Bisher gibt es in Deutschland im Gegensatz zu vielen anderen europäischen Ländern (noch) kein Unternehmensstrafrecht. Allerdings hat die Justizministerkonferenz im November 2013 beschlossen, einen vom Justizministerium des Landes Nordrhein-Westfalen erarbeiteten Entwurf eines Gesetzes zur strafrechtlichen Verantwortung von Unternehmen und Verbänden in den Bundesrat einzubringen. Dieser Entwurf eines „Verbandsstrafgesetzes“ mit nicht unerheblichen Sanktionsandrohungen birgt sicherlich reichlich Diskussionsstoff. Bevor in der kommenden Ausgabe des WTS Journals auf diesen Entwurf eingegangen wird, soll der Blick zunächst auf den Ist-Zustand gerichtet werden.	Das Bußgeld nach §§ 30, 130 OWiG ist aber nur die eine Seite der Medaille. Eine deutlich gravierendere – und aus Sicht betroffener Unternehmen bedrohlichere – Sanktion ist darin zu sehen, dass auch der rechtswidrig erlangte Vorteil abgeschöpft werden kann. Dem Gedanken folgend, dass sich Unrecht nicht lohnen soll, kann der abzuschöpfende Vorteil den Bußgeldrahmen deutlich überschreiten. Unternehmen mussten insofern bereits Beträge in dreistelliger Millionenhöhe zahlen.	Abschöpfung des rechtswidrig erlangten Vorteils
Geldbuße nach §§ 30, 130 OWiG	Mit den §§ 30, 130 OWiG existieren in Deutschland Regelungen, nach denen Unternehmen bzw. Betriebsinhabern Geldbußen für aus dem Unternehmen begangene Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten auferlegt werden können. Dabei geht es zum einen um die Begehung solcher Taten durch Organe oder Leitungspersonal und zum anderen um die Vernachlässigung von Aufsichtsmaßnahmen, welche die Begehung solcher Taten durch Mitarbeiter verhindert hätten.	Mit der 8. GWB-Novelle wurde auch beschlossen, dass nach Erlass eines Bußgeldbescheides die Realisierung von Geldbußen durch den sog. Arrest gesichert werden kann. Dadurch soll verhindert werden, dass Vermögensgegenstände, die der Begleichung der Geldbuße dienen könnten, beiseite geschafft werden.	Arrest als Sicherungsmittel
8. GWB-Novelle	Der Gesetzgeber hat im Juni 2013 mit der 8. GWB-Novelle die aus den §§ 30, 130 OWiG resultierenden Geldbußen deutlich erhöht. Damit reagierte er auf die Kritik der OECD, welche die Höhe der Bußgelder für Bestechungsdelikte in Deutschland als zu gering erachtet und ein Niveau gefordert hatte, das wirksam, verhältnismäßig und abschreckend ist (BT-Drs. 17/11053 S. 21).	Zudem wurden die Möglichkeiten zur Verhängung von Geldbußen gegen Rechtsnachfolger vereinfacht. In Anlehnung an § 45 AO betrifft dies sowohl die Gesamtrechtsnachfolge (insb. durch Verschmelzung) als auch die partielle Gesamtrechtsnachfolge durch Aufspaltung. Zuvor konnte die Rechtsnachfolge in Geldbußen durch relativ einfache gesellschaftsrechtliche Veränderungen vereitelt werden, wenn dadurch die wirtschaftliche Identität zwischen „alter“ und „neuer“ Vermögensmasse beseitigt wurde. Das Bußgeld gegen den Rechtsnachfolger darf jedoch nicht höher als das gegen den Rechtsvorgänger angemessene Bußgeld sein. Auch	Risiken für Rechtsnachfolger
Erhöhung des Bußgeldrahmens	Der Bußgeldrahmen für vorsätzliche Taten (§ 30 Abs. 2 Satz 1 OWiG) bzw. bei		

Aufklärung durch
interne Ermittlungen
und Prävention

ist es auf den Wert des übernommenen Vermögens beschränkt. Unternehmen sind gehalten, sich auf diese geänderten Rahmenbedingungen einzustellen. Dazu gehören die Einführung angemessener bzw. die Überprüfung bereits existierender Präventionsmaßnahmen. Funktionale und gelebte Compliance-Systeme sind deshalb mehr denn je angezeigt, da sich eine sachgerechte Prävention auch positiv auf die Bußgeldbemessung auswirken kann. Auch die

nachhaltige Unterstützung der Aufklärung von Rechtsverstößen, etwa durch unternehmensinterne Ermittlungen, hat sich in der Vergangenheit positiv auswirken können. Neben dem Einsatz von Unternehmensressourcen aus Interner Revision oder Compliance-Abteilung bietet sich – auch als Zeichen für eine neutrale und vorbehaltlose Aufklärung – der Einsatz externer Spezialisten an, die mit der Durchführung einer forensischen Sonderuntersuchung beauftragt werden.

Kontakt:
RA/FAStR Dr. Gregor
Sobotta, Düsseldorf,
gregor.sobotta@
wts.de

2b | Fallstricke forensischer Datenanalyse II – Datenanforderung und Import | Autorin: Sabine Rottmann, Düsseldorf

Herausforderung
forensische Sonder-
untersuchung

Ein Kernthema und wenn nicht sogar die größte Herausforderung der forensischen Datenanalyse ist der Import von Daten in das Auswertungstool.

Dabei stellt die forensische Datenanalyse den Analysten vor einige besondere Herausforderungen: Da potenzielle Mittäterschaften am Beginn einer forensischen Untersuchung – auch im Bereich der IT – nicht ausgeschlossen werden können, sollte man immer ein gewisses professionelles Misstrauen den erhaltenen Daten gegenüber walten lassen. Weiterhin finden Sonderuntersuchungen regelmäßig unter Zeitdruck statt und starten mit einer lückenhaften Informationslage auf Seiten des Untersuchungsteams. Auch werden häufig Fragestellungen bearbeitet, die zuvor noch nie untersucht wurden und deren Datenbasis erst definiert und abrufbar gemacht werden muss.

Zeitraum ausgedehnt werden muss oder die gesuchten Transaktionen auch über andere als die bisher identifizierten Konten abgewickelt wurden. Gezielt sollte die Datenanforderung vor allem deshalb sein, weil forensische Sonderuntersuchungen häufig unter Zeitdruck stattfinden. Auch diese Überlegungen sollten immer unter Effizienzgesichtspunkten abgewogen werden, so dass man nicht, wie die NSA „Heuhaufen sammelt für den Fall, dass man später mal eine Nadel suchen muss“ (Zitat Economist).

Da man sich bei Sonderuntersuchungen vom Datenmaterial her fast immer auf unbekanntem Terrain bewegt, sei es durch die Inhalte der Daten oder exotische Quellsysteme, ist es unerlässlich, die erhaltenen Daten zu plausibilisieren. Weiterhin ist wichtig zu erkennen, an welcher Stelle eindeutige Identifizierungsmerkmale wie fortlaufende Belegnummern oder z. B. alphanumerische Chargenbezeichnungen vorliegen.

Validierung ist
oberstes Gebot!

Strategisch durchdachte
Datenanforderung als
Grundlage

Es ist vor allem wichtig, die Datenanforderung sehr gezielt, präzise und vorausschauend zu formulieren, da das Untersuchungsteam oftmals nur einen einzigen Versuch einer Datenanforderung erhält. Eine sehr genaue Definition der erwarteten Daten ist essentiell, da eventuell missverständliche oder auch absichtlich falsch verstandene Parameter die nachfolgende Analyse erschweren oder unmöglich machen können. Weiterhin sollte vorausschauend angefordert werden, d. h. im Verlauf der Untersuchung könnte sich herausstellen, dass der ursprünglich fokussierte Untersuchungs-

Unerlässlich ist die Vollständigkeitsprüfung der erhaltenen Daten anhand von Prüfsummen, z. B. durch Anzahl oder Summe eines bestimmten numerischen Merkmals. Um dies zu erleichtern, empfiehlt es sich, auf „krumme“ Zeiträume zu verzichten und immer komplette Tage, Monate oder Jahre anzufordern. Diese können dann leicht mit bestehenden Zahlenaggregaten wie Bilanz, Controllingberichten oder Produktionsstatistiken abgestimmt werden.

Systematiken erkennen
und nutzen

Auch fehlende Daten sind eine Feststellung

Zwar sind dies nur Vorarbeiten der eigentlichen Datenanalyse, jedoch werden bereits an dieser Stelle Feststellungen getroffen. So kann ein nicht auffindbares oder lückenhaftes Zahlenwerk nicht nur auf dolose Handlungen hinweisen, sondern auch Fragen hinsichtlich der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Daten- und Doku-

mentenmanagements aufwerfen. Weiterhin kann eine gemeinsame Durchsprache der Datenanforderung mit dem Mandaten – und insbesondere der augenscheinlich unlösbaren Herausforderungen, vor die er damit gestellt wird – auch wertvolle Hinweise auf Informationsflüsse und Prozesse im Unternehmen geben.

Kontakt:
 WP/StB Christian Parsow, Düsseldorf,
 christian.parsow@wts.de

2c | IT-Bedrohungen im Wandel – Alte und neue Sicherheitstrends im Jahr 2014 |

Autor: Carsten Schirp, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln

Zunehmende öffentliche Wahrnehmung

Das Jahr 2013 hat mit zahlreichen „Affären“ und Diskussionen rund um die Sicherheit von privaten und unternehmensbezogenen Daten und Informationen geendet. Diskutiert wurden sowohl illegale (z. B. Betrug, Erpressung oder Spionage) als auch legale Aktivitäten (z. B. massenweise Speicherung und Auswertung von Daten über das Nutzerverhalten im Internet). Das Bewusstsein für die Sicherheit von Daten hat stark zugenommen, wobei erforderliche Schutzmaßnahmen (z. B. verschlüsselte Datenübertragung und definiertes Vorgehen bei Sicherheitsvorfällen) nur allmählich umgesetzt wurden. Für das Jahr 2014 zeichnet sich ab, dass die Risikolage weiterhin hoch sein wird. Auf die folgenden Themenfelder sollte aus Unternehmensperspektive ein besonderes Augenmerk gelegt werden:

heitskonzeption zählen beispielsweise eine fehlende Klassifizierung von und der hieraus resultierende Umgang mit Daten sowie unzureichende Regelungen für die Vergabe und den Entzug von Nutzerrechten (z. B. Export von Kundendaten).

→ Die Anzahl der Unternehmensbereiche, die nur in geringem Maß mit IT-Systemen arbeiten, nimmt stetig ab. Gleichzeitig steigt die Nutzung von IT im privaten Umfeld. Wenn die Unternehmens-IT keine innovativen Lösungen anbietet, die Mitarbeiter bereits aus dem privaten Umfeld kennen, wird die Unternehmens-IT im Regelfall durch Schatten-Strukturen unterwandert (z. B. Nutzung von anwenderfreundlichen Cloud Services zum Datenaustausch), die mit umfangreichen Sicherheits- und Datenschutz-Risiken verbunden sind.

Schatten-IT

Allmähliche Umsetzung systematischer Sicherheitsmaßnahmen

Für das Jahr 2014 zeichnet sich ab, dass die Risikolage weiterhin hoch sein wird. Auf die folgenden Themenfelder sollte aus Unternehmensperspektive ein besonderes Augenmerk gelegt werden:

→ Die fortschreitende Umstellung des (Internet-)Datenübertragungsverfahrens IPv4 auf IPv6 vergrößert den verfügbaren IP-Adressraum um ein Vielfaches und ebnet gemeinsam mit weiteren Innovationen den Weg für eine zunehmende Vernetzung von Alltagsgegenständen, die bisher noch nicht vernetzt waren (z. B. internetfähige Fernseher, Autos mit Internetanbindung). Buzz-Words wie „Smart Home“ oder „Car2Car“ stehen repräsentativ für steigenden Nutzerkomfort, aber auch für komplexe Produkte, die hohe Sicherheits- und Datenschutzerfordernungen erfüllen müssen. Diese müssen bereits bei der Festlegung des Funktionsumfangs der Produkte berücksichtigt werden.

Internet der Dinge

Social Engineering

→ Angriffe auf Unternehmen werden zunehmend „intelligenter“ und erfolgen vermehrt gezielt auf einzelne Mitarbeiter. Die Spuren, die fast jeder Mitarbeiter im Internet hinterlässt, werden gesammelt und dafür genutzt, einzelne Mitarbeiter gezielt anzusprechen (z. B. Kontaktaufnahme über gestohlene Identität eines Xing-Kontaktes). Durch die gezielte Ansprache steigt die Erfolgsquote der Angriffe (z. B. öffnen von manipulierten E-Mail-Anhängen).

Interne Bedrohungen

→ Medienwirksame Fälle, wie die Veröffentlichung von „Steuer-CDs“, sind ein Symptom dafür, dass Angriffe nicht nur von außen, sondern auch von innen erfolgen. Die öffentliche Diskussion von Sicherheitsschwachstellen zeigt internen Tätern die verschiedenen Möglichkeiten für einen erfolgreichen Angriff auf. Zu den teilweise systematischen Schwachstellen in der Sicher-

Die Sicherheitstrends, die Unternehmen in diesem Jahr beschäftigen wer-

Best Practices ISMS

den, betreffen ein breites Spektrum an Themenbereichen. Hinzu kommt, dass Aspekte wie Produktinnovationen und sich stetig ändernde Bedrohungsszenarien eine dynamische Anpassung der unternehmensweiten und z. T. -übergreifenden organisatorischen, prozessualen und technischen Sicherheitsmaßnahmen erfordern – von der Mitarbeiterschulung, über die Anpassung von Verträgen bis hin zu weitreichenden technischen Anpassungen an zentralen IT-Systemen. Eine praxiserprobte Möglichkeit, den wandelnden IT-Bedrohungen zu entgehen, ist die Etablierung eines auf Best Practices basierenden Informationssicherheitsmanagementsystems (kurz „ISMS“), das einen unternehmensspezifischen Ordnungsrahmen für Informationssicherheit schafft und eine kontinuierliche Verbesserung und Anpassung der umgesetzten Maßnahmen voraussetzt.

sungen an zentralen IT-Systemen. Eine praxiserprobte Möglichkeit, den wandelnden IT-Bedrohungen zu entgehen, ist die Etablierung eines auf Best Practices basierenden Informationssicherheitsmanagementsystems (kurz „ISMS“), das einen unternehmensspezifischen Ordnungsrahmen für Informationssicherheit schafft und eine kontinuierliche Verbesserung und Anpassung der umgesetzten Maßnahmen voraussetzt.

Kontakt:
Rüdiger Giebichenstein, Köln,
ruediger.giebichenstein@wts.de

2d | Governance, Risk & Compliance und die Informationsgesellschaft – Herausforderungen für die Zukunft |

Autor: Dennis Hunstock, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln

Entscheidungsfindung im GRC-Umfeld

Triebener, wie eine hohe Marktdynamik, eine steigende Regulierungsdichte und immer größer werdendes Datenmaterial, stellen zentrale Herausforderungen für Entscheider in Unternehmen dar. Die übergeordnete Zielsetzung im Themenbereich Governance, Risk & Compliance (kurz „GRC“) ist es, durch zielgerichtete Maßnahmen ein angemessenes Verhältnis von nachhaltiger Gewinnerzielung, Risikoreduktion und Maßnahmen zur Sicherstellung der Konformität mit gesetzlichen Anforderungen zu erreichen.

GRC dar. Ein wichtiger Faktor ist hierbei, dass Kontrollen und Messgrößen sowie die zugrundeliegenden Prozesse unternehmensweiten Standards entsprechen, um eine zeitnahe und effiziente Berichterstattung mit vergleichbaren Inhalten sicherzustellen. Dies ist vielfach in der Praxis jedoch nicht der Fall. Eine derartige heterogene und damit teilweise inkonsistente Berichterstattung erschwert zudem die übergreifende Risikobetrachtung und die Identifikation von kritischen Abhängigkeiten.

Aktuelle Herausforderungen

Aus sich stetig ändernden Rahmenbedingungen resultieren Herausforderungen im Themenbereich GRC, die Entscheider im Unternehmen zunehmend bewältigen müssen:

→ Geschäftspartner und Gesetzgeber fordern vermehrt nachweisbare und an aktuellen „good practice“ Standards orientierte Schutzmaßnahmen für sensible Unternehmensdaten und -informationen, deren Umsetzung und Einhaltung zusätzlich im besten Falle durch externe Dritte regelmäßig nachgewiesen wird (z. B. Gutachten oder Zertifizierungen durch Dritte). Die Anforderungen der Geschäftspartner und des Gesetzgebers können zusätzlich inhaltliche Überschneidungen und z. T. sogar Widersprüche und Interessenskonflikte aufweisen. Erschwerend kommt hinzu, dass neue technologische Trends Auswirkungen auf etablierte Konzepte zum Schutz der Unternehmensdaten und -informationen haben und somit eine regelmäßige Überprüfung und Weiterentwicklung der Konzepte und Maßnahmen (auch als „kontinuierlicher Verbesserungsprozess (KVP)“ bekannt) zwingend erforderlich machen.

Datenschutz und Informationssicherheit

Komplexität unternehmensweiter Regelungen

→ Zur Steuerung von Unternehmensabläufen und zur Sicherstellung der Compliance werden zahlreiche, i. d. R. schriftlich dokumentierte unternehmensinterne Regelungen getroffen. In historisch gewachsenen Strukturen liegen häufig eine hohe Regelungsdichte und eine damit einhergehende Intransparenz vor. Hinzu kommt, dass diese Regelungen unter Umständen widersprüchlich und nicht aktuell sein können. Ein erhöhter Koordinationsaufwand verbunden mit Ineffizienzen sowie eine fehlende Umsetzung der Vorgaben können daher die Folge sein.

Unternehmensinterne Berichterstattung

→ Die unternehmensinterne Berichterstattung mit wiederkehrenden, standardisierten Inhalten stellt eine wichtige Grundlage für die Entscheidungsfindung auch im Themenbereich

Risiken entlang der Wertschöpfungskette

→ Zur Sicherstellung der Wettbewerbsfähigkeit steigt in zahlreichen Geschäftsmodellen die Anzahl und das Ausmaß unternehmens- und grenzüberschreitender Wertschöpfungsketten. Neben einer Vielzahl von Vorteilen (z. B. Kosteneinsparungen, Harmonisierung) resultieren hieraus jedoch auch zahlreiche Unternehmensrisiken (z. B. Kontrollverlust über Daten, rechtlich diffizile Anforderungen durch Grenzüberschreitungen) und eine steigende Anzahl zusätzlich und teils branchenspezifisch zu berücksichtigender rechtlich-regulatorischer Anforderungen (z. B. steuerliche Nachweispflichten im Ausland).

bei Mitarbeitern und Vorgesetzten zu schaffen. Ein dedizierter Prozessverantwortlicher kann für den nötigen kontinuierlichen Verbesserungsprozess sorgen.

→ Im Rahmen der Entscheidungsfindung steht in vielen Fällen eine Vielzahl relevanter und irrelevanter Daten und Informationen zur Verfügung. Um die hieraus resultierende Komplexität zu reduzieren und mögliche „Bauch-Entscheidungen“ zu vermeiden, ist der Einsatz von entscheidungsunterstützenden IT-Systemen sinnvoll. Bei der Auswahl von IT-Systemen sollte neben dem Funktionsumfang ein Schwerpunkt darauf gelegt werden, dass das IT-System mit einem überschaubaren monetären und zeitlichen Aufwand skalierbar und an neue Anforderungen (z. B. neue regulatorische Anforderungen, veränderte Prozesse aufgrund von Akquisitionen) anpassbar ist und die Datenqualität auf einem ausreichend detaillierten und zeitgleich konsistenten und inhaltlich aussagekräftigen Niveau gehalten werden kann. Auf diese Weise kann die Aussagekraft der Berichterstattung bei konstanten oder sinkenden Kosten auf einem hohen Niveau gehalten oder sogar gesteigert werden.

Komplexität und Dynamik beherrschen

Herausforderungen im GRC-Kontext erfolgreich begegnen

Die erläuterten Herausforderungen zeigen beispielhaft auf, dass mehrere, sich gegenseitig beeinflussende Faktoren bei der erfolgreichen Ausgestaltung der Aufgaben im GRC-Kontext berücksichtigt werden müssen. Nachfolgend werden drei Handlungsfelder beschrieben, die exemplarisch aufzeigen, wie den beschriebenen Herausforderungen begegnet werden kann:

Gemeinsamen Regelungsrahmen schaffen

→ Um Transparenz und Steuerbarkeit sicherzustellen, sollten unternehmensweite Standards durch eine überschaubare Anzahl von Regelungen geschaffen werden, die möglichst mittels einer IT-System-Unterstützung leicht handhabbar und in aktueller Form verfügbar sind. Gegenstand der Standardisierung sollten bspw. wichtige Prozesse, Rollenbezeichnungen oder Steuerungsgrößen (z. B. Kennzahlen) sein. Bei der Standardisierung sollten jedoch gezielt Freiräume zur individuellen Ausgestaltung in den einzelnen Unternehmensbereichen geschaffen werden, da andernfalls das Risiko besteht, dass durch zu viele Restriktionen „Schattenstrukturen“ entstehen. Der gemeinsame Regelungsrahmen sollte durch die Sensibilisierung für GRC-Themen (z. B. Bewusstsein für Haftungsrisiken) und zielgruppenspezifische Schulungen untermauert werden. Regelmäßige unternehmensweite Awareness Kampagnen tragen dazu bei, dieses Verständnis

→ Auch bei der Auslagerung von Funktionen innerhalb oder außerhalb des Unternehmens sollten die dahinter stehenden Geschäftsmodelle und wesentlichen (Kern-)Prozesse im Rahmen der GRC-Aktivitäten berücksichtigt werden. Dies betrifft insbesondere die Stellen, an denen IT-Systeme durch Schnittstellen miteinander verbunden sind oder gemeinsame IT-Systeme genutzt werden (z. B. Zulieferer oder Dienstleister). Nur durch eine unternehmensübergreifende Betrachtung können die Risiken entlang der Wertschöpfungskette frühzeitig erkannt und risikosteuernde Maßnahmen, wie vertragliche Verpflichtungen, Steuerungsgrößen oder qualitätssichernde vor-Ort-Audits, ergriffen werden.

Unternehmensübergreifend denken

Kontakt:
Rüdiger Giebichenstein, Köln,
ruediger.giebichenstein@wts.de

Impressum

Herausgeber

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
 Thomas-Wimmer-Ring 1-3
 80539 München
 Tel. +49 (0) 89 286 46-0
 Fax +49 (0) 89 286 46-111
 www.wts.de | wtsjournal@wts.de

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Agnes Daub-Kienle,
 Andrea Eisenberg, Nikolaus Färber, Florian Kestler,
 Anne Linke, Dr. Axel Löntz, Andreas Masuch, Till
 Reinfeld

Standorte

Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt | Hamburg |
 Köln | München | Raubling

Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

Druck

LOGOPRINT, München

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der genannten Kontakte.

Die WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft ist Mitglied der WTS Alliance. Das Kennzeichen „WTS“ bezieht sich auf die WTS Alliance Vereinigung („WTS Alliance“), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder der WTS Alliance sind rechtlich selbständige und unabhängige Firmen, welche nur für eigenes Handeln und Unterlassen, nicht für solches anderer Mitglieder verantwortlich sind. Sie sind darüber hinaus nicht berechtigt, andere Mitglieder von WTS Alliance zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Alliance und ihren Mitgliedern.

wts im Dialog

Terminankündigungen 2014

Seminare → **Senkung der Stromkosten durch dezentrale Eigenversorgung mit Erneuerbaren Energien**
Düsseldorf 06.03.2014 14:00 – 16:00 Uhr

→ **Compliance zum Lunch in Kooperation mit Audicon: Vom Vorfall zum Standard**
München 11.03.2014 13:00 – 15:00 Uhr
Hamburg 20.03.2014 13:00 – 15:00 Uhr
Düsseldorf 26.03.2014 13:00 – 15:00 Uhr

→ **TransferPrice Manager**
Düsseldorf 25.03.2014 08:30 – 09:30 Uhr
Frankfurt 26.03.2014 08:30 – 09:30 Uhr
Hamburg 27.03.2014 08:00 – 10:00 Uhr
München 03.04.2014 08:30 – 09:30 Uhr

→ **Energie- und Stromsteuer 2014**
Düsseldorf 10.04.2014 09:30 – 17:00 Uhr

Wir freuen uns auf Sie!

Kontakt:

Andrea Eisenberg
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Telefon +49 (0) 89 28646-2228
Fax +49 (0) 89 28646-2323
andrea.eisenberg@wts.de

WTS Group AG
Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt |
Hamburg | Köln | München | Raubling

Weitere Informationen zu den
WTS-Seminaren finden Sie online unter:
www.wts.de/seminare

