

# wts journal

Mandanten-  
information  
www.wts.de

## # 2.2014



### HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

#### TAX | Nationales Steuerrecht

##### **Ertragsteuern:**

Entwurf des neuen BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG in der Verbandsanhörung

Ernstliche Zweifel des BFH an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke

Konzerninterner Verkauf kein wichtiger Grund für vorzeitige Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags

##### **Umsatzsteuer:**

Vorsteuerabzug von Führungsholdings und Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

##### **Lohnsteuer:**

Vom Arbeitgeber übernommene Bußgelder sind Arbeitslohn

#### TAX | Internationales

Neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen China und Deutschland unterzeichnet

#### LEGAL

##### **Gesellschaftsrecht:**

Umfang der Auskunftspflicht in der Hauptversammlung

#### CONSULTING

##### **Financial Advisory:**

Veröffentlichung des E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“

##### **Compliance:**

Social Engineering – Risiken für Unternehmen in der Gegenwart und Zukunft des Web 2.0

Seite	TAX   Nationales Steuerrecht	Seite
	<b>1 Ertragsteuern</b>	
5	<b>a</b> Entwurf des neuen BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG in der Verbandsanhörung	18
7	<b>b</b> Ernstliche Zweifel des BFH an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke	19
8	<b>c</b> Konzerninterner Verkauf kein wichtiger Grund für vorzeitige Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags	19
9	<b>d</b> Gesetzliche „Klarstellung“ kann aufgrund echter Rückwirkung verfassungsrechtlich unzulässig sein	20
10	<b>e</b> Betriebsausgabenabzugsverbot bei Wertpapierleihgeschäften rückwirkend anwendbar	21
11	<b>f</b> Rückbeziehungsfiktion des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei unterjährigem Hinzuerwerb von Anteilen	22
11	<b>g</b> Uneinheitlicher Begriff der Schlussbilanz im Umwandlungssteuergesetz	23
12	<b>h</b> Keine Kürzung des Zinsschranken-EBITDA bei mehrstöckigen Personengesellschaften	23
13	<b>i</b> Kein Verstoß gegen Bestimmtheitsgebot durch Regelung zu Steuerstundungsmodellen in § 15b EStG	24
13	<b>j</b> Erstattungszinsen bei natürlichen Personen steuerpflichtig	24
14	<b>k</b> Aufteilbarkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer	24
	<b>2 Umsatzsteuer</b>	
15	<b>a</b> Vorsteuerabzug von Führungsholdings und Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft	25
16	<b>b</b> Änderungen beim Reverse Charge-Verfahren von Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen	25
17	<b>c</b> Handlungsbedarf in Folge der Ortsverlagerung von Kommunikationsleistungen zum 01.01.2015	26
17	<b>d</b> Ausgleichszahlungen bei Beendigung von Leasingverhältnissen	26
	<b>e</b> Ort von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	18
	<b>f</b> Sofortige Umsatzsteuerminderung bei Kaufpreiseinbehalt	19
	<b>3 Bewertung</b>	
	Bewertung bebauter Grundstücke im Ertragswertverfahren nach §§ 138 ff. BewG	19
	<b>4 Grunderwerbsteuer</b>	
	<b>a</b> Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage	20
	<b>b</b> Anteilsvereinigung bei wechselseitiger Beteiligung auf der Ebene einer zwischengeschalteten Gesellschaft	21
	<b>5 Erbschaft-/Schenkungsteuer</b>	
	Einheitlicher Antrag auf Optionsverschonung bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten	22
	<b>6 Lohnsteuer</b>	
	<b>a</b> Vom Arbeitgeber übernommene Bußgelder sind Arbeitslohn	23
	<b>b</b> § 37b EStG nur für betrieblich veranlassete Sachzuwendungen	23
	<b>c</b> Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zu einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung innerhalb der EU, des EWR und der Schweiz	24
	<b>d</b> Nachweis der Beiträge zur privaten Krankenversicherung für die Berechnung der Vorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren	24
	<b>e</b> Keine Hochrechnung der Einkommensteuernachzahlung bei Nettolohnvereinbarung	25
	<b>7 Versicherungssteuer</b>	
	Versicherungssteuerpflicht einer Garantievorsicherung für Industrieanlage im Ausland	25
	<b>8 Abgabenordnung</b>	
	Geplante Verschärfung der Selbstanzeige mit Erleichterungen für Unternehmen bei Anmeldesteuern	26

Seite	TAX   Internationales	LEGAL	Seite
	<b>9 China</b>	<b>1 Gesellschaftsrecht</b>	
28	Neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen China und Deutschland unterzeichnet	Umfang der Auskunftspflicht in der Hauptversammlung	40
	<b>10 Deutschland</b>	<b>2 Erbrecht</b>	
29	a Entstrickungsbesteuerung ist unionsrechtskonform	Anforderungen an den Pflichtteilsentzug	41
30	b Betriebsstättenproblematik im E-Commerce		
31	c Authorised OECD Approach (AOA): Generelle Ausstiegsklausel für komplexe Bau- und Montagebetriebsstätten im § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG?		
	<b>11 EU</b>		
32	a Verschärfung der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie angenommen		
33	b EU-Verrechnungspreisforum veröffentlicht Bericht zum Umgang mit kompensierenden Verrechnungspreisanpassungen		
	<b>12 Finnland</b>		
34	Neue Meldepflichten zu Auftrags- und Arbeitnehmerdaten in der Baubranche ab dem 01.07.2014		
	<b>13 Japan</b>		
35	Steueränderungen in Japan ab dem 01.04.2014		
	<b>14 Österreich</b>		
36	a 30 km-Grenzzone für deutsche Grenzgänger		
37	b Besteuerung deutscher Immobilieninvestmentfonds mit österreichischer Grundstücksgesellschaft		
37	c OECD BEPS-Report und Dokumentation der Verrechnungspreise		
	<b>15 Russland</b>		
38	Internationales Projektgeschäft Russland II – Mitarbeiterebene		
		<b>CONSULTING</b>	
		<b>1 Financial Advisory</b>	
		a Veröffentlichung des E-DRS 29 „Konzern-eigenkapital“	42
		b IDW-Schreiben zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht	42
		c Neuer DRS 21 zur Kapitalflussrechnung spätestens ab 2015 zu beachten	44
		d Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung hat ihren Tätigkeitsbericht für 2013 veröffentlicht	44
		<b>2 Compliance</b>	
		a Social Engineering – Risiken für Unternehmen in der Gegenwart und Zukunft des Web 2.0	45
		b Härtere Gangart bei Rechtsverstößen III – Unternehmensstrafrecht für Deutschland?	46
		c Fallstricke forensischer Datenanalyse III – Datenanalyse	48
		d Bundesnetzagentur verschärft IT-Sicherheitsanforderungen bei Energieversorgern	49

## Selbst ist der Steuerpflichtige!



Lothar Härteis, Partner  
bei WTS, Niederlassungs-  
leiter München

Liebe Leserinnen,  
liebe Leser,

im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD wird eine Weiterentwicklung des Steuerverfahrensrechts in Richtung eines Selbstveranlagungsverfahrens, beginnend mit der Körperschaftsteuer, angestrebt.

Das Bundesfinanzministerium nennt als zentralen Grundgedanken dieser Weiterentwicklung eine möglichst hohe Akzeptanz und die Zielsetzung, dass die Selbstveranlagung zu keiner Verschlechterung (wenigstens das!) für die am Besteuerungsverfahren Beteiligten führen soll. Als Vorbild werden immer wieder die USA angeführt, wo deutlich weniger Steuerbeamte (USA 100.000; Deutschland 130.000) mehr als dreimal so viele Steuerpflichtige (USA 90 Mio.; Deutschland 30 Mio.) verwalten.

Tatsächlich geht es um eine weitere Verlagerung von Fiskalaufgaben auf Bürger und Unternehmer, die bereits heute umfangreiche Hand- und Spanndienste für den Steuerstaat übernehmen. Weil immer weniger Steuerbeamte immer mehr Steuern erheben müssen und das komplizierte deutsche Steuerrecht nur noch für Experten nachvollziehbar ist, erfolgt eine Prüfung im Veranlagungsverfahren nur noch punktuell. Würde man in den Veranlagungsstellen dem geltenden Grundsatz der Amtsermittlung in der Praxis ernsthaft nachkommen wollen, müsste Deutschland wegen eines akuten Haushaltsnotstands sehr bald unter den Rettungsschirm flüchten. Denn die (zeitnahe) Beitreibung von Steuern wäre nicht mehr möglich.

In der real existierenden Praxis findet im Bereich der Besteuerung von Unternehmen und Konzernen bereits heute ein faktisches Selbstveranlagungsverfahren statt. Der „Amts“-Ermittlungsgrundsatz wird wirksam nur noch im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen, insbesondere Betriebsprüfungen, wahrgenommen. Und dies trifft immer weniger Steuerpflichtige

immer intensiver. So werden laut einer Studie der Ruhr Universität Bochum Einkommen über € 400.000 mehr als 300mal so häufig geprüft wie Einkommen unter € 150.000.

Wie aber werden nun die Steuerpflichtigen dafür entlohnt, dass sie der Finanzverwaltung einen wesentlichen Teil der Veranlagungsarbeiten abnehmen? Japan beispielsweise begünstigt Steuerpflichtige, die ihre Steuererklärungen nach dem „blue return“-System abgeben, sogar mit materiellen Vorteilen. Auch hier sollte also der Blick in eine andere Himmelsrichtung hilfreich sein. Mit großer Wahrscheinlichkeit wird das Selbstveranlagungsverfahren in Deutschland dazu führen, dass die steuerlichen Sanktionsvorschriften weitergehend verschärft und die Anforderungen an Erläuterung und Offenlegung von Sachverhalten in den Steuererklärungen sehr deutlich erhöht werden (comply or explain). Schließlich ist zu befürchten, dass Kontrollmitteilungen und Informationsaustausch noch flächendeckender und intensiver erfolgen werden.

Als Berater könnte man sich bei dem Gedanken erwischen, die geplante Neuregelung klammheimlich zu begrüßen, zumal wenn man bereits umfangreiche Erfahrung mit Tax Compliance und ihren Nebenwirkungen sammeln durfte. Als steuerpolitischer Mensch muss man das Vorhaben jedoch sehr kritisch betrachten. Denn die strukturellen und systemischen Probleme des deutschen Steuerrechts lassen sich nicht dadurch lösen, dass man die Veranlagungsarbeiten auf die Steuerpflichtigen verlagert.

Blieben Sie uns gewogen!

Ihr

### 1a | Entwurf des neuen BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8c KStG in der Verbandsanhörung | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BMF-Entwurf veröffentlicht	Am 15.04.2014 veröffentlichte das BMF den Entwurf eines aktualisierten bzw. überarbeiteten BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG (sog. Mantelkaufregelung). Der neue Erlass soll das bisherige BMF-Schreiben vom 04.07.2008 ersetzen. Den Fachverbänden wurde bis zum 27.05.2014 Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.	→ Für die Ermittlung des bis zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Ergebnisses soll das Ergebnis des gesamten Wirtschaftsjahres grundsätzlich nach wirtschaftlichen Kriterien aufzuteilen sein (Rz. 32). Dies könne durch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und eine getrennte Einkommensermittlung für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgen. Sofern ein Zwischenabschluss nicht erstellt werde, sei die Aufteilung zu schätzen. Das bisherige BMF-Schreiben sieht hier grundsätzlich noch eine zeitanteilige Aufteilung mit der Möglichkeit vor, eine andere, wirtschaftlich begründete Aufteilung darzulegen.	Grundsatz: Aufteilung nach wirtschaftlichen Kriterien
Wesentliche Änderungen und Aktualisierungen	Die wesentlichen Änderungen beziehen sich zum einen auf den unterjährigen Beteiligungserwerb. Zum anderen trifft die Finanzverwaltung erstmalig Aussagen sowohl zur sog. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) als auch zur sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG). Beide Regelungen wurden nachträglich mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 eingefügt und sind erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden.	→ Auch für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre sieht der BMF-Entwurf die entsprechende Anwendung der vorbeschriebenen Grundsätze vor (Rz. 32a).	Vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre
Unterjähriger Beteiligungserwerb	Die Ausführungen zur Anwendung des § 8c KStG bei unterjährigem Beteiligungserwerb wurden umfangreich überarbeitet (Rz. 31 bis 33a):	→ In Bezug auf Organschaften führt der BMF-Entwurf nun ausdrücklich aus, dass die Anwendung von § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und der Organgesellschaft getrennt erfolgt. Ein schädlicher Beteiligungserwerb beim Organträger sei aber regelmäßig auch ein (mittelbarer) schädlicher Beteiligungserwerb bezogen auf die Organgesellschaft (Rz. 33). Die Verrechnung eines unterjährig bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns der Organgesellschaft soll ausgeschlossen sein (Rz. 33a). Auch wenn bzw. gerade weil hier eine Verrechnung mit Verlusten des Organträgers nicht ausdrücklich angesprochen wird, muss im Zusammenhang davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung einer solchen Verrechnung ablehnend gegenübersteht.	Organschaften
Verrechnung von Gewinnen	→ Die Finanzverwaltung hatte das BFH-Urteil vom 30.11.2011 (AZ: I R 14/11), wonach ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Gewinn mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden kann, bereits im Jahr 2012 mit Veröffentlichung im Bundessteuerblatt für allgemein anwendbar erklärt. Die gegenteilige Aussage im bisherigen BMF-Schreiben ist seitdem überholt. Der BMF-Entwurf konkretisiert nun jedoch, unter welchen Voraussetzungen die beschriebene Verrechnung möglich sein soll. Sie setze danach ein insgesamt positives Ergebnis des Wirtschaftsjahres voraus, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt (Rz. 31 und 31a). Im Ergebnis stellt sich dies als erhebliche Einschränkung dar, welche sich dem o. g. BFH-Urteil nicht entnehmen lässt.	→ Bei der Verrechnung unterjähriger Gewinne sollen auch die Grundsätze der sog. Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG anzuwenden sein (vgl. Rz. 31 und 33b, insbesondere auch zur genauen Systematik).	Konzernklausel
Berücksichtigung der sog. Mindestgewinnbesteuerung		Nach der sog. Konzernklausel liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vor, wenn am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % beteiligt ist. Die hierzu im BMF-Entwurf enthaltenen Kernaussagen lassen sich wie folgt zusammenfassen:	

- Die Begriffe „übertragender“ bzw. „übernehmender“ Rechtsträger sind ausschließlich auf die Übertragung der Anteile an der Verlustgesellschaft bezogen und nicht im umwandlungssteuerrechtlichen Sinn zu verstehen (Rz. 45).
- Eine Personengesellschaft oder ein anderer Personenzusammenschluss kann nicht „dieselbe Person“ i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG sein (Rz. 40, 41).
- Die Konzernklausel setzt voraus, dass am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger überhaupt ein Beteiligungsverhältnis besteht und dieses sich auch nur auf einen Beteiligten bezieht. Damit wird die Anwendung der Konzernklausel ausgeschlossen, wenn übertragender oder übernehmender Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft mit mehreren Anteilseignern (z.B. börsennotierte Gesellschaften) oder eine Personengesellschaft ist, an der nur natürliche Personen beteiligt sind (Rz. 46).
- Einzelne Beteiligungserwerbe, welche die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllen, sind weder bei der Ermittlung der schädlichen Grenze von 25 % bzw. 50 % noch bei der Berechnung des Fünf-Jahres-Zeitraums zu berücksichtigen (Rz. 47, 48).
- für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen und dabei allein die in der Verlustgesellschaft vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige kann die in der Verlustgesellschaft vorhandenen stillen Reserven – anstelle der grundsätzlich vorgesehenen Berechnung aus dem für die Organgesellschaft gezahlten Entgelt – z.B. auch durch Vorlage einer Unternehmensbewertung nachweisen.
- In Bezug auf die Prüfung der Stille-Reserven-Klausel auf Ebene einer Organträger-Verlustgesellschaft vertritt die Finanzverwaltung die restriktive Auffassung, dass im Betriebsvermögen der Organgesellschaft enthaltene und im Inland steuerpflichtige stille Reserven nicht zu berücksichtigen sind (Rz. 61).
- Darüber hinaus sind im BMF-Entwurf Aussagen zu „negativem Eigenkapital der Verlustgesellschaft“ (Rz. 56), „unterjährigem Beteiligungserwerb“ (Rz. 57) sowie zur Zuordnungsreihenfolge der stillen Reserven in Bezug auf die Erhaltung von Verlusten (Rz. 63 ff.) enthalten.

## Stille-Reserven-Klausel

Nach der sog. Stille-Reserven-Klausel kann ein – infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs – nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust abgezogen werden, soweit er die anteiligen bzw. die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven im Betriebsvermögen der Verlustgesellschaft nicht übersteigt. Die wesentlichen Aussagen des BMF-Entwurfs hierzu lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Nach § 8b Abs. 2 KStG privilegierte Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind für die Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven der Verlustgesellschaft ausdrücklich vollständig ausgenommen (Rz. 52).
- Bei mehrstufigen Beteiligungen (Rz. 59) sowie bei Organschaften (Rz. 61) sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Stille-Reserven-Klausel grundsätzlich

Der vorliegende BMF-Entwurf gibt in wesentlichen Punkten Extrempositionen der Verwaltung wieder, die für die betroffenen Steuerpflichtigen ausgesprochen negativ sind. Dies gilt insbesondere für die Positionen in Bezug auf „dieselbe Person“ i.S.d. Konzernklausel sowie hinsichtlich der Berücksichtigung von im Betriebsvermögen der Organgesellschaft enthaltenen stillen Reserven bei der Prüfung der Stille-Reserven-Klausel auf Ebene einer Organträger-Verlustgesellschaft. Auch die restriktiven Passagen zur Verrechnungsmöglichkeit unterjähriger Gewinne mit noch nicht genutzten Verlusten bei unterjährigem Beteiligungserwerb sind kritisch zu beurteilen. Mit den vom BFH aufgestellten Grundsätzen lassen sie sich nicht vereinbaren. Dem Vernehmen nach soll allerdings in zentralen Fragen noch nicht das letzte Wort gesprochen sein, da diese auch verwaltungsseitig noch nicht vollständig ausdiskutiert sind. Man darf also noch auf vernünftige Lösungen im endgültigen BMF-Schreiben hoffen.

Fazit

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

**1b | Ernstliche Zweifel des BFH an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke |**

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

Hintergrund	Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde u.a. die sog. Zinsschranke eingeführt, welche missbräuchlichen konzerninternen Gewinnverlagerungen entgegenwirken sollte. Der I. Senat des BFH hat nun ganz generell ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke nach § 4h EStG geäußert und in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt.	einen geeigneten Zweck gerechtfertigt bzw. hierzu dann auch erforderlich sei. In Bezug auf den Zweck der Missbrauchsabwehr kritisiert der BFH, dass die Regelung nicht zielgenau an die als missbräuchlich eingestufte Gewinnverlagerung ins Ausland anknüpft. Auch das mit der Zinsschranke darüber hinaus verfolgte Ziel einer Stärkung der Eigenkapitalbasis könne keine geeignete Rechtfertigung darstellen. Denn die durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützte wirtschaftliche Handlungsfreiheit lasse dem Unternehmer die Wahl, ob er sich eigen- oder fremdfinanzieren.	
Sachverhalt	Dem finanzgerichtlichen Ausgangsverfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Antragstellerin – eine GmbH – konnte aufgrund der Zinsschranke von den im Streitjahr 2008 angefallenen Zinsen in Höhe von rund € 9,6 Mio. lediglich € 3,3 Mio. als Betriebsausgaben abziehen und die weiteren etwa € 6,3 Mio. nur in die Folgejahre vortragen (Zinsvortrag). Die Antragstellerin sah die Zinsschrankenregelung als verfassungswidrig an und begehrte die AdV des mit Einspruch angegriffenen Körperschaftsteuerbescheides 2008. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt ab. Auch das FG Münster lehnte den daraufhin bei ihm gestellten Antrag auf AdV trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken im Ergebnis ab. Das Gericht sah im Streitfall kein überwiegendes besonderes Aussetzungsinteresse der Antragstellerin (vgl. WTS Journal 03/2013).	Entgegen der Vorinstanz bejaht der BFH im Streitfall auch ein besonderes Aussetzungsinteresse. Insbesondere seien die Gefahren für die öffentliche Haushaltsführung als vergleichsweise gering anzusehen.	Besonderes Aussetzungsinteresse
FG Münster vom 29.04.2013 (AZ: 9 V 2400/12 K)	Auch das FG Münster lehnte den daraufhin bei ihm gestellten Antrag auf AdV trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken im Ergebnis ab. Das Gericht sah im Streitfall kein überwiegendes besonderes Aussetzungsinteresse der Antragstellerin (vgl. WTS Journal 03/2013).	Mit dieser Entscheidung im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes schließt sich der BFH den verfassungsrechtlichen Bedenken der Vorinstanz sowie der hierzu weit überwiegend vertretenen Auffassung im Schrifttum an. Aufgrund der besonders ausführlichen Begründung ist wohl auch im Hauptsacheverfahren ein anderes Ergebnis nicht zu erwarten. Das Hauptsachegericht müsste die Frage der verfassungsrechtlichen Beurteilung allerdings dem BVerfG vorlegen, weil nur dieses die Zinsschranke für verfassungswidrig erklären kann. Offen ist dann aber auch, ob das BVerfG ggf. eine rückwirkende Nichtigkeit oder nur die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz einschließlich einer damit verbundenen Nachbesserungspflicht für die Zukunft aussprechen würde.	Fazit
BFH vom 18.12.2013 (AZ: I B 85/13)	Das beim BFH geführte Beschwerdeverfahren führte nun allerdings zur Aufhebung des ablehnenden FG-Beschlusses und zur AdV des streitigen Steuerbetrages.	In der Praxis müssen entsprechende Bescheide im Anwendungsbereich der Zinsschranke offengehalten werden. Unter Berufung auf ein anderes beim BFH zu Fragen der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke anhängiges Revisionsverfahren (AZ: I R 2/13) lässt sich ein Ruhen von Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO erreichen.	Praxishinweis
Gewichtige Gründe für Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	Nach der im einstweiligen Rechtsschutz gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage hat der BFH ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke nach § 4h EStG. Er sieht in der Zinsschranke eine schwerwiegende Durchbrechung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten sog. objektiven Nettoprinzips, wonach im Rahmen der Körperschaftsteuer der Saldo aus den Einnahmen und den Betriebsausgaben der Besteuerung unterliegen müsste. Es bestünden ernsthafte Zweifel, ob dieser Eingriff durch		<b>Kontakt:</b> RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de

### 1c | Konzerninterner Verkauf kein wichtiger Grund für vorzeitige Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Hintergrund	Steuerlich ist es für die Anerkennung einer körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft erforderlich, einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) für mindestens fünf Zeitjahre abzuschließen und tatsächlich durchzuführen.	Die Anerkennung der Organschaft scheiterte zwar nicht an der Bildung des Rumpfwirtschaftsjahres. Vielmehr sieht der BFH die Umstellung des Wirtschaftsjahres für die Mindestlaufzeit als unschädlich an. Auch wenn die fünfjährige Mindestlaufzeit dann dazu führt, dass der EAV im Laufe eines Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft endet, bleiben die Rechte und Pflichten aus dem EAV bis zu diesem Zeitpunkt unberührt. Wie die Parteien sicherstellen, dass den auf das Wirtschaftsjahr 01.04.2010 bis 31.03.2011 bezogenen Folgen der Organschaft Rechnung getragen wird, ist nicht Gegenstand einer ex-ante-Beurteilung für das Erfordernis einer tatsächlichen Durchführung. Der BFH sieht in Abgrenzung zu seinem Urteil vom 12.01.2011 ausdrücklich kein generelles Erfordernis, die Mindestlaufzeit mit fünf zwölfmonatigen Wirtschaftsjahren zu erfüllen.	Kein Erfordernis von fünf zwölfmonatigen Wirtschaftsjahren
Urteilsfall	Die Klägerin und Revisionsklägerin (Organgesellschaft) schloss am 12.05.2005 mit ihrer Muttergesellschaft, der W-KG, einen EAV. Dieser Vertrag wurde „auf die Dauer von fünf Jahren“ abgeschlossen. Darin wurde auch geregelt, dass der Vertrag erstmals auf das Geschäftsjahr der Organgesellschaft Anwendung findet, das am „01.07.2005 beginnt und am 30.06.2006 enden wird“. Der Vertrag war nur aus wichtigem Grund kündbar. Ein solcher wichtiger Grund sollte auch in der Veräußerung der Organgesellschaft liegen. Im November 2005 beantragte die Organgesellschaft die Umstellung ihres Wirtschaftsjahres auf den Zeitraum 01.04. bis 31.03. und entsprechend ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 01.07.2005 bis 31.03.2006. Das Finanzamt stimmte zu.	Im Streifall scheiterte die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft jedoch daran, dass die vorzeitige Beendigung des EAV nicht als unschädlich i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG anzusehen war. Durch die steuerbegriffliche Eigenständigkeit des wichtigen Grundes steht die Beendigung des EAV nicht im Belieben der Vertragsparteien; de facto soll die Umgehung der Mindestlaufzeit verhindert werden. Die bloße Vereinbarung eines Kündigungsrechts im EAV für den Fall der Anteilsveräußerung führt nach Ansicht des BFH aber nicht bereits zu einem Verstoß gegen die Mindestlaufzeit, nur weil die Parteien den Kündigungsgrund selbst herbeiführen können.	Abgrenzung zu BFH vom 12.01.2011 (AZ: I R 3/10)
	Mit Vereinbarung vom 06.03.2007 wurde der EAV einvernehmlich mit Wirkung zum 31.03.2007 aufgehoben. Anschließend veräußerte die W-KG die Organgesellschaft mit Vertrag vom 28.03.2007 konzernintern an eine Holding-GmbH. Nach dem Klägervortrag erfolgte die Veräußerung zur Vermeidung einer nachteiligen Besteuerung der Konzernmutter in Großbritannien durch Anwendung der Regeln zu „controlled foreign companies“ (CFC-Rules). Das Finanzamt erkannte die Organschaft für 2006 (Streitjahr) nicht an.		Bloße Vereinbarung des wichtigen Grundes noch unschädlich
FG Niedersachsen vom 10.05.2012 (AZ: 6 K 140/10)	Die Klage beim FG Niedersachsen blieb ohne Erfolg. Das Gericht sah die konzerninterne Veräußerung der Organgesellschaft nicht als wichtigen Grund für eine vorzeitige Beendigung der Organschaft an.	Erst bei vorzeitiger Beendigung des EAV ist nach Ansicht des BFH zu prüfen, ob die vorliegenden Gründe eine Verkürzung der Mindestlaufzeit steuerlich rechtfertigen oder ob die Parteien darauf abzielen, die steuerlichen Folgen der Organschaft mittels Vertragsaufhebung zeitlich zu begrenzen. Bei wesentlichen Störungen der Vertragsbeziehungen, die bei Vertragsabschluss nicht vorsehbar waren, kann eine verkürzte Mindestlaufzeit unschädlich sein.	Prüfung erst bei vorzeitiger Beendigung des EAV
BFH vom 13.11.2013 (AZ: I R 45/12)	In der Revision bestätigte der BFH nun die Vorinstanz. Der EAV löse im Streitjahr nicht die Rechtsfolgen einer ertragsteuerlichen Organschaft aus.		



Kein wichtiger Grund bei konzerninternem Verkauf nach Verbrauch von Verlustvorträgen

Im Streitfall sollten nach den Feststellungen des Finanzgerichts die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge der W-KG verbraucht werden. Die hierdurch bedingte atypische Konzernstruktur sollte durch die vorzeitige Aufhebung des EAV steueroptimal umstrukturiert werden. Für diesen Fall hat der BFH einen konzerninternen Verkauf nicht als wichtigen Grund i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG angesehen.

Soweit die vorzeitige Beendigung eines EAV geplant ist, empfiehlt sich künftig im Vorfeld eine Prüfung, ob eine (ausreichende) außersteuerliche Motivation für die Beendigung gegeben ist. Die bislang in Abschnitt 60 Abs. 6 KStR enthaltenen Regelungen und Fälle zum Vorliegen eines wichtigen Grundes können wohl nicht mehr die erforderliche Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen gewährleisten. Insofern darf man auch gespannt sein, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagieren wird.

Praxisinweis

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

### 1d | Gesetzliche „Klarstellung“ kann aufgrund echter Rückwirkung verfassungsrechtlich unzulässig sein | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BVerfG vom 17.12.2013  
(AZ: 1 BvL 5/08)

Der Erste Senat des BVerfG hat entschieden, dass ein Gesetz, durch welches eine offene Auslegungsfrage für die Vergangenheit geklärt werden soll, als konstitutive und nicht als deklaratorische Regelung anzusehen ist. Eine solche gesetzliche „Klarstellung“ kann folglich aufgrund echter Rückwirkung verfassungswidrig sein.

Auf Vorlage des FG Münster im Rahmen des Verfahrens einer konkreten Normenkontrolle sah nun das BVerfG die Rechtsänderung als konstitutiv an, da auch die Möglichkeit gegeben war, dass die für die Auslegung von Normen zuständigen Gerichte § 40a Abs. 1 KAGG in seiner ursprünglichen Fassung in eine andere Richtung ausgelegt hätten.

Konstitutive (nicht deklaratorische) Gesetzesänderung

Urteilsfall

Im Urteilsfall des finanzgerichtlichen Ausgangsverfahrens nahm die Klägerin – eine Bank – im Streitjahr 2002 eine steuerwirksame Teilwertabschreibung auf von ihr im Umlaufvermögen gehaltene Investment- bzw. Aktienfondsanteile vor. Das Finanzamt wendete allerdings § 8b Abs. 3 KStG an und ließ folglich die aus der Teilwertabschreibung resultierende Gewinnminderung unberücksichtigt.

Das BVerfG sah in der „klarstellenden“ gesetzlichen Rechtsänderung eine unzulässige echte Rückwirkung. Eine echte Rückwirkung, die grundsätzlich nicht mit der Verfassung vereinbar ist, liegt dann vor, wenn eine Rechtsnorm nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt eingreift, insbesondere eine bereits entstandene Steuerschuld ändert oder sich auf abgelaufene Veranlagungszeiträume auswirkt. Das Verbot der echten Rückwirkung gilt jedoch beispielsweise nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage nicht gerechtfertigt und damit nicht schutzwürdig ist. Eine solche Ausnahme konnte das BVerfG im Falle von § 43 Abs. 18 KAGG allerdings nicht erkennen.

Echte Rückwirkung

Streitgegenständlicher  
§ 43 Abs. 18 KAGG

Streitgegenständliche Norm war § 43 Abs. 18 des früheren Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG), wonach die rückwirkende Anwendung der mit Gesetz vom 22.12.2003 eingefügten ausdrücklichen Verweisung auf § 8b Abs. 3 KStG (§ 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG) für alle Veranlagungszeiträume bzw. in allen offenen Fällen angeordnet wurde. Nach der Gesetzesbegründung sollte es sich dabei um eine „redaktionelle Klarstellung“ handeln. Zu der Auslegungsfrage, ob § 8b Abs. 3 KStG bereits auf Grundlage des „ursprünglichen“ § 40a Abs. 1 KAGG anzuwenden gewesen wäre, gab es bis zur beschriebenen „Klarstellung“ durch den Gesetzgeber keine Rechtsprechung.

Auch der BFH hatte sich kürzlich mit einer rückwirkenden gesetzlichen Regelung zu befassen. Die Umstände der dabei maßgeblichen Gesetzesänderung betreffend die rückwirkende Steuerpflicht von Erstattungszinsen bei der Einkommensteuer lagen allerdings anders (vgl. hierzu auch gesonderter Beitrag 1j). Der

Vergleich mit BFH vom 12.11.2013 (AZ: VIII R 36/10) zu Erstattungszinsen

BFH befand diese Rechtsänderung für zulässig mit der Begründung, dass die bis zur Rechtsänderung geltende ständige Rechtsprechung solche Erstattungsinsen als steuerpflichtig behandelte, so dass hier jedenfalls kein Vertrauenstatbestand für den Steuerpflichtigen gesetzt wurde und somit die Rückwirkung gerechtfertigt gewesen sei.

Im Ergebnis schränkt die Entscheidung des BVerfG die Möglichkeit des Gesetzgebers ein, rückwirkende Regelungen für „alle noch offenen Fälle“ zu treffen, wenn dadurch eine offene Rechtsfrage „gelöst“ werden soll. In der Vergangenheit war es kein Einzelfall, dass der Gesetzgeber mit dem Hinweis, lediglich eine „Klarstellung“ zu beabsichtigen, rückwirkend Gesetze änderte.

Fazit

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

### 1e | Betriebsausgabenabzugsverbot bei Wertpapierleihgeschäften rückwirkend anwendbar | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

**Hintergrund** Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 wurden Entgelte für die Überlassung von Aktien (also im Rahmen sog. Wertpapierleihgeschäfte) nach § 8b Abs. 10 KStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen. Diese Neuregelung ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anwendbar.

2006/2007 durchgeführten Wertpapierdarlehen anwendbar ist. Dementsprechend erhöhten die Kompensationszahlungen und das Darlehensentgelt (vermindert um die bisherige 5%ige pauschale Kürzung der Betriebsausgaben) die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben.

FG Niedersachsen  
vom 21.11.2013  
(AZ: 6 K 366/12)

Das FG Niedersachsen hat nun entschieden, dass die rückwirkende Anwendung des Betriebsausgabenabzugsverbots des § 8b Abs. 10 KStG auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2006/2007 verfassungsgemäß ist.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Der Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres ist in dem Jahr zu versteuern, in dem das Wirtschaftsjahr endet, hier also 2007. Für den Veranlagungszeitraum 2007 ist § 8b Abs. 10 KStG bereits anwendbar. Das FG Niedersachsen verneinte einen verfassungswidrigen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot. Zwar wurden die Wertpapierleihgeschäfte vor der gesetzlichen Neuregelung tatsächlich durchgeführt, aber die belastenden Rechtsfolgen traten erst mit Entstehung der Körperschaftsteuer nach Verkündung des Gesetzes ein (unechte Rückwirkung). Das Finanzgericht bewertete das Interesse des Gesetzgebers an der Neuregelung zur Beendigung von unerwünschten Gestaltungen höher als das Vertrauen der Klägerin auf den Fortbestand der Gesetzeslage. Hinzu kam, dass die Bundesregierung bereits im November 2006 angekündigt hatte, gesetzliche Änderungen im Zusammenhang mit der Wertpapierleihe vornehmen zu wollen. Hilfsweise bejahte das FG Niedersachsen im konkreten Fall einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO. Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt.

Keine verfassungswidrige Rückwirkung

**Urteilsfall** Die Klägerin in der Rechtsform einer GmbH führte in der Zeit von Oktober 2006 bis März 2007 Wertpapierleihgeschäfte mit einem englischen Finanzinstitut durch. Aus den geliehenen Wertpapieren erhielt die Klägerin Dividenden i.H.v. € 9.836.737. Hierfür zahlte sie in gleicher Höhe Kompensationszahlungen zzgl. eines Darlehensentgelts i.H.v. insgesamt € 305.069. In der Körperschaftsteuererklärung erklärte die Klägerin die Dividenden als steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG. Die Kompensationszahlungen sowie die Darlehensentgelte behandelte sie vollumfänglich als Betriebsausgaben und berücksichtigte lediglich 5 % der Dividenden als pauschale Kürzung der Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG.

Entgelte für Überlassung  
der Wertpapiere nicht  
abzugsfähig

Die Außenprüfung kam hingegen zu dem Ergebnis, dass das Abzugsverbot nach § 8b Abs. 10 KStG auf die im Wirtschaftsjahr

Anhängige Revision  
(AZ: I R 88/13)

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

### 1f | Rückbeziehungsfiktion des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei unterjährigem Hinzu- erwerb von Anteilen | Autorin: RAin/FAin StR Anita Guttner, München

Streubesitzdividenden  
steuerpflichtig

Durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 hat der Gesetzgeber in § 8b Abs. 4 KStG eine Steuerpflicht für Erträge aus Beteiligungen kleiner 10 % (Streubesitz) eingeführt (vgl. WTS Journal 01/2013). Für die Frage, ob eine mindestens 10%ige Beteiligung vorliegt, ist dabei auf die Beteiligungshöhe zu Beginn des Kalenderjahres abzustellen. Nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt der unterjährige Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % in diesem Zusammenhang als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt.

einzelnen Erwerbsvorgang ein Anteilspaket von mindestens 10 % unterjährig erworben wurde. Keine Auswirkung hingegen habe sie auf die Behandlung von Anteilen, die zu Beginn des Kalenderjahres bereits gehalten wurden. Auch sei die Rückbeziehungsfiktion nicht anwendbar, wenn im laufenden Kalenderjahr durch verschiedene Erwerbsvorgänge Streubesitzbeteiligungen erworben werden, die nur in Summe eine Beteiligung von mindestens 10 % ergeben.

OFD Frankfurt vom  
02.12.2013

Die OFD Frankfurt nimmt als Ergebnis von Erörterungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder in einer Verfügung zur Auslegung dieser Rückbeziehungsvorschrift Stellung. Die Verfügung enthält sechs Fallbeispiele. Nach Ansicht der Finanzverwaltung greift die Rückbeziehungsfiktion des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG nur in den Fällen, in denen durch einen

In der Praxis muss daher sorgfältig zwischen Beteiligungshöhe zu Beginn des Kalenderjahres und jedem weiteren unterjährigen Anteilerwerb differenziert werden, denn es können unterschiedliche Rechtsfolgen eintreten. Die Verfügung gibt eine Auslegungshilfe an die Hand, die im Einzelfall jedoch hinsichtlich einer ggf. hiervon abweichenden Gesetzesauslegung kritisch zu hinterfragen ist.

Praxishinweis

**Kontakt:**  
RAin/StBin Doris  
Pflieger-Steininger,  
München,  
doris.pflieger-  
steininger@wts.de

### 1g | Uneinheitlicher Begriff der Schlussbilanz im Umwandlungssteuergesetz | Autorin: StBin Monika Bartelt, München

FG München vom  
22.10.2013  
(AZ: 6 K 3548/12)

In einem kürzlich veröffentlichten Urteil zum sog. qualifizierten Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) hat sich das FG München mit der Ausübung des Wahlrechts zum Buchwertansatz und dem Begriff „Schlussbilanz“ befasst.

zum 31.12.2008 vor, aus der nunmehr die Buchwertfortführung der Anteile an der A Inc. hervorging. Nach Auffassung des Finanzamts kam dies für die Wahl des Buchwertansatzes zu spät.

Urteilsfall

Im Streitfall war A als Kommanditist an einer KG beteiligt, die Alleingesellschafterin einer GmbH war. Im Jahr 2008 brachte A die in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG gehaltene 100%ige Beteiligung an einer A Inc. gegen Gewährung neuer Geschäftsanteile in die GmbH ein (qualifizierter Anteilstausch). Mit ihrer Steuererklärung für das Streitjahr 2008 – Eingang beim Finanzamt im Mai 2009 – reichte die GmbH eine Handelsbilanz samt Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV ein. Die Anteile an der A Inc. waren mit dem höheren Teilwert angesetzt. Im März 2010 legte die GmbH im Rahmen der Betriebsprüfung eine Steuerbilanz

Das FG München wies die Klage als unbegründet ab. Der Antrag auf Buchwertfortführung sei beim qualifizierten Anteilstausch spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Schlussbilanz in diesem Sinne sei eine Steuerbilanz, eine Einheitsbilanz oder – wie im Streitfall – eine Handelsbilanz inkl. Überleitungsrechnung i.S.d. § 60 Abs. 2 EStDV. Nach Ansicht des Gerichts lief die Frist zur Wahl des Buchwertansatzes mit Abgabe der Steuererklärung 2008 ab, so dass im März 2010 eine fristgerechte Wahlrechtsausübung nicht mehr möglich gewesen sei.

Schlussbilanz i.S.d. § 20  
Abs. 2 Satz 3 UmwStG

Keine gesonderte Schlussbilanz im Rahmen der Einbringungsvorschriften

Eine andere als die Jahresbilanz könne im Rahmen der Einbringungsvorschriften auch nicht gemeint sein. Ein Vergleich mit den Verschmelzungsvorschriften, welche eine gesonderte Schlussbilanz erfordern, sei nicht gerechtfertigt. Bei Einbringung und Anteilstausch verknüpfe die gesetzliche Regelung gezielt die Bilanzierung beim (fortbestehenden) Einbringenden mit der Bilanzierung in der Jahresbilanz der übernehmenden Gesellschaft. Dies sei mit der Situation einer Körperschaft, die beendet wird und bei der eine Schlussbesteuerung erfolgen muss, nicht vergleichbar.

der Abgabe der Steuererklärung eine steuerliche Bilanz mit besonderem Inhalt oder ergänzende Unterlagen zu verlangen, aus denen hervorgeht, in welcher Höhe die übernommenen Anteile zur Ausübung oder Nichtausübung des Wahlrechts nach § 21 Abs. 1 UmwStG bilanziert worden sind. Sofern aus einer Bilanz oder weiteren Unterlagen nichts hervorgeht, habe die übernehmende Gesellschaft einen konkludenten Antrag nicht gestellt.

Das FG München hatte sich in seiner Entscheidung nur mit dem Begriff der Schlussbilanz im Rahmen der Einbringungsvorschriften (§§ 20, 21 UmwStG) zu befassen und grenzte diese Thematik klar von dem Parallelproblem im Rahmen der Verschmelzungsvorschriften (§§ 3, 11 UmwStG) ab. Die Revision wurde zugelassen. Es bleibt mit Spannung abzuwarten, ob und wie sich der BFH zur Frage der steuerlichen Schlussbilanz in Einbringungs- und Verschmelzungsfällen äußert.

Anhängige Revision  
(AZ: I R 77/13)

Keine abweichende Wertung aus § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG

Auch aus § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ergebe sich nicht, dass das Wahlrecht in einer gesonderten Steuerbilanz ausgeübt werden muss. Vielmehr werde das Wahlrecht durch einen Antrag ausgeübt. Werde also ein ausdrücklicher Antrag gestellt, sei dieser maßgeblich und nicht die Bilanzierung. Daher sei es nicht erforderlich, mit

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

### 1h | Keine Kürzung des Zinsschranken-EBITDA bei mehrstöckigen Personengesellschaften | Autorin: StBin/Fachberaterin IStR Barbara Degen, Hamburg

Kaskadeneffekt bei mehrstöckigen Personengesellschaften

Eine der wesentlichen Größen zur Bestimmung des abziehbaren Zinsaufwands im Rahmen der Zinsschranke nach § 4h EStG ist das steuerliche EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization). Bei mehrstöckigen Personengesellschaften stellt sich die Frage, ob Gewinnanteile aus einer nachgeordneten Mitunternehmerschaft, die in das steuerliche EBITDA des Mitunternehmers einfließen, bei diesem wieder abzuziehen sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist der Gewinn des Mitunternehmers um die Gewinnanteile der nachgeordneten Mitunternehmerschaft zu kürzen, um einen Kaskadeneffekt zu vermeiden.

den allgemeinen Gewinnbegriff abzustellen ist. Steuerpflichtiger Gewinn ist daher der Gesamtgewinn der Mutterpersonengesellschaft. Auch Gesetzeswortlaut und Gesetzesbegründung ergeben keine Gründe für eine abweichende Beurteilung.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Hieraus könnten sich gleichzeitig mittelbar auch Rückschlüsse zur Berücksichtigung des Zinsertrags oder -aufwands aus der Abzinsung bei erstmaliger Bewertung einer Verbindlichkeit oder einer Kapitalforderung ergeben. Nach dem o. g. BMF-Schreiben (Tz. 27) handelt es sich hierbei nicht um Zinsertrag bzw. -aufwand im Sinne der Zinsschranke. Dies widerspricht ebenfalls dem eindeutigen Gesetzeswortlaut.

Anhängige Revision  
(AZ: IV R 4/14)

BMF vom 04.07.2008  
(Tz. 42)

FG Köln vom 19.12.2013  
(AZ: 10 K 1916/12)

Das FG Köln hat nun entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass bei der Berechnung des steuerlichen EBITDA eines Mitunternehmers der steuerliche Gewinn einer nachgeordneten Mitunternehmerschaft nicht abzuziehen ist. Das Gericht begründet die Entscheidung damit, dass mit der Definition des maßgeblichen Gewinns unmissverständlich auf

Die Argumentation des FG Köln sollte auch auf Mitunternehmer in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft übertragbar sein. Betroffene Unternehmen sollten mit Bezug auf das anhängige Revisionsverfahren ähnlich gelagerte Fälle offen halten.

Praxishinweis  
**Kontakt:**  
StBin/Fachberaterin  
IStR Barbara Degen,  
Hamburg, barbara.  
degen@wts.de

### 1i | Kein Verstoß gegen Bestimmtheitsgebot durch Regelung zu Steuerstundungsmodellen in § 15b EStG | Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Regelung zu Steuerstundungsmodellen:  
§ 15b EStG

Verluste im Zusammenhang mit sog. Steuerstundungsmodellen stehen nicht zur Verrechnung mit anderen positiven Einkünften zur Verfügung, sondern mindern lediglich positive Einkünfte, die der Steuerpflichtige in folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt. So lautet sinngemäß die Regelung, mit welcher der Gesetzgeber im Jahr 2005 die Attraktivität von rein steuergetriebenen Gestaltungen einschränken wollte, was ihm zuvor (mit dem früheren § 2b EStG) nicht hinreichend gelungen war.

zepts zumindest auch auf entsprechenden Steuervorteilen aufbaut, ohne dass diese im Vordergrund stehen müssen.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung sieht der BFH in geschlossenen Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft mit steuerlichen Anfangsverlusten nicht zwingend ein Steuerstundungsmodell, wenn die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit auf die Vertragsgestaltung aktiv eigenen Einfluss nehmen. Nur wenn der Einfluss des Investors nicht ins Gewicht fällt oder rein formaler Natur ist, liegt regelmäßig ein Steuerstundungsmodell vor. Charakteristisch für ein Steuerstundungsmodell ist nämlich die Passivität des Investors bei der Entwicklung der Geschäftsidee und Vertragsgestaltung.

BMF vom 17.07.2007

BFH vom 06.02.2014  
(AZ: IV R 59/10)

Bislang war streitig, ob der Passus zu den Voraussetzungen des Vorliegens einer modellhaften Gestaltung gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot verstößt. Der BFH verneint dies und hält die Norm für hinreichend klar formuliert und auslegbar. In seinem Urteil geht er ausführlich auf die Voraussetzung der „modellhaften Gestaltung“ sowie auf Indizien für das Vorliegen eines Steuerstundungsmodells ein. Demnach muss der Initiator das vorgefertigte Konzept auf die Erzielung negativer Einkünfte ausrichten, so dass der wirtschaftliche Erfolg des Kon-

Im konkreten Fall lag nach Auffassung des BFH kein Steuerstundungsmodell vor. Für die Praxis gibt das Urteil klare Anhaltspunkte, in welchen Konstellationen von einem Steuerstundungsmodell auszugehen ist und in welchen gerade nicht.

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

### 1j | Erstattungszinsen bei natürlichen Personen steuerpflichtig |

Autor: StB Andreas Anzeneder, München

BFH vom 15.02.2012  
(AZ: I B 97/11)

Der BFH setzte nun den Schlussakkord in einer Reihe von Entscheidungen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zinsen nach § 233a AO. Die Rechtslage bei Kapitalgesellschaften war durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits geklärt (vgl. TJ 01/2012): Im Ergebnis sind Nachzahlungszinsen hier nichtabziehbare Aufwendungen (Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG), wohingegen die Erstattungszinsen als Betriebseinnahmen das Einkommen von Kapitalgesellschaften erhöhen.

dass diese im Rahmen der Einkommensteuer keine steuerpflichtigen Einnahmen aus Kapitalvermögen darstellen, soweit die zugrunde liegende Steuer dem Abzugsverbot unterliegt und damit dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen wird (vgl. TJ 05/2010). Der Gesetzgeber reagierte mit der seiner Ansicht nach klarstellenden Einfügung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG (Jahressteuergesetz 2010), wonach Erstattungszinsen als Kapitaleinkünfte einkommensteuerpflichtig sind.

BFH vom 15.06.2010  
(AZ: VIII R 33/07)

Bei Nachzahlungszinsen herrschte durch Abzugsverbote (§ 12 Nr. 3 EStG bzw. § 10 Nr. 2 KStG) ein Gleichlauf zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer. In Bezug auf Erstattungszinsen entschied der BFH allerdings mit Urteil vom 15.06.2010,

Im aktuellen Urteilsfall flossen den einkommensteuerpflichtigen Klägern im Streitjahr 2006 Erstattungszinsen zu, welche das Finanzamt als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigte.

Urteilsfall

BFH vom 12.11.2013  
(AZ: VIII R 36/10)

Der BFH bestätigte die Sichtweise des Gesetzgebers, der mit der ausdrücklichen Normierung der Erstattungszinsen als Kapitaleinkünfte seinen Willen unmissverständlich ausgedrückt hat. Dem stehe auch § 12 Nr. 3 EStG nicht entgegen, wonach Steuern und darauf entfallende Nebenleistungen nicht abgezogen werden dürfen. Die Zuordnung der Erstattungszinsen zum nichtsteuerbaren Bereich sei nach der gesetzlichen Änderung nicht mehr möglich. Der BFH widerspricht damit der Auffassung des FG Münster, das in seinen zwei Urteilen vom 10.05.2012 noch von einem Vorrang des § 12 Nr. 3 EStG und damit von der Nichtsteuerbarkeit der Erstattungszinsen ausgegangen war (vgl. WTS Journal 03/2012). Laut BFH gelte die neue gesetzliche Regelung rückwirkend für alle Fälle, in denen die Steuer im Zeitpunkt der Gesetzesänderung (14.12.2010) noch nicht bestandskräftig festgesetzt war, mithin auch im Streitfall.

ansprüche, dem Entstehen von Nachforderungsansprüchen einerseits sowie von Erstattungsansprüchen andererseits, unterschiedliche Sachverhalte vor, die in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung und in ihrer steuerrechtlich maßgeblichen Veranlassung nicht vergleichbar seien: Es bestehe keine zwingende Korrespondenz zwischen dem Abzugstatbestand (Abzugsverbot für Nachzahlungszinsen) nach § 12 Nr. 3 EStG und dem Einnahmetatbestand in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010.

Auch verletze die Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot nicht. Selbst wenn von keiner „Klarstellung“ der bestehenden Gesetzeslage ausgegangen würde, sondern eine echte Rückwirkung für bereits abgeschlossene Erhebungszeiträume anzunehmen sei, habe sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden können. Denn die Rechtslage änderte sich erst mit dem Ergehen des BFH-Urteils vom 15.06.2010. Zwischen der Veröffentlichung dieses Urteils im September 2010 und dem Inkrafttreten des JStG 2010 im Dezember 2010 habe sich kein schützenswertes Vertrauen bilden können.

Rückwirkungsverbot

Ungleichbehandlung und  
Folgerichtigkeitsgebot

Die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Normierung der Steuerpflicht von Erstattungszinsen in § 20 EStG wies der BFH zurück. Die Regelung verstoße weder gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG noch verletze sie das daraus folgende Gebot, eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig auszugestalten (Folgerichtigkeitsgebot). Eine abstrakte Vergleichbarkeit aus der Verzinsung von Nachzahlungen und Erstattungen sei zwar gegeben. Allerdings lägen in der Entstehung der Zahlungs-

Damit wurde nun auch der Gleichlauf zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer bei der steuerlichen Behandlung von Erstattungszinsen höchstrichterlich bestätigt.

**Kontakt:**  
*RAin/StBin Doris  
Pflieger-Steininger,  
München,  
doris.pflieger-  
steininger@wts.de*

### 1k | Aufteilbarkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer |

*Autorin: RAin Susanne Heufelder, München*

BFH vom 21.11.2013  
(AZ: IX R 23/12)

Dem Großen Senat des BFH wurden die Rechtsfragen zur Entscheidung vorgelegt, ob Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann steuerlich geltend gemacht werden können, wenn der jeweilige Raum (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird und ob diese Aufwendungen entsprechend der jeweiligen Nutzung aufgeteilt werden können.

zeitlicher Hinsicht zu 60 % für die Verwaltung der in seinem Eigentum stehenden vermieteten Mehrfamilienhäuser nutzte, anteilig steuerlich abzugsfähig waren. Das Finanzamt verneinte einen Werbungskostenabzug mit Hinweis auf das Abzugsverbot sog. gemischter Aufwendungen. Das Finanzgericht ließ hingegen den Werbungskostenabzug in Höhe von 60 % der Aufwendungen zu, da der Kläger das Arbeitszimmer nachweislich in diesem Umfang zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzte.

Sachverhalt

Im Ausgangsverfahren war streitig, ob die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, welches der Kläger in

Gemischte Aufwendungen bei häuslichen Arbeitszimmern

Der für das Revisionsverfahren zuständige IX. Senat des BFH beabsichtigt, der Rechtsansicht des Finanzgerichts zu folgen, da der Begriff des Arbeitszimmers die (nahezu) ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung des jeweiligen Raumes nicht voraussetze. Dem Gesetzeswortlaut sei eine solche Einschränkung nicht zu entnehmen. Der IX. Senat des BFH verweist in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des Großen Senats zur Aufteilung von Reisekosten, wonach für Aufwendungen, die sowohl beruflich/betrieblich als auch privat veranlasste Teile enthalten, kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert sei. Auf Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer seien diese Grundsätze entsprechend anzu-

wenden, so dass anhand sachgerechter Kriterien (bspw. der Nutzungszeiten) eine Aufteilung in einen abzugsfähigen Anteil (Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung) und in einen nicht abzugsfähigen (der Privatsphäre zuzurechnenden) Anteil vorzunehmen sei.

Die Vorlage beim Großen Senat wurde wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache für erforderlich gehalten. Darüber hinaus weist der IX. Senat darauf hin, dass in Kürze eine Entscheidung des X. Senats erwartet werde, in welcher die Aufteilung der Kosten eines gemischt genutzten Arbeitszimmers grundsätzlich nicht zugelassen wird.

Grundsätzliche Bedeutung

**Kontakt:**  
StB Marco Dorn,  
München,  
marco.dorn@wts.de

## 2a | Vorsteuerabzug von Führungsholdings und Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft | Autor: RA Anton Appel, München

BFH vom 11.12.2013  
(AZ: XI R 17/11  
und XI R 38/12)

Der BFH hat mit zwei Beschlüssen vom 11.12.2013 dem EuGH drei Fragen vorgelegt, die grundlegende Aspekte der Vorsteuerabzugsberechtigung von Holdinggesellschaften und der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft betreffen.

Begründung führt er an, dass die Eingangsleistungen ihren „ausschließlichen Entstehungsgrund“ nicht in der späteren Erbringung der (steuerbaren und steuerpflichtigen) Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften hätten, sondern zumindest auch – wenn nicht sogar in erster Linie – mit der nicht unternehmerischen Tätigkeit des Erwerbs und des Haltens der Beteiligungen in Zusammenhang stünden. Mit der ersten Vorlagefrage begehrt der BFH daher zu klären, welche Berechnungsmethode für eine Aufteilung zwischen unternehmerischer und nicht unternehmerischer Tätigkeit hinsichtlich der Gewährung des Vorsteuerabzugs anzuwenden ist.

Vorsteuerabzug  
Führungsholdings

Den Vorlagebeschlüssen liegen zwei Verfahren zugrunde, in denen sog. Führungsholdings für bezogene Dienstleistungen den Vorsteuerabzug begehren. Da das reine Halten von Anteilen eine nicht unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist nach deutschem Umsatzsteuerrecht für insoweit bezogene Leistungen der Vorsteuerabzug prinzipiell ausgeschlossen. Soweit aber eine darüber hinausgehende unternehmerische Tätigkeit vorliegt, ist unter Umständen ein (anteiliger) Vorsteuerabzug zu gewähren. Die Tätigkeiten einer Führungsholding gehen grundsätzlich über das reine Halten von Anteilen hinaus, da diese auch aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift. In den Ausgangsverfahren erbrachten die Führungsholdings an ihre Tochter-Personengesellschaften entgeltliche administrative und kaufmännische Dienstleistungen.

Die Holdinggesellschaften begehren hilfsweise eine organschaftliche Eingliederung ihrer Tochtergesellschaften in ihr Unternehmen anzunehmen, um dadurch die Vorsteuerbeträge ggf. in voller Höhe abziehen zu können. Die Tochtergesellschaften waren zumindest zum Teil Personengesellschaften. Da nach deutschem Recht nur juristische Personen Organgesellschaften eines umsatzsteuerrechtlichen Organkreises sein können, ist eine organschaftliche Eingliederung dieser Gesellschaften nach bisheriger Lesart kategorisch ausgeschlossen. Der BFH begehrt mit seiner zweiten Vorlagefrage zu

Qualifizierung von Personengesellschaften als umsatzsteuerliche Organgesellschaft

Berechnungsmethode  
für anteiligen  
Vorsteuerabzug

Der BFH geht in seinen Erwägungen davon aus, dass den Führungsholdings nur ein anteiliger Vorsteuerabzug zustehe. Als

klären, ob der grundsätzliche Ausschluss von Personengesellschaften aus einem umsatzsteuerrechtlichen Organkreis und die Voraussetzung der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung gegen unionsrechtliche Grundsätze verstößt.

annimmt, begehrt der BFH mit seiner dritten Vorlagefrage zu erfahren, ob sich die Holdinggesellschaften unmittelbar auf das günstigere Unionsrecht berufen können.

Vor dem Hintergrund der grundlegenden Bedeutung der dargestellten Vorlagefragen kann die Entscheidung des EuGH zu erheblichen Auswirkungen auf das deutsche Umsatzsteuerrecht führen.

**Kontakt:**  
WP/StB Joachim  
Strehle, München,  
joachim.strehle@  
wts.de

Berufung auf Unionsrecht Für den Fall, dass der EuGH bei der zweiten Frage einen Verstoß gegen Unionsrecht

## 2b | Änderungen beim Reverse Charge-Verfahren von Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen | Autorin: StBin Valerie Widow, München

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

Mit Urteil vom 22.08.2013 hat der BFH entschieden, dass die bisherige Auslegung der Finanzverwaltung in Bezug auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen nicht dem Unionsrecht entspricht. Nach Ansicht des BFH ist nun für Bauleistungen ausschließlich darauf abzustellen, ob der Leistungsempfänger eine an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet.

besondere für Bauträger: Da diese selbst keine Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG an ihre Kunden erbringen, sondern die bezogenen Bauleistungen in Grundstückslieferungen des Bauträgers einfließen, geht die Steuerschuld nicht mehr auf den Leistungsempfänger (Bauträger) über. Auch Bauleistungen oder Gebäudereinigungsleistungen, die ein Leistungsempfänger für den eigenen Bedarf bezieht, fallen nicht mehr unter das Reverse Charge-Verfahren, selbst wenn der Leistungsempfänger im Übrigen auch selbst Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen ausführt. Der leistende Unternehmer hat folglich Umsatzsteuer gesondert in Rechnung zu stellen.

Bisherige Auslegung  
der Finanzverwaltung

Bisher setzte die Finanzverwaltung für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger beim Bezug von Bauleistungen gem. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG voraus, dass der Leistungsempfänger selbst derartige Bauleistungen nachhaltig erbrachte (vgl. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG). Diese Voraussetzung sollte insbesondere dann erfüllt sein, wenn der Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten Bauleistungen an den von ihm insgesamt ausgeführten Umsätzen im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 10 % betrug (vgl. Abschnitt 13b.3 Abs. 1 UStAE a.F.). Eine vergleichbare Regelung existierte auch für die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens bei Gebäudereinigungsleistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 i.V.m. Abs. 5 Satz 5 UStG); diese sind mithin von der BFH-Rechtsprechung ebenfalls (mittelbar) betroffen.

Das BMF-Schreiben ist auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Für Umsätze, die vor Veröffentlichung des BMF-Schreibens im Bundessteuerblatt (Veröffentlichung am 14.02.2014) im Vertrauen auf die bisherige Verwaltungsauffassung im Reverse Charge-Verfahren abgerechnet wurden, besteht keine Pflicht zur Rechnungsberichtigung. Voraussetzung hierfür ist aber, dass sich beide Vertragspartner über diese Vorgehensweise ausdrücklich einig sind.

Anwendungsregelung

BMF vom 05.02.2014

Mit BMF-Schreiben vom 05.02.2014 hat sich die Finanzverwaltung in vollem Umfang der BFH-Rechtsprechung angeschlossen und Abschnitt 13b UStAE hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld bei Bauleistungen sowie bei Gebäudereinigungsleistungen entsprechend geändert. Auswirkungen ergeben sich dabei ins-

Anders verhält es sich womöglich für bereits geleistete Anzahlungen, wenn der Zeitpunkt der Leistung – in der Regel mit Abnahme der Leistung – erst nach dem Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens erfolgt. In diesem Fall dürften die bereits ergangenen Anzahlungsrechnungen durch den Leistenden zu korrigieren sein. Zu weiteren Anwendungsfragen wird jedoch noch ein weiteres BMF-Schreiben ergehen, welches abgewartet werden sollte.

Berichtigung von  
Anzahlungsrechnungen

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



## 2c | Handlungsbedarf in Folge der Ortsverlagerung von Kommunikationsleistungen zum 01.01.2015 | Autor: StB Michael Heuser, Köln

Mehrwertsteuer-Paket	Mit der Richtlinie 2008/8/EG (sog. Mehrwertsteuer-Paket) wurde die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (2006/112/EG) geändert. Die meisten Änderungen sind mit Wirkung zum 01.01.2010 in Kraft getreten. Jedoch waren auch weitere Änderungen zu späteren Zeitpunkten vorgesehen, so auch zum 01.01.2015. Diese müssen noch in diesem Jahr in das deutsche Umsatzsteuergesetz übernommen werden.	in die unternehmensinternen Systeme zu implementieren.	
Ort von Kommunikationsdienstleistungen ab 01.01.2015	Die Neuregelungen zum 01.01.2015 betreffen die Besteuerung der Umsätze aus den Bereichen Telekommunikations-/ Rundfunk- und TV- sowie elektronische Dienstleistungen (hier zusammenfassend bezeichnet als Kommunikationsleistungen) an private Endabnehmer mit Wohnsitz im EU-Ausland. Diese Dienstleistungen werden künftig nicht mehr am Ort des leistenden Unternehmers, sondern am Wohnsitz des privaten Endkunden besteuert.	Zur Erklärung und Abführung der ausländischen Umsatzsteuern wird ein sog. Mini One Stop Shop-Verfahren (MOSS) eingeführt. Details zu diesem Verfahren ergeben sich aus dem Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer. Hierzu müssen sich die betroffenen inländischen Unternehmer bis Ende 2014 bei ihrem zuständigen Finanzamt registrieren. Ab 2015 sind dann quartalsmäßig für alle Länder gemeinsame Umsatzsteuererklärungen mittels Web-Portal zu übermitteln. Die zusammengefasste Umsatzsteuerschuld wird an das inländische Finanzamt abgeführt; die Finanzbehörden übernehmen die Verteilung der Umsatzsteuern auf die betroffenen Mitgliedstaaten.	Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer vom 23.10.2013
Systemumstellung im Unternehmen	Für die betroffenen Branchen bedeutet dies, dass die Kommunikationsleistungen an EU-Privatkunden nicht mehr mit deutscher Umsatzsteuer, sondern mit der jeweiligen Umsatzsteuer des Wohnsitzlandes der Kunden abgerechnet werden müssen. Ab dem 01.01.2015 sind somit bis zu 28 verschiedene Umsatzsteuersätze	Die zum 01.01.2015 EU-weit gültige umsatzsteuerliche Neuregelung für Kommunikationsleistungen ist bislang noch nicht in das deutsche Umsatzsteuergesetz übernommen worden; hiermit ist frühestens im Sommer 2014 zu rechnen. Gleichwohl sind die betroffenen Unternehmen gut beraten, die hierfür erforderlichen innerbetrieblichen Prozessänderungen baldmöglichst vorzunehmen.	Fazit
			<b>Kontakt:</b> RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, karen.moehlenkamp@wts.de

## 2d | Ausgleichszahlungen bei Beendigung von Leasingverhältnissen | Autor: StB Joachim Schlarb, München

BMF vom 06.02.2014	Mit Schreiben vom 06.02.2014 hat sich das BMF zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Ausgleichszahlungen bei Beendigung von Leasingverhältnissen geäußert. Damit reagiert die Finanzverwaltung auf ein Urteil des BFH (vgl. bereits WTS Journal 04/2013), in dem dieser abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung entschieden hatte, dass die Zahlung eines Minderwertausgleichs wegen Schäden am Leasingfahrzeug als nicht umsatzsteuerbarer Schadensersatz anzusehen ist.	Zahlungen wegen Schäden am Leasinggegenstand hatte die Finanzverwaltung bislang als zusätzliches Entgelt für die Nutzungsüberlassung angesehen und damit der Umsatzsteuer unterworfen. An dieser Auffassung wird nicht weiter festgehalten. Dem BFH folgend wird nunmehr die Ansicht vertreten, dass solche Zahlungen erfolgen, weil der Leasingnehmer aufgrund vertraglicher Regelungen für den Schaden einzustehen hat. Insbesondere liege keine Leistung des Leasinggebers in Form einer Duldung der über den vertragsgemäßen Gebrauch hinausgehenden Nutzung vor.	Minderwertausgleich nun als nicht umsatzsteuerbarer Schadensersatz
BFH vom 20.03.2013 (AZ: XI R 6/11)			

Daher seien derartige Zahlungen als nicht umsatzsteuerbarer Schadensersatz anzusehen.

Mehr- und Minderkilometerausgleich

Umsatzsteuerlich davon zu unterscheiden sind Zahlungen, die Mehr- oder Minderkilometer ausgleichen sollen. Diese Abrechnungen sind laut BMF-Schreiben darauf gerichtet, die Vergütung an die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs durch den Leasingnehmer anzupassen. Deshalb stellen diese Zahlungen ein umsatzsteuerlich beachtliches zusätzliches Entgelt bzw. eine Entgeltsminderung dar.

gen wegen verspäteter Rückgabe des Leasinggegenstandes sind nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht als Schadensersatz, sondern als umsatzsteuerbare Umsätze anzusehen. Dies gilt u. E. auch für die bei kündbaren Leasingverträgen zu leistende Schlusszahlung.

Abschnitt 1.3 Abs. 17 UStAE wird entsprechend geändert. Die neuen Regelungen sind grundsätzlich auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Es wird aber nicht beanstandet, wenn ein Minderwertausgleich entgegen den Regelungen des BMF-Schreibens als umsatzsteuerpflichtig behandelt wurde, soweit der maßgebliche Leasingvertrag vor dem 01.07.2014 endet.

Übergangsregelung

**Kontakt:**  
WP/StB Joachim Strehle, München,  
joachim.strehle@wts.de

Andere Zahlungen

Auch Vergütungen zum Ausgleich von Restwertdifferenzen und Entschädigungen

## 2e | Ort von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken |

Autorin: Stephanie Keusch, München

EuGH vom 27.06.2013  
(Rs. C-155/12)

Der EuGH hat mit Urteil vom 27.06.2013 eine Präzisierung der Voraussetzungen für die Anwendung der Ortsregelung des Art. 47 MwStSystRL für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken vorgenommen. Diese sind somit bei der Auslegung des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG, dem Artikel 47 MwStSystRL zugrunde liegt, zu berücksichtigen. Demnach müssen Dienstleistungen nach der Rechtsprechung des EuGH einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen, sofern sie nicht bereits zu den ausdrücklich in dieser Vorschrift aufgezählten Leistungen gehören. Hierfür sind, unter Anwendung der vom EuGH im genannten Urteil entwickelten Grundsätze, folgende zwei Voraussetzungen zu beachten:

Gegenstand der sonstigen Leistung sein muss, dieses also als ein wesentlicher Bestandteil der sonstigen Leistung anzusehen ist.

So wurde bei Dienstleistungen, welche die Lagerung von Gegenständen umfassen, bestimmt, dass es sich nur dann um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück handelt, wenn dem Leistungsempfänger ein Recht auf Nutzung eines ausdrücklich bestimmten Grundstücks oder eines Teils desselben gewährt wird.

Lagerleistung

Zudem wurde der Leistungskatalog im Hinblick auf Leistungen bei der Errichtung von Windparks erweitert. Studien und Untersuchungen zur Prüfung der Voraussetzungen zur Errichtung eines Windparks, ingenieurtechnische und gutachterliche Leistungen sowie Planungsleistungen im Rahmen der Projektzertifizierung sind nunmehr als Grundstücksleistungen anzusehen. Dagegen greifen für Leistungen, die insbesondere die Übertragung von Rechten im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Projektverfahren sowie Projektsteuerungsarbeiten wie Organisation, Terminplanung und Kostenplanung betreffen, die allgemeinen Regelungen zur Ortsbestimmung gem. § 3a Abs. 1 bzw. Abs. 2 UStG.

Windparks

Ausreichend direkter Zusammenhang zwischen Dienstleistung und Grundstück

- Die Dienstleistung muss mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück in Zusammenhang stehen.
- Zudem muss das Grundstück selbst Gegenstand der Dienstleistung sein. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn ein ausdrücklich bestimmtes Grundstück als wesentlicher (= zentraler und unverzichtbarer) Bestandteil einer Dienstleistung anzusehen ist.

BMF vom 28.02.2014

Mit BMF-Schreiben wurde Abschnitt 3a.3 UStAE nunmehr dahingehend konkretisiert, dass das Grundstück selbst

## 2 Umsatzsteuer

## 3 Bewertung

Anwendung und  
Übergangsregelung

Die Grundsätze des o. g. BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die vor dem 01.04.2014 ausgeführt werden, ist es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger – nicht zu beanstanden, wenn der Leistende und der Leistungsempfänger

für Leistungen im Zusammenhang mit Windparks abweichend von den Grundsätzen dieses Schreibens von einem Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG oder nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG ausgegangen sind und an dieser Entscheidung einvernehmlich festhalten.

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

**2f | Sofortige Umsatzsteuerminderung bei Kaufpreiseinbehalt |**

Autor: StB Daniel Brunner, München

Urteilsfall

Die Kunden der Klägerin waren vertraglich zu einem Sicherheitseinbehalt aus der Vergütung bis zum Ablauf der Gewährleistungsfrist von zwei bzw. fünf Jahren berechtigt. Diese Sicherheitseinbehalte ihrer Kunden berücksichtigte die Klägerin in ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung nicht als bereits bei der Leistungserbringung zu versteuerndes Entgelt. Die Einbehalte hätte die Klägerin nur durch Bankbürgschaften abwenden können, die sie aber nicht beibringen konnte.

für einen Zeitraum von zwei bzw. fünf Jahren nicht vereinnahmen, sei von einer Uneinbringlichkeit i. S. d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auszugehen. Für die Klägerin wäre es unverhältnismäßig, die Umsatzsteuer über mehrjährige Zeiträume vorzufinanzieren. Darüber hinaus ist eine solche Vorfinanzierung der Umsatzsteuer im Verhältnis zu Unternehmern, welche die Umsatzsteuer nach den tatsächlich vereinnahmten Entgelten schulden (sog. Iststeuerung) nach Ansicht des BFH mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar.

FG Münster vom  
07.08.2012  
(AZ: 15 K 4101/09 U)

Finanzamt und Finanzgericht sahen jedoch die Klägerin im Rahmen der Sollbesteuerung (Versteuerung nach vereinbarten Entgelten) in der Pflicht, ihre Leistungen auch im Umfang der Sicherheitseinbehalte zu versteuern. Eine Uneinbringlichkeit der vereinbarten Vergütungen, die zur Berichtigung der geschuldeten Umsatzsteuer geführt hätte (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG), liege mangels konkreter Mängelrügen der Kunden nicht vor.

Sollversteuernde Unternehmer, welche die vereinbarten Entgelte wegen Einbehaltungsrechte ihrer Kunden über einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren nicht vereinnahmen können, schulden die Umsatzsteuer nach der BFH-Rechtsprechung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Kaufpreiszahlung. Fraglich ist, ob diese Grundsätze auch auf ähnlich gelagerte Umsätze, z. B. bei Finanzierungsleasing oder Ratenzahlung mit mehrjährigen Laufzeiten, Anwendung finden. Noch nicht absehbar ist allerdings auch die Reaktion der Finanzverwaltung.

Praxishinweise

BFH vom 24.10.2013  
(AZ: V R 31/12)

Dieser Auffassung folgte der BFH nicht. Kann der Unternehmer das Entgelt für seine erbrachten Leistungen aus Gründen, die bereits bei Leistungserbringung vorliegen,

**Kontakt:**  
WP/StB Joachim  
Strehle, München,  
joachim.strehle@  
wts.de

**3 | Bewertung bebauter Grundstücke im Ertragswertverfahren nach §§ 138 ff.**

BewG | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Hintergrund

Gemäß § 146 BewG bestimmt sich der Wert eines bebauten Grundstücks für die Grunderwerbsteuerliche Bedarfswertung nach dem 12,5-fachen der im Besteuerungszeitpunkt vereinbarten Jahresmiete, vermindert um eine Wertminderung wegen des Alters des Gebäudes. An die Stelle der Jahresmiete tritt die übliche Miete, wenn das Grundstück oder

ein Teil hiervon eigengenutzt, ungenutzt, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen wird bzw. (seit 01.01.2007) wenn die tatsächlich vereinbarte Miete um mehr als 20 % von der marktüblichen Miete abweicht. Gemäß § 138 Abs. 4 BewG ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts durch den Steuerpflichtigen zugelassen.

Urteilsfall	<p>Im Rahmen einer erbschaftsteuerlichen Bedarfsbewertung (Rechtsstand vor 2009) lag dem BFH nun folgender Fall zur Entscheidung vor. Eine Familienstiftung hatte ein Grundstück mit einem Einkaufsmarkt bebaut und diesen an eine ihrer Regionalgesellschaften vermietet. Die Jahresmiete entsprach seit über 4 Jahren rd. 4,5 % der Investitionskosten. Im Rahmen einer erbschaftsteuerlichen Veranlagung im Jahr 2003 hielt das Finanzamt eine Jahresmiete in Höhe von 7,5 %, das Finanzgericht in Höhe von 6,5 % der Gesamtinvestitionskosten für angemessen und legten diese Miete ihrer jeweiligen Entscheidung zugrunde.</p>	<p>Qualität des Gutachtens – nicht mehr an. Aufgrund der Nachweislast obliege es nämlich dem Steuerpflichtigen, den Nachweis durch Sachverständigengutachten so zu führen, dass ihm das Gericht regelmäßig ohne Bestellung weiterer Sachverständiger folgen kann.</p>	
BFH vom 11.09.2013 (AZ: II R 61/11)	<p>Der BFH stellte demgegenüber im Streitfall auf die gezahlte Miete ab. Die Regelung zur maximal 20%igen Divergenz zwischen vereinbarter und marktüblicher Miete (§ 146 Abs. 3 Nr. 2 BewG) galt zum Besteuerungszeitpunkt noch nicht. Auch eine Eigennutzung lag nach Ansicht des BFH selbst bei Vermietung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wegen der rechtlichen Eigenständigkeit von Besitz- und Betriebsgesellschaft nicht vor.</p>	<p>Zwar ist die Entscheidung zur erbschaftsteuerlichen Grundstücksbewertung vor 2009 ergangen. Die Bedarfsbewertung nach § 146 BewG ist aber auch heute noch in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG, also insbes. bei Umwandlungen, Einbringungen und anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, zur Ermittlung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Aufgrund der vorprozessualen Nachweispflicht des Steuerpflichtigen wird sich die Praxis nun darauf einstellen müssen, die vom BFH im Hinblick auf Wertgutachten geforderten Kriterien zu erfüllen.</p>	Praxishinweis
Keine Anerkennung des Gutachtens einer WP-Gesellschaft	<p>Das Gutachten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts erkannte der BFH nicht an. Im Gegensatz zu früheren Entscheidungen werden vom BFH nur mehr Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines öffentlich bestellten und vereidigten Gutachters akzeptiert. Gutachten anderer Personen erkennt der BFH – unabhängig von der inhaltlichen</p>	<p>Im Zusammenhang mit der Möglichkeit, bei einer Bedarfsbewertung einen niedrigeren Verkehrswert geltend zu machen, sei auch auf eine kürzlich ergangene Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern hingewiesen. Hiernach soll ein niedrigerer Wertansatz auf Basis eines zeitnah erzielten Kaufpreises im Wege der Änderung aufgrund neuer Tatsachen nur noch geltend gemacht werden können, sofern das Grundstück verkauft wurde, bevor das Finanzamt abschließend über den Wertansatz entschieden hat und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden am verspäteten Bekanntwerden trifft.</p>	BayLfSt vom 12.03.2014

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

#### 4a | Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

BFH vom 20.11.2013 (AZ: II R 38/12)	<p>Der BFH hatte sich mit den Folgen für die Schenkungsteuer und die Grunderwerbsteuer zu befassen, welche sich ergeben, wenn der Eigentümer ein Grundstück verschenkt und sich dabei an diesem ein Wohnrecht auf Lebenszeit vorbehält.</p>	<p>gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG u. a. Schenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. Schenkungen unter Auflage unterliegen der Grunderwerbsteuer auch hinsichtlich des Wertes solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind (§ 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG).</p>	
Grunderwerbsteuer bei der Schenkung unter Auflage	<p>Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Überweisung eines inländischen Grundstücks begründet, der Grunderwerbsteuer. Von der Besteuerung ausgenommen sind dabei</p>	<p>Ist die freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) unter der schenkungsteuerlich abziehbarer Auflage erfolgt, dass der</p>	Schenkungssteuerliche Bewertung

Bedachte dem Schenker ein lebenslängliches Wohnrecht einräumt, entspricht der Wert der Auflage dem Kapitalwert des Wohnrechts gemäß § 1 i.V.m. §§ 14, 15 BewG. Dieser hängt von dem Jahreswert des Wohnrechts und der statistischen Lebenserwartung des Schenkers ab.

Bei der GrESt kann die Bewertung des Wohnrechts höher sein

Bei der Schenkungsteuer wird der abziehbare Jahreswert des Wohnrechts gemäß § 16 BewG auf den Wert begrenzt, der sich ergibt, wenn man den Grundstückswert durch 18,6 teilt. Nach § 17 Abs. 3 Satz 2 BewG findet § 16 BewG bei der Grunderwerbsteuer keine Anwendung. Dies hat zur Folge, dass der im Rahmen der Grunderwerbsteuer anzusetzende und ggf. zu versteuernde Wert des Wohnrechts

höher sein kann, als der im Rahmen der Schenkungsteuer abziehbare Wert des Wohnrechts. Der BFH geht insofern davon aus, dass der verfahrens- und materiellrechtlichen Unabhängigkeit von Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers zu Grunde liegt.

Betroffen sind hiervon insbesondere Schenkungen an Geschwister, Nichten oder Neffen. Denn trotz verwandtschaftlicher Beziehung sieht das Grunderwerbsteuerrecht in diesen Fällen – anders als etwa bei Schenkungen zwischen Ehegatten, eingetragenen Lebenspartnern oder Verwandten in gerader Linie – keine weitergehenden Befreiungen von der GrESt vor.

Verwandtschaftsverhältnisse sind zu beachten

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

#### 4b | **Anteilsvereinigung bei wechselseitiger Beteiligung auf der Ebene einer zwischengeschalteten Gesellschaft** | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Hintergrund

Gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG kann die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften Grunderwerbsteuer auslösen. Entscheidend ist die durch den Anteilsenerwerb begründete Zuordnung von wenigstens 95 % der Anteile der grundbesitzenden Gesellschaft in der Hand des Erwerbers.

gungen im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG zu werten sind.

Dem BFH lag nun eine Anteilsveräußerung an einer grundbesitzenden GmbH zur Entscheidung vor, bei der der Kläger 7,4 % der Anteile unmittelbar erwarb. 25,2 % der Anteile hielt die Gesellschaft selbst (eigene Anteile). Die restlichen 67,4 % der Anteile erwarb die zwischengeschaltete F-GmbH. An dieser waren der Kläger zu 90 % und eine 100%ige Tochtergesellschaft der F-GmbH zu 10 % beteiligt.

BFH vom 18.09.2013  
(AZ: II R 21/12)

Entscheidend ist die rechtlich begründete Einflussmöglichkeit

Bei Anteilsvereinigungen bzw. Anteilsübertragungen unter Beteiligung von mittelnden Gesellschaften ist, da ein zivilrechtlicher Anknüpfungspunkt hinsichtlich der mittelbaren Beteiligungsstrukturen fehlt, eine wertende Betrachtung unter Berücksichtigung des Wortlauts sowie Sinn- und Zwecks von § 1 Abs. 3 GrEStG vorzunehmen. Entscheidend sind hierbei die rechtlich begründeten Einflussmöglichkeiten des Erwerbers auf die grundbesitzende GmbH. Zu einer Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 3 GrEStG kommt es nur dann, wenn auf jeder (mittelnden) Stufe eine Beteiligungsquote von mindestens 95 % der Anteile durch den Erwerber erreicht wird.

Der BFH wertete die wechselseitige Beteiligung zwischen der F-GmbH und ihrer Tochtergesellschaft – jedenfalls in der vorliegenden Konstellation einer 100%igen Beteiligung an der Tochtergesellschaft – als wirtschaftlich vergleichbar dem Halten eigener Anteile und bejahte damit eine Steuerbarkeit der Anteilsveräußerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG. Entscheidend sei, dass die zwischengeschaltete Gesellschaft aufgrund ihrer Stellung als Alleingesellschafterin die rechtliche Möglichkeit hat, ihren Willen bei der Tochtergesellschaft in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise durchzusetzen. Dies rechtfertige es, die 10%ige Beteiligung der Tochtergesellschaft bei der Berechnung der Beteiligungsquote des Klägers an der F-GmbH unberücksichtigt zu lassen.

Wechselseitige Beteiligungen bei zwischengeschalteter Gesellschaft nicht zu berücksichtigen

Eigene Anteile

Hält die Gesellschaft eigene Anteile werden diese nach BFH-Urteil vom 16.01.2002 (AZ: II R 52/00) grunderwerbsteuerlich für die Berechnung der 95 % Quote nicht mitgerechnet. Noch nicht entschieden war bislang, wie sog. wechselseitige Beteili-

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

## 5 | Einheitlicher Antrag auf Optionsverschonung bei Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund	Für die Übertragung unternehmerischen Vermögens kann unter bestimmten Voraussetzungen ein Verschonungsabschlag i.H.v. 85 % beansprucht werden, so dass im Ergebnis nur 15 % des Wertes besteuert werden (sog. Regelverschonung). Bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen kann der Erwerber die völlige Steuerfreistellung beantragen (sog. Optionsverschonung).	Regelverschonung für die erworbenen KG-Anteile. Der Wortlaut des § 13a Abs. 8 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 ErbStG gebietet, dass auch bei der Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten insgesamt entweder nur die Regelverschonung oder die Optionsverschonung gewährt werden könne. Regel- und Optionsverschonung stünden sich alternativ gegenüber. Werde die Optionsverschonung beantragt, könne für wirtschaftliche Einheiten, die deren Voraussetzungen nicht erfüllen, nicht die Regelverschonung beansprucht werden.	
R E 13a.13 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2011	Werden mehrere wirtschaftliche Einheiten übertragen, soll nach im Schrifttum heftig kritizierter Auffassung der Finanzverwaltung der Antrag auf Optionsverschonung nur einheitlich für alle wirtschaftlichen Einheiten gestellt werden können.		
Urteilsfall	Das FG Münster hatte einen Fall zu entscheiden, in dem der Erwerber, der sowohl GmbH-Anteile (Verwaltungsvermögensquote 47 %) als auch KG-Anteile (Verwaltungsvermögensquote 0 %) im Erbwege erworben hatte, für die GmbH-Anteile die Optionsverschonung und für die KG-Anteile die Regelverschonung beantragte.	Begründung und Ergebnis des Urteils begegnen Bedenken. Vermutlich aus letzterem Grund hat das FG Münster immerhin die Revision zugelassen. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH die Gelegenheit bekommen wird, das Urteil und damit auch zugleich die Auffassung der Finanzverwaltung im Sinne einer sachgerechteren Lösung zu korrigieren. Bis zu einer höchstrichterlichen Klärung sollte jedoch bei einem Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten die Stellung des Antrags auf Optionsverschonung unter Berücksichtigung der durch das FG Münster zunächst bestätigten Verwaltungsauffassung sorgfältig abgewogen werden.	Praxishinweis
FG Münster vom 09.12.2013 (AZ: 3 K 3969/11 Erb)	Das Gericht bestätigte die Verwaltungsauffassung und gewährte zwar für die erworbenen GmbH-Anteile die Optionsverschonung, verwehrte jedoch die		<b>Kontakt:</b> RA Dr. Tom Offerhaus, München, <a href="mailto:tom.offerhaus@wts.de">tom.offerhaus@wts.de</a>



Rund um die Uhr  
aktuell und präsent.

[www.wts.de](http://www.wts.de)

### 6a | Vom Arbeitgeber übernommene Bußgelder sind Arbeitslohn |

Autor: StB Michael Heuser, Köln

Leistung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse

Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung des Arbeitgebers an seine Mitarbeiter als steuerpflichtige Lohnzuwendung gilt, muss stets abgewogen werden, ob diese im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt oder ob an ihr ein „nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers“ besteht. Ein besonderes Arbeitgeberinteresse ist insbesondere dann gegeben, wenn der Vorteil lediglich eine „notwendige Begleiterscheinung von betriebsfunktionalen Zielsetzungen“ ist.

An dieser Rechtsprechung hält der BFH inzwischen nicht mehr fest. Er entschied, dass die Übernahme von Bußgeldern wegen Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten eines bei einer Spedition angestellten Fahrers als Arbeitslohn anzusehen ist. Eine betriebsfunktionale Zielsetzung des Arbeitgebers könne nicht auf einem rechtswidrigen Tun basieren. Daher seien erstattete Verwarnungs- und Bußgelder generell als Arbeitslohn zu qualifizieren. Hierbei sei auch unerheblich, ob der Arbeitgeber die Mitarbeiter zu dem rechtswidrigen Verhalten angewiesen hat oder ob diese die Verstöße in eigener Entscheidung begangen haben.

BFH vom 14.11.2013  
(AZ: VI R 36/12)

Kein überwiegend eigenbetriebliches Interesse bei Rechtsverstoß

BFH vom 07.07.2004  
(AZ: VI R 29/00)

Der BFH hatte im Jahr 2004 entschieden, dass die Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbots im Paketzustellungsdienst eine Leistung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers sein kann und dass deshalb insoweit kein Arbeitslohn vorliegt.

Das Urteil ist im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden und somit allgemein anwendbar.

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

### 6b | § 37b EStG nur für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen |

Autorin: Angelika Löchelt, Düsseldorf

Pauschale Lohnsteuer für Sachzuwendungen

Nach § 37b Abs. 1 und Abs. 2 EStG können Steuerpflichtige die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten, betrieblich veranlassten Sachzuwendungen mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben.

diesem Zusammenhang gab er Lohnsteueranmeldungen nach § 37b Abs. 4 EStG ab, in denen pauschale Steuer für diese Sachzuwendungen angemeldet wurde.

BFH vom 12.12.2013  
(AZ: VI R 47/12)

Der BFH hat nun entschieden, dass betrieblich veranlasste Zuwendungen im vorgenannten Sinne nur solche sind, die durch einen Betrieb des Zuwendenden veranlasst sind.

Nach Auffassung des BFH ist die Pauschalversteuerung gem. § 37b EStG nur für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen, nicht aber für privat oder gesellschaftsrechtlich veranlasste Sachzuwendungen möglich. Betrieblich veranlasst seien dabei nur solche Zuwendungen, die durch einen eigenen Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Dieser Veranlassungszusammenhang sei im entschiedenen Fall nicht gegeben gewesen, da der Kläger selbst keinen Betrieb unterhalten und die Aufwendungen aus seinem Privatvermögen (Privatkonten) erbracht habe.

Ohne eigenen Betrieb keine betriebliche Zuwendung

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte der Kläger – der Hauptanteilseigner und Vorstandsvorsitzende einer AG – anlässlich eines Firmenjubiläums Aufwendungen für die Feier und eine Incentive-Reise für Kunden, Geschäftsfreunde und Mitarbeiter der AG privat finanziert. In

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

### 6c | Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zu einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung innerhalb der EU, des EWR und der Schweiz |

Autor: StB Andreas Müller, München

BFH vom 12.01.2011  
(AZ: I R 49/10)

Der BFH hatte im Jahr 2011 entschieden, dass Zuschüsse, die ein inländischer Arbeitgeber für die Versicherung eines Mitarbeiters in einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung bezahlt, nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei sind. Das Gericht begründete dies mit dem Fehlen einer gesetzlichen Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung des Zuschusses.

päischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004 sei die Begründung einer freiwilligen Mitgliedschaft in einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung so zu behandeln, als ob eine (freiwillige) Mitgliedschaft bei einer inländischen gesetzlichen Krankenkasse begründet worden wäre.

Abgestimmte Mitteilung  
von BMG und BMAS

Das Bundesministerium für Gesundheit hat in Abstimmung mit dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales nunmehr hierzu mitgeteilt, dass eine gesetzliche Zuschusspflicht des Arbeitgebers nach § 257 Abs. 1 SGB V auch bei einer freiwilligen Mitgliedschaft in einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung bestehe. Dies gelte zumindest innerhalb der EU, des EWR und der Schweiz. Denn nach Art. 5 Buchstabe b der EG-Verordnung 883/2004 des Euro-

Daraufhin hat das BMF klargestellt, dass Arbeitgeberbeiträge zu einer freiwilligen gesetzlichen Krankenversicherung in einem Mitgliedstaat der EU, des EWR und der Schweiz weiterhin nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei behandelt werden können. Das im Bundessteuerblatt veröffentlichte Urteil vom 12.01.2011 ist nicht mehr allgemein anzuwenden, soweit der BFH darin von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist. Dies gilt für alle offenen Fälle.

BMF vom 30.01.2014

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

### 6d | Nachweis der Beiträge zur privaten Krankenversicherung für die Berechnung der Vorsorgepauschale im Lohnsteuerabzugsverfahren |

Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., München

Vorsorgeaufwendungen  
beim Lohnsteuerabzug

Seit dem 01.01.2010 setzt sich die beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigende Vorsorgepauschale aus einzelnen Teilbeiträgen zusammen (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 und Abs. 4 EStG). Enthalten ist ein Teilbetrag für die Rentenversicherung, ein Teilbetrag für die gesetzliche Kranken- und soziale Pflegeversicherung und ein Teilbetrag für die private Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherung. Diese Teilbeträge sind getrennt zu berechnen; die auf volle Euro aufgerundete Summe der Teilbeträge ergibt die anzusetzende Vorsorgepauschale.

- bis zum 31.03. des Kalenderjahres vorgelegte Beitragsbescheinigung über die voraussichtlichen privaten Basis- kranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge des Vorjahres,
- Beitragsbescheinigung über die voraussichtlichen Beiträge des laufenden Kalenderjahres oder
- Beitragsbescheinigung über die an die Finanzverwaltung übermittelten Daten für das Vorjahr.

Eine dem Arbeitgeber vorliegende Beitragsbescheinigung ist auch im Rahmen des Lohnsteuerabzugs der Folgejahre zu berücksichtigen, bis der Arbeitnehmer eine neue Beitragsbescheinigung vorlegt.

BMF vom 26.11.2013

Bei privat versicherten Mitarbeitern können die tatsächlichen Beiträge zur privaten Basiskranken- und Pflege-Pflichtversicherung im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden, wenn sie höher sind als die Mindestvorsorgepauschale. Der Nachweis dieser Beiträge ist mit folgenden Unterlagen möglich:

Im Rahmen des ELStAM-Verfahrens soll das Mitteilungsverfahren durch eine elektronische Bereitstellung der privaten Basis- kranken- und Pflege-Pflichtversicherungsbeiträge abgelöst werden. Der Zeitpunkt hierfür steht aber noch nicht fest.

ELStAM

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

Nachweis des Beitrags  
für die private Kranken-  
versicherung



**6e | Keine Hochrechnung der Einkommensteuernachzahlung bei Nettolohnvereinbarung | Autor: Thomas Mayer, München**

FG Düsseldorf  
vom 03.12.2013  
(AZ: 13 K 2184/12 E)

Das FG Düsseldorf hat entschieden, dass die aufgrund einer Nettolohnvereinbarung vom Arbeitgeber getragene Einkommensteuernachzahlung nicht auf einen Bruttobetrag hochzurechnen ist.

Urteilsfall

Der Mitarbeiter war im Rahmen einer Entsendung in Deutschland tätig. Aufgrund einer Nettolohnvereinbarung zahlte der Arbeitgeber den Nettolohn aus und übernahm die darauf anfallenden Steuern. Steuererstattungen, die sich bei der Einkommensteuerveranlagung ergaben, wurden an den Arbeitgeber weitergeleitet. Nachzahlungen wurden vom Arbeitgeber übernommen. Es war streitig, ob nur die Einkommensteuernachzahlung als Bruttoarbeitslohn zu erfassen ist, oder ob der auf einen Bruttobetrag hochgerechnete Wert zu berücksichtigen ist.

steuerzahlung keinen Sachbezug darstellte, für den noch zusätzlich Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag zu erheben wäre. Sie ist vielmehr Teil des Bruttoarbeitslohns. In der Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters sind deshalb nur die um die vom Arbeitgeber übernommene Lohnsteuer erhöhten Bezüge als Einnahmen zu berücksichtigen.

Das FG Düsseldorf hält damit die BFH-Rechtsprechung zu Einkommensteuererstattungen für übertragbar, wonach ein solcher Anspruch, den der Mitarbeiter bei einer Nettolohnvereinbarung an den Arbeitgeber abgetreten hat, nur durch einen Abzug vom laufenden Bruttoarbeitslohn und nicht durch Verminderung des laufenden Nettolohns zu berücksichtigen ist. Es handelt sich bei den Einkommensteuererstattungen um Rückzahlung von überzahltem (Brutto-)Arbeitslohn und somit bei den Nachzahlungen im Rahmen der Einkommensteuerklärung um zusätzlichen (Brutto-)Arbeitslohn, der nicht mehr hochzurechnen ist. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung wurde die Revision zugelassen. Ein Aktenzeichen beim BFH ist noch nicht bekannt.

BFH vom 30.07.2009  
(AZ: VI R 29/06)

Revision zugelassen

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

Übernommene Lohnsteuer stellt Arbeitslohn dar

Entgegen der Auffassung des Finanzamts hat das Finanzgericht entschieden, dass die Vorteile, die dem Arbeitnehmer deshalb zufließen, weil der Arbeitgeber ihn von der geschuldeten Lohnsteuer freistellt (sog. Nettolohnvereinbarung) zum Arbeitslohn gehören. Eine Besteuerung der übernommenen Lohnsteuer wiederum komme aber nicht in Frage, da die Lohn-

**7 | Versicherungsteuerpflicht einer Garantiever sicherung für Industrieanlage im Ausland | Autor: StB Joachim Schlarb, München**

Urteilsfall

Im Urteilsfall hat die Klägerin eine Industrieanlage in Norwegen errichtet. Sie verpflichtete sich gegenüber ihrer Auftraggeberin zur Übernahme einer Garantie für die Dauer von zwei Jahren ab Abnahme des Werkes. Dieses Risiko sicherte sie durch den Abschluss einer Garantie-Versicherung bei einem Versicherungskonsortium ab, welches aus dem deutschen Hauptversicherer sowie u. a. zwei Schweizer Versicherungsunternehmen bestand. Im November 2004 beantragte die Klägerin die Aufhebung der Versicherungsteuerfestsetzung für die Garantiever sicherung in Höhe von € 29.554. Diese Festsetzung entsprach der im Juli 2004 erfolgten Steueranmeldung des deutschen Hauptversicherers.

Das Finanzamt lehnte den Änderungsantrag ab. Auch Einspruch und Klage blieben erfolglos. Die Finanzverwaltung und das FG München sahen die Belegenheit des Risikos der Garantiever sicherung aufgrund des wirtschaftlichen Bezugs zum deutschen Hersteller im Inland und damit die Versicherung als in Deutschland versicherungsteuerpflichtig an.

Im Revisionsverfahren beschränkte die Klägerin ihr Begehren auf die Verminderung der Versicherungsteuer um € 23.052. Denn der auf die Schweizer Versicherer entfallende Prämienanteil unterlag gem. § 1 Abs. 4 Nr. 1 VersStG (alte Fassung) der Steuerpflicht, weil das Versicherungsverhältnis insoweit mit einem außerhalb des

Einspruch und Klage  
ohne Erfolg

Beschränkung des  
Gegenstands der  
Revision

Gebietes der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der anderen Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum niedergelassenen Versicherer bestand und die Klägerin als Versicherungsnehmerin ihren Sitz im Geltungsbereich des VersStG hatte.

BFH vom 11.12.2013  
(AZ: II R 53/11)

Der BFH ist dem FG München in der Revision insoweit entgegengetreten, als in der Vorinstanz eine inländische Versicherungsteuerpflicht auch für das Versicherungsverhältnis mit auf dem Gebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft tätigen Versicherern bejaht wurde. Versicherte Gefahren sind nach Ansicht des BFH die nach Abnahme der Industrieanlage auftretenden Schäden an der Anlage, die u. a. auf Konstruktionsfehler, Guss- oder Materialfehler sowie Werkstätten- oder Montagefehler zurückzuführen sind. Die versicherten Risiken sind damit auf den im Versicherungsschein bezeichneten Versicherungsort der Anlage in Norwegen bezogen. Damit ist nach Ansicht des BFH der geographische Bereich bestimmt, in dem der den Versicherungsschutz auslösende Versicherungsfall eintreten kann. § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 VersStG (alte Fassung) stellt nicht auf die wirtschaftliche Zweckrichtung der Risikoübernahme ab, entschädigungsbedingte Vermögensrisiken der Klägerin abzudecken, sondern knüpft ausschließlich an die

geographische Belegenheit des Risikos an. Demgemäß ist entscheidend, dass sich die mit der Garantievericherung versicherten Risiken am Ort der Belegenheit der Anlage in Norwegen verwirklichen. Es entsteht auch nicht deshalb eine inländische Versicherungsteuerpflicht, weil sich die die Ersatzpflicht auslösenden Schadensursachen teilweise auf vor der Montage liegende Tätigkeiten der Klägerin an ihrem inländischen Sitz beziehen.

Ausdrücklich ist der BFH einer Zuordnung der Risikobelegenheit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten entgegengetreten. Mit Verweis auf das EuGH-Urteil vom 14.06.2001 („Kvaerner-Urteil“) stellt der BFH fest, dass die Bestimmung der Risikobelegenheit EU-einheitlich aufgrund konkreter und physischer Merkmale und nicht aufgrund rechtlicher Merkmale bzw. wirtschaftlicher Belange des Versicherungsnehmers zu erfolgen habe.

Das Urteil ist auch nach der Neufassung des Versicherungsteuergesetzes relevant. In Fällen, in denen Risiken in Bezug auf unbewegliche, im Ausland belegene Gegenstände und Industrieanlagen abgesichert worden sind bzw. werden, sollte daher geprüft werden, ob eine inländische Versicherungsteuerpflicht besteht und ggf. eine Korrektur der Versicherungsteuer beantragt werden.

EuGH vom 14.06.2001  
(Rs. C-191/99)

Praxishinweis

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

## 8 | Geplante Verschärfung der Selbstanzeige mit Erleichterungen für Unternehmen bei Anmeldesteuern | Autor: StB Thomas Krüger, Hamburg

**Hintergrund** Als Reaktion auf den Beschluss des BGH vom 20.05.2010 (AZ: 1 StR 577/09) hat der Gesetzgeber die Anforderungen an die Abgabe einer wirksamen, strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.04.2011 verschärft.

**Politische Entwicklung** Nun wird es in Kürze zu einer weiteren Verschärfung kommen. Die grundsätzliche „Weiterentwicklung“ der strafbefreienden Selbstanzeige war bereits im aktuellen Koalitionsvertrag vereinbart worden. Eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe hält die (teilweise geforderte) Abschaffung der strafbefreienden Selbstanzeige im Ergeb-

nis nicht für zielführend. Allerdings wird gleichzeitig eine Verschärfung der Voraussetzungen für die Rückkehr in die Legalität befürwortet. Inzwischen haben sich nun auch die Finanzminister der Länder auf diese Linie geeinigt und Eckpunkte für die neue Selbstanzeige festgelegt. Neben Verschärfungen sind aber auch Erleichterungen für Unternehmen vorgesehen. Bis Anfang Mai sollen die Details der Neuregelung geklärt werden. Mit einer gesetzlichen Umsetzung ist voraussichtlich zum Jahresbeginn 2015 zu rechnen.

Es scheint inzwischen festzustehen, dass es zu einer Verlängerung der im Rahmen

Geplante Verschärfungen

der Selbstanzeige nachzuerklärenden Zeiträume und zu einer Erhöhung des sog. Strafzuschlags nach § 398a AO kommen wird. Für eine wirksame strafbefreiende Selbstanzeige müssten dann zukünftig alle Angaben zu steuerrechtlich unverjährten Zeiträumen (im Regelfall zehn Jahre) vollständig nachgeholt werden. Der aktuell nach § 398a AO bei einem € 50.000 überschreitenden Hinterziehungsbetrag vom Täter zu zahlende Zuschlag in Höhe von 5 % der hinterzogenen Steuer soll zukünftig auf mindestens 10 % erhöht werden. Gegebenenfalls soll hier abhängig vom Hinterziehungsbetrag eine Staffelung der Prozentsätze vorgesehen werden. Weitere Verschärfungen sind nicht ausgeschlossen.

Geplante Erleichterungen im Bereich der Anmeldesteuern

Nachdem bereits im Vorfeld zu den Änderungen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes viel Kritik hinsichtlich der negativen Auswirkungen auf Unternehmen im Bereich der Anmeldesteuern geübt wurde, soll nun (endlich) eine entsprechende Anpassung der gesetzlichen Regelungen erfolgen. Bislang konnten sich Unternehmen nur auf die in 2012 erfolgte Änderung der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (ASTBV) berufen, wonach berichtigte oder verspätet abgegebene Steueranmeldungen nur in begründeten Einzelfällen an die Buß- und Strafsachenstelle weitergeleitet werden sollen (Nr. 132 ASTBV). Dabei handelt es sich aber „nur“ um eine Dienstanweisung der Finanzbehörden ohne Bindungswir-

kung für Rechtsprechung und Staatsanwaltschaft. Die nun anstehende gesetzliche Neuregelung soll Erleichterungen im Bereich der Umsatzsteuer- und Lohnsteuervoranmeldungen schaffen, so dass solche Anmeldungen zukünftig mehrfach korrigiert werden können, ohne sich damit einem strafrechtlichen Risiko auszusetzen. Es soll im Übrigen klargestellt werden, dass auch bei vorsätzlich unrichtigen Steueranmeldungen eine wirksame Selbstanzeige mit Abgabe der Jahreserklärung vorgenommen werden kann.

Die geltenden Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige sind auf die Steuerhinterziehung durch natürliche Personen zugeschnitten und bergen ein erhebliches Risikopotential für Unternehmen bzw. deren Leitungspersonal. Vor allem im Bereich der Massendatenverarbeitung (insbesondere bei der Umsatz- und Lohnsteuer) führt dies gegenwärtig zu einer unverhältnismäßigen Kriminalisierung von Fehlern. Bei der Korrektur von Steueranmeldungen ist im Grunde genommen stets eine umfassende Sachverhaltsprüfung angezeigt. Und selbst dann kann ein strafrechtliches Risiko für verantwortliche Mitarbeiter kaum ausgeschlossen werden. Die nun geplanten Erleichterungen sind daher überfällig und können zumindest im Bereich der Anmeldesteuern zu deutlichen Verbesserungen für die Unternehmen führen. Es bleibt jedoch abzuwarten, wie die vorgesehenen Anpassungen letztlich umgesetzt werden.

Fazit

**Kontakt:**  
RA Kristian Lindemann,  
München,  
kristian.lindemann@  
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

**CHINA 9 | Neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen China und Deutschland unterzeichnet** | Autoren: RA Martin Loibl und RAin/StBin Cornelia Fuhr, LL.M., München

Aktueller Stand	<p>Am 28.03.2014 wurde das neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen China und Deutschland unterzeichnet. Es ist allerdings noch nicht in Kraft getreten, da die erforderliche Ratifizierung und der Austausch der Urkunden (Notifikation) noch ausstehen. Das DBA tritt dann 30 Tage nach Eingang der letzten Notifikation in Kraft. Sofern der Zeitpunkt des Inkrafttretens noch in diesem Jahr liegt, würde das DBA für Quellensteuern ab dem 01.01.2015 bzw. in Bezug auf übrige Steuern für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 01.01.2015 beginnen. Bis dahin gilt weiterhin das bestehende DBA aus dem Jahr 1985. Exemplarisch werden nachfolgend die wichtigsten Änderungen dargestellt:</p>	<p>Auf bestimmte Dividendenausschüttungen wird zukünftig eine Quellensteuer in Höhe von 5 % anstelle von bisher 10 % erhoben. Voraussetzung ist, dass eine mindestens 25%ige unmittelbare Beteiligung einer Kapitalgesellschaft vorliegt. Bestimmte Investmentvehikel unterliegen einer 15%igen Quellensteuer. In allen anderen Fällen beträgt die Quellensteuer wie bisher 10 %.</p>	Dividenden
Betriebsstätten	<p>Nach dem neuen DBA wird die Betriebsstättenfrist für Bau- und Montagetätigkeiten sowie damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeiten 12 Monate und nicht mehr 6 Monate betragen. Zudem wird für die Dienstleistungsbetriebsstätte zukünftig eine Frist von 183 Tagen innerhalb eines 12-Monatszeitraumes gelten. Die bisherige Frist von 6 Monaten innerhalb eines 12-Monatszeitraums hatte bis dato oft dazu geführt, dass in der Praxis auch angefangene Monate als volle Monate berücksichtigt wurden und es dadurch früher – d. h. auch bei wenigen Tagen – zu einer Betriebsstättenbegründung kam. Die Neuregelung soll hier Klarheit schaffen. Entsprechend ist zu erwarten, dass eingesetzte Mitarbeiter in Zukunft seltener der chinesischen Einkommensteuer unterliegen.</p>	<p>Für bestimmte Lizenzzahlungen wird zukünftig eine reduzierte 6%ige Quellensteuer (10 % Quellensteuer auf 60 % des Bruttobetrag) erhoben, wenn es sich um Vergütungen im Zusammenhang mit industrieller, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstung handelt. Für Zahlungen, die für die Nutzung von Urheberrechten u. a. an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, Patenten, Warenzeichen, Mustern, Modellen, Plänen, geheimen Formeln bzw. Verfahren oder für die Information über gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Erfahrungen (Know-how) gezahlt werden, gilt hingegen weiterhin ein Quellensteuersatz von 10 %. Hierbei wurde der Begriff „Lizenzgebühren“ durch die explizite Nennung des Know-how Transfers konkretisiert. In der Praxis wird es jedoch sicherlich weiterhin zu Interpretationsfragen kommen.</p>	Lizenzen
Unternehmensgewinne	<p>Der Authorised OECD Approach (AOA) zur Abgrenzung von Gewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte hat keinen Einzug in das DBA erhalten. Im Protokoll zum neuen DBA wurde vereinbart, dass für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen der OECD-Musterkommentar (2008) einzubeziehen ist. Ob dies Auswirkungen auf die chinesische Besteuerungspraxis bei Betriebsstätten haben wird, bleibt abzuwarten. Die Besteuerung erfolgt in China bis dato fast ausschließlich auf Basis von geschätzten Gewinnen (sog. deemed profit-Methode).</p>	<p>Zu berücksichtigen ist jedoch, dass China Quellensteuern grds. zunächst i.H.v. 10 % erheben darf und diese nur auf Antrag erstattet bzw. ermäßigt werden. China hat zukünftig Verfahren zu schaffen, die es ermöglichen, dass Zahlungen unmittelbar ohne bzw. mit ermäßigtem Abzug erfolgen können.</p>	Verfahrensregeln zur Quellenbesteuerung
		<p>Das neue DBA enthält ferner explizite Regelungen zur Veräußerung von Gesellschaftsanteilen. So können hieraus entstandene Gewinne einer in Deutschland ansässigen Person grds. nur noch dann in China besteuert werden, wenn es sich um Gesellschaftsanteile handelt, deren Wert zu mehr als 50 % auf unbeweglichem, in China belegenem Vermögen beruht, oder wenn der Veräußerer in den 12 Monaten vor Veräußerung zu mindestens 25 % an</p>	Veräußerungsgewinne

	der betreffenden Gesellschaft beteiligt war. Für alle nicht explizit genannten Fälle weist das neue DBA das Besteuerungsrecht nun im Gegensatz zum alten DBA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu.	Betriebsstätte bzw. Tochtergesellschaft i.S.d. ASTG möglich. Andernfalls kann lediglich eine Anrechnung der in China entrichteten Steuer erfolgen.	
Einkünfte aus un-/selbständiger Tätigkeit	Für das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates in Bezug auf Einkünfte aus un-/selbständiger Tätigkeit bei einer Aufenthaltsdauer von mehr als 183 Tagen wird auf einen 12-Monatszeitraum anstelle des bisherigen Kalenderjahres abgestellt.	Außerdem wird bei den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Switch-over-Klausel eingeführt, wonach anstelle der Freistellungsmethode unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. Qualifikationskonflikte) die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt.	Switch-over-Klausel
Aktivitätsklausel	Die Freistellungsmethode gilt grundsätzlich weiterhin. Allerdings wird die Aktivitätsklausel mit einem Verweis in das deutsche ASTG verschärft. Eine Freistellung ist nur noch bei „aktiven“ Tätigkeiten der	Als Fazit kann festgehalten werden, dass das neue DBA insgesamt zu begrüßen ist. Es wird im Wesentlichen Steuererleichterungen mit sich bringen. Eine schnelle Ratifizierung ist daher wünschenswert.	<b>Kontakt:</b> Tax Desk China, RA Martin Loibl, München, martin.loibl@wtS.de

### 10a | Entstrickungsbesteuerung ist unionsrechtskonform |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

### DEUTSCHLAND

EuGH vom 23.01.2014 (Rs. C-164/12)	Auf Vorlage des FG Hamburg hat der EuGH mit Urteil vom 23.01.2014 entschieden, dass die Entstrickungsbesteuerung nach § 20 Abs. 3 und 4 UmwStG 1995 mit dem Unionsrecht vereinbar war.	der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt sein könnte, etwa durch eine gerechte Aufteilung des Besteuerungssubstrats zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten, und ob nicht jedenfalls eine Sofortbesteuerung unverhältnismäßig ist. Des Weiteren sollte nach Auffassung des Finanzgerichts ggf. geklärt werden, ob die nach § 20 Abs. 6 UmwStG 1995 i.V.m. § 21 Abs. 2 Satz 3 bis 6 UmwStG 1995 vorgesehene antragsabhängige Stundungsregelung für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns in fünf jährlichen Teilbeträgen ausreichend ist, um die Nachteile der Wertaufdeckung aus unionsrechtlicher Sicht aufzuwiegen.	
Sachverhalt	Im Streitfall hatten zwei GmbHs, die beide Kommanditistinnen einer KG waren, ihre KG-Anteile in die Komplementär-GmbH nach deutschem Recht eingebracht und hierfür Anteile an der Komplementär-GmbH erhalten. Die Kommanditistinnen hatten ihren Sitz in Österreich, unterhielten jedoch aufgrund der KG-Beteiligungen in Deutschland bis zum Einbringungszeitpunkt jeweils eine Betriebsstätte. Die beantragte Buchwertfortführung lehnte das Finanzamt ab, da die (ehemaligen) Kommanditistinnen ab dem Einbringungszeitpunkt mangels einer Betriebsstätte in Deutschland nicht mehr steuerpflichtig waren (vgl. Art. 7 DBA-Österreich). Deutschland stand somit aufgrund der DBA-Regelungen kein Besteuerungsrecht am Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen GmbH-Anteile zu. Gemäß § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 war das eingebrachte Betriebsvermögen in diesem Fall mit dem Teilwert anzusetzen.	Der EuGH stellt in seinem Urteil klar, dass Eingriffe in die Kapitalverkehrsfreiheit nur durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden können. Ein solches legitimes Ziel ist die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität in Verbindung mit dem zeitlichen Element – der Steueransässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland während der Entstehung der nicht realisierten Wertzuwächse – hat ein Mitgliedstaat das Recht, diese (noch) nicht realisierten Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern. Dies könne der Mitgliedstaat	Die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit
FG Hamburg vom 26.01.2012 (AZ: 2 K 224/10)	In seinem Vorlagebeschluss sah das FG Hamburg Klärungsbedarf hinsichtlich der Fragen, ob eine etwaige Beeinträchtigung		

auch durch einen anderen Steuerentstehungstatbestand als die tatsächliche Realisierung dieser Wertzuwächse sicherstellen. Zur Erhebung der Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse hat der EuGH entschieden, dass dem Steuerpflichtigen die Wahl zu lassen ist zwischen einerseits der sofortigen Zahlung der Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse oder andererseits einer Stundung des Steuerbetrags, ggf. zuzüglich Stundungszinsen nach der geltenden nationalen Regelung.

Parallelen zu § 4g EStG und zu § 36 Abs. 5 EStG

Mit diesem Urteil dürfte der EuGH auch indirekt die Unionsrechtskonformität der Regelungen nach § 4g EStG und nach § 36 Abs. 5 EStG bestätigt haben. Gemäß § 4g EStG kann bei einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ein Ausgleichsposten gebildet werden, der auf fünf Jahre verteilt gewinnerhöhend aufzulösen ist. Nach § 36

Abs. 5 EStG kann auf Antrag die festgesetzte Steuer für die Verlagerung eines Betriebs in das EU/EWR-Ausland (§ 16 Abs. 3a EStG) in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden.

In einer kürzlich zur sog. Entstrickungsklausel (§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG) ergangenen EuGH-Vorlage sah das vorliegende FG Düsseldorf einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Dieser Verstoß resultiert aus dem eintretenden Liquiditätsnachteil, wenn die Steuer – wenn auch gestreckt auf fünf oder zehn Jahre – aufgrund der Entstrickungsbesteuerung vor Aufdeckung der stillen Reserven erhoben wird. Den oben beschriebenen Grundsätzen des EuGH-Urteils vom 23.01.2014 folgend, dürfte der EuGH hier zum Ergebnis kommen, dass kein Unionsrechtsverstoß angenommen werden kann.

FG Düsseldorf  
vom 05.12.2013  
(AZ: 8 K 3664/11 F)

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

## DEUTSCHLAND 10b | Betriebsstättenproblematik im E-Commerce |

*Autor: Christopher Wutschke, Frankfurt a. M.*

Hintergrund

Die stetig ansteigenden Handelsvolumina über das Internet verstärken zunehmend das Interesse der Steuerverwaltung, das Steuersubstrat von Unternehmen aus dem E-Commerce in Deutschland zu verhaften. Generell beschreibt "E-Commerce" den Handel von Dienstleistungen und Waren über das Internet ohne physische Präsenz im jeweiligen Land. Im Zusammenhang mit der erforderlichen Abgrenzung der im E-Commerce erzielten Einkünfte stellt sich insbesondere die Frage zumindest einer steuerlichen Präsenz im Wege der Begründung einer Betriebsstätte. Der Begriff der Betriebsstätte ist national (vgl. hierzu § 12 AO) sowie in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen im Detail definiert. Während der abkommensrechtliche Begriff der Betriebsstätte das Besteuerungsrecht definiert, bestimmt die nationale Regelung die Steuerpflicht. Der nationale Begriff setzt eine Ortsbezogenheit, Nachhaltigkeit sowie Verfügungsmacht voraus. Sowohl das Besteuerungsrecht als auch die Steuerpflicht sind im Hinblick auf die Begründung einer Betriebsstätte mit Problemen behaftet.

merce generell erfüllt sein wird, stellen insbesondere die zwei weiteren Tatbestandsmerkmale erhebliche Probleme an die beteiligten Fiscis. Eine Ortsbezogenheit ist für eine Betriebsstätte dem Grunde nach Voraussetzung, ist jedoch aufgrund der mangelnden physischen Präsenz für Unternehmen im E-Commerce Bereich grundsätzlich nicht vorhanden. Dies bestätigte auch die OECD im Oktober 2012, die zur Frage, ob ein Server bzw. eine Website eine Betriebsstätte begründet, Stellung bezog. Eine Website reicht für die Begründung einer Betriebsstätte nicht aus, da eine Website ein immaterielles Wirtschaftsgut ist und somit die Ortsbezogenheit fehlt. Ein Server kann eine Betriebsstätte begründen, wenn der Server im Eigentum des Unternehmens steht, welches selbst die Website betreibt. Ist der Server lediglich gegen entsprechende Gebühr gemietet, besteht nach Meinung der OECD keine physische Präsenz des Unternehmens und somit auch keine Grundlage für die Begründung einer Betriebsstätte dieses Unternehmens im jeweiligen Land.

Ortsbezogenheit als generelles Problem im E-Commerce

Während das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit im Rahmen des E-Com-

Auch das Merkmal der Verfügungsmacht wird in der Praxis diskutiert, da dies in

Verfügungsmacht international nicht einheitlich definiert

der abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition fehlt und so in den verschiedenen Ländern je nach Doppelbesteuerungsabkommen schnell die Tatbestände einer Betriebsstätte erfüllt sein können. Die Verfügungsmacht wird in jedem Land eigenständig bewertet und lässt dementsprechend keine Tendenz hinsichtlich der Erfüllung des Tatbestandmerkmals erkennen. Je nach Abhängigkeit der Interessen der jeweiligen Fiscis wird der Betriebsstättenbegriff inklusive der Verfügungsmacht möglichst eng bzw. weit ausgelegt und hat somit für die Unternehmen im E-Commerce

je nach Auslegung steuerrechtliche und finanzielle Folgen.

Ferner ist der im Authorised OECD Approach (AOA) verankerte „people function approach“ im E-Commerce nicht anwendbar, da wesentliche Personalfunktionen den immateriellen Wirtschaftsgütern nicht angemessen zugeordnet werden können und somit der wirtschaftliche Eigentümer für die Abgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht zweifelsfrei bestimmt werden kann. Auch hier werden sich für die Besteuerung relevante Fragestellungen zukünftig vermehrt stellen.

Wirtschaftlicher Eigentümer nicht durch wesentliche Personalfunktionen bestimmbar

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

### 10c | Authorised OECD Approach (AOA): Generelle Ausstiegsklausel für komplexe Bau- und Montagebetriebsstätten im § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG? |

Autor: StB Ralf Pestl, Düsseldorf

### DEUTSCHLAND

**Hintergrund** Der AOA ist durch die Neufassung des § 1 Abs. 5 AStG im Jahressteuergesetz 2013 gesetzlich geregelt worden. Die darin verankerten Grundsätze hinsichtlich der Selbstständigkeitsfiktion betreffen u. a. auch die steuerliche Behandlung der Bau- und Montagebetriebsstätten.

„[...] Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist eine Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung. [...]“

AOA bei komplexen Bau- und Montagebetriebsstätten

Bevor sich aber die betroffenen Unternehmen zwecks Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in die Zuordnung von Personalfunktionen, materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, Dotationskapital und anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen stürzen, empfiehlt sich zumindest bei der komplexen Bau- und Montagebetriebsstätte, vorab eine Reflexion über eventuelle Ausstiegsmöglichkeiten durchzuführen.

Der zweite Halbsatz kann als zentrale Stelle für den Bereich der komplexen Bau- und Montagebetriebsstätte im (Groß-) Anlagenbau herangezogen werden. Die Besonderheiten der Bau- und Montagebetriebsstätte wurden bereits in der einschlägigen Steuerliteratur mehrfach von verschiedensten Autoren dargestellt und sollen daher an dieser Stelle nur exemplarisch und nicht abschließend benannt werden:

Besonderheiten der Bau- und Montagebetriebsstätte

Bei Betriebsstätten mit „Routinefunktion“ würde der deutsche Fiskus hier wohl ohnehin nur auf die Personalfunktion abstellen und im Übrigen von einer reinen Beistellung der Wirtschaftsgüter durch das Stammhaus ausgehen, wodurch sich die Bemessungsgrundlage für die Freistellung im Inland im Vergleich zu bisher genutzten Methoden deutlich verringern könnte.

- Eine Projektbetriebsstätte zielt nicht auf Teilnahme am lokalen Markt ab, sondern auf die Fertigstellung eines Projektes.
- Es liegt eine enge Verzahnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bei einem fortschreitenden Herstellungsprozess vor, der im Stammhaus beginnt und in der Betriebsstätte fortgesetzt und vollendet wird.
- Stammhaus und Betriebsstätte nehmen für den Projekterfolg beide entscheidende Funktionen wahr.

Der Ausstieg vor dem Einstieg?

Eine Ausstiegsmöglichkeit bedarf dabei einer gesonderten Betrachtung des § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG:

Unter anderem folgt aus diesen Besonderheiten, dass nur ein einziger Geschäftsvorfall (Dealing) vorliegt und nicht viele kleine. Darüber hinaus ist eine Atomisierung des Projektes in verschiedene Geschäftsvorfälle aufgrund der engen Verzahnung von Stammhaus und Betriebsstätte nicht möglich.

Die OECD selber hat in ihrem Report 2010 nichts in Bezug zu Überlegungen zur Anwendung des AOA auf Bau- und Montagebetriebsstätten ausgeführt. Die deutsche Finanzverwaltung ist in dieser Angelegenheit auch eher zurückhaltend, wie der Entwurf der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV-E) zeigt:

Die „schwächelnde“ Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)

Im Abschnitt 4 des BsGaV-E sind zwar gesonderte Regelungen zu Bau- und Montagebetriebsstätten aufgenommen worden, an den wesentlichen Stellen dieser Sonderregelungen erfolgt aber quasi eine Einschränkung in ähnlicher Form wie im § 1 Abs. 5 Satz 2 Hs. 2 AStG selbst (vgl. § 32 Abs. 2 Hs. 2 und § 33 Abs. 3 BsGaV-E).

Unabhängig davon, wann und wie der AOA tatsächlich durch den § 1 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 AStG und der noch zu erwartenden BsGaV zum Einsatz kommt, können bereits jetzt Maßnahmen seitens der betroffenen Unternehmen getroffen werden, die die Besonderheit der Bau- und Montagebetriebsstätte zwecks Rechtfertigung der Anwendung des § 1 Abs. 5 Satz 2 Hs. 2 AStG und damit auch des bisherigen Verfahrens darstellen.

Praxisempfehlung

Dieses Vorgehen kann präventiv und unabhängig von der tatsächlichen und zeitlichen Anwendung des AOA den

„Ausstieg“ und die Anwendung des bisherigen verrechnungspreistechnischen Verfahrens (z. B. Kostenschlüsselmethod o.ä.) ermöglichen. Natürlich sollten ggf. auch Vergleichsberechnungen durchgeführt werden, ob die Anwendung der Grundsätze des AOA eventuell zu einem günstigeren Ergebnis führt. Letzteres ist aber aufgrund der Intention der deutschen Finanzbehörden, Steuerfreistellungen im ausländischen Betriebsstättenfall zu reduzieren, zumindest zweifelhaft.

Darüber hinaus bleibt noch zu vermerken, dass wohl weder die zu erwartende BsGaV noch die zu erwartende Neufassung des Betriebsstättenerlasses eine genauere Definition zur Auslegung des § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG enthalten werden.

Folgerichtig wird die Ausstiegsklausel in § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG (vor Anwendung des AOA) vorrangig gegenüber der speziellen Ausstiegsklausel des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG (bei Anwendung des AOA) zu prüfen sein. Die Beibehaltung bisheriger indirekter Verfahren durch Nutzung der Ausstiegsklausel(n) könnte aus deutscher Sicht von Vorteil sein.

Rangverhältnis der Ausstiegsklauseln

Hinsichtlich der Dokumentationsverpflichtung sollte hier nicht von einem außergewöhnlichen Geschäftsvorfall auszugehen sein, so dass die übliche Frist von 60 Tagen nach § 90 Abs. 3 Satz 8 AO greifen sollte.

Kein außergewöhnlicher Geschäftsvorfall

Abschließend bleibt die Frage, ob – neben den Bau- und Montagebetriebsstätten – die vorgenannten Ausführungen nicht auch auf andere komplexe Betriebsstätten adaptiert werden können.

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

## EU 11a | Verschärfung der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie angenommen |

Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Beschluss des Europäischen Rats vom 24.03.2014 (KOM(2008)727)

Der Europäische Rat hat einen seit Jahren blockierten Richtlinienentwurf angenommen, der die Regelungen zur Meldung von Zinseinkünften verschärfen wird. Die seit 2005 in Kraft befindliche Zinsbesteuerungsrichtlinie enthält einen automatischen Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten, wonach Zinszahlungen, die in einem Land an Ansässige eines

anderen Mitgliedstaats getätigt wurden, gemeldet werden. Diese Richtlinie, die über gesonderte Abkommen auch in Drittstaaten wie der Schweiz Wirkung entfaltet, weist derzeit jedoch sehr große Lücken auf. Zum einen können Länder wie Luxemburg, Österreich und die Schweiz anstelle einer Meldung eine Quellensteuer von mittlerweile 35 % auf Zinseinkommen von Spa-



ern erheben. Diese Steuer wird anonymisiert an den Heimatstaat des Zinsgläubigers abgeführt und als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer gewertet. Zum anderen betrifft die Richtlinie nur von Privatpersonen direkt erzielte Zinseinnahmen.

Erfassung der wirtschaftlichen Eigentümer

Ziel der nun angenommenen Änderung ist es, die Geltung der Richtlinie auf alle Arten von Spareinkommen und Produkte auszuweiten, die Zinsen oder äquivalente Einkommen generieren. Beispielsweise sollen auch bestimmte Versicherungsträger erfasst werden. Durch die Nutzung eines „look-through“-Ansatzes würden Banken verpflichtet werden, künftig mehr Informationen über die eigentlichen wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften zu erheben.

Die Stärkung der Steuertransparenz ist ein seit langem formuliertes Ziel der EU. Mit Annahme der Richtlinienänderung wurde eine konkrete Maßnahme zur angestrebten Steuertransparenz beschlossen. Es ist zu erwarten, dass durch die Annahme der Richtlinie andere Maßnahmen, wie z. B. der automatische Informationsaustausch als globaler Standard, beschleunigt werden. Auch wird damit gerechnet, dass die Quellensteueroption in Kürze gänzlich fallen gelassen wird. Luxemburg hat bereits signalisiert, ab 2015 auch zum Informationsaustausch überzugehen. Österreich dürfte diesem Beispiel spätestens dann folgen, wenn auch Drittländer wie die Schweiz überzeugt worden sind. Bis zum Ende des Jahres sollen dementsprechend überarbeitete Vereinbarungen zu einem

Informationsaustausch als globaler Standard

Informationsaustausch mit der Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra und San Marino ausgehandelt werden.

Am 19.03.2014 haben sich in einer gemeinsamen Erklärung 44 Staaten und Gebiete zum automatischen Informationsaustausch in Bezug auf Finanzkonten bekannt und gleichzeitig einen Zeitplan zu seiner Einführung vorgelegt. Unter anderen haben sich daran Belgien, Deutschland, das Vereinigte Königreich und seine Überseegebiete, Frankreich, Liechtenstein, Luxemburg sowie die Niederlande beteiligt. Der erste Informationsaustausch soll im Jahre 2017 stattfinden und dabei auch Ende 2015 bestehende Konten mit umfassen.

Gemeinsame Erklärung zum automatischen Informationsaustausch zu Finanzkonten

Im Ergebnis dienen alle diese Maßnahmen der Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung. Es ist damit zu rechnen, dass über kurz oder lang ein automatischer Informationsaustausch über jegliche Kapitaleinkünfte zwischen Mitgliedstaaten der EU, aber auch mit Drittstaaten kommen wird. Insbesondere denjenigen, die derzeit noch Kapitaleinkünfte auf Auslandskonten in ihren Steuererklärungen verschweigen, ist anzuraten, eine Selbstanzeige zu tätigen. Dieses Instrument steht zwar derzeit auch stark in der politischen Diskussion, es dürfte aber nach jüngsten Mitteilungen zumindest bis Jahresende in unveränderter Form existieren und auch für die Zeit danach ist jedenfalls derzeit lediglich mit einer Verschärfung, aber nicht mit einer gänzlichen Abschaffung dieses Instruments zu rechnen.

Praxistipp: Selbstanzeige

**Kontakt:**  
RA Dr. Tom Offerhaus,  
München,  
[tom.offerhaus@wts.de](mailto:tom.offerhaus@wts.de)

### 11b | EU-Verrechnungspreisforum veröffentlicht Bericht zum Umgang mit kompensierenden Verrechnungspreisanpassungen | Autoren: Hanno Scholz, StB Michael Wohlfart, München

EU

EU JTPF zu Compensating Adjustments

Das EU-Verrechnungspreisforum (EU Joint Transfer Pricing Forum – EU JTPF) hat in einem Ende Januar 2014 veröffentlichten Bericht zum Umgang mit nachträglichen kompensierenden Verrechnungspreisanpassungen zwischen verbundenen Unternehmen (sog. Compensating Adjustments) Stellung bezogen.

Compensating Adjustments sind in der Unternehmenspraxis ein beliebtes Mittel, um

die im Rahmen der Unternehmensplanung festgelegten Verrechnungspreise gemessen an der Ist-Situation auf ein fremdübliches Niveau anzupassen. Grundsätzlich können Verrechnungspreise nach zwei Ansätzen fremdüblich gestaltet werden. Beim Ex-ante Ansatz („arm's length setting approach“) bestimmt sich die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise allein auf Grundlage der zum jeweiligen Transaktionszeitpunkt maßgeblichen Verhältnisse, unabhängig davon,

Ex-ante Ansatz vs. Ex-post Ansatz

welches tatsächliche Ergebnis sich nach Vertragsabschluss einstellt. Beim Ex-post Ansatz („arm's length outcome approach“) werden fremdübliche Verrechnungspreise auf Grundlage des tatsächlich eingetretenen Ergebnisses bestimmt, unabhängig von den zum Vertragsabschluss bestehenden Verhältnissen. In der Unternehmenspraxis wird häufig der Ex-post Ansatz im Rahmen von Jahresendadjustments angewendet, wobei als Vergleichsmaßstab oftmals die aus Datenbankstudien ermittelten Ergebnisbandbreiten von Unternehmen mit vergleichbarem Funktions- und Risikoprofil herangezogen werden.

- Die Anpassung erfolgt symmetrisch in den Büchern beider Transaktionspartner.
- Der Steuerpflichtige verfolgt über die Jahre einen konsistenten Ansatz (entweder den Ex-post oder den Ex-ante Ansatz).
- Die Anpassung wird vor Abgabe der Steuererklärung vorgenommen.
- Der Steuerpflichtige hat die Gründe für die Abweichung der Plan- und Ist-Werte zu erläutern, sofern dies von einem Mitgliedstaat gesetzlich verlangt wird.

Doppelbesteuerungsrisiko bei Ansatz-Divergenz

In Fällen, in denen Finanzverwaltungen verschiedener Staaten für die Gestaltung und den Nachweis der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise unterschiedliche Ansätze akzeptieren oder den Gestaltungsrahmen eines Ansatzes unterschiedlich auslegen, kann es zu Doppelbesteuerungen kommen. So verfolgt Deutschland z. B. grundsätzlich den Ex-ante Ansatz und erlaubt Compensating Adjustments im Rahmen des Ex-post Ansatzes nur unter sehr restriktiven Bedingungen. Zur Vermeidung des Doppelbesteuerungsrisikos hat das EU JTPF in dem nun veröffentlichten Bericht folgende Voraussetzungen definiert, gemäß derer Compensating Adjustments zwischen EU-Mitgliedstaaten einheitlich anerkannt werden sollen:

Der vom EU JTPF veröffentlichte Bericht ist als Handlungsempfehlung für den Umgang mit Compensating Adjustments zu begrüßen, stellt jedoch keine rechtsverbindliche Vereinbarung dar. Grundsätzlich sollen immer die Regelungen beider beteiligten EU-Mitgliedstaaten berücksichtigt werden wobei die weniger restriktive Regelung Anwendung finden soll. Auch das Recht nationaler Steuerverwaltungen zu einer späteren Anpassung, z. B. in einer Betriebsprüfung, bleibt uneingeschränkt bestehen. Inwiefern der Bericht des EU JTPF Einfluss auf die restriktive deutsche Verwaltungsauffassung bezüglich nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen haben wird, bleibt abzuwarten. Wie und in welchem Umfang sich die Finanzverwaltung in der erwarteten Rechtsverordnung zu § 1 Abs. 3 ASTG zu dem Thema äußern wird, bleibt ebenfalls abzuwarten. Bestehende Verrechnungspreissysteme mit Compensating Adjustments sollten jedoch bereits jetzt präventiv im Hinblick auf die von dem EU JTPF definierten Voraussetzungen überprüft werden.

Fazit

Voraussetzungen für die Anerkennung von Compensating Adjustments innerhalb der EU

- Der Steuerpflichtige hat bereits im Vorfeld der Transaktion alle zumutbaren Anstrengungen unternommen, eine fremdvergleichskonforme Vergütung zu vereinbaren und hat dies entsprechend dokumentiert.

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

## FINNLAND 12 | Neue Meldepflichten zu Auftrags- und Arbeitnehmerdaten in der Baubranche ab dem 01.07.2014 | Autorin: StBin Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf

Kampf gegen Schwarzarbeit

Der graue Markt und Schwarzarbeit werden zunehmend auch in Finnland zum Problem. Wie in Deutschland ist dabei vor allem die Baubranche betroffen. Als Gegenmaßnahme sind ab 01.07.2014 neue Meldepflichten zu Bauaufträgen sowie zu auf Baustellen beschäftigten Arbeitnehmern zu erfüllen. Die Obergrenze liegt bei den finnischen Steuerbehörden.

Jeder Auftraggeber im Baugewerbe (d. h. Bauherr, Generalunternehmer, Nebenunternehmer oder Subunternehmer) ist zukünftig verpflichtet, monatlich bestimmte Daten zu bestehenden Bauaufträgen zu melden. In einer Subunternehmer-Kette meldet jeder Auftraggeber die Informationen seiner eigenen Aufträge an Unterauftragnehmer. Die Meldepflicht betrifft insb. Bau-, Instandhaltungs- und Repara-

Meldepflichtige Bauaufträge

Meldung durch jeden Auftraggeber in der Kette

<p>Ausnahmen von der Meldepflicht für Auftragsdaten</p>	<p>turarbeiten an Immobilien (inkl. Gerüstbau und Arbeitnehmerüberlassung für Baudienstleistungen) sowie die Lieferung von Wirtschaftsgütern, die im Rahmen der Arbeiten installiert werden.</p>	<p>und Leiharbeiter. Jedes Unternehmen auf der Baustelle hat zu diesem Zweck die betreffenden Daten seiner Arbeitnehmer an den Baustellenleiter/Generalunternehmer zu übermitteln, der alle Daten anschließend gesammelt an die Steuerbehörden weiterreicht. Hierüber muss der Baustellenleiter/Generalunternehmer alle auf der Baustelle tätigen Unternehmen entsprechend informieren.</p>	
	<p>Keine Meldepflicht besteht für Kleinaufträge mit Volumina bis € 15.000 netto. Ausgenommen sind auch reine Planungs- und Überwachungstätigkeiten, Warenlieferungen und sonstige Dienstleistungen, Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten an auf einem Grundstück befindlichen Anlagen sowie Haus- und Grundstückspflege.</p>	<p>Keine Meldepflicht besteht für Projekte mit einem Gesamtwert bis € 15.000 netto. Ausgenommen sind auch Lieferanten, die nur gelegentlich (d. h. nicht regelmäßig) Waren auf die Baustelle liefern sowie Unternehmen, die Instandhaltungsarbeiten im Rahmen der Aufrechterhaltung von Prozessen durchführen (z. B. Wartung und Einbau von Ersatzteilen in auf einem Grundstück befindliche Maschinen und Anlagen).</p>	<p>Ausnahmen von der Meldepflicht für Arbeitnehmerdaten</p>
<p>Meldepflichtige Arbeitnehmerdaten</p>	<p>Die Meldepflicht für Arbeitnehmerdaten besteht für Baustellen, auf denen gleichzeitig oder nacheinander mindestens zwei Unternehmen (sowohl Arbeitgeber als auch selbständige Gewerbetreibende) gemeinsam tätig werden.</p>	<p>Sowohl die Auftrags- als auch die Arbeitnehmerdaten sind monatlich, bis zum 5. Tag des zweiten auf den Meldezeitraum folgenden Monats in elektronischer Form an die finnische Finanzverwaltung zu übermitteln. Bei Nichterfüllung kann ein Bußgeld von bis zu € 15.000 festgesetzt werden.</p>	<p>Meldefrist und Bußgeld</p>
<p>Zentrale Meldung durch Baustellenleiter/Generalunternehmer</p>	<p>Die Meldung über alle auf einer solchen Baustelle tätigen Arbeitnehmer (inkl. Büroangestellte, Praktikanten, Reinigungskräfte, Wachleute etc.) ist monatlich zentral durch den Baustellenleiter abzugeben. Baustellenleiter ist der vom Bauherrn beauftragte Generalunternehmer (Regelfall) oder ein sonstiger Arbeitgeber auf der Baustelle, der dort tatsächlich die Oberaufsicht hat. Gibt es einen solchen Baustellenleiter nicht, ist der Bauherr selbst verantwortlich. Neben den Daten der eigenen Arbeitnehmer des Baustellenleiters/Generalunternehmers betrifft diese Meldepflicht also auch Daten aller anderen auf der Baustelle tätigen Personen, d. h. Arbeitnehmer von Subunternehmern, selbständige Gewerbetreibende</p>	<p>Die Meldepflicht beginnt für Zeiträume ab 01.07.2014. Für Baustellen, die im Juli 2014 bereits bestehen, sind die Auftrags- und Arbeitnehmerdaten somit erstmals bis zum 05.09.2014 zu melden. Die Meldepflicht endet, sobald die Baustelle beendet, d. h. das Projekt abgenommen ist. Lediglich nach der Abnahme fakturierte Beträge, die den Zeitraum vor Beendigung der Baustelle betreffen, sind im Anschluss noch zu melden.</p>	<p>Beginn und Ende der Meldepflicht</p>

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

**13 | Steueränderungen in Japan ab dem 01.04.2014 |**

Autorin: StBin Dr. Blazenska Ban, Erlangen

**JAPAN**

<p>Steuerreform 2014</p>	<p>Am 20.03.2014 hat das japanische Parlament die Steuerreform 2014 verabschiedet. Daraus ergeben sich u. a. verschiedene Steueränderungen im Bereich der Körperschaftsteuer, der Einkommensteuer, der Umsatzsteuer sowie der Betriebsstättenbesteuerung. Einige wesentliche Änderungen sind nachfolgend kurz dargestellt:</p>	<p>der Katastrophen im Jahr 2011 für ursprünglich 3 Jahre als Zuschlagsteuer auf die Körperschaftsteuer erhoben werden sollte, wird vorzeitig aufgehoben. Damit sinkt der effektive Körperschaftsteuersatz von bisher 38,33 % auf 35,64 %.</p>	
<p>Körperschaftsteuer</p>	<p>Die sog. Special Reconstruction Corporation Tax in Höhe von 10 %, die aufgrund</p>	<p>Als Anreiz zur Investition in bestimmte Geschäftsbereiche und Anlagen werden Sonderabschreibungen oder Steuerabzüge gewährt. Dies erfolgt in Abhängigkeit</p>	<p>Sonderabschreibungen oder Steuerabzüge</p>

von den Anlagegütern und deren Förderungswürdigkeit (Erfordernis der Genehmigung durch das Bureau of Economy, Trade and Industry) sowie dem Investitionsbetrag.

Consumption Tax

Im Zeitraum zwischen dem 01.04.2014 und dem 30.09.2015 wird der Steuersatz der Consumption Tax (Verbrauchssteuer) von bisher 5 % auf 8 % erhöht. Eine weitere Erhöhung auf 10 % ab 01.10.2015 ist angekündigt. Für bestimmte Transaktionen gilt nach den Übergangsvorschriften weiterhin der Steuersatz von 5 %.

Betriebsstättenbesteuerung

Der sog. Authorized OECD Approach (AOA) wird umgesetzt. Bisher galt in Japan das sog. Prinzip des Gesamteinkommens (entire income principle). Danach wurden bei Vorliegen einer Betriebsstätte in Japan grds. sämtliche Einkünfte aus japanischen Quellen der Körperschaftsteuer in Japan unterworfen, unabhängig von deren Zurechnung zu einer Betriebsstätte.

Basierend auf den Grundsätzen des AOA unterliegt nunmehr nur das Einkommen

der japanischen Körperschaftsteuer, welches der japanischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Die steuerliche Behandlung von übrigen Einkünften aus japanischen Quellen erfolgt unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte.

Die Ermittlung des Betriebsstätteneinkommens soll dem im OECD-Musterabkommen 2010 geregelten AOA entsprechen. Die japanische Betriebsstätte wird dabei wie ein selbständiges Unternehmen unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes behandelt.

Die Änderung der Betriebsstättenbesteuerung betrifft grds. Unternehmen, die in einem Staat ansässig sind, welches kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Japan abgeschlossen hat. Bei bestehenden DBA greift für die Besteuerung grds. das Prinzip der Betriebsstättenzuordnung. D. h. im Falle von deutschen Unternehmen ist die Betriebsstättenbesteuerung in Japan gem. bestehendem DBA zwischen Deutschland und Japan auf das der Betriebsstätte zurechenbare Einkommen beschränkt.

**Kontakt:**  
Tax Desk Asien-Pazifik,  
StBin Dr. Blazenka  
Ban, Erlangen,  
blazenka.ban@wts.de

## ÖSTERREICH 14a | 30 km-Grenzzone für deutsche Grenzgänger | Autor: StB Mag. Horst Bergmann, Wien

öBMF vom 19.02.2013  
(EAS 3321)

Da im Rahmen von Einkommensteuer-Veranlagungen für im Grenzgebiet Österreich/Deutschland ansässige Personen zunehmend Fragen betreffend die Grenzgänger-Regelung auftreten, wird hier nochmals die im Vorjahr geäußerte Rechtsansicht des österreichischen BMF zu einem konkreten Fall wiedergegeben.

Für die „Grenzgängereigenschaft“ nach dem DBA Deutschland/Österreich ist gemäß Artikel 15 Abs. 6 entscheidend, dass sich der Wohnsitz und der Arbeitsort in der „Nähe der Grenze“ befinden. Als „Nähe der Grenze“ gilt gemäß dem Schlussprotokoll zu Artikel 15 Abs. 6 des Abkommens die „Lage in einer Zone von 30 km beiderseits der Grenze“.

Beispiel

Ist ein Dienstnehmer einer Salzburger Firma in der Ortsgemeinde Übersee in Deutschland wohnhaft, dann ist unerheblich, dass seine tatsächlich bis zur österreichischen Grenze mit dem PKW zurückgelegte Entfernung 40,1 km beträgt und dass

nur bei einer fiktiven Fahrt zur Grenze nach Kössen in Tirol 25,1 km zurückzulegen sind. Entscheidend ist einzig und allein, ob sich der Wohnsitz innerhalb einer 30 km-Zone (Luftlinie gemessen) zur Grenze befindet. Da Übersee innerhalb dieser Zone liegt, ist die „Grenzgängereigenschaft“ zu bejahen und folglich das Besteuerungsrecht durch das Abkommen Deutschland zugewiesen (vorausgesetzt, dass auch die anderen Grenzgängererfordernisse, wie insbesondere die arbeitstägliche Rückkehr zum deutschen Wohnsitz und die Arbeitsausübung in einer österreichischen Grenzzone von 30 km, erfüllt sind; siehe dazu auch die Information in EAS 2876).

Wohnt ein nach Österreich einpendelnder deutscher Grenzgänger innerhalb einer von der Grenze nach „Luftlinie“ berechneten 30 km-Zone, ist insoweit das Grenzgängererfordernis selbst dann erfüllt, wenn die tägliche Straßenentfernung zum österreichischen Arbeitsort rund 100 km beträgt (siehe auch die Information in EAS 1020).

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

## 14b | Besteuerung deutscher Immobilieninvestmentfonds mit österreichischer Grundstücksgesellschaft | Autor: StB Mag. Horst Bergmann, Wien

ÖSTERREICH

öBMF vom 13.01.2014  
(EAS 3340)

Immobilienwertsteigerungen können zu einer steuerwirksamen Aufwertung der Gesellschaft führen, welche die Immobilien besitzt. Zur DBA-rechtlichen Behandlung dieser Aufwertung nahm das österreichische BMF nun Stellung.

In Österreich werden Immobilienfonds steuerlich als transparente Gebilde behandelt. Aus diesem Grund werden die Fondserträge steuerlich nicht dem Immobilienfonds, sondern den jeweiligen Anteilseignern zugerechnet. Im Ergebnis werden die jährlich ermittelten „ausschüttungsgleichen Erträge“ (die steuerliche Bemessungsgrundlage der jährlichen Fondserträge) also bei den Anteilseignern versteuert.

Nicht realisierte Wertsteigerungen

Zur steuerlichen Bemessungsgrundlage gehören u. a. die sog. Bewirtschaftungsgewinne (also Mieterträge), aber auch die (nicht realisierten) jährlichen Wertsteigerungen der Immobilien selbst. Hält beispielsweise ein Immobilienfonds in Österreich gelegene Immobilien indirekt über eine österreichische Kapitalgesellschaft, so sind die jährlichen Wertsteigerungen dieser Immobilien ebenfalls zu den steuerpflichtigen „ausschüttungsgleichen Erträgen“ hinzuzurechnen.

Derartige Wertsteigerungen sind mit Blick auf ausländische Investoren gem. § 98 Abs. 1 Z. 5 lit. d öEStG in Österreich beschränkt steuerpflichtig und nach Ansicht des österreichischen BMF den Veräußerungsgewinnen i.S.d. Art. 13 OECD-MA zuzuordnen. Dies ergibt sich nach öBMF-Ansicht aus Z. 6 bis 9 des OECD-Kommentars zu Art. 13 OECD-MA, wonach der Begriff der Veräußerungsgewinne (capital gains) auch auf Fälle einer Wertzuwachsbesteuerung (capital appreciation) anzuwenden ist.

Hält daher beispielsweise ein deutscher Anleger Anteile an einem deutschen Immobilienfonds, der wiederum an österreichischen Immobilien indirekt über eine österreichische Kapitalgesellschaft beteiligt ist, so sind nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung die Wertsteigerungen der österreichischen Immobilien nach Art. 13 Abs. 2 des DBA zwischen Österreich und Deutschland in Österreich jährlich steuerpflichtig. Eine Zuordnung der sog. Aufwertungsgewinne zu Art. 21 des Abkommens mit der Folge einer ausschließlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Anteilscheininhaber scheidet somit aus.

Zuordnung der Wertsteigerungen zu Art. 13 OECD-MA

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

## 14c | OECD BEPS-Report und Dokumentation der Verrechnungspreise | Autor: StB Mag. Horst Bergmann, Wien

ÖSTERREICH

OECD BEPS-Report – Steuerliche Notwendigkeiten in Österreich für 2014 und Folgejahre

Ausgelöst durch die aktuelle Diskussion der internationalen Tax-Community zum Schwerpunktthema „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) verlangt auch die österreichische Finanzverwaltung im verstärkten Ausmaß eine aussagekräftige Verrechnungspreisdokumentation. Die Verpflichtung zur Erstellung und laufenden Anpassung einer Verrechnungspreisdokumentation ergibt sich – im Unterschied zu Deutschland, wo eine ausdrückliche gesetzliche Regelung (§ 90 Abs. 3 AO) besteht – aus den allgemeinen Bestimmungen über Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der österreichischen Bundesabgabenordnung (BAO).

Neben den qualitativen Anforderungen soll die Verrechnungspreisdokumentation aufgrund der bisher veröffentlichten Dokumente „White Paper on Transfer Pricing Documentation“ und „Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“ auch die Darstellung der Konzern-Wertschöpfungskette und die Offenlegung von Transaktionen mit Niedrigsteuerländern enthalten. Damit sollen die in der BAO geforderten Transparenz- und Offenlegungsvorschriften erfüllt werden.

Vor diesem Hintergrund ist eine laufende Aktualisierung bestehender Verrechnungspreisdokumentationen im Hinblick auf die Tax-Compliance-Erfordernisse

Aktualisierung der bestehenden Dokumentationen

unabdingbar. Grundsätzlich können nur aktuell gehaltene Verrechnungspreisdokumentationen die Position des Steuerpflichtigen untermauern, weshalb bereits bestehende Dokumentationen auf ihre Aktualität hin überprüft und gegebenenfalls angepasst werden sollten. Die laufende Aktualisierung betrifft daher die Funktions- und Risikoanalyse, die Branchenanalyse, die Beschreibung der wirtschaftlichen Situation sowie einen entsprechenden Angemessenheitsnachweis.

Von der Aktualisierung betroffen sind auch die Finanzdaten und die laufende Überprüfung auf deren Fremdüblichkeit. Im Zweifelsfall soll hinsichtlich der tatsächlich angewandten Verrechnungspreise eine tragfähige Begründung für die Abweichung von Soll- und Ist-Ergebnis erarbeitet werden. Gegebenenfalls sollten Preisanpassungen im konzerninternen Lieferungs- und Leistungsverkehr erfolgen. Mit der Aktualisierung der Verrechnungspreisdokumentation ist auch eine laufende Überprüfung bzw. Anpassung der konzerninternen Verträge verbunden.

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

**RUSSLAND 15 | Internationales Projektgeschäft Russland II – Mitarbeitererebene | Autoren:**  
StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München und RA Dr. Igor Fleischmann, Düsseldorf

**Hintergrund** Wie im ersten Teil des Beitrags (vgl. WTS-Journal 01/2014) dargestellt, stellen sich bei der Strukturierung des Projektgeschäfts in Russland schon auf Unternehmensebene große Herausforderungen. Der vorliegende zweite Teil befasst sich nun mit der Mitarbeitererebene und erläutert die wichtigsten Rahmenbedingungen für Mitarbeiterereinsätze in Russland.

→ Wird jedoch aufgrund der Dauer und Art der Tätigkeit eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA Russland begründet und werden die Vergütungen des Mitarbeiters für seine Tätigkeit in Russland von dieser (oder einer anderen Betriebsstätte des Arbeitgebers in Russland) getragen bzw. dieser zugeordnet, so wird das Besteuerungsrecht für diese Arbeitseinkünfte ab Beginn der Tätigkeit („ab Tag 1“) Russland zugewiesen.

Fallgruppe 2

**Grundsätze der Arbeitnehmerbesteuerung** Im Projektgeschäft wird oftmals Personal des deutschen Stammhauses für Einsätze in Russland benötigt. Dabei kann sich eine Einkommensbesteuerung von deutschen Mitarbeitern in Russland ergeben. Die Aufteilung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit richtet sich nach Artikel 15 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Russland (DBA Russland). Es werden zwei Fallgruppen unterschieden:

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass die sog. Konzernleihe nach der gegenwärtigen Rechtslage in Russland noch ein anwendbares Steueroptimierungsmodell ist. Russland erkennt nach dem gegenwärtigen Stand den „wirtschaftlichen Arbeitgeber“ (auf Mitarbeitererebene) nicht an. Aus diesem Grund wird die 183-Tage-Regel seitens des lokalen Fiskus regelmäßig auch dann angewandt, wenn das Gehalt wirtschaftlich von einem russischen Arbeitgeber getragen wird. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass in der russischen Rechtspraxis in jüngster Zeit Tendenzen erkennbar sind, den „wirtschaftlichen Arbeitgeber“ anzuerkennen.

Konzernleihe als Steueroptimierungsmodell

**Fallgruppe 1** → Das deutsche Unternehmen begründet bei einem Projekt keine Betriebsstätte in Russland und ist nur gemäß Art. 83 Ziffer 4 des Steuerkodex der Russischen Föderation (nachfolgend SK RF) steuerlich registriert. In diesem Fall gilt die sog. 183-Tage-Regel: Hält sich der deutsche Arbeitnehmer – projektunabhängig – an maximal 183 Tagen in einem beliebigen 12-Monats-Zeitraum in Russland auf, verbleibt das Besteuerungsrecht in Deutschland, soweit das Gehalt nicht von einer anderen Betriebsstätte des Arbeitgebers in Russland getragen wird.

Der Einkommensteuersatz hängt grundsätzlich von der Aufenthaltsdauer des Mitarbeiters in Russland ab. Bei einem Verbleib von höchstens 183 Tagen in einem 12-Monats-Zeitraum wird ein Mitarbeiter als beschränkt Steuerpflichtiger nur mit seinen Einkünften aus Quellen in Russland zu einem Steuersatz von 30 %

Einkommensteuersatz

steuerpflichtig. Bei einem Verbleib von mehr als 183 Tagen in einem 12-Monats-Zeitraum beträgt der Steuersatz nur noch einheitlich 13 %. Dann wird der Mitarbeiter unbeschränkt steuerpflichtig und ist somit grundsätzlich rückwirkend ab Tag 1 seines Aufenthalts mit seinem Welteinkommen (möglicherweise eingeschränkt durch entsprechende DBA-Regelungen) in Russland steuerpflichtig.

Seitens des Arbeitgebers ist es empfehlenswert, die Sozialversicherungspflicht des Arbeitnehmers im Heimatland rechtzeitig zu überprüfen und eventuelle Nachteile, wie z. B. verloren gegangene Rentenbeitragsjahre oder fehlenden Krankenversicherungsschutz auszugleichen. Etwaige Doppelbelastungen sollten entsprechend auf Projektebene in der Angebotsphase als Kosten kalkuliert werden.

Besonderheiten mit sog. HQS-Visum

Bei hochqualifizierten Mitarbeitern, die mit einem sog. HQS-Visum (spezielles Visum für hochqualifizierte Mitarbeiter) einreisen, gilt der Steuersatz von 13 % bereits ab dem ersten Aufenthaltstag. Zudem gibt es für diese Mitarbeiterkategorie Erleichterungen bei der Sozialversicherung.

Bei Einsätzen in Russland ist zunächst zu prüfen, ob eine Arbeitsgenehmigung erforderlich ist. Bei kurzfristigen Montage-tätigkeiten ist eine Arbeitsgenehmigung häufig nicht erforderlich. Nach dieser Prüfung erfolgt die Beantragung des erforderlichen Visums.

Einreise

Sozialversicherung

Zwischen Deutschland und Russland besteht aktuell kein Sozialversicherungsabkommen, welches Doppelversicherungen ausschließt bzw. begrenzt oder Anrechnungszeiten regelt. Etwaige Befreiungsmöglichkeiten sind daher aus nationalen Regelungen abzuleiten und durch Vereinbarungen mit den jeweiligen Behörden sicherzustellen.

In der Regel wird für kurzfristige Montage-einsätze ein „Business Visum“ mit dem Vermerk „Techniker-Visum“ erforderlich sein. Diese Visa sind zeitlich begrenzt nutzbar, beispielsweise für maximal 90 Tage in einem Zeitraum von insgesamt 180 Tagen.

Bei vorübergehender (zeitlich befristeter) Tätigkeit des deutschen Mitarbeiters in Russland besteht Sozialversicherungsfreiheit. Eine solche Freistellung von der Sozialversicherungspflicht in Russland erfordert, dass kein lokales Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von mehr als 6 Monaten besteht (unabhängig von der tatsächlichen Einsatzzeit).

Sollte ein Aufenthalt von über 90 ununterbrochenen Tagen erforderlich sein, könnte ein „HQS“-Visum Abhilfe schaffen, wofür allerdings ein russischer Arbeitsvertrag erforderlich ist. Eine Vereinbarung über die Zuordnung eines Mitarbeiters zu einer russischen Betriebsstätte (mit Akkreditierung) ist in diesem Zusammenhang grundsätzlich ausreichend.

Voraussetzung für die Sozialversicherungspflicht des Arbeitnehmers ist demnach ein lokales Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von mehr als 6 Monaten. Bei Ausländern ist die Sozialversicherungspflicht auf die „State Pension“ und die Unfallversicherung reduziert. Zu beachten ist, dass ausschließlich der lokale Arbeitgeber die Beiträge trägt und sie auch abzuführen hat. Der Arbeitnehmer wird durch die russische Sozialversicherung nicht belastet.

Unachtsamkeit bei den oben genannten Punkten kann zu empfindlichen Bußgeldern führen und im schlimmsten Fall den Auslandsaufenthalt unfreiwillig verlängern.

Hochqualifizierte Mitarbeiter, die mit einem „HQS“-Visum in Russland mit lokalem Arbeitsverhältnis nicht nur vorübergehend tätig werden, sind dennoch grundsätzlich sozialversicherungsfrei.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Projekte in Russland auch auf Mitarbeiterebene mit hohen Risiken verbunden sind. Dringend anzuraten ist eine Abstimmung des Projektkonzepts auf der Unternehmens- und auf der Mitarbeiterebene. Insbesondere sollten Risiken auf Ebene des Mitarbeiters vermieden werden, da sich hieraus nicht selten eine Unzufriedenheit oder zumindest verminderte Bereitschaft zu (weiteren) Auslandseinsätzen ergeben kann. Dieses Risiko lässt sich durch gute Planung im Vorfeld minimieren.

Fazit

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

## 1 | Umfang der Auskunftspflicht in der Hauptversammlung |

Autoren: RAin Dorothee Reuther und RA Ivo Ziganke, München

BGH vom 05.11.2013  
(AZ: II ZB 28/12)

Eine Aktionärin hatte in der Hauptversammlung der Deutsche Bank AG im Jahr 2010 zu den Tagesordnungspunkten der Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat nach detaillierten Informationen gefragt. Es ging dabei u. a. um Informationen sowohl zum Erwerb der Sal. Oppenheim nebst den dazu geschlossenen Verträgen und der durchgeführten Due Diligence-Prüfung als auch zu den Behandlungen von „vorlagepflichtigen Engagements“ im Risikoausschuss. Die Aktionärin hielt die Antworten, welche sich u. a. auf eine Übersicht zu den wesentlichen Akquiseschritten beschränkten bzw. verweigert wurden, für unzureichend und verfolgte gerichtlich ihr Auskunftsbegehren weiter. Das Landgericht hat den Antrag abgewiesen. Die hiergegen gerichtete Beschwerde blieb erfolglos.

Beschränkung der  
Auskunftspflicht  
europarechtskonform

Der BGH hat die zugelassene Rechtsbeschwerde zurückgewiesen. Die in § 131 Abs. 1 Satz 1 AktG enthaltene Beschränkung der Auskunftspflicht auf das zur sachgemäßen Beurteilung des Gegenstands der Tagesordnung Erforderliche ist eine zulässige Regelung i.S.d. Art. 9 Abs. 2 Satz 1 Fall 2 der Aktionärsrechte-RL. Hiernach können Maßnahmen zur Gewährleistung eines ordnungsgemäßen Ablaufs der Hauptversammlung ergriffen werden. Diese Maßnahmen sind nicht nur auf solche organisatorischer Art beschränkt, sondern können auch Regelungen zur Reichweite des Fragerechts und der Auskunftspflicht umfassen. Die Verhinderung einer Belastung der Hauptversammlung mit für eine sachgerechte Beurteilung der Gegenstände der Tagesordnung unerheblichen Fragen stellt damit eine solche Maßnahme dar. Die Hauptversammlung kann ihre Aufgaben als „Sitz der Aktionärsdemokratie“ nur erfüllen, wenn die zur Verfügung stehende Zeit möglichst gerecht verteilt wird.

Die Benennung sämtlicher Details übersteigt das für die Beurteilung der Entscheidung über die Entlastungen maßgebliche Informationsbedürfnis.

Falls ein Aktionär eine aus seiner Sicht unzureichende Pauschalantwort erhält, muss er sein weitergehendes Informationsinteresse durch präzises Nachfragen in der Hauptversammlung deutlich machen.

Hinsichtlich der Frage in Bezug auf den Risikoausschuss führt der BGH aus, dass das Auskunftsverlangen auf die Mitteilung persönlicher Umstände und Verhältnisse der Kunden der Gesellschaft gerichtet war, weshalb der Vorstand wegen der Vertraulichkeit der Informationen zur Auskunftsverweigerung berechtigt war.

Die Entscheidung führt zu deutlich mehr Rechtssicherheit für die Praxis der Hauptversammlungen. Zum einen ist der BGH einer in der Literatur vertretenen Ansicht dezidiert entgegen getreten, wonach Art. 9 Abs. 2 Satz 1 Fall 2 Aktionärsrechte-RL lediglich organisatorische Maßnahmen zur Gewährleistung des ordnungsgemäßen Ablaufs und der ordnungsgemäßen Vorbereitung einer Hauptversammlung gestatte. Vielmehr sind auch inhaltliche Maßnahmen zur Beschränkung des Auskunftsrechts zulässig. Zum anderen kann sich ein Aktionär auf sein Auskunftsrecht wegen einer aus seiner Sicht unzureichenden Beantwortung seiner Frage nur dann berufen, wenn er bereits im Rahmen der Hauptversammlung durch präzises und konkretes Nachfragen sein Informationsinteresse auf bestimmte Detailauskünfte kundgetan hat. Damit wird insoweit dem Vorstand das Risiko einer unzureichenden Auskunft abgenommen.

Nachfragepflicht des  
Aktionärs bei aus seiner  
Sicht ungenügender  
AuskunftAuskunftsverweige-  
rungsrecht des Vorstands

Praxisauswirkungen

**Kontakt:**  
RA Ivo Ziganke,  
München,  
ivo.ziganke@wts.de



## 2 | Anforderungen an den Pflichtteilsentzug |

Autorin: RAin Dorothee Reuther, München

LG Mosbach vom  
31.01.2014  
(AZ: 2 O 182/13)

Die Eltern des pflichtteilsberechtigten Sohnes betrieben eine Metzgerei, in der er mitarbeitete. Das Ehepaar entzog dem Sohn durch notariell errichtetes gemeinschaftliches Testament den gesetzlichen Pflichtteil mit der Begründung, er habe sie „wiederholt unter Ausnutzung des bestehenden Vertrauensverhältnisses bestohlen“, dies auch zugegeben und zudem den Vater bedroht. Im Rahmen des Pflichtteilsprozesses konkretisierte die Mutter die Vorwürfe: Im Einzelnen habe der Sohn vermehrt Wurst aus der elterlichen Metzgerei in großen Mengen nach Hause genommen, dem Schwager € 2.000 entwendet und den Vater damit bedroht, ihn zu erschlagen.

Entscheidungsgründe

Das LG Mosbach sprach dem Sohn den begehrten Auskunftsanspruch über den Bestand des Nachlasses gemäß § 2314 Abs. 1 BGB zu. Die Entziehung des Pflichtteils durch letztwillige Verfügung erklärte das Gericht für unwirksam.

Kein Grund zum  
Pflichtteilsentzug

Nach § 2333 Abs. 1 Nr. 2 BGB besteht für den Erblasser die Möglichkeit, einem Abkömmling den gesetzlichen Pflichtteil zu entziehen, wenn dieser ein schweres vorsätzliches Vergehen gegen den Erblasser, seinen Ehegatten, seine Abkömmlinge oder nahestehende Personen begangen hat. Bei Verfehlungen gegen Eigentum und Vermögen kann ein schweres Vergehen angenommen werden, wenn eine grobe Missachtung des Eltern-Kind-Verhältnisses vorliegt und dies eine schwere Kränkung des Erblassers bedeutet. Die Mitnahme von Fleischprodukten aus der elterlichen Metzgerei und die Wegnahme einzelner Geldscheine aus einer Geldkassette der Eltern stellt gerade keine Verfeh-

lung in diesem Sinne dar. Ferner ist auch die behauptete Wegnahme von € 2.000 beim Schwager nicht derart bedeutend, dass daraus auf eine besondere Kränkung des Erblassers geschlossen werden könne. Da zudem nicht ersichtlich ist, ob die Drohung, den Erblasser zu erschlagen, ernst genommen werden könne, ist sie als Beleidigung (§ 185 StGB) einzustufen. Eine einzelne, auch grobe Beleidigung ist nicht als schweres Vergehen i.S.d. § 2333 Abs. 1 Nr. 2 BGB anzusehen.

Unwirksam war die Pflichtteilsentziehung vor allem aber auch deshalb, weil die Gründe nicht formgerecht i.S.d. § 2336 Abs. 2 BGB im Testament festgehalten wurden. Demnach muss sich der Erblasser auf bestimmte konkrete Vorgänge unverwechselbar festlegen und die Vorfälle praktisch brauchbar eingrenzen. Im Testament werden weder die Anzahl der Taten und deren Zeitpunkt noch die Höhe des Schadens genannt. Der Hinweis, der Sohn habe den Diebstahl zugegeben, ist nicht ausreichend. Die Entziehung darf allerdings nur auf Gründe gestützt werden, die für den Erblasser bestimmend waren und nicht erst im Nachhinein festgestellt werden. Das Nachschieben von Gründen, hier durch spätere Konkretisierung seitens Ehefrau und Umfeld, kann damit keine Berücksichtigung finden.

In der Entscheidung wird zum einen klargestellt, dass es für einen Pflichtteilsentzug mehr bedarf als die gelegentliche Wegnahme geringfügiger Gegenstände, und zum anderen verdeutlicht, dass in der letztwilligen Verfügung der Grund für den Pflichtteilsentzug genau darzulegen ist.

Formunwirksamkeit des  
Pflichtteilsentzugs

Praxisrelevanz

**Kontakt:**  
RA Ivo Ziganke,  
München,  
ivo.ziganke@wts.de

**1a | Veröffentlichung des E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ |**

Autor: StB Bernhard Ahlers, München

Standardentwurf E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ veröffentlicht

Am 19.02.2014 hat der HGB-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) den Standardentwurf E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ veröffentlicht. Dieser Entwurf stellt eine umfangreiche Überarbeitung des bisherigen Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 7 „Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis“ (DRS 7) dar und soll bei endgültiger Verabschiedung den bisherigen Standard ersetzen.

Anwendungsbereich

Der Standard regelt die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals als Bestandteil des Konzernabschlusses gem. § 297 Abs. 1 HGB und ist für alle Mutterunternehmen, die gesetzlich verpflichtet sind, einen handelsrechtlichen Konzernabschluss aufzustellen, verbindlich anzuwenden. Unternehmen, die im Rahmen ihres Jahresabschlusses einen Eigenkapitalspiegel aufstellen (auch freiwillig), wird die Beachtung des Standards empfohlen.

Berücksichtigung der Erfahrungen nach Inkrafttreten des BilMoG

Die Neuerungen des E-DRS 29 berücksichtigen die praktischen Erfahrungen aus der Anwendung des derzeit gültigen DRS 7 nach Inkrafttreten des BilMoG und beinhalten im Wesentlichen die folgenden Änderungen und Ergänzungen:

- Detaillierte Regelungen zur Abbildung des Erwerbs und der Veräußerung

eigener Anteile gem. § 272 Abs. 1a und 1b HGB.

- Besonderheiten bei der Darstellung des Konzerneigenkapitals von Personenhandelsgesellschaften. Dazu ist im Standardentwurf u. a. ein entsprechendes Muster eines Eigenkapitalspiegels für Personenhandelsgesellschaften enthalten.
- Die Konzerneigenkapitalspiegel von Kapitalgesellschaften bzw. von Personenhandelsgesellschaften haben die im Muster-Eigenkapitalspiegel aufgeführten Posten zwingend zu enthalten, sofern die Sachverhalte zutreffend sind.
- Die Angabe von Vergleichszahlen für das Vorjahr ist nicht mehr verpflichtend, sondern wird nur noch empfohlen.
- Im Kapitel Definitionen wurden einige Begriffe, die über den Gesetzeswortlaut hinausgehen, gestrichen und die im Gesetz verwendeten, aber nicht definierten Begriffe „Ausstehende Einlagen“, „Eigene Anteile“, „Anschaffungskosten eigener Anteile“ und „Frei verfügbare Rücklagen“ definiert.

Bis zum 31.05.2014 können Stellungnahmen zum Standardentwurf eingereicht werden. Die Verabschiedung des endgültigen Standards könnte noch im Laufe des Jahres erfolgen. Der E-DRS 29 steht auf der Homepage des DRSC zum Download zur Verfügung.

Endgültige Verabschiedung noch in 2014 möglich

**Kontakt:**  
 WP/StB Nikolaus Färber, München,  
[nikolaus.farber@wts.de](mailto:nikolaus.farber@wts.de)

**1b | IDW-Schreiben zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht |**

Autor: StB Bernhard Ahlers, München

Anpassung des nationalen Bilanzrechts an neue EU-Bilanzrichtlinie

Bereits am 29.06.2013 wurde die neue EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (im Folgenden „Richtlinie“) über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen veröffentlicht (vgl. auch WTS Journal 05/2013). Um den Anforderungen dieser Richtlinie nachzukommen, müssen die einzelnen Mitgliedstaaten der EU bis zum 20.07.2015 entsprechende Anpassungen ihres nationalen Bilanzrechts vornehmen.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz am 27.02.2014 einige Anregungen zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht übersandt. Nach Auffassung des IDW sollten sich diese Anpassungen grundsätzlich auf solche Aspekte beschränken, für welche die Richtlinie eine Änderung des derzeit geltenden Rechts zwingend erfordert. Das IDW begründet dies damit, dass Unternehmen nicht mehr als nötig belastet und neue Unsicherhei-

IDW: Beschränkung der Anpassungen auf ein Minimum

ten in der Rechtsauslegung bei Abschluss-erstellern und -adressaten weitestmöglich vermieden werden sollten. Darüber hinaus gab es mit dem BilMoG erst im Jahr 2009 die letzte umfassende Reform des HGB. Die wesentlichen Empfehlungen aus der Stellungnahme des IDW lassen sich wie folgt zusammenfassend darstellen:

Maximale Schwellenwerte für neue Größenklassen

Art. 3 der Richtlinie sieht für die Bestimmung der Größenklassen von Unternehmen neue Schwellenwerte vor. Soweit den Mitgliedstaaten hierfür Spielräume bei der Festlegung eingeräumt werden, sollte das HGB – wie bisher – die jeweiligen Höchstwerte anwenden, um einen wirksamen Beitrag zur Begrenzung bürokratischer Belastungen für kleinere Unternehmen zu leisten.

Kein „true and fair view-override“

Würde durch die Vorgaben der Richtlinie ein nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden, muss für diese Ausnahmefälle von den Einzelregelungen der Richtlinie abgewichen werden (Art. 4 Abs. 4 der Richtlinie). Das HGB enthält jedoch bereits mit § 264 Abs. 2 Satz 1 und insbesondere Satz 2 HGB sowie § 252 Abs. 2 HGB geeignete Regelungen zur Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen. Insofern wird vom IDW die bestehende Kodifizierung für angemessen und eine stärkere Verankerung des „true and fair view-override“-Gedankens im HGB für nicht erforderlich gehalten.

Grundsatz der Wesentlichkeit empfehlenswert

Im Gegensatz zum Handelsrecht sieht die Richtlinie explizit den Grundsatz der Wesentlichkeit vor (Art. 2 Nr. 16 und Art. 6 Abs. 1j der Richtlinie). Im HGB ist dieses Prinzip zwar nicht direkt geregelt, aber als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) allgemein anerkannt. Eine ausdrückliche Verankerung im HGB erscheint dem IDW daher empfehlenswert. Anderer Auffassung ist dagegen das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC), das keine HGB-Änderung empfiehlt, genau weil der Wesentlichkeitsgrundsatz bereits als nicht kodifizierter GoB vorhanden ist.

Bewertungsmaßstab für Rückstellungen

Zur Ermittlung eines sachgerechten Rückstellungsbetrags zielt die Richtlinie auf den besten Schätzwert von wahrscheinlichen

entstehenden Aufwendungen ab (Art. 12 Abs. 12 der Richtlinie). Im Handelsrecht wird für die Rückstellung der Erfüllungsbetrag nach „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ ermittelt, der Ausfluss des Vorsichtsprinzips ist. Zu diesem Zweck ist nach allgemeinem Verständnis gerade auch die Eintrittswahrscheinlichkeit für zukünftige Ausgabenerfordernisse zu berücksichtigen. Das IDW sieht daher keine Notwendigkeit, das HGB zu ändern.

Gemäß dem für die GuV anzuwendenden Gliederungsschema (Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie) soll im Gegensatz zum HGB kein außerordentliches Ergebnis mehr ausgewiesen werden. Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Höhe oder Bedeutung sollen der Richtlinie zufolge stattdessen im Anhang angegeben werden. Das IDW befürwortet diese Neuerung insbesondere vor dem Hintergrund, dass gerade im Hinblick auf die Prognose der künftigen Ertragslage die Aussagefähigkeit eines Abschlusses erhöht würde. Dazu wäre laut IDW die Angabepflicht noch insoweit zu konkretisieren, als dass die Darstellung im Anhang nicht postenbezogen, sondern vielmehr zusammengefasst erfolgt.

Werden in der Bilanz latente Steuerschulden angesetzt, dann sollen nach der Richtlinie im Anhang Angaben über die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die in der Bilanz im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Saldenbewegungen gemacht werden (Art. 17 Abs. 1f der Richtlinie). Da für die unterjährigen Saldenbewegungen bisher keine Anhangangabepflicht besteht, wäre dem IDW zufolge insofern eine Ergänzung des § 285 Nr. 29 HGB (Einzelabschluss) und des § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB (Konzernabschluss) erforderlich.

Nach Art. 24 Abs. 7 der Richtlinie sind im Konzern für vollkonsolidierte Unternehmen eine Schuldenkonsolidierung, eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie eine Zwischenergebniseliminierung erforderlich. In Artikel 24 Abs. 7 der Richtlinie wird dies nun auch für assoziierte Unternehmen bei Anwendung der Equity-Methode vorgesehen, jedoch nur insoweit, als die zugrunde liegenden Tatbestände bekannt sind oder bestätigt werden können. Bisher ist lediglich

Wegfall der außerordentlichen Posten in der GuV

Weitere Anhangangaben zu latenten Steuern

Keine erweiterte Konsolidierung von assoziierten Unternehmen empfohlen

eine Zwischenergebniseliminierung vorgesehen (§ 312 Abs. 5 Satz 3 HGB). Das IDW sieht eine Schulden- sowie eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung als mit der Konzeption der Equity-Methode nicht zu vereinbaren und technisch kaum sinnvoll durchzuführen an. Dabei wird auch auf die bestehenden Regelungen im IAS 28 verwiesen.

Das Ziel der neuen EU-Bilanzrichtlinie ist es, neben der Reduzierung von Kosten der Berichterstattung insbesondere für kleine Unternehmen auch die Erleichterung grenzüberschreitender Investitionen sowie die Verbesserung der EU-weiten Vergleichbarkeit und des öffentlichen Vertrauens in Abschlüsse und Berichte zu ermöglichen.

Ziel: Reduzierung von Kosten und Verbesserung der Vergleichbarkeit von Abschlüssen

**Kontakt:**  
WP/StB Nikolaus Färber, München,  
nikolaus.farber@wts.de

### 1c | Neuer DRS 21 zur Kapitalflussrechnung spätestens ab 2015 zu beachten |

Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

Neuer DRS 21 ab 2015 zu beachten

Am 02.04.2014 hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 21 (DRS 21) zur Kapitalflussrechnung bekannt gemacht. Die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird gemäß § 342 Abs. 2 HGB vermutet, wenn die Empfehlungen des DRS 21 beachtet werden. Der DRS 21 ist erstmals zu beachten für nach dem 31.12.2014 beginnende Geschäftsjahre. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Der DRS 21 gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen. Der Standard gilt auch, wenn für einen Konzernabschluss nach § 11 PublG eine Kapitalflussrechnung aufzustellen ist. Unternehmen, die freiwillig eine Kapitalflussrechnung aufstellen, wird ebenfalls empfohlen, diesen Standard zu beachten. Gegenstand des DRS 21 sind die Grundsätze zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung, die gemäß § 297 Abs. 1 HGB Bestandteil des Konzernabschlusses ist.

Verpflichtend für Konzernabschluss nach § 290 HGB

**Kontakt:**  
WP/StB Nikolaus Färber, München,  
nikolaus.farber@wts.de

### 1d | Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung hat ihren Tätigkeitsbericht für 2013 veröffentlicht |

Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

110 Prüfungen in 2013

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat am 30.01.2014 ihren Tätigkeitsbericht für das Jahr 2013 veröffentlicht. Im Jahr 2013 wurden 110 Prüfungen abgeschlossen. Hiervon waren 98 Stichprobenprüfungen und 12 Prüfungen, die anlassbezogen oder auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt worden sind.

giert und DPR-Hinweise von den Unternehmen umgesetzt worden sind.

Wie in den Vorjahren betreffen auch 2013 die festgestellten Fehler insbesondere folgende Themenfelder:

Fehlerfelder

- Umfang und Anwendungsschwierigkeiten bei einzelnen International Financial Reporting Standards (IFRS),
- unzureichende Berichterstattung im Anhang und Lagebericht.

Fehlerquote bei 14 %

Fehlerhafte Rechnungslegung konnte die DPR hierbei bei 14 % der Prüfungen feststellen. Dies liegt unter dem Vorjahreswert von 16 %. Normalisiert, d. h. bereinigt um Mehrfachzählungen, lag die Fehlerquote bei 11 % (Vorjahr 16 %).

Bei den Anwendungsschwierigkeiten des IFRS wird auf die Regelungen zu den Finanzinstrumenten, zum Anlagevermögen, zum Unternehmenserwerb und zur Kapitalflussrechnung verwiesen.

Positiver Rückblick auf 2012

Im Rahmen der Nachschau für 2012 zeichnet die DPR ein positives Bild. So konnte festgestellt werden, dass aufgedeckte Fehler im nachfolgenden Abschluss korri-

Alle Fälle mit Fehlerfeststellungen werden automatisch an die BaFin übermittelt. Dies erfolgt unabhängig davon, ob die Unter-

Zusätzliche Prüfung durch die BaFin

nehmen der Fehlerfeststellung zugestimmt haben. Soweit das Unternehmen den durch die DPR festgestellten Fehlern nicht zustimmt, werden diese durch die BaFin noch einmal einer eigenen Prüfung unterzogen (zweite Enforcement-Stufe). 2013 hat die BaFin insgesamt drei entspre-

chende Fälle abgeschlossen. In zwei Fällen wurde das Ergebnis der DPR bestätigt; in einem Fall wurde das Verfahren aufgrund eines Delistings eingestellt.

Der vollständige Bericht ist auf der Homepage der DPR ([www.frep.info](http://www.frep.info)) erhältlich.

**Kontakt:**  
WP/StB Nikolaus  
Färber, München,  
[nikolaus.farber@wts.de](mailto:nikolaus.farber@wts.de)

## 2a | Social Engineering – Risiken für Unternehmen in der Gegenwart und Zukunft des Web 2.0 | Autoren: Mirco Vedder, Michael Raschke, Düsseldorf

Technologischer Fortschritt erhöht das Risiko von dolosen Handlungen

Der in den letzten Jahren massiv an Bedeutung gewonnene technologische Fortschritt hat Unternehmen nicht nur produktiver gemacht und weitere Chancen im internationalen Wettbewerb eröffnet, sondern auch damit verbundene Risiken signifikant erhöht. Vor dem Hintergrund des immer stärker werdenden technologischen Einflusses in Unternehmen haben sich daher auch die Muster bei der Begehung von dolosen Handlungen gewandelt. Vermögensschädigungen von Unternehmen werden durch den technologischen Einfluss schneller, mit höherem Schadenspotenzial und mit mehr Verschleierungsmöglichkeiten verübt. „Big Data“, das heißt die durch das operative Geschäft generierten oder auch von extern an das Unternehmen zugeführten Massen an Daten, stellen Konzerne und mittelständische Unternehmen vor große Herausforderungen in Gegenwart und Zukunft. Hohe Investitionen in den Schutz der IT-Struktur durch technische Sicherheitssysteme schützen nicht umfassend vor der einen Schwachstelle, die für jeden Unternehmenserfolg wesentlich ist, dem eigenen Mitarbeiter.

→ falsche Identitäten vorgetäuscht und/oder  
→ Autoritätshörigkeit ausgenutzt, um an sensible Informationen zu gelangen.

Häufig fördert der sorglose Umgang mit Daten und Informationen durch die Mitarbeiter Social Engineering Aktivitäten und erleichtert dem Täter das Ausspähen.

Social Engineering wird von Computerexperten als kostengünstige und effiziente Alternative zum klassischen Hacking angesehen, da nur geringe Transaktionskosten anfallen. Beliebte Wege für die Informationsbeschaffung sind zum Beispiel fingierte Telefonanrufe bei höhergestellten Mitarbeitern eines Unternehmens oder Help-Desks sowie das Einschleusen von neuen Mitarbeitern mit dem Ziel der Informationsbeschaffung für externe Dritte.

Das Ausmaß solcher externer Attacken ist dabei schwer zu beziffern, da zum einen oft nur eine lückenhafte Dokumentation eines solchen Angriffs vorliegt und zum anderen Unternehmen oftmals öffentlich nicht zugeben wollen, Opfer von Social Engineering geworden zu sein.

Social Engineering findet täglich statt

Social Engineering bezeichnet in diesem Zusammenhang die systematische Sammlung und Auswertung von Unternehmensinformationen durch die Beeinflussung von Mitarbeitern eines Unternehmens mit Hilfe von technischen Maßnahmen wie E-Mails (Phishing) und nicht-technischen Maßnahmen wie das persönliche Gespräch.

Von vielen Unternehmen wird derzeit die Gefahr noch nicht wirklich erkannt, die vom Web 2.0 wie Facebook oder Twitter ausgeht. Gerade über solche Plattformen werden Informationen mit vermeintlichen „Freunden“ ausgetauscht, die auch geschäftliche Inhalte haben können.

Soziale Netzwerke verschärfen Unternehmensrisiko

Auf Unternehmensebene geht es insbesondere um die Preisgabe von vertraulichen Informationen. Dazu werden  
→ das persönliche Umfeld des Opfers ausgespäht,

Strategien zu Vermeidung von Social Engineering stehen – bei einer zu erwartenden signifikanten Steigerung von Fällen des Datendiebstahls und der Wirtschaftsspionage – derzeit noch am Beginn ihrer Umsetzung. Bisher beinhalten Vermei-

Mögliche Maßnahmen zur Risikoreduzierung

dungsstrategien, dass die IT-Abteilungen von Unternehmen ihre Aktivitäten am Wohlergehen des Unternehmens ausrichten. Der Unternehmensschaden nimmt allerdings dann weitaus größere Dimensionen an, wenn die eigene IT-Abteilung Ziel von Social Engineering Aktivitäten ist, indem Unternehmensdaten wie zum Beispiel Preislisten, Fertigungspläne und Forschungs- und Entwicklungsergebnisse kopiert und verbreitet oder Passwörter von Mitarbeitern an die Täter weitergegeben werden.

Unternehmen schützen sich vor dolosen Handlungen aus Social Engineering durch die Einführung von Kontroll- und Sanktionsmechanismen wie einen Code of Conduct, die Analyse von sozialen Netzwerken (vorbehaltlich der datenschutzrechtlichen Voraussetzungen) oder die Prüfung von Integritätskriterien vor der Einstellung neuer Mitarbeiter. Grundlage für die Prävention von Social Engineering ist die Einbindung und Sensibilisierung aller Mitarbeiter im Umgang mit Informationen und der externen Wirkung bei verantwortungsloser Weitergabe.

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

## 2b | Härtere Gangart bei Rechtsverstößen III – Unternehmensstrafrecht für Deutschland? | Autor: RA Carsten Kuhn, Düsseldorf

Hintergrund

Seit Jahren wird die Forderung nach einem Unternehmensstrafrecht mit schöner Regelmäßigkeit zum Gegenstand rechtspolitischer Diskussionen. Auslöser ist mitunter der Eindruck, dass sich (strafrechtliche) Sanktionen für aus Unternehmen heraus begangene Taten nur gegen die handelnden Mitarbeiter als Täter und „Bauernopfer“ richten, nicht aber gegen die Unternehmen als Nutznießer der Tat.

→ Gemäß § 2 Abs. 1 VerbStrG-E ist es strafbar, wenn Entscheidungsträger in Wahrnehmung der Angelegenheit eines Verbandes vorsätzlich oder fahrlässig verbandsbezogene Zuwiderhandlungen begehen. Verbandsbezogene Zuwiderhandlungen sind anzunehmen, wenn Pflichten des Verbandes verletzt wurden oder dieser bereichert wurde bzw. werden sollte. Es geht also um die Strafbarkeit des Unternehmens für Handlungen seiner Organe (Vorstand, Geschäftsführer etc.) oder anderer Personen mit (faktischen) Leitungs- und Kontrollbefugnissen. Strafgrund ist die mangelhafte Personalauswahl bzw. der unzureichende Aufgabenzuschnitt auf der Leitungsebene.

Entwurf eines „Verbandsstrafgesetzes“

Mit dem Beschluss der Justizministerkonferenz vom November 2013, einen von Nordrhein-Westfalen vorgelegten Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Unternehmen und sonstigen Verbänden (Verbandsstrafgesetzbuch: VerbStrG-E) in den Bundesrat einzubringen, wurde ein neuer Impuls zu solchen Diskussionen gegeben. Als Anlass für die Einführung eines Unternehmensstrafrechts wird unter anderem der hohe Anteil von Wirtschaftsstraftaten an den in den polizeilichen Kriminalstatistiken ausgewiesenen Schäden angegeben. Auch wird auf das eingangs geschilderte Missverhältnis und die unzureichende Präventionswirkung der §§ 30, 130 OWiG verwiesen.

→ Gemäß § 2 Abs. 2 VerbStrG-E ist es strafbar, wenn in Wahrnehmung von Angelegenheiten des Verbandes verbandsbezogene Zuwiderhandlungen begangen wurden und Entscheidungsträger vorsätzlich oder fahrlässig zumutbare Aufsichtsmaßnahmen, durch welche die Taten verhindert oder wesentlich erschwert worden wären, unterlassen haben. Hier geht es darum, dass Mitarbeiter des Unternehmens Pflichtverletzungen begangen haben, die durch Kontroll- bzw. Organisationsmaßnahmen, etwa ein angemessenes Compliance-System, hätten verhindert oder erschwert werden können. Strafgrund sind somit Organisationsmängel unterhalb der Leitungsebene.

Zwei Tatbestände für verbandsbezogene Zuwiderhandlungen

Der Gesetzesentwurf zielt mit zwei Tatbeständen auf „Verbände“, also juristische Personen, nicht rechtsfähige Vereine und rechtsfähige Personengesellschaften des privaten und öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 VerbStrG-E):

Sanktionskatalog	<p>Diese Taten werden gemäß § 4 VerbStrG-E mit Verbandsstrafen (Verbandsgeldstrafe, Verbandsverwarnung mit Strafvorbehalt, öffentliche Bekanntmachung der Verurteilung) und Verbandsmaßregeln (Ausschluss von Subventionen, Ausschluss von der Vergabe öffentlicher Aufträge, Verbandsauflösung) sanktioniert. Hervorzuheben ist die Verbandsgeldstrafe, die im Gegensatz zur Geldbuße nach § 30 OWiG (max. € 10 Mio.) keine feste betragsmäßige Obergrenze hat. Vielmehr ist sie an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Verbandes orientiert, indem sie zehn Prozent seines Jahresumsatzes nicht übersteigen darf. Somit könnte auch der nun verschärfte Sanktionsrahmen der §§ 30, 130 OWiG (vgl. WTS Journal 01/2014) deutlich überschritten werden, besonders mit Blick auf die Möglichkeit, zusätzlich Maßnahmen der Vermögensabschöpfung (Verfall, § 73 Abs. 1 StGB) anzuordnen.</p>	<p>rolle der Unternehmen als Beschuldigte und Arbeitgeber beschuldigter Arbeitnehmer. Die wohl herrschende Ansicht, dass Arbeitnehmer gegenüber ihrem Arbeitgeber zur Auskunft über Wahrnehmungen in ihrem direkten Arbeitsumfeld verpflichtet sind, obwohl sie sich dabei einer Straftat bezichtigen können, versucht die Rechtsprechung durch – ungeschriebene – strafprozessuale Verwertungsverbote zu korrigieren. Die für die Mitwirkung an der Tataufklärung in Aussicht gestellte Sanktionsfreiheit wird dazu führen, dass Unternehmen stärker als bisher Druck auf die beteiligten Mitarbeiter ausüben werden. Mit der Einführung eines Unternehmensstrafrechts stehen sich dann aber auf arbeitsrechtlicher Ebene entgegenstehende Interessen zweier Beschuldigter in derselben Angelegenheit gegenüber. Die arbeitsrechtliche Austragung dieses Interessenkonflikts kann durch die Annahme – zumal ungeschriebener – strafprozessualer Verwertungsverbote nur bedingt kompensiert werden. Der vorliegende Entwurf löst diesen Konflikt jedenfalls nicht, sondern scheint ihn vielmehr hinzunehmen.</p>	
Maßnahmen zur Vermeidung von Sanktionen	<p>Das Gericht kann allerdings von Sanktionen absehen, wenn das Unternehmen organisatorische und personelle Maßnahmen getroffen hat, um Taten künftig zu vermeiden, und entweder ein nur geringer Schaden eingetreten bzw. dieser größtenteils wieder gut gemacht worden ist oder das Unternehmen aktiv an der Tataufklärung mitgewirkt hat.</p>	<p>Das Schicksal des Gesetzentwurfs ist ungewiss. Da der Koalitionsvertrag von CDU und SPD nur von einem Ausbau des Ordnungswidrigkeitenrechts und der Prüfung eines Unternehmensstrafrechts für multinationale Konzerne spricht, ist es jedenfalls fraglich, inwieweit es zu seiner Umsetzung kommen wird. Nicht auszuschließen ist, dass bei Bekanntwerden weiterer großer Unternehmensskandale die Politik in der Einführung eines Unternehmensstrafrechts eine Möglichkeit zur Profilierung wittert. Dann kann es plötzlich sehr schnell gehen. Auch bereits vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtslage sind Unternehmen schon jetzt gut beraten, alles zur Stärkung ihrer Präventionsmaßnahmen Erforderliche, namentlich zum Auf- und Ausbau angemessener und funktionaler Compliance-Systeme, zu tun. Bei aufkommenden Verdachtsfällen sollte zudem die sachgerechte Aufklärung unter Einschaltung erfahrener Spezialisten erwogen werden.</p>	Ausblick
Kritik am Gesetzentwurf	<p>Die Kritik an dem Gesetzesentwurf stützt sich unter anderem auf die Missachtung grundlegender Prinzipien des Strafrechts (Aufgabe des Schuldprinzips) oder die als zu hart empfundenen Strafen. Die §§ 30, 130 OWiG werden zudem als die angemessenere und flexiblere Sanktionierungsmöglichkeit angesehen, weil ihre Anwendbarkeit dem Opportunitätsprinzip und somit einer einzelfallbezogenen Ermessensentscheidung unterliegt, während das Verbandsstrafgesetz infolge der beabsichtigten Geltung des Legalitätsprinzips zwangsläufig anzuwenden wäre.</p>		
Interessenkollisionen	<p>Der an sich begrüßenswerte Umstand, dass Unternehmen bei aktiver Mitwirkung an der Tataufklärung sanktionsfrei bleiben können, birgt Konfliktpotenzial. Dies ergibt sich aus der absehbaren Doppel-</p>		

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

2c | Fallstricke forensischer Datenanalyse III – Datenanalyse |

Autorin: Sabine Rottmann, Düsseldorf

Die "eigentliche Arbeit" beginnt

Sind die zur Analyse heranzuziehenden Daten identifiziert und importiert, kann die tatsächliche Analyse beginnen. Auch in dieser Phase, in welcher schon viele potentielle Widrigkeiten überwunden scheinen, gibt es eine Vielzahl von Fallstricken.

Konnte die Filiale die Auftragsflut in dieser Woche mit den vorhandenen Ressourcen überhaupt bewältigen? Warum zahlt der Kunde mit dem niedrigsten Auftragsvolumen die günstigsten Preise?

Vorsicht vor fehlerhaften Daten!

Diese Phase ist dadurch besonders heimtückisch, dass sich Fehler und Problemstellungen nicht direkt offenbaren. Daher ist es umso wichtiger, gezielte Abfragen zu definieren und möglichst effizient durchzuführen. Gerade das ist im Kontext von forensischen Datenanalysen schwierig, weil man immer davon ausgehen muss, über die tatsächlichen Verhältnisse beim Mandanten nur unvollständig oder gar falsch informiert zu sein. Da aber die Daten idealerweise nicht oder nicht perfekt manipuliert sind, können solche Hinweise als neue Erkenntnisquelle dienen.

Spätestens an dieser Stelle zeigt sich eine gewisse Komplexität. Daher ist vor allem auch eine sorgfältige und nachvollziehbare Dokumentation von wesentlicher Bedeutung. Insbesondere folgende Elemente sollten hierbei so präzise wie möglich formuliert und festgehalten werden:

Die Dokumentation ist von zentraler Bedeutung

- Prüfungsziel: Das Ziel der Analyse muss sich von Hintergrund und Ziel des Auftrags ableiten lassen.
- Verwendete Daten und Informationen: Herkunft, Inhalt und Umfang.
- Durchgeführte Analysen: Die Abfragen müssen geeignet sein, zur Beantwortung der aufgeworfenen Fragen beizutragen bzw. die aufgestellten Hypothesen zu bestätigen oder zu widerlegen.
- Feststellungen: Präzise Darstellung, warum und inwieweit die Fragen beantwortet oder Hypothesen bestätigt wurden. Dazu sollten auch weitere Feststellungen dargestellt werden, die zwar nicht die ursprünglich aufgestellten Fragen beantworten, aber neue Fragen aufwerfen, die im Gesamtkontext der Sonderuntersuchung relevant sind oder werden können.

Ein grundlegendes Verständnis für die Daten ist essentiell

In diesem Beitrag soll nicht auf einzelne mögliche Abfragen eingegangen werden, jedoch gibt es einige allgemeine Erfahrungswerte, die sich in der Praxis immer wieder bewahrheiten: Es gilt vor allem, die vorliegenden Daten zu „verstehen“, d. h. zumindest einen oder mehrere Datensätze im Detail zu betrachten und die Aussage jedes einzelnen Feldes zu analysieren und im Zweifel zu hinterfragen. Insbesondere selten genutzte oder im Produktivsystem nicht sichtbare Felder, wie z. B. Zeitstempel, können wichtig sein. Ausgehend vom Detail gilt es auch die Gesamtheit zu betrachten: Gibt es saisonale Schwankungen? Wie entwickelt sich die Anzahl der Datensätze pro Monat im Zeitverlauf? Nach diesem Verständnis des vorliegenden Datenmaterials offenbaren sich durch neue Verknüpfungen und Vergleich von mehreren Datenquellen die interessantesten Erkenntnisse: Passen Bestellung und Wareneingang zueinander?

Auf Basis der Dokumentation können im Nachhinein fehlerhafte oder unvollständige Datenzulieferungen zurückverfolgt werden, komplexe Abfrageketten rekonstruiert sowie relevante Ergebnisse nachvollziehbar festgehalten werden. Neben Kreativität bei der Abfragegestaltung ist also insbesondere äußerste Disziplin bei der Dokumentation entscheidend für eine erfolgreiche Datenanalyse.

Datenanalysen erfordern Kreativität und Disziplin

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



**2d | Bundesnetzagentur verschärft IT-Sicherheitsanforderungen bei Energieversorgern** | Autoren: Rüdiger Giebichenstein, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln und Dennis Hunstock ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln

Energieversorger müssen ihre IT-Systeme gegen Bedrohungen schützen

Mit wachsender Abhängigkeit von IT-Systemen steigen auch die Risiken von Energieversorgern in Bezug auf die Bereitstellung eines sicheren und zuverlässigen Energieversorgungsnetzes. Um die Vorteile moderner Informations- und Kommunikationstechnologie auch in Zukunft sicher nutzen zu können, ist es daher wichtig, einen angemessenen Schutz gegen Bedrohungen, speziell im Bereich der Netzsteuerung zu etablieren. Aus diesem Grund hat die Bundesnetzagentur einen Katalog von Sicherheitsanforderungen zum Schutz gegen Bedrohungen für Telekommunikations- und elektronische Datenverarbeitungssysteme erstellt. Auf Grundlage des § 11 Abs. 1a Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) soll hierdurch ein Beitrag zum sicheren Betrieb und zur Erhöhung der Versorgungssicherheit der Energieversorgung geleistet werden.

Sicherheit durch ein Informationssicherheits-Managementsystem

Kernforderung des im Entwurf vorliegenden Sicherheitskataloges ist die Einführung und der Betrieb eines Informationssicherheits-Managementsystems gemäß dem anerkannten und weit verbreiteten ISO-Standard ISO/IEC 27001:2013 sowie die Zertifizierung dieses Managementsystems durch eine unabhängige Stelle, typischerweise einem akkreditierten Zertifizierungshaus.

Verfügbarkeit, Integrität, Vertraulichkeit sicherstellen

Anforderungen an die Sicherheit im Bereich Energieversorgung unterscheiden sich von den bekannten Sicherheitsanforderungen für Informationen in herkömmlichen IT-Systemen, IT-Anwendungen, Datenbanken, Netzwerken und unterstützenden Infrastrukturen insbesondere durch deren speziellen Schutzbedarf und

Prioritäten. So steht bei den Steuerungsnetzen das Schutzziel der Verfügbarkeit (die Sicherstellung der Verfügbarkeit der zu schützenden Systeme und Daten) stets an oberster Stelle, wohingegen in der bekannten ISO/IEC 27001:2013 ergänzend die Integrität (die Sicherstellung der Integrität der verarbeiteten Informationen und Systeme) und Vertraulichkeit (die Gewährleistung der Vertraulichkeit der mit den betrachteten Systemen verarbeiteten Informationen) als Schutzziele der Informationen zu betrachten sind.

Durch die Schaffung einer solchen gesetzlichen Grundlage erhöht die Bundesnetzagentur den Druck auf die Energieversorger, das Thema IT- und Informationssicherheit strukturiert und dauerhaft in ihren kritischen Unternehmensprozessen zu verankern. Die zwingende Vorgabe, die Anforderungen des Sicherheitskataloges spätestens ein Jahr nach Veröffentlichung durch die betroffenen Netzbetreiber umzusetzen, unterstreicht das konsequente Vorgehen. Aktuell konnten bis zum 14.02.2014 Stellungnahmen bei der Bundesnetzagentur zu den geplanten Inhalten abgegeben werden, deren Auswertung derzeit daher noch aussteht.

Aus den beschriebenen Anforderungen ergibt sich konkreter zeitnaher Handlungsbedarf für eine Vielzahl von Energieversorgern, die Grundlagen für ein Informationssicherheits-Managementsystem in ihrem Unternehmen zu schaffen. Wir empfehlen, mit der Implementierung eines ISMS gemäß ISO/IEC 27001:2013 zeitnah zu beginnen.

Fazit

**Kontakt:**  
Rüdiger Giebichenstein, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln, [ruediger.giebichenstein@wts.de](mailto: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](http://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](mailto:thomas.krug@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,  
 Nikolaus Färber, Florian Kestler, Anne Linke,  
 Dr. Axel Löntz, Andreas Masuch, Till Reinfeld,  
 Andrea Eisenberg

### 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 Vereniging („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

Terminankündigung 2014

Fachveranstaltungen → **Forum Compliance 360°**  
**Geschäftspartnerrisiken effektiv begegnen**  
Düsseldorf 22.05.2014 14:00 – 18:00 Uhr

Kongresse → **Sino HR Conference**  
**3. Deutsch-Chinesische Personalkonferenz**  
Frankfurt 14.05.2014 08:30 – 17:30 Uhr

→ **10. Norddeutscher Unternehmertag**  
**Kongress für mittelständische Unternehmen**  
Hamburg 20.05.2014 09:00 – 18:00 Uhr

Weitere Informationen unter:  
[www.wts.de/fachveranstaltungen](http://www.wts.de/fachveranstaltungen)

Wir freuen uns auf Sie!

Kontakt:  
Jennifer Körber  
Peter-Müller-Straße 18  
40468 Düsseldorf  
Telefon +49 211 20050-977  
Fax +49 211 20050-950  
[jennifer.koerber@wts.de](mailto:jennifer.koerber@wts.de)

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

