

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

4.2014



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Vorlagebeschluss zur Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung bei Definitiveffekt

Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen Angehörigen und nahestehenden Personen

Umsatzsteuer:

Keine steuerfreie Lieferung bei unzutreffender Absenderangabe im CMR-Frachtbrief

Grunderwerbsteuer:

GrESt-Pflicht aufgrund mittelbarer Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft durch schuldrechtliche Vereinbarungen

Lohnsteuer:

Rabatte beim Abschluss von Versicherungsverträgen als Arbeitslohn

Abgabenordnung:

Regierungsentwurf zur Selbstanzeige

TAX | Internationales

Tax Risk Management in Zeiten von BEPS

LEGAL

Gesellschaftsrecht:

Zulässigkeit der Einreichung einer Gesellschafterliste durch einen ausländischen Notar

CONSULTING

Financial Advisory:

IASB veröffentlicht geänderte Version von IFRS 9

Compliance:

Diskussion über die Einführung eines Bundeskorruptionsregisters

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	1 Ertragsteuern	d Vorsteuerabzug aus Beurkundungs- und „Due Diligence“-Leistungen der veräußerten Gesellschaft	17
5	a Regierungsentwurf zum ZollkodexAnpG bzw. „JStG 2015“		
6	b Vorlagebeschluss zur Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung bei Definitiveffekt	e Verzicht auf Umsatzsteuerbefreiung während Anfechtbarkeit oder Änderbarkeit aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung	18
7	c BMF veröffentlicht neuen Teilwerterlass	f Nichtumsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung bei vorübergehender Weiterführung des Geschäfts durch den Veräußerer	19
7	d Saldierungs- und Rückwirkungsverbot für vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen	g Flächenbezogener Verzicht auf Umsatzsteuerfreiheit	20
9	e Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG – Beitrittsaufforderung an das BMF	3 Grunderwerbsteuer	
10	f Korrespondierende Bilanzierung von Pensionsansprüchen auch bei ehemaligen Mitunternehmern	a Anteilsvereinigung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft auch ohne unmittelbare Beteiligung an der Komplementärin	20
11	g Begriff des Vorabgewinnanteils i.S.d. § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 bei Mitunternehmerschaften	b Voraussetzung für die Nichterhebung von Grunderwerbsteuer bei einem Gesellschafterwechsel	21
11	h Von Organgesellschaften vereinnahmte Schachteldividenden gewerbesteuerlich zu 100 % freigestellt	c GrESt-Pflicht aufgrund mittelbarer Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft durch schuldrechtliche Vereinbarungen	22
12	i Keine Besitzzeitanrechnung im Rahmen des sog. gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs bei unterjährigem qualifizierten Anteilstausch	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer	
13	j Nutzung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei Entstehung einer doppelstöckigen Personengesellschaft	a (Keine) Schenkungsteuerpflicht von Ausschüttungen ausländischer Stiftungen?	23
14	k Grundsatzentscheidungen zur Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen Angehörigen und nahestehenden Personen	b Keine Erbschaftsteuerbefreiung für letztwillige Zuwendung eines Wohnrechts an Familienwohnung	23
	2 Umsatzsteuer	5 Lohnsteuer	
15	a Keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bei unzutreffender Absenderangabe in Feld 1 des CMR-Frachtbriefs	a Rabatte beim Abschluss von Versicherungsverträgen als Arbeitslohn	24
16	b Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen	b Geldwerter Vorteil für die Gestellung eines Firmenwagens mit Fahrer	25
17	c Keine Entgeltminderung bei Vermittlung	c Keine regelmäßige Arbeitsstätte bei befristeter Auslandsentsendung trotz Arbeitsvertrag mit dem ausländischen Unternehmen	25
		d Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale auch für Reparaturaufwendungen	26
		e Keine Sozialversicherungspflicht bei Pauschalierung der Lohnsteuer für sonstige Sachbezüge nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG	27

Seite		LEGAL	Seite
	6 Abgabenordnung	Gesellschaftsrecht	
27	a Regierungsentwurf zur Selbstanzeige	Zulässigkeit der Einreichung einer Gesellschafterliste durch einen ausländischen Notar	41
29	b Grobes Verschulden bei elektronischen Steuererklärungen		
	TAX Internationales	CONSULTING	
	7 Deutschland	1 Financial Advisory	
30	a BEPS und die Notwendigkeit eines auf Tax Compliance ausgerichteten Tax Risk Management Systems	a IASB veröffentlicht geänderte Version von IFRS 9	43
31	b Betriebsausgabenabzug beim Steuerabzug nach § 50a EStG	b Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Bewertung kleiner und mittelgroßer Unternehmen (KMU) nach IDW S1	44
31	c „Mediankorrekturen“ bei Verrechnungspreisprüfungen	c Referentenentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) veröffentlicht	45
32	d FATCA-USA-Umsetzungsverordnung in Kraft getreten	d IDW ES 11: Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen	47
33	8 EuGH Keine Nachversteuerung der zuvor beim Stammhaus berücksichtigten ausländischen Betriebsstättenverluste bei Veräußerung im Konzern	e IFRS Evaluation durch die EU-Kommission	48
	9 OECD	2 Compliance	
34	a Änderungen des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung 2014	a Diskussion über die Einführung eines Bundeskorruptionsregisters	49
35	b Bekämpfung internationaler Steuerhinterziehung: Common Reporting Standard (CRS) und Competent Authority Agreement (CAA)	b Digitale Identitäten erfolgreich schützen	50
	10 Österreich		
36	a BMF-Erlass zu grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltung		
37	b Gruppenbesteuerung und Ratifizierung des OECD-Amtshilfeabkommens		
	11 Russland		
37	a Russisches Außensteuergesetz		
38	b Steuerliche Abwicklung grenzüberschreitender komplexer Anlagenbauprojekte in Russland		



Dr. Maximilian Görl,
Rechtsanwalt, Partner
Of Counsel, WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

der Rat der OECD hat am 15.07.2014 das Update 2014 zum OECD-Musterabkommen (OECD-MA) angenommen und verabschiedet. Leider muss festgestellt werden, dass das Update den auch von der OECD selbst geweckten Erwartungen an diese Revision nicht gerecht wird.

Tatsächlich lag die Messlatte sehr hoch. Neben einer Reihe älterer Änderungsvorschläge hat die OECD insbesondere die Neufassung des Betriebsstttenbegriffs einschließlich des zugehörigen Musterkommentars als besonders vordringlich eingestuft. Diese Begriffsdefinition ist nicht nur von herausragender Bedeutung für die Vermeidung von Doppelbesteuerungen bei den Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit, sondern ist in den letzten Jahren von der OECD intensiv diskutiert worden. Insbesondere die „Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)“, 19. Oktober 2012 to 31. January 2013, geben bereits einen detaillierten Eindruck von der allseits erwarteten Neufassung des Betriebsstttenbegriffs. Das Thema wird im Update 2014 an keiner Stelle erwähnt.

Statt Richtungweisender Vorgaben prägen im Wesentlichen Klarstellungen und redaktionelle Änderungen den Inhalt. Kennzeichnend hierfür ist der neue Wortlaut des Art. 17 OECD-MA. Hier wird die Bezeichnung „sportsman“ durch „sportsperson“ ersetzt, was nun wirklich zu keinen neuen Erkenntnissen führt. Auf ähnlicher Ebene bewegt sich im Kommentar zu Art. 7 OECD-MA der Wechsel vom Begriff „income“ zu „profits“. Dies stellt lediglich eine Anpassung an die Terminologie des „Authorized OECD Approach“ dar. In der Neukommentierung zum Art. 3 OECD-MA wird ausgeführt, dass unter den Begriff der „Gesellschaft“ auch alle Rechtsträger fallen, die nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates wie juristische Personen behandelt werden. Von geringer praktischer Bedeutung dürfte auch die Einbeziehung der Gewinne aus einer Einlagenrückgewähr unter den Dividendenbegriff des Art. 10 OECD-MA sein. Die Klarstellung in

Ziff. 4 des Kommentars zu Art. 20 OECD-MA, wonach der Ansässigkeitsstaat nur dann das Besteuerungsrecht für Zahlungen an Studenten und Praktikanten hat, wenn die Zahlungen aus Quellen außerhalb des Staates stammen, in dem er sich zu Ausbildungszwecken aufhält, ist ebenfalls nicht neu. Einzig die teilweise Neukommentierung zu den Arbeitnehmereinknfte bringt substantielle Hilfestellung bei der Anwendung von DBA. Die komplexe Frage, wann Vergütungen aus der Ausübung einer abhängigen Tätigkeit stammen, wird ausführlich erörtert sowie der Begriff des „betreffenden Steuerjahres“ definiert. Nicht unerwähnt bleiben soll der neu aufgenommene deutsche Vorbehalt zu Art. 5 OECD-MA, wonach reine Planungs- und berwachungsleistungen aus deutscher Sicht nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn sie die Voraussetzungen für eine „feste Geschäftseinrichtung“ im Sinne des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllen.

Das Update 2014 ist also kein großer Wurf. Einen solchen hatte die OECD auch nicht mehr beabsichtigt. Vielmehr wurde verdeutlicht, dass die Weiterentwicklung des Musterabkommens dem BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting) untergeordnet wird. Die Verknüpfung beider Themenbereiche führt allerdings zu noch komplexeren Fragestellungen. Diese Herausforderung wird die OECD nur unter Einbeziehung aller Betroffenen bewältigen können, d. h. nicht nur der Steuerverwaltungen, sondern auch der Wissenschaft sowie der Steuerpflichtigen einschließlich ihrer Berater. Erforderlich ist die sorgfältige und transparente Diskussion der Themenkomplexe, ohne dem Druck des bestehenden ehrgeizigen Zeitplans Tribut zu zollen. Nur so kann die dringend erforderliche umfassende und konsistente Abkommensrevision gelingen und die Autorität des Musterabkommens der OECD auch für die Zukunft gesichert werden.

Ihr Maximilian Görl

1a | Regierungsentwurf zum ZollkodexAnpG bzw. „JStG 2015“ |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Hintergrund	<p>Am 24.09.2014 wurde der Regierungsentwurf zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG oder auch „JStG 2015“) beschlossen. Mit dem Gesetz sollen die Regelungen der Abgabenordnung an die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union angepasst werden. Daneben sind aber zahlreiche weitere Maßnahmen auf verschiedenen Gebieten des Steuerrechts enthalten. Es handelt sich damit um das zweite Omnibusgesetz in diesem Jahr.</p>	<ul style="list-style-type: none">→ Anhebung der Förderhöchstgrenze bei der Basisversorgung im Alter von € 20.000 auf € 24.000 ab 01.01.2015 (§ 10 Abs. 3 EStG-E).→ Anhebung der Freigrenze für die Besteuerung von geldwerten Vorteilen, die ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gewährt, von € 110 auf € 150 ab 01.01.2015 (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG-E).→ Beseitigung von Regelungsdefiziten im Zusammenhang mit der lohnsteuerlichen Behandlung von Finanzierungsleistungen zur Altersvorsorge von Arbeitnehmern (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 und 3 EStG-E). Die Änderung soll für alle Zahlungen des Arbeitgebers nach dem Tag der Gesetzesverkündung gelten.
Wesentliche Änderungen	<p>Hervorzuheben sind folgende Punkte des Regierungsentwurfs:</p> <ul style="list-style-type: none">→ Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf ab 01.01.2015 (§ 3 Nr. 34a EStG-E).→ Einführung einer Steuerbefreiungsvorschrift für den sog. INVEST-Zuschuss für Wagniskapital rückwirkend ab VZ 2013 (§ 3 Nr. 71 EStG-E).→ Teilabzugsverbot in Bezug auf Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Gesellschafterdarlehen an eine Kapitalgesellschaft sowie aus der Inanspruchnahme von für ein nicht fremdübliches Darlehen hingegebenen Sicherheiten, wenn der Steuerpflichtige zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Entsprechendes ist im Zusammenhang mit der un- oder teilentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern vorgesehen (insbesondere für Betriebsaufspaltungsfälle). Die Neuregelung soll erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 3c Abs. 2 Satz 2 bis 6 EStG-E i.V.m. § 52 Abs. 5 letzter Satz EStG-E).→ Konkretisierung des Begriffs „Erstausbildung“ sowie Festlegung gewisser Mindestanforderungen ab 01.01.2015 (§ 9 Abs. 6 EStG-E); dies mit Relevanz für die Qualifikation der Kosten als Werbungskosten/Betriebsausgaben bzw. als Sonderausgaben.	<ul style="list-style-type: none">→ Auf die Einkommensteuer beschränkter Systemwechsel bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags für ausländische Steuern durch Anknüpfung an die auf die ausländischen Einkünfte entfallende durchschnittliche tarifliche deutsche Einkommensteuer ab 01.01.2015 (§ 34c Abs. 1 Satz 2 und 3 Hs. 1 EStG-E); dies als Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 28.02.2013 (Rs. C-168/11) und das diesem folgende BFH-Urteil vom 18.12.2013 (AZ: I R 71/10). Bis einschließlich VZ 2014 rückwirkende Anpassung der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags an die genannte Rechtsprechung für alle offenen Fälle (§ 52 Abs. 34a EStG-E).→ Umformulierung der Definition der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung in § 1 Abs. 4 AStG entsprechend dem BMF-Schreiben vom 04.06.2014. Erstmalige Anwendung für den VZ 2015.→ Schnellreaktionsmechanismus zur vorübergehenden Einführung neuer Tatbestände bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b Abs. 10 UStG-E).→ Erweiterung der Mitteilungspflichten der Finanzbehörden im Rahmen der Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung (§ 31b AO-E). <p>Der Regierungsentwurf enthält – anders als noch der Referentenentwurf – keine Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG zur Aus-</p>

Zunächst keine Änderung von § 1 Abs. 2a GrEStG

wirkung von mittelbaren Änderungen von Beteiligungsverhältnissen mehr. Es wird allerdings allgemein davon ausgegangen, dass spätestens im Vermittlungsausschuss wieder eine derartige gesetzlich rückwirkende Regelung seitens der Länder mit Vehemenz gefordert werden wird.

Der Regierungsentwurf wurde nun zunächst dem Bundesrat zur Stellungnahme zugeleitet. Die Anhörung im Finanzausschuss des Bundestags ist für den 24.11.2014 vorgesehen. Die abschließende 2./3. Lesung im Bundestag soll am 05.12.2014 erfolgen, so dass der Bundesrat am 19.12.2014 zustimmen könnte.

Gesetzgebungsverfahren

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

1b | Vorlagebeschluss zur Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung bei Definitiveffekt | Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

Hintergrund und
Problematik

Nach dem objektiven Nettoprinzip hat ein Ausgleich zwischen den steuerbaren Einnahmen und damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben zu erfolgen. Dies gilt auch über die zeitlichen Grenzen eines Bemessungszeitraums hinweg – unbeschränkt bis zu einem Schwellenwert von € 1 Mio. Oberhalb dieser Schwelle bestimmt § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG (im Streitfall anwendbar über § 8 Abs. 1 KStG), dass 40 % der positiven Einkünfte auch dann zu versteuern sind, wenn bisher noch nicht ausgeglichene Verluste vorliegen (sog. Mindestbesteuerung). Entsprechendes gilt gem. § 10a Satz 2 GewStG im Rahmen der Gewerbesteuer. Diese Regelungen können zu einem zeitlichen Aufschub, in einigen Fällen aber auch zu einem endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung führen (sog. Definitiveffekt).

abgewiesen wurde. Diese Forderungsab-schreibung führte im Jahr der Abschreibung zu negativen Einkünften. Nachdem dann aber zwei Jahre später die von der Kapitalgesellschaft eingelegte zivilrechtliche Berufung gegen das erstinstanzliche Urteil Erfolg hatte, resultierte daraus eine gegenläufige Wertaufholung in Bezug auf die Forderung und damit ein entsprechender Gewinn im Jahr der Berufungsent-scheidung. Eine vollständige Verrechnung des Verlusts mit dem Gewinn im Wege des Verlustabzugs scheiterte im Gewinnjahr an der Mindestbesteuerung. Zwischenzeitlich war die Kapitalgesellschaft insolvent geworden, so dass der nicht ausgeglichene Verlust steuerlich auch in der Folgezeit nicht mehr genutzt werden konnte.

BFH vom 26.02.2014
(AZ: I R 59/12)

Ein solcher Fall mit Definitiveffekt war Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens. In dem Ausschluss der Verlustverrechnung aufgrund der Mindestbesteuerung erkannte der BFH einen aus seiner Sicht gegebenen gleichheitswidrigen Eingriff in den Kernbereich des Nettoprinzips. Mit Vorlagebeschluss vom 26.02.2014 legte er deshalb diese verfassungsrechtliche Frage dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Entscheidung vor.

Der BFH bestätigte dabei erneut seine bisherige Rechtsprechung, wonach die Mindestbesteuerung in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags ungeachtet von dadurch ausgelösten Zins- und Liquiditätsnachteilen nicht gegen Verfassungsrecht verstößt. Die Vorlagefrage bezieht sich ausschließlich auf Fälle mit Definitiveffekt.

BFH vom 22.08.2012
(AZ: I R 9/11)

Sachverhalt

Im Streitfall schrieb eine Kapitalgesellschaft eine ihr zustehende, streitige (viele Millionen Euro betragende) Geldforderung zunächst zu einem Bilanzstichtag in voller Höhe ab, nachdem die Klage der Kapitalgesellschaft gegen den Schuldner der Forderung vom erstinstanzlichen Gericht

Aufgrund des Vorlagebeschlusses muss sich das BVerfG nun mit der Frage beschäftigen, in welchen Fällen und ab welchem Zeitpunkt Verluste – im Sinne eines endgültigen Ausschlusses der Verlustverrechnung – definitiv sind und ob in diesem Ausschluss ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz zu sehen ist. Vergleichbare Fälle mit Definitiveffekt sind daher unbedingt offen zu halten.

Praxishinweis

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

1c | BMF veröffentlicht neuen Teilwerterlass |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BMF vom 16.07.2014	Das BMF hat mit Schreiben vom 16.07.2014 einen neuen Teilwerterlass veröffentlicht. Der Entwurf dieses Schreibens wurde bereits Anfang des Jahres ausführlich vorgestellt (vgl. WTS Journal 01/2014). Im Folgenden wird nur auf wesentliche Änderungen zum Entwurfsschreiben eingegangen, die der finalen Fassung des Schreibens zu entnehmen sind.	Während diese Bagatellgrenze im Entwurf nur für im Anlagevermögen gehaltene börsennotierte Aktien gelten sollte, bestimmt das finale BMF-Schreiben, dass die Bagatellgrenze auch für solche börsennotierte Aktien anzuwenden ist, die sich im Umlaufvermögen befinden (Rdn. 25b).	
Teilwertabschreibung von Aktien im Anlage- und Umlaufvermögen	Bei der Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von im Anlagevermögen gehaltenen Aktien hat die Finanzverwaltung eingelenkt. Während sie noch im Entwurf für das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auch die Kursentwicklung der Aktie im Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Bilanzaufstellung als werterhellende Erkenntnis berücksichtigen wollte, schließt sich das BMF nunmehr in Rdn. 15 des finalen Schreibens auch insoweit der Auffassung des BFH an. Dieser hatte hierzu entschieden, dass es sich bei eintretenden Kursänderungen zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzaufstellung um wertbeeinflussende (wertbegründende) Umstände handelt, die die Bewertung der Aktien zum Bilanzstichtag grundsätzlich nicht berühren. Das BMF übernimmt diese Rechtsauffassung auch für im Umlaufvermögen gehaltene börsennotierte Aktien (Rdn. 22).	Eine Klarstellung erfolgt zu Anteilen an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden. Das BMF stellt in Rdn. 17 fest, dass das Investmentvermögen dann überwiegend in börsennotierte Aktien investiert, wenn mehr als 50 % seines Wertes zum Bilanzstichtag in Aktien investiert ist.	Anteile an Investmentfonds
		Bei den Ausführungen zu den Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs wird im finalen BMF-Schreiben nunmehr in Rdn. 22 darauf hingewiesen, dass für die Beurteilung, ob eine Wechselkurserhöhung voraussichtlich von Dauer ist, der Zeitpunkt der Aufstellung der Steuerbilanz zugrunde zu legen ist, sofern keine Handelsbilanz aufgestellt wird.	Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs
Bagatellgrenze für börsennotierte Aktien	Eine weitere Änderung gegenüber dem Entwurf hat sich in Bezug auf die Anwendung der sog. Bagatellgrenze für börsennotierte Aktien ergeben, wonach eine Teilwertabschreibung nicht möglich ist, wenn der Kursverlust weniger als 5 % der Notierung bei Erwerb der Aktien beträgt.	Hinsichtlich der zeitlichen Anwendung des BMF-Schreibens wurde für Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden, eine Nichtbeanstandungsregelung aufgenommen (Rdn. 38). Danach wird es nicht beanstandet, wenn für vor dem 01.01.2015 vorgenommene Teilwertabschreibungen noch die Regelungen des BMF-Schreibens vom 05.07.2011 angewendet werden, wonach bei der Ermittlung des niedrigeren Teilwerts der Rücknahmepreis zu Grunde zu legen ist.	Übergangsregelung für Anteile an Investmentfonds
			Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de

1d | Saldierungs- und Rückwirkungsverbot für vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 27.11.2013 (AZ: I R 36/13)	Mit seinem Vorlagebeschluss vom 27.11.2013 legte der BFH dem BVerfG erneut die Frage vor, ob die Qualifikation vororganschaftlich verursachter Mehrabführungen als Gewinnausschüttung gem. § 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des EURLUMG aufgrund Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche	Rückwirkungsverbot verfassungswidrig ist (vgl. auch bereits BFH-Beschluss vom 06.06.2013).	
BFH vom 06.06.2013 (AZ: I R 38/13)	§ 34 Abs. 9 Nr. 4 i.V.m. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des EURLUMG aufgrund Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche	Mit dem EURLUMG vom 09.02.2004 hat der Gesetzgeber erstmals die steuerliche Behandlung sog. vororganschaftlicher Mehr- und Minderabführungen geregelt.	Hintergrund

BFH vom 18.12.2002
(AZ: I R 51/01)

Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen gelten danach gem. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. Vororganschaftlich verursachte Minderabführungen sind demgegenüber nach § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG als Einlagen des Organträgers in die Organgesellschaft zu behandeln. Hierdurch sollte die Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 59 Abs. 4 KStR 1995 gesetzlich festgeschrieben werden, nachdem der BFH auf Basis des bis dahin geltenden Rechts entschieden hatte, dass vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen einer Organgesellschaft keine Gewinnausschüttung, sondern Gewinnabführung darstellen. Die gesetzliche Neuregelung ist nach § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG bereits für Wirtschaftsjahre anwendbar, die nach dem 31.12.2003 enden, obwohl das EURLUMsG erst am 15.12.2004 verkündet wurde.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine ehemals gemeinnützige Wohnungsbaugesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, schloss am 25.10.2002 mit der T-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV), welcher ab dem 01.01.2002 und damit auch in den Streitjahren 2004 bis 2006 galt. Bei Eintritt in die Steuerpflicht hatte die Klägerin ihren Immobilienbestand nur in der Steuerbilanz auf den deutlich höheren Teilwert aufgestockt. Daraus resultierten steuerlich höhere Abschreibungen und niedrigere Veräußerungsgewinne, die in den Streitjahren 2004 bis 2006 als vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen gewertet wurden. Aus der Gewinnausschüttungsfiktion des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG resultierte im Urteilsfall zusätzlich eine Körperschaftsteuererhöhung gem. § 38 KStG 2002. Daneben bildete die Klägerin ab 2002 in der Handelsbilanz Rückstellungen für Instandhaltungen gem. § 249 Abs. 2 HGB, die steuerlich nicht ansatzfähig waren. Hieraus ergaben sich handelsrechtliche Minderergebnisse in nahezu gleicher Höhe wie die handelsrechtlichen Mehrergebnisse, d. h. Mehr- und Minderergebnisse glichen sich in den Streitjahren aus.

Saldierungsverbot für vororganschaftliche Mehrabführungen mit Minderabführungen

Im Vorlagebeschluss bestätigt der BFH zunächst seine bisherige Rechtsprechung, wonach vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen einer Organgesellschaft an ihren Organträger vor Anwendung des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 i. d. F. des

EURLUMsG keine Gewinnausschüttungen, sondern Gewinnabführungen sind. Eine Mehrabführung sei dabei weder der Höhe noch auf den Betrag des handelsbilanziellen Jahresüberschusses begrenzt, den die Organgesellschaft tatsächlich an den Organträger abführt, noch könne eine tatbestandlich verwirklichte Mehrabführung mit anderen vororganschaftlichen und/oder organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen saldiert werden. Es sei auf die einzelnen Geschäftsvorfälle abzustellen (sog. geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise).

Die Mehrabführungen sind vororganschaftlich veranlasst, da die höheren Ansätze in der Steuerbilanz in vororganschaftlicher Zeit vorgenommen worden sind, auch wenn die Mehrabführung erst in organschaftlicher Zeit „realisiert“ wird.

Nach Überzeugung des BFH verletze für das Streitjahr 2004 die in § 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG 2002 i. d. F. des EURLUMsG angeordnete rückwirkende Anwendung des § 14 Abs. 3 KStG 2002 i. d. F. des EURLUMsG auf Mehrabführungen einer Organgesellschaft, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2003 ende, die Grundsätze rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG). Dieser Vertrauensschutz strahle im Streitfall aufgrund des vor der Gesetzesänderung realisierten Sachverhalts durch Abschluss des EAV auf die nachfolgenden Streitjahre 2005 und 2006 aus. Für die Klägerin und die T-GmbH habe innerhalb der noch laufenden fünfjährigen Mindestlaufzeit des EAV keine zumutbare Möglichkeit bestanden, die Wirkungen der ertragsteuerlichen Organschaft und damit die Gewinnausschüttungsfiktion des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 i. d. F. EURLUMsG für die Streitjahre zu verhindern. Zwar sieht der BFH in der gravierenden Gesetzesänderung einen wichtigen Kündigungsgrund i. S. v. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG 2002. Diese rechtliche Würdigung vorauszusehen und den EAV entsprechend zu kündigen, sei der Klägerin allerdings nicht zumutbar gewesen.

Qualifikation der Mehrabführung als vororganschaftlich

Gravierende Gesetzesänderung als wichtiger Kündigungsgrund

Praxishinweis

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

Im Hinblick auf die zusätzliche Steuerbelastung bei Behandlung der vororganschaftlichen Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen sollten die Veranlagungen in entsprechenden Fällen bis zur Entscheidung des BVerfG offen gehalten werden.

1e | Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG – Beitrittsaufforderung an das BMF | Autor: RA/StB Andreas Schreib, Erlangen

<p>Gefahr einer Realisierung stiller Reserven bei teilentgeltlicher Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen</p>	<p>Wenn beispielsweise Gesellschafter einzelne Wirtschaftsgüter (wie z. B. Grundstücke) aus ihrem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Personengesellschaft übertragen, geschieht das häufig unter Übernahme der mit den Wirtschaftsgütern (WG) zusammenhängenden Verbindlichkeiten oder gegen Einräumung eines Darlehens des Gesellschafters an seine Gesellschaft. Sofern die übernommenen oder neu eingegangenen Verbindlichkeiten niedriger sind als der Wert der übertragenen WG, bekommt die Gesellschaft zwar per Saldo etwas geschenkt und der Gesellschafter gibt Vermögen ab. Trotzdem besteuert die Finanzverwaltung immer dann einen Veräußerungsgewinn, wenn der Verkehrswert des WG höher ist als dessen Buchwert.</p>	<p>Der äußerst umfangreiche Beschluss setzt sich eingehend mit den dogmatischen Problemkreisen auseinander.</p>	<p>Fragenkatalog des X. Senats</p>
<p>Sog. strenge Trennungstheorie (BMF vom 08.12.2011, Tz. 15)</p>	<p>Der Grund hierfür ist die sog. strenge Trennungstheorie der Finanzverwaltung. Danach handelt es sich bei solchen Vorgängen um eine teilentgeltliche Übertragung. Das WG wird teilweise unentgeltlich und teilweise entgeltlich, nämlich gegen Übernahme der Verbindlichkeiten als Entgelt, übertragen. Dieser Fall ist vom Gesetz nicht geregelt. Die Finanzverwaltung ermittelt den Veräußerungsgewinn wie folgt:</p>	<p>Dem BMF werden im Ergebnis vier Fragen zu folgenden Aspekten gestellt:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Abgrenzung teilentgeltlicher Vorgänge von vollentgeltlicher Übertragung in Gestalt einer Einbringung gegen Mischentgelt, → Folgen der „modifizierten Trennungstheorie“ bei der Besteuerung des Erwerbers des teilentgeltlich übertragenen WG, → Auswirkungen der „modifizierten Trennungstheorie“ für die Beurteilung teilentgeltlicher Übertragungen von WG des Privatvermögens, → Argumentation der Finanzverwaltung in Bezug auf die „strenge Trennungstheorie“. 	<p>Tendenz des X. Senats</p>
<p>Sog. modifizierte Trennungstheorie, BFH vom 19.09.2012 (AZ: IV R 11/12)</p>	<p>Demgegenüber vertritt der IV. Senat des BFH im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG die sog. modifizierte Trennungstheorie. Danach ist beim entgeltlichen Teil der Übertragung zunächst der gesamte Buchwert des WG vom Betrag der übernommenen Verbindlichkeit (Entgelt) abzuziehen. Wenn die übernommene Verbindlichkeit also nicht höher ist als der Buchwert, entsteht kein Veräußerungsgewinn.</p>	$\frac{\text{Verkehrswert Entgelt} - \frac{\text{Verkehrswert Entgelt}}{\text{Verkehrswert WG}} \times \text{Buchwert WG}}{\text{Verkehrswert Entgelt}}$	<p>Praxishinweis</p>
<p>BMF vom 12.09.2013</p>	<p>Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung des IV. Senats des BFH bis zu einer Entscheidung des X. Senats in einem anderen Revisionsverfahren nicht an. Der X. Senat hat nun das BMF aufgefordert, diesem Verfahren beizutreten.</p>	<p>Neben den hier skizzierten Vorgängen gibt es eine Reihe ähnlicher Konstellationen, deren steuerliche Behandlung von der weiteren Entwicklung in dem Verfahren abhängig ist, so z. B. die Frage der Behandlung von sog. Mischentgelten. Umso wichtiger ist eine steuerliche Beratung im Vorfeld und bei Durchführung einer Übertragung, um einen möglichen Veräußerungsgewinn nach Möglichkeit zu vermeiden. Hier ist u. a. auf die Regelung hinsichtlich der Verbuchung auf den verschiedenen Gesellschafterkonten zu achten.</p>	<p>Kontakt: RA/StB Andreas Schreib, Erlangen, andreas.schreib@wtS.de</p>

1f | Korrespondierende Bilanzierung von Pensionsansprüchen auch bei ehemaligen Mitunternehmern | Autor: StB Christian Folladori, München

Hintergrund	<p>Ende 1997 gab der BFH seine Rechtsprechung, wonach Vergütungen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter, zu denen auch eine Pensionszusage gehört, außerbilanziell durch die Zurechnung eines sog. Vorabgewinns im Rahmen der Gewinnverteilung auszugleichen waren, auf. Seitdem geht er davon aus, dass spiegelbildlich zu der in der Handelsbilanz gebildeten Pensionsrückstellung ein entsprechender aktiver Ausgleichsposten in der Sonderbilanz des versorgungsberechtigten Mitunternehmers zu bilden ist. In einem kürzlich vom BFH entschiedenen Streitfall galt es nun, die Behandlung in Bezug auf ausgeschiedene Mitunternehmer zu klären.</p>	<p>am korrespondierenden Verlust aus der Gesamthandsbilanz beteiligt war.</p>	Auffassung des Finanzamts
BFH vom 02.12.1997 (AZ: VIII R 15/96)		<p>Nach Abschluss einer Betriebsprüfung reduzierte das Finanzamt allerdings den Ausgleichsposten in der Sonderbilanz um lediglich rund DM 5.000 – korrespondierend zur Gesamthands- bzw. Handelsbilanz der Klägerin. Daraus ergab sich in der Sonderbilanz per Saldo ein Ertrag von rund DM 107.500. Einspruch und Klage blieben erfolglos.</p>	
Urteilsfall	<p>Zu Beginn des Streitjahres 1999 aktivierte die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, in Umsetzung der eingangs beschriebenen Änderung der Rechtsprechung erstmalig erfolgsneutral einen der Höhe nach der Pensionsrückstellung in der Gesamthandsbilanz entsprechenden Ausgleichsposten in der Sonderbilanz der Beigeladenen. Letztere war eine im Vorjahr als Mitunternehmerin ausgeschiedene ehemalige Gesellschafterin mit Pensionszusage in der Auszahlungsphase. Die bei der Klägerin als Aufwand erfassten Pensionszahlungen des Streitjahres betrugen insgesamt DM 112.500. Während die Klägerin die Pensionsrückstellung in der Gesamthandsbilanz zum 31.12.1999 entsprechend der mathematischen Vorgaben um rund DM 5.000 erfolgswirksam auflöste, minderte sie den in der Sonderbilanz der Beigeladenen ausgewiesenen Ausgleichsposten erfolgswirksam um die gesamte Pensionszahlung (DM 112.500). Im Ergebnis entstand so in der Sonderbilanz in Summe (Pensionszahlung ./ Aktivpostenminderung) kein Gewinnanteil. Die Klägerin war der Auffassung, dass sich für die Beigeladene bei korrespondierender Bilanzierung in der Sonderbilanz eine unrechtmäßige, übermäßige Besteuerung ergeben hätte, weil sie nach ihrem Ausscheiden als Mitunternehmerin nicht mehr</p>	<p>Auch der BFH wies nun die Revision der Klägerin als unbegründet zurück. Nach seiner Auffassung sei zwar grundsätzlich die für einen Mitunternehmer gebildete Sonderbilanz im Moment seines Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft aufzulösen. Aufgrund der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG könne dies allerdings nicht für nachträgliche Tätigkeitsvergütungen – wie z.B. Pensionszahlungen – gelten. Denn diese Norm soll zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens sicherstellen, dass auch nachträgliche Vergütungen dem Gesellschaftsgewinn wieder hinzurechnet werden. Folglich müsse der in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers aktivierte Pensionsanspruch auch nach Eintritt des Versorgungsfalls weiterhin spiegelbildlich zur Entwicklung der Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz ausgewiesen und fortentwickelt werden. Auch das Risiko eines Vorversterbens und die sich daraus ergebende Gefahr des Untergangs eines sich gleichzeitig aus der Sonderbilanz ergebenden Verlusts (aufgrund aufwandswirksamer Ausbuchung des Ausgleichspostens) stehe dem nicht entgegen.</p>	BFH vom 06.03.2014 (AZ: IV R 14/11)
Sichtweise der Klägerin		<p>Mit diesem Urteil bestätigt der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung in ihrem BMF-Schreiben vom 29.01.2008 und schließt nun den Kreis des 1997 begonnenen Wandels in der steuerlichen Bilanzierung von Pensionszusagen in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung endgültig.</p>	Korrespondierende Bilanzierung auch nach Ausscheiden des Mitunternehmers
			Fazit
			<p>Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de</p>

1g | Begriff des Vorabgewinnanteils i.S.d. § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 bei Mitunternehmenschaften | Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

BFH vom 05.06.2014 (AZ: IV R 43/11)	Nach dem BFH-Urteil vom 05.06.2014 sind im Rahmen der Gewerbesteueranrechnung – speziell bei der Ermittlung des auf einen Mitunternehmer entfallenden Anteils am Gewerbesteuermessbetrag nach § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 – Gewinnbegrenzungen von Vorabgewinnen zu unterscheiden. Im Gegensatz zu Vorabgewinnen seien Gewinnbegrenzungen Bestandteil der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede und deshalb bei der Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags einer Mitunternehmenschaft auf die Mitunternehmer zu berücksichtigen.	zung Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels ist. Zur Begründung führt er aus, dass für einen Vorabgewinn kennzeichnend sei, dass der betroffene Gesellschafter aufgrund gesellschaftsvertraglicher Abrede vorrangig den auf ihn entfallenden Gewinnanteil erhält. Erst anschließend erfolge die Verteilung eines verbleibenden Restgewinns nach der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede. Ferner sei für den Vorabgewinn kennzeichnend, dass dieser auch zu zahlen sei, wenn danach kein Restgewinn mehr verbleibe.	Vorabgewinn: vorrangige Gewinnzuweisung
Gewinnbegrenzungen als Bestandteil allgemeiner Gewinnverteilungsabrede			
Urteilsfall	Komplementärin der Klägerin – einer KG – war im Streitjahr 2003 die X-GmbH mit einem Anteil in Höhe von 3/28 des Gesellschaftskapitals. Einziger Kommanditist war der Beigeladene mit einer Kommanditeinlage von 25/28 des Gesellschaftskapitals. Die Gewinnverteilung erfolgte grundsätzlich nach dem Verhältnis der eingezahlten Festkapitaleinlagen. Im Jahr 1990 wurde die ursprüngliche Gewinnverteilungsabrede dahingehend geändert, dass der Gewinnanteil des Kommanditisten auf maximal DM 100.000 beschränkt wurde. Streitig war, ob die Gewinnbegrenzung und damit die Zurechnung des den Höchstgewinn übersteigenden Betrages bei anderen Gesellschaftern als Vorabgewinn oder als Bestandteil der allgemeinen Gewinnverteilungsabrede zu qualifizieren ist. Dies war entscheidend, da der Vorabgewinn bei der Berechnung gem. § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 auszuscheiden ist.	Insofern sei die Gewinnbegrenzung sachlich vom Vorabgewinn zu unterscheiden. Anders als bei Vorabgewinnen finde bei Gewinnbegrenzungen keine vorrangige Zurechnung des den Höchstgewinn übersteigenden Betrags bei anderen Gesellschaftern statt. Vielmehr führe die Gewinnbegrenzung dazu, dass zunächst eine Gewinnverteilung nach Kapitalanteilen erfolge und erst im Falle des Überschreitens der Höchstgrenze der entsprechende Überhang auf die verbleibenden Gesellschafter entfalle.	Gewinnbegrenzung: Verteilung nach Kapitalanteilen unter Berücksichtigung der Höchstgrenze
Qualifikation von Gewinnbegrenzungen als Vorabgewinn?		Nachdem sich der Wortlaut des aktuellen § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG im Vergleich zu der für das Streitjahr 2003 geltenden Fassung des § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 nicht geändert hat, ist das BFH-Urteil auch für aktuelle Fälle von Bedeutung. Es empfiehlt sich daher, Gewinnverteilungsabreden diesbezüglich zu untersuchen, um eine ungewollte Verteilung des Gewerbesteuermessbetrags auf Kapitalgesellschaften vermeiden zu können.	Praxishinweis
	Entgegen der Auffassung der Klägerin entschied der BFH, dass die Gewinnbegren-		Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de

1h | Von Organgesellschaften vereinnahmte Schachteldividenden gewerbesteuerlich zu 100 % freigestellt | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

FG Münster vom 14.05.2014 (AZ: 10 K 1007/13)	Das FG Münster hat in Bezug auf Schachteldividenden, die an eine Organgesellschaft gezahlt wurden, entschieden, dass die in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG vorgeschriebene Nichtanwendung der pauschalen Hinzurechnung nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben in Höhe von 5 % (§ 8b Abs. 5 KStG) nicht auf Ebene des Organträgers nachzuholen ist. Der im Rahmen der Organgesellschaft hinzugerechnete Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist also bei der Ermittlung des Gesamtgewerbeertrags der Organträgerin nicht entsprechend zu erhöhen.	Eine Organgesellschaft (GmbH) hatte Schachteldividenden empfangen. Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Zurechnung des in der Organgesellschaft getrennt	Urteilsfall
---	--	--	-------------

zu ermittelnden Gewerbeertrags weder zu einer Besser- noch zu einer Schlechterstellung hinsichtlich der Besteuerung der Dividenden auf Ebene des Organträgers führen darf. Die Besteuerung der Dividenden erträge bei der Klägerin (Organträger) – einer KG – sei daher so vorzunehmen, als habe sie selbst die Dividende erzielt. Da die Schachteldividenden aufgrund vollständiger Kürzung gem. § 9 Nr. 7 GewStG nicht mehr in dem der Organträgerin zuzurechnenden Gewerbeertrag enthalten waren, erhöhte das Finanzamt den Gewerbeertrag auf Ebene des Organträgers um 5 % bezogen auf die Schachteldividenden.

Das FG Münster erteilte dieser – im Bescheid als Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ausgewiesenen – Korrektur eine deutliche Absage und sah hierfür keinerlei Rechtsgrundlage. Im Ergebnis bleibe die an die Organgesellschaft gezahlte Schachteldividende bei der Gewerbesteuer – anders als bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer – nach §§ 7, 9 Nr. 7 GewStG (für

inländische Dividenden gilt dies aufgrund §§ 7, 9 Nr. 2a GewStG entsprechend) in vollem Umfang unberücksichtigt.

Die Finanzverwaltung hat die vom Finanzgericht zugelassene Revision eingelegt. In vergleichbaren Fällen ist Einspruch einzulegen und dieser mit dem entsprechenden BFH-Aktenzeichen zu begründen. Das Ruhen solcher Einspruchsverfahren tritt dann kraft Gesetzes ein (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO). In Anlehnung an die Verfügung der OFD Münster vom 04.09.2006 (AZ: G 1421 - 138 - St 12 - 33), Tz. 3.1, kann es jedoch im Einzelfall auch günstiger sein, der Auffassung der Finanzverwaltung zu folgen, wenn die mit der Dividende im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten höher sind als die nach § 8b Abs. 5 KStG fingierten nichtabziehbaren Betriebsausgaben i.H.v. 5 % der Bruttodividende. Denn in diesen Fällen sei der gewerbesteuerliche „Korrekturbetrag“ auf Ebene des Organträgers negativ, um eine Schlechterstellung zu vermeiden.

Anhängige Revision
(AZ: I R 39/14)

Praxishinweis

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

Keine Gewerbesteuerpflicht bei Schachteldividende an Organgesellschaft

1i | Keine Besitzzeitanrechnung im Rahmen des sog. gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs bei unterjährigem qualifizierten Anteilstausch |

Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 16.04.2014
(AZ: I R 44/13)

Der BFH hat entschieden, dass im Fall eines unterjährigen qualifizierten Anteilstauschs bezüglich des sog. gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs keine Anrechnung von Besitzzeiten des übertragenden Rechtsträgers erfolgt.

Urteilsfall

Klägerin war die A-GmbH, welche im November des Streitjahres 2009 neu gegründet worden war. Kurz nach der Eintragung ins Handelsregister am 03.12.2009 wurde am 21.12.2009 im Rahmen einer Kapitalerhöhung eine 100%-Beteiligung an der B-GmbH in die A-GmbH eingebracht. Der alleinige Gesellschafter der A-GmbH hielt die Beteiligung an der eingebrachten B-GmbH bislang im Privatvermögen. Der Vorgang wurde als qualifizierter Anteilstausch gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG behandelt und die Beteiligung mit dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten angesetzt. Ebenfalls noch im Streitjahr erfolgte mit Beschluss vom 28.12.2009 eine Gewinnausschüttung der B-GmbH an die Klägerin, welche bei Ermittlung des Gewerbeertrags

der Klägerin gem. § 8b KStG zunächst außer Ansatz blieb. Streitig war nun, ob das sog. gewerbesteuerliche Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt war und somit eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 5 GewStG des entsprechenden Betrags zu unterbleiben hatte.

Die streitursächliche Frage war eigentlich, ob die in § 23 Abs. 1 UmwStG angeordnete entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG im Sinne einer Besitzzeitanrechnung auch – wie im Streitfall – zuvor im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen erfasst.

In der Revision wurde diese Frage dann aber ausdrücklich offen gelassen. Denn im Gegensatz zur Vorinstanz sah der BFH die stichtagsbezogenen Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG ohnehin als nicht erfüllt an. Die Kürzungsvorschrift setze voraus, dass die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums (EZ) mindestens 15 % betrage. Da die Klägerin aber zu Beginn

Besitzzeitanrechnung auch bei Privatvermögen?

Stichtagsbezogenes Beteiligungserfordernis

des EZ 2009 tatsächlich nicht an der B-GmbH beteiligt war, waren nach Auffassung des BFH die Voraussetzungen des sog. Schachtelprivilegs nicht erfüllt. Auch wenn der BFH hierauf – anders als die Vorinstanz – nicht einging, sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass selbst zu Beginn des abgekürzten EZ bei Eintragung der A-GmbH diese noch nicht an der B-GmbH beteiligt war. Der BFH rechnete die Gewinnanteile dem Gewerbeertrag gem. § 8 Nr. 5 GewStG hinzu. Aufgrund des eindeutigen Wortlauts von § 9 Nr. 2a GewStG sei für die Gewährung des sog. Schachtelprivilegs die Beteiligung zu einem bestimmten Stichtag bzw. „Zeitpunkt“ (Beginn des EZ) Tatbestandsvoraussetzung. Die Besitzdauer im Sinne eines „Zeitraums“ sei nicht maßgeblich für den Eintritt der Rechtsfolge. Somit könne auch über eine Besitzzeitanrechnung entsprechend § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG das Schachtelprivileg nicht bejaht werden.

Keine gesetzliche Rückwirkung beim qualifizierten Anteilstausch

Darüber hinaus führe auch der allgemeine „Fußstapfengedanke“ zu keinem

anderen Ergebnis, weil im Rahmen des Anteilstauschs eine solche Rückwirkung im Gesetz nicht vorgesehen ist.

Zwar bestätigt der BFH für den streitgegenständlichen Sonderfall einer aus dem Privatvermögen stammenden Beteiligung das Ergebnis des Finanzamts. Jedoch widerspricht die Entscheidung in Bezug auf die Reichweite des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG gleichzeitig der diesbezüglich für Fälle des Betriebsvermögens an sich günstigeren Auffassung der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass.

Anders als bei § 9 Nr. 2a GewStG ist bei der Reinvestitionsrücklage (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG), der Investitionszulage (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZuL 2010) und beim sog. gewerbesteuerlichen Auslands-Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG) ein Zeitraum für die Besteuerung bedeutsam, so dass in diesen Fällen wohl auch nach den o.g. BFH-Grundsätzen eine Besitzzeitanrechnung möglich sein müsste.

Abweichung vom Umwandlungssteuererlass, BMF vom 11.11.2011 (Rz. 04.15)

Praxishinweis

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

1j | Nutzung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei Entstehung einer doppelstöckigen Personengesellschaft | Autor: StB Christian Folladori, München

Hintergrund Die gewerbesteuerliche Verlustnutzung nach § 10a GewStG setzt u. a. voraus, dass der Steuerpflichtige, welcher den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlustr in eigener Person erlitten hat (sog. Unternehmeridentität). Handelt es sich bei dem Steuerpflichtigen um eine Personengesellschaft, so ist diese Unternehmeridentität bezogen auf den einzelnen Mitunternehmer zu prüfen.

Urteilsfall Im Streitfall wurde mit Wirkung zum 01.01.2001 zwischen der Klägerin, einer GmbH & Co.KG, und einem ihrer Kommanditisten eine atypisch stille Gesellschaft (KG & Still) neu begründet. Ein Gesellschafterdarlehen wurde in eine atypisch stille Beteiligung umgewandelt. Nach Durchführung einer Außenprüfung bei der KG & Still waren die Prüfer für das Streitjahr 2001 der Ansicht, dass nur der auf die Klägerin entfallende Teil des Gewerbeertrags der KG & Still mit dem auf den 31.12.2000 festgestellten Gewerbeverlustr der Klägerin verrechnet werden dürfe. Der auf den atypisch stillen Mitunternehmer

entfallende Teil des Gewerbeertrags der KG & Still bleibe hingegen stehen. Das Finanzgericht wies die gegen die entsprechend ergangenen Bescheide gerichtete Klage ab.

Der BFH hob zwar mit Urteil vom 24.04.2014 die Entscheidung des Finanzgerichts auf Revision der Klägerin auf und wies die Sache zur erneuten Verhandlung an das Finanzgericht zurück, weil die genauen Beträge nicht nachvollziehbar waren. Er bestätigte aber die Auffassung des Finanzgerichts dem Grunde nach als zutreffend. Nach Einbringung des Gewerbebetriebs einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft könne der vortragsfähige Gewerbeverlustr nur mit dem Teil des Gewerbeertrags verrechnet werden, der auf die Obergesellschaft als einbringende Personengesellschaft entfällt. Der auf andere Gesellschafter der Untergesellschaft entfallende Teil des Gewerbeertrags könne auch dann nicht mit dem gewerbesteuerlichen Verlustvortrag vor der Einbringung verrechnet werden, wenn der Gesellschaf-

BFH vom 24.04.2014 (AZ: IV R 34/10)

ter der Obergesellschaft zugleich Gesellschafter der Untergesellschaft ist.

teilung zu einem Mitunternehmeranteil zusammengefasst werden. Die eingeschränkte Verlustverrechnung sei daher mangels Unternehmeridentität in Bezug auf den atypisch stillen Mitunternehmer zutreffend gewesen.

Im Ergebnis ist also bei Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in atypisch stille Beteiligungen erhöhte Vorsicht in Bezug auf die zukünftigen Möglichkeiten der Verrechnung bestehender gewerbsteuerlicher Verlustvorträge geboten.

Praxishinweis

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

1k | Grundsatzentscheidungen zur Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen Angehörigen und nahestehenden Personen | Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

Hintergrund Sind Gläubiger und Schuldner der Kapitalforderung einander nahestehende Personen, werden die Kapitalerträge beim Gläubiger nach der gesetzlichen Grundregel mit dem individuellen Steuertarif besteuert, soweit die entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Ferner scheidet die Besteuerung mit dem Abgeltungsteuersatz auch bei Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften durch Gesellschafter aus, die zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt sind. In einer Vielzahl kürzlich veröffentlichter Revisionsentscheidungen hat sich der BFH in unterschiedlichen Konstellationen mit der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auseinandergesetzt.

Der BFH bejahte dagegen die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes, da ein schädliches Näheverhältnis nicht vorliege. Das Gesetz sei – aus verfassungsrechtlichen Gründen zur Vermeidung einer Diskriminierung der Familie – einschränkend auszulegen. Ein Näheverhältnis könne danach nur angenommen werden, wenn auf eine der Vertragsparteien ein beherrschender oder außerhalb der Geschäftsbeziehung liegender Einfluss ausgeübt werden kann oder wenn ein eigenes wirtschaftliches Interesse einer Partei an der Erzielung der Einkünfte durch die andere Partei besteht. Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse sei dagegen nicht ausreichend, um ein schädliches Näheverhältnis zu begründen. Dies gelte auch, wenn eine Besicherung oder eine Regelung über eine Vorfälligkeitsentschädigung fehle – sofern die Vereinbarung im Übrigen dem Fremdvergleich standhalte.

Abgeltungsteuersatz bei Darlehen zwischen Angehörigen

Einschränkende Auslegung in Bezug auf das schädliche Näheverhältnis

BFH vom 29.04.2014
(AZ: VIII R 9/13,
VIII R 44/13 und
VIII R 35/13)

In drei Revisionsverfahren waren Darlehen zwischen Familienangehörigen Verfahrensgegenstand. In dem Verfahren VIII R 9/13 gewährten die Kläger ihrem Sohn und ihren Enkeln, in dem Verfahren VIII R 44/13 gewährte der Kläger seiner Ehefrau und seinen Kindern festverzinsliche Darlehen zur Anschaffung fremd vermieteter Immobilien. Im Streitfall VIII R 35/13 stundete die Klägerin ihrem Bruder verzinslich den Kaufpreis für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen. Die zuständigen Finanzämter besteuerten die Kapitalerträge jeweils gem. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG mit dem individuellen Steuersatz. Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht blieben jeweils ohne Erfolg.

In einem weiteren Revisionsverfahren hatte der BFH den Fall zu entscheiden, dass die Klägerin einer GmbH, an der ihre Tochter und ihre Enkelkinder jeweils zu mehr als 10 % beteiligt waren, ein festverzinsliches Darlehen gewährt hatte. Das Finanzamt besteuerte die hieraus erzielten Kapitalerträge gem. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG mit der tariflichen Einkommensteuer. Auch in diesem Fall blieben Einspruch und Klage in der ersten Instanz ohne Erfolg.

BFH vom 14.05.2014
(AZ: VIII R 31/11)

Der BFH bejahte jedoch auch hier die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes und

Abgeltungsteuersatz bei GmbH-Finanzierung durch Angehörige des Anteilseigners

gab der Klägerin unter dem Gesichtspunkt Recht, dass ein Angehörigenverhältnis alleine nicht genüge, um von einer „nahestehenden Person“ auszugehen.

BFH vom 29.04.2014 (AZ: VIII R 23/13)

In einem weiteren Revisionsverfahren war dagegen der Kläger selbst Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Er gewährte der GmbH ein ungesichertes, verzinsliches Darlehen. Auch hier besteuerte das zuständige Finanzamt die Zinserträge beim Kläger gem. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG mit dem tariflichen Steuersatz. Einspruch und Klage in der ersten Instanz blieben ohne Erfolg.

Tarifbesteuerung bei GmbH-Finanzierung durch zu mindestens 10 % beteiligte Gesellschafter

In dieser Konstellation bestätigte der BFH allerdings die den Abgeltungsteuersatz ablehnende Ansicht von Finanzamt und Finanzgericht. Der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Gesellschafterfremdfinanzierungen verstoße nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz. Die Besteuerung mit dem Abgeltungsteuersatz solle eine Verlagerung von Kapital in das niedrig besteuerte Ausland verhindern. Bei einer inländischen Gesellschafterfremdfinanzierung bestehe eine solche Gefahr aber gerade nicht. Die Tarifbesteuerung führe in diesen Fällen nicht zu einer Ungleichheit, sondern stelle vielmehr – im Hinblick auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – eine größere Gleichheit her.

Nicht entschieden hat der BFH zur Finanzierung von gewerblichen Personengesellschaften. Sofern diese durch Angehörige eines Gesellschafters erfolgt, sollte der Abgeltungsteuersatz aber auf Grundlage der Argumentation des BFH anzuwenden sein. Anders ist dies auch hier bei der unmittelbaren Gesellschafterfremdfinanzierung, da die Kapitalerträge in diesem Fall Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters darstellen.

Folgen für die Finanzierung von gewerblichen Personengesellschaften

Vor dem Hintergrund der BFH-Urteile könnten Darlehenskonstruktionen zwischen Familienangehörigen auch steuerlich interessant werden. In jedem Fall sollte bei bereits bestehenden Konstrukten geprüft werden, ob mit Hinweis auf die Urteile eine Besteuerung der Zinserträge mit dem Abgeltungsteuersatz erreicht werden kann.

Praxishinweis

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

2a | Keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bei unzutreffender Absenderangabe in Feld 1 des CMR-Frachtbriefs |

Autor: RA/StB Andreas Schreib, Erlangen

Belegnachweis für Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen i. S. d. § 6a Abs. 1 UStG hat der Unternehmer durch Belege nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das EU-Ausland befördert oder versendet hat. Die Voraussetzungen müssen sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Bei Beförderungen im Straßenverkehr wird der Belegnachweis in der Praxis häufig durch den CMR-Frachtbrief geführt. Auch nach Einführung der sog. Gelangensbestätigung ist der CMR-Frachtbrief weiterhin als alternativer Belegnachweis i. S. d. § 17a UStDV zugelassen. Dass es dabei in der Praxis einige Unwägbarkeiten zu bewältigen gibt, zeigt das nicht rechtskräftige Urteil des FG Nürnberg vom 28.05.2013.

FG Nürnberg vom 28.05.2013 (AZ: 2 K 417/11)

Urteilsfall

In dem Urteil ging es um einen Kfz-Händler, der u. a. PKW an Kunden nach Italien geliefert und dabei die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen in

Anspruch genommen hat. Den Transport der Fahrzeuge übernahm jeweils der Kunde. Den nach § 17a UStDV erforderlichen Belegnachweis führte der Händler mit CMR-Frachtbriefen, in denen er selbst als Absender bezeichnet war. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde bei dem Händler eine Fahndungsprüfung durchgeführt und die Steuerfreiheit für mehrere Lieferungen wegen Fehlens eines ordnungsgemäßen Belegnachweises versagt.

Das FG Nürnberg wies die Klage des Händlers mit folgender Begründung ab: Als Absender sei in Feld 1 des CMR-Frachtbriefs die Person einzutragen, die dem Frachtführer den Transportauftrag erteilt hat. Das war vorliegend der Abnehmer und nicht der Kfz-Händler. Damit fehle die nach § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 10 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2b UStDV erforderliche richtige Bezeichnung des Auftraggebers.

Entscheidung

Revision anhängig
(AZ: XI R 34/13)

Der CMR-Frachtbrief sei folglich inhaltlich falsch sowie unvollständig und stelle daher keinen ausreichenden Belegnachweis dar. Die vom Finanzgericht aufgrund grundsätzlicher Bedeutung zugelassene Revision wurde eingelegt.

Bestimmung des Absenders

Die verschiedenen Felder des CMR-Frachtbriefs enthalten Begriffe aus dem Frachtrecht. Absender i. S. d. § 408 Abs. 2 HGB ist regelmäßig die Partei, die den Frachtführer beauftragt. Da ein Hauptspediteur regelmäßig – ggf. auch verschiedene – Unterfrachtführer im eigenen Namen beauftragt, dürfte in diesen Fällen der

Hauptspediteur als Absender in Feld 1 einzutragen sein. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung und die Gerichte den Begriff Absender auslegen.

Da es sich um Vorgänge aus dem Jahr 2005 handelte, war die Unterschrift des Absenders als Auftraggeber des Frachtführers sowie des Empfängers auf dem Frachtbrief nicht erforderlich. Nach der seit dem 01.10.2013 geltenden Rechtslage (Übergangsfrist bis zum 31.12.2013) muss der Frachtbrief vom Auftraggeber des Frachtführers und vom Empfänger unterschrieben sein (vgl. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStDV).

Unterschriftserfordernisse
beim CMR-Frachtbrief ab
dem 01.01.2014

Kontakt:
RA/StB Andreas
Schreib, Erlangen,
andreas.schreib@wts.de

2b | Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen |

Autor: StB Bernhard Brock, München

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

Der BFH hatte im Hinblick auf die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens bei Bauleistungen mit Urteil vom 22.08.2013 der bis dahin gültigen Verwaltungsauffassung, dass der Leistungsempfänger als Bauleistender anzusehen sei und es somit zum Übergang der Steuerschuld auf ihn komme, wenn die Bemessungsgrundlage der von ihm getätigten Bauleistungen mehr als 10 % seines Weltumsatzes betragen hatte, widersprochen. Stattdessen sei der Leistungsempfänger von Bauleistungen nach BFH-Auffassung nur dann Steuerschuldner für die an ihn erbrachten Bauleistungen, wenn er diese Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet. Von dieser Rechtsprechung waren u. a. Bauträger betroffen, die eigene Grundstücke bebauen und veräußern, da diese zwar oftmals die 10 %-Grenze überschritten hatten, aber nicht alle bezogenen Bauleistungen ihrerseits zur Erbringung von Bauleistungen, sondern für die Erbringung von Grundstückslieferungen verwendet hatten.

BMF vom 05.02.2014
und 08.05.2014

Das BMF hatte bereits mit den Schreiben vom 05.02.2014 und vom 08.05.2014 auf diese Rechtsprechung reagiert. Zentraler Punkt dieser Verwaltungsregelungen war insbesondere die Nichtbeanstandungsregelung für Bauleistungen, die bis zur Veröffentlichung des o. g. BFH-Urteils ausgeführt wurden, sofern einvernehmlich die bisherige Handhabung beibehalten wurde. Daher sind grundsätzlich

bei Fragen zur Anwendung der jeweiligen Rechtslage im Hinblick auf erbrachte Bauleistungen und deren Abrechnung drei Zeiträume zu unterscheiden:

- Umsätze, die vor dem 15.02.2014 (Veröffentlichung des o. g. BFH-Urteils) ausgeführt wurden: Aufgrund der Nichtbeanstandungsregelung ist die alte Finanzverwaltungsauffassung wahlweise anwendbar.
- Umsätze, die nach dem 14.02.2014 und vor dem 01.10.2014 erbracht wurden: Anwendung der BFH-Rechtsprechung.
- Umsätze, die nach dem 30.09.2014 erbracht werden: Anwendung der Neuregelung aufgrund des sog. Kroatischenänderungsgesetzes.

Für die Fälle, in denen die beteiligten Unternehmer von der vorgenannten Nichtbeanstandungsregelung keinen Gebrauch machen und der Leistungsempfänger die Erstattung der von ihm entrichteten Steuer fordert, hat das BMF mit Schreiben vom 31.07.2014 zur verfahrensmäßigen Abwicklung der entsprechenden Änderungsanträge Stellung genommen. Ferner enthält das BMF-Schreiben Ausführungen zur Abtretung des dem leistenden Unternehmer zustehenden Anspruchs auf (nachträgliche) Zahlung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger an das für ihn zuständige Finanzamt anstelle der Zahlung der Umsatzsteuerschuld (an Zahlungs statt). Die entsprechende gesetzliche Regelung wurde mit dem sog.

BMF vom 31.07.2014

Kroatienänderungsgesetz in § 27 Abs. 19 UStG eingefügt. Das Spannende dürfte das Ineinandergreifen und das Zusammenwirken von zivil-, abgabenrechtlichen und umsatzsteuerlichen Vorschriften bzw. Festlegungen sein.

„Kroatienänderungsgesetz“

Durch das „Kroatienänderungsgesetz“ wurden die Regelungen zum Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen für Umsätze, die nach dem 30.09.2014 erbracht werden, weitgehend an den status quo ante, also an die „alte“ Finanzverwaltungsauffassung, angepasst. Der leistende Unternehmer kann seitdem

davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen bzw. Gebäudereinigungsleistungen erbringt und somit Steuerschuldner wird, wenn das für den Leistungsempfänger zuständige Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der derartige Leistungen ausführt. Mit BMF-Schreiben vom 26.08.2014 wurde zu diesem Zweck ein neues Vordruckmuster USt 1 TG bekanntgegeben. Das BMF hat dieses Vordruckmuster mit Schreiben vom 01.10.2014 aufgrund redaktioneller Anpassungen und der Aufnahme einer Rechtsbehelfsbelehrung neu bekanntgegeben.

BMF vom 26.08.2014

BMF vom 01.10.2014

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

2c | Keine Entgeltminderung bei Vermittlung | Autorin: StBin Marianne Graf, München

EuGH vom 16.01.2014
(Rs. C-300/12)

Mit Urteil vom 16.01.2014 hat der EuGH entschieden, dass ein Vermittler das Entgelt für seine Vermittlungsleistung nicht mindern kann, wenn er dem Kunden der von ihm vermittelten Leistung einen Preisnachlass gewährt.

Fraglich war insbesondere, ob die Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rechtssache Elida Gibbs anzuwenden sind. Danach können Rabatte, die innerhalb einer Lieferkette vom ersten Glied dem letzten Glied der Lieferkette gewährt werden, beim ersten Glied zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer führen.

EuGH vom 24.10.1996
(Rs. C-317/94) nicht
anwendbar

BFH vom 27.02.2014
(AZ: V R 18/11)

Der BFH hat nunmehr in seiner Nachfolgeentscheidung die EuGH-Rechtsprechung umgesetzt. Im Streitfall erbrachte ein Reisebüro gegenüber dem Reiseveranstalter Vermittlungsleistungen. Um für den Kunden einen Anreiz zu schaffen, den Vertrag mit dem Reiseveranstalter abzuschließen, reduzierte das Reisebüro – als Vermittler – den Preis für die Reiseleistung. Im Ergebnis erhielt der Reiseveranstalter den veranschlagten Preis für die Reise ohne Rabattgewährung vom Kunden. Das Reisebüro erhielt die vereinbarte Provision in voller Höhe vom Reiseveranstalter. Der Kunde musste jedoch nicht den vollen Preis zahlen, da er einen Teil der Provision des Reisebüros erhielt.

Der EuGH kam allerdings zu dem Ergebnis, dass die Grundsätze des Elida Gibbs-Urteils nicht anzuwenden seien, wenn ein Reisebüro als Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von dem Reiseveranstalter erbracht wird. Der BFH setzte dies nun entsprechend um. Er hält also nicht mehr an seiner bisherigen Rechtsprechung (Urteil vom 12.01.2006, AZ: V R 3/04 sowie Urteil vom 13.07.2006, AZ: VR 46/05) fest.

Änderung der Rechtsprechung des BFH

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

2d | Vorsteuerabzug aus Beurkundungs- und „Due Diligence“-Leistungen der veräußerten Gesellschaft | Autor: RA/StB Carsten Imhoff, LL.M., Hamburg

BFH vom 30.04.2014
(AZ: XI R 33/11)

Mit Beschluss vom 30.04.2014 hat sich der BFH zum Vorsteuerabzug aus einer Notarrechnung über Beurkundungsleistungen sowie aus einer Rechnung einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft über „Due Diligence“-Leistungen

durch eine Gesellschaft, deren Anteile selbst Gegenstand des Verkaufs waren, geäußert.

Der Klägerin, einer GmbH & Co. KG, wurden Notarkosten und Kosten für eine Due Dili-

Sachverhalt

gence in Rechnung gestellt, die im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kommandanteilen an der Klägerin angefallen sind. Die Kosten hatte die Klägerin aufgrund einer Vereinbarung im Anteilsübertragungsvertrag zu tragen. Das Finanzamt als Beklagte hat der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den o. g. Rechnungen versagt, da diese die abgerechneten Leistungen nicht für ihr Unternehmen für Zwecke ihrer besteuerten Umsätze bezogen habe. Im finanzgerichtlichen Verfahren wurde die Auffassung der Beklagten im Ergebnis bestätigt.

in Rechnung gestellten Leistungen sei dies jedoch weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht die GmbH & Co. KG.

Die Beurkundungsleistung stelle keine an die Klägerin erbrachte Leistung dar, denn diese Leistungen des Notars stünden ausschließlich im Zusammenhang mit Erklärungen der alten und neuen Gesellschafter der Klägerin, aber nicht mit Erklärungen der Klägerin selbst. Leistungsempfänger seien daher die alten und die neuen Anteilseigner.

Beurkundungsleistung

Leistungsempfänger

Mit dem nunmehr vorliegenden Beschluss wurde die Auffassung des Finanzamts im Ergebnis abermals bestätigt. Der erkennende Senat führt aus, dass nur derjenige zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, der als Leistungsempfänger anzusehen ist. Dies sei derjenige, der die Leistungen in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht bezogen habe. Hinsichtlich der vom Notar und von der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erbrachten und der Klägerin

Auch hinsichtlich der „Due Diligence“ könne die Klägerin nicht als Leistungsempfängerin angesehen werden. Die Due Diligence erfolge im zugrunde liegenden Fall ihrem Sinn und Zweck nach gerade im Interesse des Käufers der Anteile an der Klägerin, so dass der Käufer auch als Leistungsempfänger der „Due Diligence“-Leistung anzusehen sei. Die Kostentragungspflicht der Klägerin habe keinen Einfluss auf diese Beurteilung.

„Due Diligence“-Leistung

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

2e | Verzicht auf Umsatzsteuerbefreiung während Anfechtbarkeit oder Änderbarkeit aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung | Autorin: StBin Anne Linke, München

Urteilsfall

Im Urteilsfall erwarb die Klägerin ein mit einem Hotel bebautes Grundstück. Der Verkäufer verzichtete auf die Steuerfreiheit des Umsatzes und wies, da die Regelung des § 13b UStG noch nicht bestand, in der Rechnung gesondert Umsatzsteuer aus. Die Klägerin machte in ihrer Umsatzsteuererklärung für 1991 einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend. Ende 1997 vereinbarten der Verkäufer und die Klägerin, den Verzicht auf die Umsatzsteuerfreiheit rückgängig zu machen. Der Verkäufer erteilte daraufhin der Klägerin eine neue Rechnung ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis. Das Finanzamt minderte den Vorsteuerabzug letztendlich im Jahr des Leistungsbezugs 1991, wogegen sich die Klage richtete.

Die Begrenzung des Verzichts oder seiner Rücknahme auf die formelle Bestandskraft – also bis zum Ablauf der Einspruchsfrist – Sorge zwar für Rechtssicherheit und frühzeitig klare Verhältnisse, begrenze den Steuerpflichtigen aber unverhältnismäßig in der Ausübung seines Wahlrechts. Eine derartig enge Eingrenzung sei grundsätzlich nur dann zulässig, wenn sie im Gesetz vorgesehen ist, wie in § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG für die Option des Kleinunternehmers zur Regelbesteuerung oder in § 23 Abs. 3 Satz 1 UStG für die Option zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen. § 9 UStG enthalte eine derartige Regelung jedoch nicht und der Normzweck erfordere auch keine solche Einschränkung.

BFH vom 19.12.2013
(AZ: V R 7/12)

Der BFH stellte nun klar, dass der Verzicht auf eine Umsatzsteuerbefreiung zurückgenommen werden könne, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 AO noch änderbar ist.

Der XI. Senat hatte eine Bindungswirkung an die Option zur Steuerpflicht ab dem Eintritt der formellen Bestandskraft der jeweiligen Steuerfestsetzung angenommen. Hierbei handele es sich jedoch nach Ansicht des V. Senats um ein nicht bindendes obiter dictum, da es in dem entschiedenen Streitfall um die Frage eines rückwir-

BFH vom 10.12.2008
(AZ: XI R 1/08)

Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE	kenden Wechsels zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) und damit um einen anderen Sachverhalt ging. Soweit die Finanzverwaltung aus diesem Urteil folgere, dass sowohl die Erklärung zur Option nach § 9 UStG als auch ihr Widerruf nur bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung zulässig sei, folge der V. Senat dem nicht.	(Klägerin) verliere somit den Vorsteuerabzug rückwirkend im Jahr des Leistungsbezugs. Die wirksame Rücknahme der Option stellt für den Leistungsempfänger ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.	Rückwirkender Verlust des Vorsteuerabzugs
	Im Streitfall erfolgte die Rückgängigmachung des Verzichts durch Übersendung einer neuen Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis in formal ordnungsgemäßer Weise. Aufgrund der konzernweiten Betriebsprüfung beim Verkäufer und der damit verbundenen Ablaufhemmung für die Umsatzsteuerfestsetzung des Jahres der Leistungserbringung sei die Rücknahme des Verzichts auch in zeitlicher Hinsicht wirksam. Der Umsatz werde rückwirkend wieder umsatzsteuerfrei, sodass eine Steuer für den berechneten Umsatz nicht mehr geschuldet werde. Der Erwerber	Trotz des nunmehr erweiterten Zeitfensters zur Optionsausübung kommt der vertraglichen Ausgestaltung der Option in Immobilienkaufverträgen weiterhin große Bedeutung zu. Erfolgt die Option lediglich bedingt, droht die Option ins Leere zu laufen, sofern die entsprechende Jahresfestsetzung im Einzelfall nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung ergeht oder dieser aufgehoben wird, bevor die Bedingung eintritt. Sollte die Option lediglich für den Fall vorgesehen sein, dass das Finanzamt das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ablehnt, empfiehlt sich daher weiterhin, die Option zwar vorsorglich, aber im Übrigen unbedingt auszugestalten.	Praxishinweis Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 2 UStAE Kontakt: <i>StB Bernhard Brock, München, bernhard.brock@wts.de</i>

2f | Nichtumsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung bei vorübergehender Weiterführung des Geschäfts durch den Veräußerer | Autorin: Claudia Latz, München

BFH vom 30.01.2014 (AZ: V R 33/13)	Der BFH hat mit Urteil vom 30.01.2014 entschieden, dass eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen auch dann vorliegt, wenn der Erwerber das Geschäft nicht unmittelbar selbst aufnimmt, sondern zunächst durch den Veräußerer weiterführen lässt.	dern. Vereinbart wurde jedoch, dass jeder Auftrag seitens der I-AG genehmigt werden musste. Die I-AG stellte zudem den Warenbestand zur Verfügung und erwarb nachträglich auch das seitens der C-GmbH zusätzlich erworbene notwendige Equipment. Nach einigen Monaten nahm die I-AG ihre geschäftlichen Aktivitäten wie vereinbart auf.	
Urteilsfall	Im gegenständlichen Streitfall veräußerte eine deutsche Gesellschaft (C-GmbH) als IT-Vermieter ihren gesamten Geschäftsbereich einschließlich Kundenstamm, Warenbestand und Zubehör an eine Schweizer Gesellschaft (I-AG). Nach dem Kaufvertrag sollte die C-GmbH ihre Aktivitäten in diesem Geschäftsbereich einstellen. Da sich sodann jedoch Unklarheiten ergaben, ob die I-AG als Dienstleister in Deutschland – bei einer weiterhin beabsichtigten Unternehmensfortführung – an die Kunden des übernommenen Geschäftsbetriebs Rechnungen mit oder ohne Umsatzsteuerausweis zu erteilen hatte, sollte die C-GmbH bis zur endgültigen Klärung das Unternehmen „wie bisher“ weiterführen, um eine Aktivitätseinstellung und einen Schaden des Geschäftsnamens zu verhinden.	Der BFH nahm eine nichtumsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen an. Die Geschäftsveräußerung als Unternehmensübertragung sei – entgegen der Auffassung des Finanzgerichts (vgl. WTS Journal 05/2013) – nicht in dem Sinne „aufgehalten“ worden, dass unklar war, ob eine Fortsetzung der Geschäftstätigkeit des Erwerbers vorlag. Vielmehr diene die getroffene Vereinbarung dazu, der I-AG die Möglichkeit zu verschaffen, die umsatzsteuerrechtliche Frage hinsichtlich der Rechnungsstellung zu klären. Die zusätzliche Vereinbarung sei daher nicht geeignet, die Beurteilung der erfolgten Lieferung als Geschäftsveräußerung im Ganzen in Frage zu stellen.	Geschäftsveräußerung im Ganzen trotz vorübergehender Weiterführung des Geschäfts durch den Veräußerer Kontakt: <i>WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de</i>

2g | Flächenbezogener Verzicht auf Umsatzsteuerfreiheit |*Autorin: StfWin Hava Ejupi, München*

Hintergrund	Der BFH hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, ob der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei der Vermietung eines Gebäudes auch teilweise für einzelne Flächen des Mietobjekts wirksam sein kann.	Das FG Niedersachsen folgte der Entscheidung des Finanzamts und wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Als Grund wurde angeführt, dass der Raum auch für vorsteuerabzugsschädliche Umsätze verwendet wurde. Ein Teilverzicht auf die Steuerfreiheit komme nicht in Betracht, da ein abgrenzbarer Funktionsbereich fehle, der Gegenstand eines selbständigen Mietvertrags sein könne.	FG Niedersachsen vom 11.04.2013 (AZ: 5 K 393/11)
Urteilsfall	Die Klägerin erwarb ein bebautes Grundstück, welches sie sanierte und anschließend vermietete. Das Objekt mit einer Gesamtfläche von 7.496 qm wurde überwiegend für den Betrieb eines Studentenwohnheims steuerfrei verwendet. Im Erdgeschoss befand sich außerdem ein 170 qm großes Bistro, in der ersten Etage ein Büro mit einer Fläche von 295 qm. Bistro und Büro vermietete die Klägerin steuerpflichtig unter Verzicht auf die Steuerfreiheit gem. § 9 UStG. Die Mieterin des Büros nutzte die Büroräume grundsätzlich für umsatzsteuerpflichtige Leistungen, jedoch auch zu einem geringen Teil für die umsatzsteuerfreie Verwaltung eigener Wohnimmobilien. Die dafür verwendete Fläche betrug rund 16 qm. In der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ging die Klägerin von einem anteiligen Recht auf Vorsteuerabzug (Bistro und Büro) aus. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Büroräumen, da diese nicht ausschließlich für Zwecke verwendet wurden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Somit läge keine wirksame Option zur Steuerpflicht vor. Für die Anmietung des Bistros wurde der Vorsteuerabzug gewährt.	Auf Revision der Klägerin hob der BFH das Urteil der Vorinstanz auf und wies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück. Hierzu führte der BFH weiter aus, dass der Verzicht auf eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG auch teilweise für eine einzelne Fläche eines Mietobjekts in Anspruch genommen werden könne. Allerdings müsse hierfür ein hinreichend objektiv nachprüfbarer Aufteilungsmaßstab zugrunde liegen. Eine Teiloption sei – so der BFH – zulässig, sofern die Abgrenzung der Teilflächen nach baulichen Merkmalen, wie etwa nach den Räumen oder Fluren eines Mietobjekts, möglich ist, zumal auch die Vermietung eines Raums in einem Büro Gegenstand eines eigenständigen Mietvertrags sein könne. Teilflächen innerhalb eines Raums seien demgegenüber nicht hinreichend abgrenzbar. Gemeinflächen wie Flure, Küche und Sanitärflächen könnten nach den Verhältnissen der steuerpflichtig vermieteten Flächen zugerechnet werden.	BFH vom 24.04.2014 (AZ: V R 27/13) Fazit

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

3a | Anteilsvereinigung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft auch ohne unmittelbare Beteiligung an der Komplementärin |*Autor: StB Christian Vogt, Düsseldorf*

Hintergrund	Gehen innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft auf neue Gesellschafter über, löst dies Grunderwerbsteuer aus (§ 1 Abs. 2a GrEStG). Liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht vor, sind subsidiär die Vorschriften über die Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 Nr. 1, 2 GrEStG) anzuwenden.	Mit Urteil vom 12.03.2014 stellte der BFH klar, dass eine steuerpflichtige Anteilsvereinigung auch dann vorliegt, wenn ein Gesellschafter sämtliche Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar vereinigt und gleichzeitig die Personengesellschaft einzige Gesellschafterin ihrer eigenen Komplementär-GmbH ist.	BFH vom 12.03.2014 (AZ: II R 51/12)
-------------	---	---	-------------------------------------

Zurechnung mittelbarer Beteiligungen

Bei der Vereinigung von Anteilen an Personengesellschaften ist bereits nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht auf die vermögensmäßige Beteiligung, sondern auf die gesamthänderische Mitberechtigung der Gesellschafter abzustellen. Der BFH stellt in diesem Zusammenhang nun klar, dass hierbei die unmittelbare strikt von der mittelbaren Beteiligungsebene zu trennen ist. Das bedeutet, dass jedem unmittelbar beteiligten Gesellschafter für Zwecke dieser Vorschrift ein gleichwertiger Anteil (unabhängig von der Beteiligungsquote) zuzurechnen ist. Eine Zurechnung mittelbarer Anteile erfolgt hingegen nur, wenn an der zwischengeschalteten

Personen- oder Kapitalgesellschaft eine Beteiligung von mindestens 95 % besteht. Eine Anteilsvereinigung kann folglich nur eintreten, wenn auch die Komplementärin der Personengesellschaft zu mindestens 95 % unmittelbar und/oder mittelbar vom Erwerber beherrscht wird.

Dass der Erwerber im Urteilsfall nur mittelbar über die Personengesellschaft an der Komplementärin beteiligt war, ist folglich unbeachtlich, denn die hälftige gesamthänderische Mitberechtigung der Komplementärin war dem Erwerber über seine vollständige Beteiligung an der Personengesellschaft mittelbar zuzurechnen.

Kontakt:
RA/StB Till Reinfeld,
Düsseldorf,
till.reinfeld@wtS.de

3b | Voraussetzung für die Nichterhebung von Grunderwerbsteuer bei einem Gesellschafterswechsel | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Hintergrund

Ändert sich bei einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a GrEStG als ein auf die Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Steuer wird jedoch unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 GrEStG insoweit nicht erhoben, als Gesellschafteridentität zwischen fiktiv übertragender und fiktiv erwerbender Personengesellschaft besteht. Mit Urteil vom 03.06.2014 äußerte sich der BFH zu den Voraussetzungen einer solchen Nichterhebung in einem Fall nur mittelbarer Gesellschafteridentität.

BFH vom 03.06.2014
(AZ: II R 1/13)

Urteilsfall

Im Urteilsfall war an dem Vermögen einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co. KG (KG 1) die X-GmbH als einzige Kommanditistin beteiligt. Die X-GmbH hielt außerdem sämtliche Anteile an der Komplementär-GmbH. Alleiniger Gesellschafter der X-GmbH war A. Im Jahr 2005 übertrug die X-GmbH mittels Abspaltung einen Teilbetrieb als Gesamtheit auf eine dadurch neu entstandene GmbH & Co. KG (KG 2), deren einziger Kommanditist A war. Übertragen wurden insbesondere die Beteiligungen der X-GmbH an der KG 1 sowie deren Komplementär-GmbH, die im Rahmen der Übertragung auch zur Komplementär-

GmbH (ohne Beteiligung am Vermögen im Innenverhältnis) der KG 2 wurde.

Wenig überraschend bejahte der BFH zunächst die Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG aufgrund einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands. Mit Eintragung der Abspaltung im Handelsregister der abgebenden X-GmbH sei die Kommanditbeteiligung an der KG 1 von der X-GmbH auf die KG 2 übergegangen und letztere damit nunmehr neue, unmittelbare Gesellschafterin der KG 1 geworden. Auf Tatbestandsebene sei die zivilrechtliche Rechtsänderung maßgebend. Kapital- und Personengesellschaften seien insoweit gleich zu behandeln.

Tatbestand des § 1
Abs. 2a GrEStG erfüllt

Die Voraussetzungen für eine Nichterhebung der Steuer gemäß § 6 GrEStG verneinte der BFH. Da Gesellschafter einer (Mutter) Kapitalgesellschaft – anders als Gesellschafter einer (Mutter) Personengesellschaft – nicht dinglich an dem zum Gesamthandsvermögen der (Tochter) Personengesellschaft gehörenden Grundstück mitberechtigt sein könnten, sei im Rahmen von § 6 GrEStG zwischen Kapital- und Personengesellschaften zu differenzieren. Nur letztere seien als transparent zu behandeln. Im Streitfall sei daher trotz Beteiligung des A sowohl an der X-GmbH (und der Komplementär-GmbH) als auch an der KG 2 keine Gesellschafteridentität der KG 1 vor der Abspaltung und der fiktiv „neuen“ Personengesellschaft (KG 1 nach der Abspaltung) gegeben.

Keine Nichterhebung der
Grunderwerbsteuer

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

3c | GrEST-Pflicht aufgrund mittelbarer Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft durch schuldrechtliche Vereinbarungen |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 09.07.2014
(AZ: II R 49/12)

Der II. Senat des BFH hatte darüber zu entscheiden, unter welchen Umständen eine schuldrechtliche Vereinbarung zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands bei einer grundbesitzenden Personengesellschaft führen kann und damit Grunderwerbsteuer i.S.d. § 1 Abs. 2a GrESTG auslöst.

Änderung des
Gesellschafterbestands
durch schuldrechtliche
Bindungen

Der BFH ist der Ansicht, dass sich eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands auch aus schuldrechtlichen Bindungen ergeben kann. Voraussetzung ist, dass ein Anteil zwar nicht zivilrechtlich, aber aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarung wirtschaftlich auf einen Neugesellschafter übergeht und diesem zuzurechnen ist. Für die Zurechnungsentscheidung könne unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Besonderheiten auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden.

Urteilsfall

Im Streitfall erlangte der Erwerber eines Anteils an einer grundbesitzenden Personengesellschaft eine vermögensmäßige Beteiligung in Höhe von 94,4 %. Dem Erwerber wurde vom Veräußerer ferner ein Optionsrecht zum Kauf des verbleibenden Anteils in Höhe von 5,6 % zu einem bereits festgelegten Kaufpreis und – bis zur Ausübung der Option – das Gewinnstammrecht für diesen Anteil eingeräumt. Das Finanzamt sah einen teils unmittelbaren (94,4 %), teils mittelbaren (5,6 %), insgesamt demnach vollständigen Gesellschafterwechsel i.S.d. § 1 Abs. 2a GrESTG und setzte Grunderwerbsteuer in entsprechender Höhe fest. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Das Finanzgericht sah hingegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrESTG als nicht erfüllt an.

Wirtschaftliche
Betrachtungsweise
maßgeblich

Der BFH hat das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache mangels Spruchreife zurückverwiesen. Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts sei der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrESTG möglicherweise erfüllt. Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands sei nach der Rechtsprechung des Senats

auch nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen, da es aus zivilrechtlicher Sicht keine mittelbaren Änderungen im Gesellschafterbestand geben könne bzw. bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands keine „zivilrechtliche“ Anteilsübertragung auf einen neuen Gesellschafter stattfinde. Eine solche mittelbare Änderung könne auch dadurch eintreten, dass die Beteiligung des Gesellschafters aufgrund von schuldrechtlichen Bindungen einem Dritten zuzurechnen ist. Für diese Zurechnungsentscheidung könne auf den wirtschaftlichen Eigentumsbegriff und auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden.

Wirtschaftliches Eigentum kann nach Auffassung des erkennenden Senats vorliegen, wenn 1) der Erwerber eine bereits aufgrund eines bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäfts rechtlich geschützte, auf den Erwerb der Anteile gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und 2) die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie 3) das Risiko einer Wertminderung bzw. die Chance einer Wertsteigerung auf den Erwerber übergegangen sind.

Im Urteilsfall habe der Erwerber durch die Vereinbarung des Optionsrechts eine solche rechtlich geschützte, auf den Erwerb des übrigen Anteils (5,6 %) gerichtete Rechtsposition erlangt, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden konnte. Mit der Fixierung der Erwerbskonditionen (Kaufpreis) seien auch das Risiko einer Wertminderung des Anteils und die Chance einer Wertsteigerung desselben auf den Erwerber übergegangen. Auch die wesentlichen mit dem Anteil verbundenen Rechte – insbesondere das Gewinnstammrecht – sei hier bereits auf den Erwerber übergegangen. Unter diesen Voraussetzungen komme dem beim Veräußerer verbliebenen Stimmrecht wirtschaftlich keine Bedeutung mehr zu.

Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands i.S.d. § 1 Abs. 2a GrESTG könne

Voraussetzungen
für wirtschaftliches
Eigentum

Zurechnung der Anteile
aufgrund des Options-
rechts, der Fixierung der
Erwerbskonditionen und
Übertrag des Gewinn-
stammrechts

§ 1 Abs. 2a GrESTG
gegeben

sich folglich daraus ergeben, dass der zivilrechtlich beim Veräußerer verbliebene Anteil dem Erwerber wirtschaftlich zuzurechnen sei.

Sollten entsprechende schuldrechtliche Vereinbarungen getroffen werden, ist zu empfehlen, die o. g. Aspekte zu berücksichtigen.

Kontakt:
RA/StB Till Reinfeld,
Düsseldorf,
till.reinfeld@wtS.de

4a | (Keine) Schenkungsteuerpflicht von Ausschüttungen ausländischer Stiftungen? | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund Im Jahre 1999 hat der Gesetzgeber einen neuen Steuertatbestand geschaffen, der Besteuerungslücken im Zusammenhang mit dem Einsatz von vornehmlich im anglo-amerikanischen Rechtskreis bekannten sog. common law trusts beseitigen sollte. Demnach unterliegt der Schenkungsteuer, was ein Zwischenberechtigter einer ausländischen Vermögensmasse während deren Bestehens von dieser erhält. Der BFH hatte erst jüngst judiziert, dass Zwischenberechtigter jeder ist, der während des Bestehens eines Trusts von diesem Ausschüttungen erhält (vgl. TJ 02/2013)

Der BFH hat – anders als das FG – bereits ernstliche Zweifel, ob eine ausländische Stiftung mit eigener Rechtspersönlichkeit, die ihrer rechtlichen Struktur nach einer deutschen Stiftung entspricht, als ausländische Vermögensmasse im Sinne der Vorschrift angesehen werden kann. Dies sei schon deshalb bedenklich, weil dann satzungsgemäße Ausschüttungen ausländischer Stiftungen einer Besteuerung unterlägen, während entsprechende Ausschüttungen inländischer Stiftungen nach ganz überwiegender Auffassung nicht schenkungsteuerbar sind. Auch sei ernstlich zweifelhaft, ob die doppelte Belastung der Ausschüttungen mit Einkommen- und Schenkungsteuer rechtmäßig sein könne.

BFH vom 21.07.2014 (AZ: II B 40/14) Vorliegend hatte das Finanzamt die Ausschüttung einer Familienstiftung mit Sitz in der Schweiz als Zuwendung an einen Zwischenberechtigten einer ausländischen Vermögensmasse gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Alt. 2 ErbStG der Schenkungsteuer unterworfen. Der Steuerpflichtige hat die Festsetzung angefochten und Aussetzung der Vollziehung beantragt, die vom Finanzamt abgelehnt, vom FG jedoch zugelassen wurde. Die hiergegen gerichtete Beschwerde des Finanzamts hat der BFH zurückgewiesen.

Der Beschluss ist – wie auch die Vorentscheidung – im einstweiligen Rechtsschutz ergangen. Es bleibt abzuwarten, ob das Finanzamt im Einspruchsverfahren bei seiner Linie bleibt und es zu einer Entscheidung in einem Hauptsacheverfahren kommen wird. Inländische Empfänger von Ausschüttungen einer ausländischen Stiftung können (und sollten) sich unter Berufung auf den Beschluss gegen eine hierfür festgesetzte Schenkungsteuer zu Wehr setzen.

Praxishinweis

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

4b | Keine Erbschaftsteuerbefreiung für letztwillige Zuwendung eines Wohnrechts an Familienwohnung | Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

BFH vom 03.06.2014 (AZ: II R 45/12) Der Erwerb der Familienwohnung durch den Ehegatten oder die Kinder im Erbfall ist bei Fortführung der Eigennutzung erbschaftsteuerfrei möglich. Nach dem Gesetzeswortlaut ist allerdings nur der Erwerb von Eigentum und Miteigentum begünstigt. Einer erweiternden Auslegung der Befreiungsvorschriften auf andere Nutzungsrechte – z. B. Wohn- oder Nießbrauchsrechte – hat der BFH nun mit Urteil vom 03.06.2014 eine klare Absage erteilt.

Im Streifall war die Klägerin Miterbin ihres verstorbenen Ehemanns. Entsprechend den testamentarischen Verfügungen wurde das Eigentum an dem zum Nachlass gehörenden Grundstück an die beiden Kinder des Erblassers übertragen. Im Gegenzug wurde der Klägerin ein lebenslanges Wohnrecht an der vormals gemeinsamen ehelichen Wohnung eingeräumt. Das Finanzamt setzte Erbschaftsteuer fest, ohne die Steuerbefreiung für Familienheime zu

Urteilsfall

berücksichtigen. Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht blieben ohne Erfolg.

Keine erweiternde
Auslegung der
Befreiungsvorschrift

Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzamts und begründete seine Entscheidung mit dem eindeutigen Gesetzeswortlaut. Hiernach ist nur der Erwerb von Eigentum bzw. Miteigentum im zivilrechtlichen Sinne begünstigt. Eine erweiternde Auslegung sei weder durch die mit der Begünstigung verfolgten Ziele noch durch verfassungsrechtliche Gründe gerechtfertigt. Ist der Ehegatte verpflichtet, das Eigentum aufgrund letztwilliger Anordnung des Erblassers auf einen Dritten – im Urteilsfall die Kinder – zu übertragen und erhält er nur ein Wohnrecht oder sonstiges Nutzungsrecht, kann er die Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen.

Das Wohn- oder Nießbrauchsrecht des Ehegatten, der die Familienwohnung weiterhin selbst nutzt, ist kein begünstigtes Nutzungsrecht. Den Kindern als Eigentümer fehlt es meist an der – für die Steuerbegünstigung erforderlichen – Selbstnutzung der Immobilie.

Bei der Vermögensnachfolgeplanung ist daher auf andere Gestaltungen auszuweichen: So kann etwa die Schenkung des Familienheims bereits zu Lebzeiten an den Ehepartner und die nachfolgende Übertragung von diesem an die Kinder unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts vorzugswürdig sein. Die Schenkung des Familienheims an den Ehegatten ist steuerfrei, ohne dass dieser – im Gegensatz zum Erwerb des Familienheims von Todes wegen – zur anschließenden Selbstnutzung der Immobilie verpflichtet ist. Bei der Übertragung vom Ehegatten an die Kinder kann der Wert des Nutzungsrechts vom Immobilienwert abgezogen werden.

Familienwohnung
in der Vermögensnach-
folgeplanung

Keine Steuerbefreiung

Trotz Vorhandensein einer Familienwohnung im Nachlass kann die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung unter bestimmten Umständen vollständig verwehrt bleiben:

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

5a | Rabatte beim Abschluss von Versicherungsverträgen als Arbeitslohn |

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

BFH vom 26.07.2012
(AZ: VI R 27/11)

Bereits mit Urteil vom 26.07.2012 hatte der BFH entschieden, dass Rabatte, die der Arbeitgeber nicht nur seinen Mitarbeitern, sondern auch Dritten üblicherweise einräumt, bei den eigenen Mitarbeitern nicht zu Arbeitslohn führen (vgl. WTS Journal 04/2012).

für die Rabattgewährung war die Zugehörigkeit zur Versicherungsbranche.

BFH vom 10.04.2014
(AZ: VI R 62/11)

Nun entschied der BFH zur Steuerpflicht von Rabatten, die Mitarbeiter von Dritten erhalten: Es liegt kein Arbeitslohn von dritter Seite vor, wenn Versicherungsunternehmen bei Abschluss von Versicherungsverträgen sowohl Mitarbeitern von Geschäftspartnern als auch einem weiteren Personenkreis (Angehörige der gesamten Versicherungsbranche, Mitarbeiter anderer Unternehmen) Rabatte einräumen. Im Urteilsfall wurden Mitarbeitern eines Versicherungsunternehmens Rabatte auf Produkte zweier anderer Versicherungsunternehmen gewährt. Die Unternehmen haben hierfür keine besonderen Vereinbarungen getroffen. Vielmehr wurden die Vergünstigungen sämtlichen Mitarbeitern deutscher Versicherungsunternehmen gewährt. Einzige Bedingung

Nach Auffassung des BFH führen von Dritten gewährte Rabatte nur dann zu Arbeitslohn, wenn sie für eine individuelle Arbeitsleistung gewährt werden, die der Mitarbeiter im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt. Vorteile, die auf eigenwirtschaftlichen Interessen des den Rabatt gewährenden Unternehmens gründen, reichen nicht. Arbeitslohn von dritter Seite kann aber z. B. insoweit vorliegen, als der Arbeitgeber zusätzliche Preisvorteile für seine Mitarbeiter „einkauft“.

Eigenwirtschaftliches
Interesse des rabatt-
gewährenden Unter-
nehmens

Mit dem Urteil bestätigt der BFH einmal mehr den „Ausnahmecharakter“ des Lohns von dritter Seite. Dieser liegt nur vor, wenn ein konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung und Dienstverhältnis besteht. Das Urteil ist noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten.

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

Zugehörigkeit zur
Versicherungsbranche

5b | Geldwerter Vorteil für die Gestellung eines Firmenwagens mit Fahrer |

Autoren: StB Andreas Müller, RA Andreas Nocken, München

BFH vom 15.05.2013 (AZ: VI R 44/11)	Der BFH hatte im letzten Jahr entschieden, dass die arbeitgeberseitige Gestellung eines Fahrers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, steuerpflichtige Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung und sonstige private Fahrten des Mitarbeiters mit dem Preis für eine von einem fremden Dritten bezogene vergleichbare Dienstleistung (üblicher Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) zu bewerten ist.	bar, nach der der geldwerte Vorteil aus der Pkw-Nutzung pauschal für Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte und steuerpflichtige Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung um 50 %, für sonstige private Fahrten wie folgt zu erhöhen ist: a) um 50 %, wenn der Fahrer überwiegend in Anspruch genommen wird, b) um 40 %, wenn der Mitarbeiter das Kraftfahrzeug häufig selbst steuert, c) um 25 %, wenn der Mitarbeiter das Kraftfahrzeug weit überwiegend selbst steuert.	
BMF vom 15.07.2014	Das Urteil wurde nun mit einem begleitenden BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt veröffentlicht.		
Tatsächliche Lohnkosten	Die Finanzverwaltung lässt es zu, dass als üblicher Endpreis am Abgabeort anstelle des Preises für eine von einem fremden Dritten bezogene vergleichbare Dienstleistung der Anteil an den tatsächlichen Lohn- und Lohnnebenkosten des Fahrers angesetzt wird, welcher der Einsatzdauer des Fahrers im Verhältnis zu dessen Gesamtarbeitszeit entspricht. Zur Einsatzdauer des Fahrers gehören auch Stand- und Wartezeiten, nicht aber die An- und Abfahrten zur Abholung des Mitarbeiters (sog. Leerfahrten).	Der Arbeitgeber muss die Wahl der Bewertungsmethode für das gesamte Kalenderjahr und für Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (bzw. Fahrten zum sog. Sammelpunkt und zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet) und für steuerpflichtige Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung einheitlich treffen. Eine abweichende Bewertung im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Mitarbeiters ist möglich, setzt aber voraus, dass der im Lohnsteuerabzugsverfahren angesetzte Vorteil sowie die Grundlagen für die Berechnung des geldwerten Vorteils nachgewiesen werden (z. B. durch eine formlose Mitteilung des Arbeitgebers).	Wahl der Bewertungsmethode
Pauschaler Zuschlag zum geldwerten Vorteil	Daneben ist aber auch weiterhin die Regelung der R 8.1 Abs. 10 LStR anwend-		Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

5c | Keine regelmäßige Arbeitsstätte bei befristeter Auslandsentsendung trotz Arbeitsvertrag mit dem ausländischen Unternehmen |

Autor: RA Thorsten Leisinger, Frankfurt a. M.

BFH vom 10.04.2014 (AZ: VI R 11/13)	Ein ins Ausland entsandter Arbeitnehmer begründet nach der Entscheidung des BFH vom 10.04.2014 dort keine regelmäßige Arbeitsstätte, wenn die mit dem inländischen Arbeitgeber getroffene Entsendevereinbarung nur einen befristeten Auslandseinsatz vorsieht. Eine arbeitsvertragliche Vereinbarung mit dem aufnehmenden Unternehmen steht dem nicht entgegen, gleichgültig, ob diese befristet oder unbefristet abgeschlossen wurde.	wurde von der deutschen Gesellschaft mehrmals (jeweils befristet) verlängert. Mit der ausländischen Tochtergesellschaft schloss der Mitarbeiter zunächst einen auf zwei Jahre befristeten und anschließend einen unbefristeten Arbeitsvertrag ab. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Mitarbeiter bei der ausländischen Tochtergesellschaft eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet hat.	
Urteilsfall	Der Mitarbeiter war vom deutschen Arbeitgeber befristet an die ausländische Tochtergesellschaft entsendet. Die Entsendung	Der BFH entschied jedoch, dass der Mitarbeiter bei der Tochtergesellschaft keine regelmäßige Arbeitsstätte hat, so dass die Fahrt- und Übernachtungskosten nach	

Entscheidungsgründe	Dienstreisegrundsätzen berücksichtigt werden können. Nach Auffassung des BFH wird die Dauer des Auslandseinsatzes nicht durch die arbeitsvertragliche Regelung mit dem ausländischen Tochterunternehmen bestimmt. Entscheidend ist vielmehr, ob sich der Mitarbeiter bei Abschluss der Entsendungsvereinbarung (ex ante) darauf einrichten konnte, am Entsendungsort dauerhaft tätig zu sein. Dass die Entsendevereinbarung zunächst auf drei Jahre befristet war, der Arbeitsvertrag mit der ausländischen Tochter aber nur eine Laufzeit von zwei Jahren vorsah, war für den BFH ein wichtiges Indiz bei der Bestimmung einer regelmäßigen Arbeitsstätte auf die Entsendungsvereinbarung abzustellen.	ersten Tätigkeitsstätte gelten. Seit dem 01.01.2014 ist zu prüfen, ob der Mitarbeiter an seinem Beschäftigungsort eine erste Tätigkeitsstätte hat. Für den dargestellten Fall vertritt die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 30.09.2013 explizit eine andere Rechtsauffassung. Danach soll bei einem aufnehmenden Unternehmen dann eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen, wenn der Mitarbeiter durch einen eigenständigen Arbeitsvertrag mit dem aufnehmenden Unternehmen einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft oder für die gesamte Zeit des (i. d. R. befristeten) Dienstverhältnisses zugeordnet wird.	BMF vom 30.09.2013 (Rn. 21 Beispiel 9)
Entkoppelung Entsendevereinbarung/Arbeitsvertrag mit ausländischer Tochtergesellschaft		Da die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nicht berücksichtigt, dass aus aufenthaltsrechtlichen Gründen vielfach der Abschluss eines Arbeitsvertrags mit der ausländischen Gesellschaft erforderlich ist, haben auch die Wirtschaftsverbände bereits eine Änderung der Verwaltungsauffassung gefordert. Dieser Forderung wird durch das vorliegende BFH-Urteil nun Nachdruck verliehen.	
Zur Veröffentlichung vorgesehen	Die Entscheidung des BFH erging zur Rechtslage vor dem 01.01.2014 und ist zur Veröffentlichung vorgesehen. Das BMF gibt bei der Veröffentlichungsanzeige aber den ausdrücklichen Hinweis, dass ab dem Veranlagungszeitraum 2014 neue gesetzliche Regelungen zur Bestimmung der		Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

5d | Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale auch für Reparaturaufwendungen | Autorin: RAin Gertrud Filz, München

BFH vom 20.03.2014 (AZ: VI R 29/13)	Mit Urteil vom 20.03.2014 hat der BFH entschieden, dass durch die Entfernungspauschale auch außergewöhnliche Kosten abgegolten sind. Der Mitarbeiter hatte auf dem Weg zur Arbeit sein Fahrzeug mit Benzin anstatt mit Diesel betankt und wollte die wegen der Falschbetankung angefallenen Reparaturkosten neben der Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend machen. Der BFH versagte den Werbungskostenabzug.	für Abholfahrten) und außergewöhnlicher Kosten (z. B. Unfallkosten) vermieden werden. Der Vereinfachungszweck könne nur erreicht werden, wenn die Entfernungspauschale auch tatsächlich „sämtliche Aufwendungen“ abgelte. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale bestünden nicht.	Keine verfassungsrechtlichen Bedenken
Abgeltungswirkung zur Steuervereinfachung	Nach Auffassung des BFH wurde die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale nicht nur aus umwelt- und verkehrspolitischen Gründen, sondern auch zum Zwecke der Steuervereinfachung eingeführt. Durch die Abgeltung „sämtlicher Aufwendungen“ sollten insbesondere Rechtsstreitigkeiten über die Berücksichtigung besonderer Kosten (z. B.	Es bleibt abzuwarten, ob die Entscheidung zu einer Änderung der Verwaltungsauffassung bezüglich der Unfallkosten bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte führt. Derzeit lässt die Finanzverwaltung solche Unfallkosten neben der Entfernungspauschale als allgemeine Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zum Werbungskostenabzug zu (vgl. H 9.10 „Unfallschäden“ LStH).	Auswirkungen des Urteils auf Unfallkosten Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

5e | Keine Sozialversicherungspflicht bei Pauschalierung der Lohnsteuer für sonstige Sachbezüge nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG | Autorin: Angelika Löchelt, Düsseldorf

Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Auf Antrag des Arbeitgebers kann die Lohnsteuer mit einem besonders ermittelten Pauschsteuersatz erhoben werden, wenn vom Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen (mindestens 20 Mitarbeiter) gewährt werden.

als einmalig gezahltes Arbeitsentgelt beurteilt und waren folglich auch bei Anwendung der Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG sozialversicherungspflichtig.

§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 S vEV

Die Anwendung dieser Pauschalierung führt aber grundsätzlich nur dann zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung, wenn es sich bei den sonstigen Bezügen nicht um „einmalig gezahltes Arbeitsentgelt“, sondern um laufendes Arbeitsentgelt („für die Arbeit in einem einzelnen Entgeltabrechnungszeitraum“) handelt. Sonstige Sachbezüge werden nach dem SGB IV nicht als „einmalig gezahltes Arbeitsentgelt“ angesehen.

Nach dem Urteil des BSG ist jedoch die Sonderregelung für Sachbezüge hinsichtlich der Beitragsfreiheit bei Anwendung der Pauschalierung gem. § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch bei zu besonderen Anlässen und damit einmalig gewährten Sachzuwendungen anzuwenden. Dies ergebe sich daraus, dass der Gesetzeswortlaut keine Einschränkung dahingehend enthalte, nach der nur laufend bzw. wiederholt gewährte Sachbezüge von der Beitragspflicht ausgenommen sein sollen.

BSG vom 31.10.2012 (AZ: B 12 R 15/11 R)

§ 23a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SGB IV

Sozialversicherungsrechtlich wurde bisher die Auffassung vertreten, dass nur laufende Sachbezüge (z. B. Dienstwohnung, Firmenwagen) nicht als einmalig gezahltes Arbeitsentgelt anzusehen und daher bei Anwendung der Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG beitragsfrei seien. Einmalige Sachzuwendungen aus besonderem Anlass (z. B. Prämie für besondere Leistung, Jubiläumszuwendung) wurden

Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung folgen dieser Beurteilung. Seit Verkündung des BSG-Urteils besteht daher auch für einmalig gewährte Sachzuwendungen Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung, wenn für die Lohnversteuerung die besondere Pauschalierungsmöglichkeit gem. § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG angewendet wird.

Beitragsfreiheit für einmalige Sachbezüge

Spitzenorganisationen der Sozialversicherung

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

6a | Regierungsentwurf zur Selbstanzeige | Autoren: RA Dr. Tom Offerhaus und RA/StB Peter Schulz, München

Regierungsentwurf vom 24.09.2014

Die geplanten Änderungen im Bereich der strafbefreienden Selbstanzeige nehmen konkrete Formen an: Die Bundesregierung hat nun am 24.09.2014 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Darin vorgesehen sind Verschärfungen bei der Selbstanzeige, die vielfach zu einer deutlichen Verteuerung der Nachklärung führen werden, aber auch Erleichterungen für Unternehmer bei der Anmeldung von Lohn- und Umsatzsteuer. Gegenüber dem Referentenentwurf vom 26.08.2014 haben sich nochmal kleinere Änderungen ergeben. Die Gesetzesänderungen können nach Beschluss des Bundestags und Zustimmung des Bundesrats zum 01.01.2015 in Kraft treten.

stimmung des Bundesrats zum 01.01.2015 in Kraft treten.

Hervorzuheben sind folgende Regelungen:

→ Die strafbefreiende Selbstanzeige ist künftig nur noch bei einem Hinterziehungsbetrag von bis zu € 25.000 (bisher € 50.000) möglich. Bei Hinterziehungsbeträgen über € 25.000 wird nur bei gleichzeitiger Zahlung eines Zuschlags von der Strafverfolgung abgesehen.

Künftige Verschärfungen bei der Selbstanzeige

→ Der Zuschlag zur Erlangung der Straffreiheit soll in Abhängigkeit vom Hinterziehungsvolumen gestaffelt werden. Danach beträgt der Zuschlag für Hinterziehungsbeträge von

Mögliches Inkrafttreten am 01.01.2015

- über € 25.000 bis zu € 100.000: 10 % des Betrags
- über € 100.000 bis zu € 1.000.000: 15 % des Betrags
- über € 1.000.000: 20 % des Betrags

Die Regierung stellt in der Gesetzesbegründung klar, dass als maßgebliche Bezugsgröße jede einzelne Tat erfasst werden soll, also die hinterzogene Steuer jedes einzelnen Veranlagungszeitraums und je Steuerart. Keine Klarstellung erfolgt hingegen zu der auch bei der gegenwärtigen Gesetzesfassung umstrittenen Frage, ob der Zuschlagsbetrag bei mehreren Beteiligten mehrfach erhoben werden darf, selbst wenn nur eine Tat betroffen ist.

Zeitnahe Entrichtung auch der Hinterziehungs- und Nachzahlungszinsen

- Ferner ist künftig – neben der Entrichtung der hinterzogenen Steuer – die Entrichtung der Hinterziehungs- und Nachzahlungszinsen zusätzliche Voraussetzung für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige.

Verlängerung der Berichtigungspflicht auf mindestens zehn Jahre

- Von der noch im Referentenentwurf vorgesehenen Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung auf einheitlich zehn Jahre wurde nun im Regierungsentwurf wieder abgesehen. Um aber bereits ab dem Jahr 2015 gerade in Bankenfällen Informationen auch über steuerrechtlich noch nicht verjährte Vorjahre zu erhalten, hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf an anderer Stelle ergänzt. Demnach soll künftig zur Wirksamkeit der Selbstanzeige eine vollständige Nacherklärung sämtlicher Hinterziehungssachverhalte innerhalb einer Steuerart für mindestens zehn Jahre erforderlich werden.

- Auch bei der steuerlichen Festsetzungsverjährung soll es Änderungen geben: Geplant ist eine steuerliche Anlaufhemmung für bestimmte ausländische Kapitalerträge. Danach soll der Beginn der Festsetzungsfrist bis zum Ablauf des Kalenderjahres hinausgeschoben werden, in dem die Finanzbehörde Kenntnis von den Kapitalerträgen erlangt, maximal aber zehn Jahre nach Steuerentstehung. Diese Anlaufhemmung soll für alle am 01.01.2015 noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen gelten. Für solche Kapitaleinkünfte, die beispielsweise in der Einkommensteuererklärung 2002 nicht erklärt wurden, endet die Festsetzungsverjährung damit erst am 31.12.2022. Der Berichtigungszeitraum kann also künftig bis zu 21 Jahre umfassen!

Verlängerung der steuerlichen Festsetzungsverjährung für bestimmte ausländische Kapitalerträge

- Im Bereich der Anmeldesteuern (Lohnsteuer, Umsatzsteuer) soll es eine praktikable Lösung geben, die der von der Wirtschaft vorgebrachten Kritik Rechnung trägt: Künftig soll in diesen Bereichen eine Teilselbstanzeige und damit eine mehrfache Korrektur der Steuer-(vor-)anmeldungen bzw. eine verspätete Abgabe der Steuer-(vor-)anmeldungen wieder möglich sein.

Erleichterung für Unternehmen im Bereich der Anmeldesteuern (Lohnsteuer, Umsatzsteuer)

Der Druck auf Steuerpflichtige, bisher nicht erklärte ausländische Kapitalerträge noch bis Ende dieses Jahres nachzumelden, wird erheblich erhöht. Flankiert wird der Druck durch die gestiegenen Risiken einer Gruppenanfrage bei ausländischen Finanzbehörden (Banken müssen ggf. Kontoinformationen ab dem 01.01.2011 offenlegen) sowie durch die Ankündigung des automatischen Informationsaustauschs ab dem 01.01.2017.

Fazit

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

RA/StB Peter Schulz,
München,
peter.schulz@wts.de

6b | Grobes Verschulden bei elektronischen Steuererklärungen |

Autor: StB Henning Burlein, München

Urteilsfall

Im Streitfall hatte der Kläger seine Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2006 mit Hilfe des elektronischen Steuerprogramms Elster/Formular 2006/2007 an das Finanzamt übermittelt. In dem elektronischen Erklärungsformular wurden in Zeile 62 des Mantelbogens, in der nach Beiträgen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen bei Nichtarbeitnehmern gefragt ist, keine Zahlungen des Klägers an die Notarversorgungskasse eingetragen. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 2006 mit Bescheid vom 25.07.2008 erklärungsgemäß fest. Nach Ablauf der Einspruchsfrist beantragte der Kläger mit Schreiben vom 22.04.2009 die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2006. Bei Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2007 habe er bemerkt, dass für das Jahr 2006 die Zahlungen an die Notarversorgungskasse in Höhe von € 18.457 irrtümlich nicht in Zeile 62 des Mantelbogens eingetragen worden seien. Das Finanzamt lehnte den Änderungsantrag mit der Begründung ab, dass dem Kläger grobes Verschulden vorzuwerfen sei. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen die Ablehnung erhobene Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg.

BFH vom 18.03.2014
(AZ: X R 8/11)

Der X. Senat des BFH widersprach nunmehr jedoch in seinem NV-Urteil der vorinstanzlichen Entscheidung. Auf einen die grobe Fahrlässigkeit ausschließenden, entschuldbaren Rechtsirrtum könne sich

der Kläger nicht berufen, da er eine im Steuererklärungsformular ausdrücklich gestellte, auf einen bestimmten Vorgang bezogene und für ihn verständliche Frage nicht beantwortet habe. Auch der Umstand, dass die Steuererklärung mit Hilfe des Elsterprogramms gefertigt wurde und dieses keinen vollständigen Ausdruck des Steuererklärungsformulars liefere, könne das grobe Verschulden des Klägers nicht entfallen lassen. Der Begriff des Verschuldens i.S.v. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sei bei elektronisch gefertigten Steuererklärungen nicht anders auszulegen als bei schriftlich gefertigten Steuererklärungen. Schließlich stellt der BFH fest, dass den Kläger zudem ein grobes Verschulden bei der Prüfung der Steuererklärung treffe, da ihm spätestens bei Bescheidprüfung (z. B. im Rahmen des Vorjahresabgleichs) hätte auffallen müssen, dass die Beiträge zum Versorgungswerk nicht geltend gemacht wurden.

Verschuldensmaßstab

Festzuhalten ist, dass über den hier vorliegenden Fall hinaus bei elektronischer Abgabe von Steuererklärungen ganz allgemein der gleiche Verschuldensmaßstab gelten soll wie bei einer Abgabe in Papierform. Es sind dieselben Prüfungsschritte zu beachten, z. B. die Prüfung anhand ausgedruckter amtlicher Formulare auf Vollständigkeit oder ein Vergleich der Steuerberechnung mit dem Vorjahr.

Fazit

Kontakt:
StB Henning Burlein,
München,
henning.burlein@wts.de

DEUTSCHLAND 7a | BEPS und die Notwendigkeit eines auf Tax Compliance ausgerichteten Tax Risk Management Systems | Autor: RA/StB Andreas Schreib, Erlangen

Relevanz von steuerlichem Risikomanagement

Die Vermeidung und Bewältigung von Steuerrisiken ist nach wie vor ein wichtiges Thema und stellt eine Herausforderung für Steuerabteilungen großer, international tätiger Unternehmen dar. Zunehmend wird das Thema auch für den Mittelstand relevant. Zwar wird dort ein gewisses Maß an steuerlichem Risikomanagement in der Praxis meist gelebt, jedoch ohne die zur Wirksamkeit erforderliche Systematisierung und Institutionalisierung.

Nach den OECD-Leitsätzen für multinationale Unternehmen vom 25.05.2011 sollen Unternehmen Tax Governance und Tax Compliance als wichtige Elemente ihrer Überwachungs- und Risikomanagementsysteme behandeln. Unter Tax Governance sind Maßnahmen zur Leitung und Überwachung von Unternehmen zu verstehen, soweit sie einen Bezug zur Besteuerung aufweisen. Die Unternehmensleitungen sollten insbesondere Strategien für ihr steuerliches Risikomanagement einführen, um sicherzustellen, dass mit der Besteuerung einhergehende finanzielle, regulatorische und die Reputation des Unternehmens gefährdende Risiken vollständig identifiziert und evaluiert werden. Man sollte ergänzen, dass diese Risiken nicht nur identifiziert und evaluiert, sondern nach Möglichkeit auch vermieden werden sollten.

OECD-Leitsätze zu Tax Governance

Inhaltliche Ausrichtung an Tax Compliance

Während in der Vergangenheit Tax Risk Management v. a. vor dem Hintergrund der Anforderungen des Kapitalmarkts an eine stabile und wettbewerbsfähige Steuerquote betrachtet und diskutiert wurde, stehen aktuell v. a. Tax Compliance Themen im Fokus der Unternehmen.

BEPS-Aktionsplan

So enthält insbesondere der BEPS-Aktionsplan der OECD zahlreiche Maßnahmen, die die Anforderungen an ein effektives Tax Compliance System für international tätige Unternehmen signifikant erhöhen. Am 16.09.2014 hat die OECD die ersten Empfehlungen dazu veröffentlicht. Die Erwartungshaltung der Politik und der Finanzverwaltung gegenüber Unternehmen zur Einrichtung eines Tax Compliance Systems dürfte daher weiter steigen. Auch auf der WTS International Tax Conference im Januar 2014 wurde darüber ausgiebig gesprochen. Berichte über Maßnahmen der Steuerfahndung bei Großunternehmen zeigen zudem, dass ein solches Tax Compliance System als Selbstschutz für das Management unverzichtbar geworden ist.

Unternehmen müssen also Tax Governance, Steuerstrategie, Tax Compliance und steuerliches Risikomanagement unter einen Hut bringen, was eine nicht zu unterschätzende Herausforderung darstellt. Die „alten“ Ziele des steuerlichen Risikomanagements, nämlich die Sicherstellung einer stabilen und wettbewerbsfähigen Steuerquote, ein zuverlässiges Tax Reporting und die Vermeidung von Doppelbesteuerung, sollten mit einbezogen werden. Auch indirekte Steuern sind zu beachten und erweitern den Aktionsradius noch zusätzlich. Dabei stehen i. d. R. nicht ausreichend Ressourcen zur Verfügung und der Wettbewerb erfordert von den Unternehmen und deren Steuerabteilungen eine möglichst effiziente Erledigung der steuerlichen Aufgaben. IT-Unterstützung ist daher sinnvoll und teilweise auch notwendig.

Herausforderungen für Unternehmen: ein ganzheitlicher Ansatz

Anforderungen eines Tax Compliance Systems

Tax Compliance wird in der Literatur meist definiert als die im Unternehmen strategisch gewollte und durchgeführte Gesetzesbefolgung mit einem Sicherungssystem, das vor Gesetzesverstößen und ihren Folgen schützen soll. Tax Compliance erfordert also als formelle bzw. organisatorische Komponente ein steuerliches Risikomanagementsystem. Um den Vorwurf eines Organisationsverschuldens weitestmöglich auszuschließen, müssen Steuerungs- und Überwachungsprozesse über alle Unternehmensstufen hinweg geschaffen und laufend optimiert werden, aber nicht nur das.

Unternehmen, die ein ganzheitliches steuerliches Risikomanagement implementieren oder ein vorhandenes System optimieren wollen, sollten mit einer Analyse der Ist-Situation beginnen, die Stärken und Schwächen des Unternehmens in den Bereichen Tax Governance, Tax Risk Management und Tax Compliance aufzeigt. Eine solche Analyse ermöglicht es, die vorhandenen Schwächen gezielt und priorisiert anzugehen und so die steuerliche Position des Unternehmens nachhaltig zu optimieren. Nähere Informationen enthält der beiliegende Flyer „WTS Best Practice Tax“.

Praxishinweis

Kontakt:
RA/StB Andreas Schreib,
Erlangen,
andreas.schreib@
wts.de

7b | Betriebsausgabenabzug beim Steuerabzug nach § 50a EStG |

Autorin: StBin Kristina Kepp, Frankfurt a. M.

DEUTSCHLAND

Nutzungsüberlassung
von Rechten

Bei bestimmten inländischen Einkünften erfolgt für beschränkt Steuerpflichtige der Steuerabzug gemäß § 50a EStG bereits an der Quelle. Hierbei wird der Steuerabzug grundsätzlich von den erzielten Einnahmen vorgenommen (Bruttoabzug). Lediglich bei Steuerpflichtigen, die im EU/EWR-Gebiet ansässig sind, ist der Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten möglich, gemäß Gesetzeswortlaut jedoch nicht bei Einkünften aus der Überlassung der Nutzung von Rechten (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG).

sei dementsprechend normerhaltend zu reduzieren.

Dieser Sichtweise folgt das BMF nun und hat in seinem Schreiben vom 17.06.2014 klargestellt, unter welchen Voraussetzungen ein Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug bei Einkünften gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG a.F. bzw. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zulässig ist (Nettoabzug).

BMF vom 17.06.2014

BFH vom 27.07.2011
(AZ: I R 32/10)
BFH vom 25.04.2012
(AZ: I R 76/10)

In zwei Urteilen hatte der BFH aber – entgegen dem Gesetzeswortlaut – auch den Betriebsausgabenabzug bei Einkünften aus der Überlassung der Nutzung von Rechten zugelassen (vgl. TJ 01/2012). Unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Scorpio“ sieht der BFH den Abzug von Betriebsausgaben bereits im Steuerabzugsverfahren dann als gerechtfertigt, wenn die Ausgaben in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, aus der die Einnahmen erzielt wurden. Ferner muss der Dienstleister dem Vergütungsschuldner die Ausgaben mitgeteilt und nachgewiesen haben. Ob es sich hierbei um die Besteuerung von Einkünften von Künstlern und Sportlern handelt oder um Einkünfte aus der Verwertung von Rechten, soll laut BFH keinen Unterschied machen. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 (a.F.)

Dabei hat die Finanzverwaltung einen engen Rahmen der Abzugsmöglichkeit gesetzt. So ist von einem unmittelbaren Zusammenhang der Ausgaben mit den steuerpflichtigen Einnahmen nur auszugehen, wenn die Ausgaben den Vergütungsgläubiger (z. B. Lizenzgeber) erst in die Lage versetzt haben, die Überlassungsleistung zu erbringen und die Leistung exklusiv für den Vergütungsschuldner erfolgt. Diese Exklusivität ist nicht erfüllt, wenn die Ausgaben den Lizenzgeber nicht nur zur Rechteverwertung gegenüber dem einen Vergütungsschuldner berechnen, sondern auch die Rechteverwertung gegenüber weiteren Schuldner ermöglichen. Ob dies tatsächlich erfolgt, ist dabei nicht relevant. Hat ein beschränkt steuerpflichtiger Lizenzgeber also selbst Aufwendungen als Sublizenznehmer, kann er diese nicht geltend machen, wenn er berechtigt ist, die Lizenz gegenüber mehreren Lizenznehmern zu verwerten.

Restriktive Auslegung
des unmittelbaren
Zusammenhangs

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

EuGH vom 03.10.2006
(Rs. C-290/04)

7c | „Mediankorrekturen“ bei Verrechnungspreisprüfungen |

Autorin: Stefanie Tausend, München

DEUTSCHLAND

Rechtslage

Seit 2008 gilt bei der Durchführung einer Verrechnungspreiskorrektur durch die Betriebsprüfung (Bp) eine geänderte Rechtslage, welche sich aus dem damals eingefügten § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG ergibt. War es bis zur Gesetzesänderung auch die Ansicht der Finanzverwaltung, dass bei Verrechnungspreiskorrekturen stets der für den Steuerpflichtigen günstigste Wert innerhalb der Bandbreite anzusetzen ist, so ist durch die Gesetzesänderung für Korrekturen ab dem Jahr 2008 nunmehr der Median innerhalb einer Bandbreite der gesetzlich vorgeschriebene Korrekturwert

(sog. Mediankorrektur), soweit sich der bei der Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb der (eingengten) Bandbreite befindet. Aktuell gibt es vermehrt Betriebsprüfungen, in denen die geänderte Rechtslage nun erstmals angewendet wird.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass grundsätzlich andere Korrektornormen vorrangig vor der Korrektur nach § 1 AStG anzuwenden sind (verdeckte Gewinnausschüttung /verdeckte Einlage). Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG ist jedoch eine Korrektur nach § 1 AStG

Zusammenspiel der
Korrektornormen

	zusätzlich durchzuführen, wenn der Korrekturumfang der vorrangig anzuwendenden Korrekturnorm das sich nach § 1 AStG ergebende Korrekturvolumen nicht erreicht. Aus diesem Zusammenspiel der Korrekturnormen ergeben sich in der Praxis kontroverse Diskussionen mit der Betriebsprüfung.	Für die Fälle einer verdeckten Einlage (vE) ist gesetzlich der Teilwert als Korrekturmaßstab anzusetzen. Dieser Wert kann auch außerhalb einer zugrunde liegenden Bandbreite liegen, insbesondere, da der Teilwert bei bestimmten Voraussetzungen kein Gewinnelement enthalten muss. In diesem Fall liegt der zu korrigierende Verrechnungspreis auch nach der vorrangig durchzuführenden Korrektur noch außerhalb der fremdüblichen Bandbreite, so dass im Ergebnis ein Anwendungsfall der Mediankorrektur nach § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG vorliegen kann. Dies ist jedoch in jedem Einzelfall zu prüfen.	Mediankorrektur bei verdeckter Einlage
Mediankorrektur bei verdeckter Gewinnausschüttung	Im Falle der vorrangigen Anwendung der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hat die Verrechnungspreiskorrektur nach der einschlägigen Rechtsprechung des BFH auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert innerhalb der Bandbreite zu erfolgen. Für eine darüber hinausgehende Korrektur nach § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG ist zu berücksichtigen, dass für die Anwendung dieser Regelung die grundsätzlichen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG erfüllt sein müssen. Nach durchgeführter Korrektur im Rahmen der vGA läge nach in der Literatur vertretener Auffassung jedoch eine erforderliche Minderung der Einkünfte nicht mehr vor, so dass sich im Ergebnis keine Anwendung mehr für eine Mediankorrektur ergäbe.	Das dargestellte Zusammenspiel der Korrekturnormen führt in Betriebsprüfungen häufig zu kontroversen Diskussionen. Wegen des Vorrangs der Korrekturnormen von vGA und vE kann eine weiterführende Korrektur nach § 1 AStG oft nicht mehr durchgeführt werden. Soweit im Rahmen der Bp eine Mediankorrektur durchgeführt werden soll, empfiehlt sich daher eine sorgfältige Prüfung des individuellen Sachverhalts, um das von der Bp avisierte Korrekturvolumen ggf. zu begrenzen.	Fazit
			Kontakt: StB Maik Heggmaier, München, maik.heggmaier@wts.de

DEUTSCHLAND 7d | FATCA-USA-Umsetzungsverordnung in Kraft getreten | Autoren: StB Christoph Schlieff, Köln, Jens Dreyling, Düsseldorf

Inkrafttreten	Die FATCA-USA-Umsetzungsverordnung (FATCA-USA-UmsV) ist am 29.07.2014, dem Tag nach ihrer Verkündung im Bundesgesetzblatt, in Kraft getreten. Die Verordnung setzt das am 31.05.2013 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika unterzeichnete FATCA-Abkommen in nationales Recht um. Hintergrund ist die Schaffung von Transparenz bei steuerlichen Sachverhalten zwischen den USA und Deutschland.	oder Konten von nicht teilnehmenden Finanzinstituten führen.	
		Der Begriff der meldepflichtigen US-amerikanischen Konten umfasst Konten von US-Staatsbürgern, von in den USA ansässigen natürlichen Personen sowie Konten von in den USA oder nach dem Recht der USA gegründeten Kapital- und Personengesellschaften.	Meldepflichtige US-amerikanische Konten
Adressat der FATCA-USA-UmsV	Adressat der FATCA-USA-UmsV sind meldende deutsche Finanzinstitute, insbesondere Kreditinstitute, Investmentunternehmen und bestimmte Versicherungsgesellschaften. Diese sind nach der Umsetzungsverordnung verpflichtet, sich bei der Bundessteuerbehörde der USA (Internal Revenue Service) zu registrieren und eine Internationale Identifikationsnummer (GIIN) zu beantragen, wenn sie meldepflichtige US-amerikanische Konten	Die FATCA-USA-UmsV konkretisiert die Definitionen und die Pflichten der meldenden deutschen Finanzinstitute insbesondere bezüglich der Identifizierung meldepflichtiger Konten sowie der Datenerhebung und Datenübermittlung in Bezug auf diese Konten.	Identifizierung der meldepflichtigen US-amerikanischen Konten
		Die Identifizierung als meldepflichtiges Konto hat durch die Anwendung dafür geeigneter Verfahren zu erfolgen. Das meldende deutsche Finanzinstitut hat im	

Rahmen dieser Verfahren die in Anlage I des FATCA-Abkommens vom 31.05.2013 geregelten Bestimmungen zu erfüllen. Dabei sind Bestandskonten (d. h. Konten, die vor dem 01.07.2014 eröffnet wurden) auf sog. US-Indizien, z. B. auf eine mögliche US-Staatsbürgerschaft oder Ansässigkeit in den USA, zu untersuchen. Bei der Eröffnung von Neukonten (d. h. Konten, die nach dem 30.06.2014 eröffnet werden) ist i. d. R. in Erfahrung zu bringen, ob es sich um ein meldepflichtiges US-amerikanisches Konto handelt. Hinzuweisen ist darauf, dass die FATCA-USA-UmsV die zeitlichen Definitionen für Neu- und Bestandskonten um jeweils ein halbes Jahr verschoben hat.

Die Übermittlung der von den meldenden deutschen Finanzinstituten erhobenen Daten an das Bundeszentralamt für Steuern erfolgt mittels eines amtlich vorgeschriebenen Datensatzes. Die Daten sind beginnend ab dem Kalenderjahr 2014 bis zum 31. Juli des jeweils folgenden Jahres zu übermitteln.

Deutsche Finanzinstitute, die bereits die Umsetzung der Vorgaben aus dem FATCA-Abkommen vom 31.05.2013 vorgenommen haben, sollten nun prüfen, ob aufgrund der nun erlassenen FATCA-USA-UmsV Anpassungen notwendig sind. Hinzuweisen ist darauf, dass das BMF aussagegemäß beabsichtigt, noch ein Schreiben zu Detailfragen des Abkommens zu veröffentlichen.

Überprüfung bisheriger Identifizierungskonzepte

Zu erhebende Daten Das meldende deutsche Finanzinstitut hat für meldepflichtige Konten verschiedene Daten ab dem Jahr 2014 zu erheben und zu melden, wie z. B. den Namen, die Anschrift, die US-amerikanische Steueridentifikationsnummer, die Kontonummer und den Kontostand bzw. Kontowert. Für die Jahre 2015 bzw. 2016 sind weitere Informationen (wie z. B. Zinserträge) erhebungs- und meldepflichtig.

Daneben ist zu berücksichtigen, dass nach dem FATCA-Abkommen vom 31.05.2013 auch die USA verpflichtet sind, zukünftig Informationen von deutschen meldepflichtigen Konten bei US-amerikanischen Finanzinstituten mit den deutschen Finanzbehörden auszutauschen.

Das Abkommen gilt reziprok

Kontakt:
StB Christoph Schlieff,
Köln,
christoph.schlieff@
wts.de

8 | Keine Nachversteuerung der zuvor beim Stammhaus berücksichtigten ausländischen Betriebsstättenverluste bei Veräußerung im Konzern |

Autorin: StBin Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf

EUGH

EuGH vom 17.07.2014
(Rs. C-48/13)

Mit seinem Urteil in der Rechtssache „Nordea Bank“ hat der EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens entschieden, dass ein Mitgliedstaat beim Stammhaus steuermindernd abgezogene ausländische Betriebsstättenverluste nicht nachversteuern darf, wenn die betreffende Betriebsstätte an ein verbundenes ausländisches Unternehmen veräußert wird. Der EuGH setzt damit seine Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung fort und folgt seinem bisherigen Prüfungsschema unverändert.

abgezogen. Im Rahmen einer Umstrukturierung wurden die Betriebsstätten geschlossen und ihr Geschäft auf verbundene Unternehmen in den jeweiligen Ländern übertragen, ohne dass eine Nutzung der Betriebsstättenverluste durch die übernehmenden Gesellschaften möglich gewesen wäre. Die dänische Finanzverwaltung behandelte die Umstrukturierung als Veräußerungsvorgang mit Besteuerungsrecht Dänemarks (Anrechnungsverfahren). In Anwendung einer gesetzlichen Entstrickungsregelung in Dänemark wurden bei Nordea Bank die zuvor für das übertragene Geschäft abgezogenen Betriebsstättenverluste, denen keine Gewinne späterer Jahre entsprachen, nachversteuert. Gegen diese Nachversteuerung richtete sich die dem Vorabentscheidungsverfahren zugrundeliegende Klage der Nordea Bank in Dänemark.

Urteilsfall Im entschiedenen Fall hatte die in Dänemark ansässige Nordea Bank über Betriebsstätten in Finnland, Schweden und Norwegen jahrelang Verluste erzielt und diese aufgrund des geltenden Anrechnungsverfahrens rechtmäßig von ihrem in Dänemark steuerpflichtigen Gewinn

Keine Rechtfertigung durch das Ziel der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten

Der EuGH entschied nun im Sinne der *Nordea Bank*, dass der angegriffenen Nachbesteuerung die Niederlassungsfreiheit entgegensteht. Eine Beschränkung dieser Grundfreiheit sei ausnahmsweise nur dann statthaft, wenn sie Sachverhalte betrifft, die nicht miteinander vergleichbar sind oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Beide Ausnahmetatbestände sahen die Richter im konkreten Fall nicht erfüllt. Die dänische Entstrickungsregelung zur Nachbesteuerung abgezogener ausländischer Betriebsstättenverluste gehe über das Ziel der notwendigen Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten hinaus, sofern Dänemark die von der Betriebsstätte vor ihrer Veräußerung

realisierten Gewinne einschließlich der aus dem bei der Veräußerung erzielten Wertzuwachs resultierenden Gewinne besteuere. Letzteres ist nach dänischem Recht der Fall, da für Veräußerungen im Konzern der Fremdvergleichsgrundsatz gilt.

Übertragen auf die Situation in Deutschland hat sich die Hoffnung der deutschen Finanzverwaltung, ihre Auffassung zur Nichtberücksichtigung finaler Verluste in Betriebsstättenfällen durchzusetzen, mit diesem Urteil (wieder einmal) nicht erfüllt. Zu dieser Thematik werden im Urteil schlicht keinerlei Aussagen getroffen. Nach aktueller BFH-Rechtsprechung sind ausländische Betriebsstättenverluste im Inland abzugsfähig, wenn sie in tatsächlicher Hinsicht final geworden sind.

Deutsche Rechtslage unverändert (vgl. zuletzt BFH vom 05.02.2014 – AZ: I R 48/11)

Kontakt:
RA Stefan Hölzemann,
München/Köln,
stefan.hoelzemann@wts.de

OECD 9a | Änderungen des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung 2014 | Autoren: RA Martin Loibl und Max Schönfelder LL.M., München

Hintergrund

Wie bereits im Editorial von Herrn Dr. Görl dargestellt, wurden kürzlich ein „Update“ des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (OECD-MA) sowie Änderungen im OECD-Musterkommentar (OECD-MK) und deren Anwendung auf Nicht-OECD-Mitgliedstaaten veröffentlicht.

Eigentümer“ eine eigenständige Definition im Kontext des OECD-MA hat und unabhängig von den jeweiligen nationalen Definitionen der Vertragsstaaten zu interpretieren ist. Diese Definition wurde dahingehend spezifiziert, dass ein unmittelbarer Empfänger von Dividendenausschüttungen sich nicht als wirtschaftlicher Eigentümer qualifiziert und damit nicht abkommensberechtigt ist, sofern dieser vertraglich oder von Gesetzes wegen dazu verpflichtet ist, die erhaltenen Ausschüttungen geradewegs an eine andere Person weiterzuleiten.

Länderübergreifender Informationsaustausch

Neben den eingangs erwähnten Anpassungen lässt sich als eine der wenigen als wesentlich zu bezeichnenden Änderungen des OECD-MA der überarbeitete Artikel 26 (Informationsaustausch) und der dazugehörige Kommentar identifizieren. Die Änderungen des Art. 26 Abs. 2 OECD-MA zielen darauf ab, die zwischenstaatlich ausgetauschten Informationen unter bestimmten Voraussetzungen auch für außersteuerliche Zwecke verwenden zu können. Hierzu sollen Angelegenheiten mit hoher Priorität zählen, z. B. die Bekämpfung der Geldwäsche sowie die Finanzierung von Terrorismus.

Der im Rahmen des internationalen Projekt- und Anlagenbau-Geschäfts besonders wichtige Art. 5 OECD-MA (Betriebsstätten) wird noch in unveränderter Form im OECD-MA enthalten sein.

Art. 5 OECD-MA (Betriebsstätten) unverändert

Wirtschaftlicher Eigentümer

Im Zuge der geringfügigen Veränderungen der Art. 10 und 11 OECD-MA wurde der OECD-MK insbesondere in Bezug auf die Auslegung des Begriffs „beneficial owner“ (wirtschaftlicher Eigentümer) angepasst. Der überarbeitete OECD-MK unterstreicht dabei, dass der Begriff „wirtschaftlicher

Der OECD-MK zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA wurde jedoch in Rz. 45.1 um einen Kommentar Deutschlands erweitert. Danach scheint Deutschland in Zukunft davon auszugehen, dass Art. 5 Abs. 3 OECD-MA auf reine Planungs- und Überwachungsleistungen nicht angewendet werden kann, sondern nach den Kriterien des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA beurteilt werden muss, ob diese Leistungen zur Begründung einer „festen Geschäftseinrichtung“ führen.

Planungs- und Überwachungs-Betriebsstätte ggf. nach sechs Monaten

	In diesem Fall würde bereits ab einer zeitlichen Dauer von i. d. R. mehr als sechs Monaten eine Betriebsstätte vorliegen und nicht erst nach zwölf Monaten.	Einwand bezüglich der Qualifizierung reiner Planungs- und Überwachungs-Betriebsstätten größere Aufmerksamkeit bedürfen. Insbesondere für das Projekt- und Anlagenbau-Geschäft muss genau erörtert werden, welche praxisrelevanten Implikationen dieser Einwand haben wird.	Kontakt: Klaus-Peter Hüsgen, Düsseldorf, klaus-peter.huesgen@ wtS.de
Fazit	Die Änderungen des OECD-MA und OECD-MK sind also nicht als großer Wurf einzustufen. Dennoch könnte Deutschlands		

9b | Bekämpfung internationaler Steuerhinterziehung: Common Reporting Standard (CRS) und Competent Authority Agreement (CAA) |

Autoren: StB Christoph Schlieff, Köln, Jens Dreyling, Düsseldorf

OECD

Beschluss der OECD vom 15.07.2014	Am 15.07.2014 hat der Rat der OECD einen globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch, Common Reporting Standard (CRS), beschlossen. Damit verfolgt die OECD das Ziel, Steuerhinterziehung durch Auslandskonten sowie durch andere Investments in allen am Austausch teilnehmenden Staaten weitestgehend zu verhindern. Für die möglichst weltweite Umsetzung des Standards hat die OECD ein Musterabkommen – Competent Authority Agreement (CAA) – entwickelt, dass die bi- bzw. multilaterale Umsetzung der Vorgaben des Standards beinhalten soll. Zusätzlich wurde mit dem CRS/CAA eine umfangreiche und sehr detaillierte Kommentierung zu den Standards veröffentlicht.	Investments außerhalb der USA unterhalten, an die amerikanische Steuerbehörde zu melden. Der FATCA ist in vielen Staaten anhand von bilateralen Verträgen mit den USA (Intergovernmental Agreements) umgesetzt worden. Die Mustervereinbarung zum Intergovernmental Agreement (Muster I, das auch Deutschland mit den USA abgeschlossen hat) diente der OECD als Vorlage für die Gestaltung des CRS und des CAA, wobei aber auch deutliche Unterschiede zwischen den Regelwerken erkennbar sind.	
Entwicklung zum gemeinsamen Datenaustausch	Die OECD hat bereits vor einigen Jahren mit der Diskussion um eine geeignete Vorgehensweise zum Austausch von steuerlich relevanten Daten begonnen. Der Fokus hierbei liegt darauf, Informationen zwischen Staaten über steuerliche Sachverhalte auszutauschen, bei denen Steuerpflichtige Kapital und deren Erträge in einem anderen als ihrem Ansässigkeitsstaat anlegen bzw. erzielen. Durch einen automatischen Austausch von Informationen hofft die Staatengemeinschaft, die internationale Steuerhinterziehung eindämmen zu können.	Bereits im Jahr 2013 hat die OECD erste Entwürfe zum CRS/CAA veröffentlicht und diese im März 2014 überarbeitet. In der Zwischenzeit haben über 65 Staaten ihre Teilnahme am Standard angekündigt, darunter 45 Staaten, die als sog. Frühanhänger beabsichtigen, schon von Beginn an den Standard umzusetzen. Hierzu zählen u. a. beinahe sämtliche Mitgliedstaaten der EU. Der Zeitplan sieht derzeit einen Austausch von Daten ab 2017 vor, wobei die Erfassung der auszutauschenden Informationen schon vorher (ggf. ab 2015/2016) beginnen könnte.	Teilnahme von über 65 Staaten am Datenaustausch angekündigt
FATCA als Vorlage	Durch das US-Gesetz zum FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) wurde die Entwicklung zum gemeinsamen Datenaustausch stark forciert. Der FATCA, der im Jahr 2010 verabschiedet und im Juli 2014 weitgehend umgesetzt wurde, verpflichtet Finanzinstitute weltweit, Daten von US-Steuerpflichtigen, die Konten und	Von dem Standard werden Finanzdienstleister wie insbesondere Kreditinstitute, Investmentunternehmen und bestimmte Versicherungsunternehmen aufgefordert, ihre Kunden (bei der Neukonteneröffnung bzw. bei schon vorhandenen Kontbeziehungen aufgrund von vorhandenen Daten) zu identifizieren und meldepflichtige Finanzkonten zu dokumentieren. Als meldepflichtige Konten gelten u. a. Einlagekonten, Wertpapierdepotkonten, Anteile und Beteiligungen an Fonds, Trusts und ähnlichen Investmentvehikeln sowie	Zeitplan Finanzinstitute werden weltweit in die Pflicht genommen

Lebens- und Rentenversicherungen und andere kapitalbildende Versicherungen, bei denen die Kontoinhaber in einem anderen Land als dem Land des Finanzinstituts ansässig sind.

Die Daten der Inhaber von meldepflichtigen Finanzkonten (wie Name, Anschrift, Kontonummern und -salden sowie Kapitalerträge) sind regelmäßig an eine nationale Finanzbehörde (wie das BZSt) zu melden. Diese Behörden leiten die gesammelten Daten weiter an die jeweiligen zentralen Finanzbehörden des Ansässigkeitsstaates des Kunden, wo diese Daten im Besteuerungsverfahren verwendet werden.

Weltweiter Austausch von Kontodaten wird Realität

Die Entwicklung zum automatischen Datenaustausch hat in den letzten Monaten

stark an Fahrt aufgenommen. Dies wird auch durch die Tatsache deutlich, dass sich bereits Ende Oktober 2014 in Berlin hochrangige Vertreter zahlreicher Staaten treffen werden, um den globalen OECD-Standard zum automatischen Austausch von Informationen zu Finanzkonten in Form einer multilateralen Übereinkunft zu unterzeichnen. Zwar bedarf es bis zu dem Beginn eines umfassenden automatischen Datenaustausches noch weiterer bi- und multinationaler Abkommen und der Umsetzung der Regelungen in jeweils nationales Recht. Der eingeschlagene Weg der OECD ist aber wohl unumkehrbar, so dass Finanzinstitute schon jetzt anhand der veröffentlichten Standards mit den Vorbereitungen für die Erfüllung der erweiterten Meldepflichten beginnen sollten.

Praxishinweis

Kontakt:
StB Christoph Schlieff,
Köln,
christoph.schlieff@
wts.de

ÖSTERREICH 10a | BMF-Erlass zu grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung |

Autor: StB Horst Bergmann, Wien

BMF vom 12.06.2014

Bezugnehmend auf die ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung (insbesondere des VwGH vom 22.05.2013) hat das österreichische BMF einen Erlass zur steuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellungen veröffentlicht.

Wirtschaftlicher Arbeitgeber

Im zitierten Urteil hatte das Höchstgericht entschieden, dass der Begriff „Arbeitgeber“ bei Anwendung der 183-Tage-Klausel in Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA) im Sinne eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen ist, d. h. dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer) kommt die DBA-rechtliche Arbeitgebereneigenschaft zu. Entsprechend den grundlegenden Aussagen dieses Urteils stellt nunmehr das BMF erlassmäßig klar, dass ein Wechsel des wirtschaftlichen Arbeitgebers bei Einhaltung der 183-Tage-Regel gem. Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA nur in echten Fällen einer Arbeitskräfteüberlassung, also bei einer passiven Arbeitskräfteüberlassung des entsendenden Unternehmens, erfolgen kann. Dies gilt jedoch nicht in Fällen von Aktivleistungen (z. B. bei Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und anderen Assistenzleistungen) durch das entsendende Unternehmen.

Darüber hinaus wird zwischen Entsendungen von Österreich in das Ausland (sog. Outbound-Fälle) und solchen vom Ausland nach Österreich (sog. Inbound-Fälle) unterschieden.

In Fällen von Arbeitskräfteentsendungen ins Ausland, in welchen das ausländische Unternehmen als Beschäftigter gilt, sind die auf die Entsendung entfallenden Einkünfte der entsandten Person im Anwendungsbereich der DBA mit Befreiungsmethode in Österreich als Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freizustellen, und zwar selbst dann, wenn die Entsendung die 183-Tage-Frist nicht überschreitet. Zu diesem Zweck ist die Vorlage eines Besteuernachweises hinsichtlich der entsprechenden Einkünfte im Ausland gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung erforderlich.

Outbound-Fälle

Werden aufgrund der lokalen Gesetzgebung im ausländischen Tätigkeitsstaat (Beschäftigterstaat) die Einkünfte nicht besteuert, ist der österreichischen Finanzverwaltung gegenüber der Nachweis zu erbringen, dass der betreffende ausländische Staat den Beschäftigten als Arbeitgeber wertet und beide Staaten von einer

	Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat ausgehen.	Teile der Gestellungsvergütung, also die nichtlohnsteuerpflichtigen Bestandteile wie Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag, aus der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug ausgeschieden werden.	
Inbound-Fälle	Bei Entsendungen vom Ausland nach Österreich wird, basierend auf der Auslegung des Arbeitgeber-Begriffs durch den VwGH, das österreichische Besteuerungsrecht auch bei Arbeitskräfteüberlassungen innerhalb der 183-Tages-Frist aufrechterhalten. Dabei ist durch den österreichischen Beschäftigte entweder ein freiwilliger Lohnsteuerabzug (unter Einbindung des Finanzamts Bruck-Eisenstadt-Oberwart) oder alternativ ein 20%iger Steuerabzug von der gesamten Gestellungsvergütung gem. § 99 Abs. 1 Z. 5 öEStG vorzunehmen.	Eine Besonderheit besteht im Verhältnis zu Deutschland, weil die Vertragsklausel im Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich dem Beschäftigterstaat die Arbeitgebergemeinschaft nur bei gewerblicher Arbeitskräfteüberlassung und Nicht-Unterschreitung der 183-Tage-Regel zuteilt. In allen anderen Fällen ist der Erlass und damit die jüngste Rechtsprechung auf alle offenen Verfahren anzuwenden. Bereits erteilte Freistellungsbescheide bleiben davon unberührt.	DBA Deutschland-Österreich Kontakt: StB Horst Bergmann, Wien, horst.bergmann@wtS.de
	Erfolgt kein freiwilliger Lohnsteuerabzug, dürfen die unter Art. 7 OECD-MA fallenden		

10b | Gruppenbesteuerung und Ratifizierung des OECD-Amtshilfeabkommens |

Autor: StB Horst Bergmann, Wien

ÖSTERREICH

Einschränkung bei der Gruppenbesteuerung	Das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) brachte wesentliche Einschränkungen für die österreichische Gruppenbesteuerung. So können ausländische Körperschaften nur noch dann Gruppenmitglied sein, wenn die ausländische Körperschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem (Dritt)Staat ansässig ist, mit dem seitens der Republik Österreich auch eine umfassende Amtshilfe in Steuersachen besteht. Wird dieses Kriterium nicht erfüllt, kommt es zum Ausscheiden der ausländischen Körperschaft aus der österreichischen Unternehmensgruppe. Insbesondere ausländische Gruppenmitglieder aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe scheiden somit ab 01.01.2015 ex lege aus der	Unternehmensgruppe aus bzw. dürfen seit 01.03.2014 nicht mehr in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden. Aufgrund der am 28.08.2014 erfolgten österreichischen Ratifikation des OECD-Amtshilfeabkommens wird dieses Abkommen am 01.12.2014 in Kraft treten und für Veranlagungszeiträume wirksam werden, die ab dem 01.01.2015 beginnen. Somit wird Österreich mit Beginn des nächsten Jahres im Verhältnis zu zahlreichen Staaten erstmals über eine umfassende Amtshilfe verfügen. Gruppenmitglieder, die in den betreffenden Staaten ansässig sind, scheiden somit auch nicht mit 01.01.2015 ex lege aus der österreichischen Unternehmensgruppe aus.	Ratifikation des überarbeiteten OECD-Amtshilfeabkommens am 28.08.2014 Kontakt: StB Horst Bergmann, Wien, horst.bergmann@wtS.de
--	---	--	--

11a | Russisches Außensteuergesetz | Autoren: StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München und RA Dr. Igor Fleischmann, Düsseldorf

RUSSLAND

Hintergrund	Die russische Regierung setzt derzeit konsequent ihr erklärtes Ziel um, einer Steuerflucht aus Russland entgegenzuwirken. Von wesentlicher Bedeutung ist hierbei das geplante Gesetz zur Änderung des Steuerkodex und weiterer Gesetze, das seinem Inhalt nach dem deutschen Außensteuerrecht nahekommt. Der	Gesetzentwurf liegt mittlerweile in der dritten Fassung vor und führt unverändert zu heftigen öffentlichen Diskussionen. Erstmals sollen sog. CFC-Regelungen (Missbrauchsbekämpfungsregelungen für beherrschte ausländische Gesellschaften) in Russland eingeführt werden. Zudem	Inhalte
-------------	--	---	---------

	<p>sind zahlreiche Ansätze des deutschen Außensteuerrechts enthalten, wie beispielsweise eine Zurechnung von passiven Einkünften, Dokumentations-/Meldepflichtungen und Anti Treaty-Shopping im Sinne von § 50d EStG. Dabei werden jedoch deutlich weniger Erleichterungen (wie Aktivitätsnachweis/Substanz) zugelassen. Auch Regelungen zu einer Zinsschranke finden sich wieder.</p>	<p>Die Kernpunkte des Gesetzentwurfs sind nach gegenwärtigem Stand die Folgenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Definition von CFC-Gesellschaften, Berichtspflichten und Veranlagung, → Übertragung der Zuständigkeit zur Festlegung einer (neuen) „schwarzen Liste“ der Niedrigsteuerstaaten („Steuroasen“) an das russische Finanzministerium, → Definition des wirtschaftlichen Eigentümers bei passiven Einkünften zur Vermeidung von Treaty-Shopping, → Ausweitung der russischen Fremdfinanzierungsregelung, → Definition des Geschäftsleitungsstandortes zur Bestimmung der Ansässigkeit von CFC-Gesellschaften, → Besteuerung von indirekten Grundstücksverkäufen. 	Kernpunkte
Entwurfss Fassungen	<p>Bereits der erste Entwurf des russischen Finanzministeriums vom 18.03.2014 führte aufgrund des großen Interpretationsspielraums zu heftigsten Diskussionen. Die darauf erfolgte Nachbesserung im zweiten Entwurf des Finanzministeriums vom 27.05.2014 lieferte teilweise Klarstellungen zur Definition von CFC-Gesellschaften sowie zu Berichtspflichten, Veranlagung und Strafen. Im Vergleich zur vorherigen Version des Entwurfs, die im Wesentlichen auf russische Holdinggesellschaften mit Vermögen/Gesellschaften in definierten „Steuroasen“ abzielte, stellt sich der zweite Entwurf gleichzeitig als Versuch eines Rundumschlags dar. Danach sollten darüber hinaus nicht-russische juristische Personen oder Strukturen (auch Stiftungen/Trusts) mit russischen Gesellschaftern bzw. unter russischer Kontrolle erfasst werden.</p> <p>Schließlich hat das russische Ministerium für wirtschaftliche Entwicklung am 26.06.2014 einen dritten Gesetzentwurf veröffentlicht. Dieser enthält im Vergleich zur Vorgängerversion wesentliche Erleichterungen bei der Definition der CFC-Gesellschaften. So wurde einerseits die maßgebliche Beherrschungsquote auf 50 % erhöht. Andererseits wurden einige Unternehmen (wie z. B. Staatsaufträge ausführende Unternehmen) ganz ausgeschlossen.</p>	<p>Wahrscheinlich werden noch weitere Entwurfss Fassungen folgen, doch die Kernpunkte stehen bereits fest. Die Verabschiedung des Gesetzes durch das russische Parlament erfolgt voraussichtlich frühestens im Herbst 2014. Sollte das Gesetz noch vor Dezember 2014 verabschiedet werden, ist mit einer Gültigkeit ab Januar 2015 zu rechnen.</p> <p>Nicht-russische Unternehmen mit russischen Gesellschaftern bzw. unter russischer Kontrolle sollten gegenwärtig folgende Maßnahmen ergreifen:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Prüfung, ob es zu einer fiktiven Ansässigkeit in Russland kommen kann, → Prüfung der Abkommensberechtigung hinsichtlich der Reduzierung von Quellensteuern, → Prüfung, ob die bisherige Ansässigkeit in einer „Steuroase“ aufzugeben ist, sowie → Vorbereitung der erforderlichen Daten für das Reporting durch den russischen Gesellschafter. 	<p>Voraussichtliche Entwicklung</p> <p>Handlungsempfehlungen</p> <p>Kontakt: Tax Desk Russland, StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München, daniel.niehus@wts.de</p>

RUSSLAND 11b | Steuerliche Abwicklung grenzüberschreitender komplexer Anlagenbauprojekte in Russland | Autoren: StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München und RA Dr. Igor Fleischmann, Düsseldorf

Hintergrund	<p>Aufbauend auf den Beiträgen zur Strukturierung des Projektgeschäfts in Russland (vgl. WTS Journal 01/2014 und 02/2014) sollen nachfolgend die wichtigsten steuerlichen Anforderungen im</p>	<p>Zusammenhang mit der Abwicklung von Anlagenbauprojekten in Russland skizziert werden. Aufgrund der gegenwärtigen Ukraine-Krise und der sich daraus ergebenden Stimmungslage ist von Seiten</p>
-------------	--	---

der russischen Behörden eine penible Überprüfung sämtlicher „Formalien“ zu befürchten. Nachfolgend wird unterstellt, dass aufgrund der Projektdauer eine Betriebsstättenbegründung in Russland anzunehmen ist (vgl. hierzu WTS-Journal 01/2014, Beitrag Nr. 15, S. 31) und der Auftraggeber dort ansässig ist.

die gelieferten Anlagen, die sich bereits im Eigentum des Kunden befinden (auch wenn aus deutscher Sicht wohl oft nach wie vor eine Werklieferung vorliegen sollte). Der Kundenvertrag und die Milestones sollten somit entsprechend gestaltet sein, die jeweiligen Leistungsanteile sind dem Grunde und der Höhe nach aufzuzeigen.

„Projektlebenszyklus“

Offt beginnt der „Projektlebenszyklus“ bereits mit dem Engineering und der Produktfertigung in Deutschland sowie der anschließenden Warenbewegung nach Russland. Es folgen Zukäufe in Russland, Montage und Inbetriebsetzung vor Ort mit anschließendem Performance Test bis hin zur Endabnahme, Training der Mitarbeiter des Kunden und (ggf. langjährige) Wartungsverträge. Zudem wünscht der Kunde oftmals eine „Turn Key“-Lieferung und Abgeltung über definierte „Milestones“. In jedem Fall bedarf es aber einer detaillierten, steuerlichen Strukturierung im Vorfeld, um die angestrebten Ergebnisse nicht durch unerwünschte Nebeneffekte zu verfehlen.

Arbeiten an beweglichen oder nicht-beweglichen Wirtschaftsgütern sind in Russland umsatzsteuerpflichtig. Mit steuerlicher Registrierung ist das sog. Self Invoicing-Verfahren nicht anwendbar, d. h. das deutsche Stammhaus wird hier mit russischer Umsatzsteuer nach russischen Vorschriften abrechnen. Bei der Erstellung aller Rechnungen und sonstiger steuerlich relevanter Unterlagen müssen die oben genannten INN und KPP stets angegeben werden.

Umsatzsteuer

Einheitliche Registrierung

Die Registrierung des ausländischen Unternehmens erfolgt einheitlich für die Umsatz- und die Körperschaftsteuer. Der Begriff der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte (im Sinne von Artikel 11 der DVO zur MwStSystRL) ist in Russland nicht bekannt.

Mit Vollzug der Registrierung stellt die russische Umsatzsteuer (z. B. aus den Eingangsrechnungen russischer Subunternehmer für lokale Montage / Inbetriebsetzung und Zukäufe) keinen Aufwand mehr dar, sondern kann grundsätzlich als Vorsteuer über die russische Umsatzsteuererklärung geltend gemacht werden.

Subunternehmer

Steuernummer

Nach dem Abschluss der steuerlichen Registrierung erhält jedes ausländische Unternehmen eine russische Steuerzahlernummer (INN) und einen Steuerdecode (KPP). Die INN wird einmalig vergeben, wenn sich das ausländische Unternehmen zum allerersten Mal für steuerliche Zwecke in Russland registrieren lässt. Bei der Registrierung weiterer Betriebsstätten in Russland ändert sich die INN nicht, es wird jedoch eine neue (weitere) KPP zugewiesen.

Bei Beauftragung von in Russland nicht ansässigen Subunternehmern sind russische Betriebsstätten als in Russland steuerlich ansässig zu betrachten. Damit sind sie zum Einbehalt und Abführung von Umsatzsteuer (gilt grundsätzlich auch für Quellensteuer) auf die in Russland erbrachten Tätigkeiten und Leistungen zum Zeitpunkt der Rechnungszahlung verpflichtet.

Bei etwaiger Unterbeauftragung deutscher Subunternehmer für Aktivitäten in Russland ergeben sich auch in Bezug auf deren Rechnungsstellung etliche Fragestellungen. Insbesondere ist die Frage zu klären, ob in den Rechnungen die russische Umsatzsteuer auszuweisen ist.

Import nach Russland

Der Import nach Russland durch das deutsche Stammhaus zum Zweck eines Weiterverkaufs an den Kunden ist nach dem russischen Zollkodex nicht zulässig (selbst bei einer Betriebsstätte mit Akkreditierung bzw. einer Repräsentanz). Dem entsprechend übernimmt in den meisten Fällen der russische Kunde den Import und die Zollabfertigung. Im Anschluss daran „verbaut“ das deutsche Stammhaus

Erfahrungsgemäß wird die Gewinnermittlung auf folgenden zwei Wegen akzeptiert: Einerseits darf eine Aktivierung von Anlagen im Bau / erhaltenen Anzahlungen erfolgen. Andererseits dürfen die Ausgaben als laufender Aufwand erfasst werden (NOL). Die Ertragsbuchung darf stets mit Abnahme erfolgen, entscheidend für die

Gewinnermittlung

	Realisierung des Ertrags ist das Datum der Abnahme („Acceptance Act“).	des Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Russland.	
Buchführung und Gewinnabgrenzung	Für die Betriebsstätte wird in der Praxis eine steuerliche Buchführung (auch) in russischer Sprache und Rubel eingerichtet. Stammhauskosten, wie die Geschäftsführungskosten und allgemeine Verwaltungskosten, die im Zusammenhang mit der russischen Betriebsstätte entstanden sind, sind anteilig der Betriebsstätte zu belasten. Durch die gesonderte Rechnungsstellung von Warenlieferungen und Tätigkeiten in Russland erfolgt bereits eine erste Gewinnabgrenzung. Eine ertragsteuerliche Konsolidierung der Ergebnisse von Betriebsstätten an verschiedenen Orten ist nicht möglich, jedoch ist grundsätzlich eine umsatzsteuerliche Konsolidierung der Ergebnisse zugelassen. In diesem Fall wird die Abgabe einer einzigen Umsatzsteuererklärung für alle in Russland registrierten Betriebsstätten gefordert.	Der ausländische Unternehmer ist bei einer bestehenden Betriebsstätte mit Akkreditierung bzw. einer Repräsentanz nach den russischen Lohnsteuervorschriften – wie bereits erwähnt – verpflichtet, einen monatlichen Lohnsteuereinbehalt vorzunehmen und die Lohnsteuer an das russische Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. Hierfür werden in der Regel Dienstleister vor Ort genutzt.	
Sonstige Verpflichtungen	Eine „Branch Profit Tax“ (Quellensteuer auf Gewinne der Betriebsstätte) fällt in Russland nicht an. Hinsichtlich der Betriebsstättenadministration sind weitere lokale Vorschriften, wie die Einreichung der „Tax Accounting Policy“ (Buchhaltungsgrundsätze) mit der ersten Steuererklärung bzw. quartalsweise der „Act of transfer of expenses“ (Kostenzuordnung nach Doppelbesteuerungsabkommen) zu beachten.	Für das deutsche Stammhaus ist es allgemein empfehlenswert, sich gegenüber den entsandten Mitarbeitern für etwaige Haftungsfälle (v. a. für die Lohnsteuer) abzusichern. Es ist nämlich möglich, dass z. B. auch Stammhausmitarbeiter, die nicht für die Betriebsstätte tätig werden, versehentlich der Betriebsstätte zugeordnet werden. Erfolgt die Lohnversteuerung dann in Russland und wird die entsprechende Freistellung in Deutschland nicht anerkannt, kann das deutsche Stammhaus u.U. durch die deutsche Finanzverwaltung als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden, etwaige Erstattungsansprüche seitens des Arbeitnehmers, z. B. aus einem Verständigungsverfahren, sollten dann an den Arbeitgeber abgetreten werden müssen.	
Lohnsteuer	Bei Zurechnung von Löhnen und Gehältern der in Russland tätigen Stammhausmitarbeiter zur Betriebsstätte besteht die Lohnsteuerpflicht bei einer Betriebsstätte mit Akkreditierung bzw. einer Repräsentanz ab Tag 1. Neben monatlichen Erklärungen ist zudem grundsätzlich eine Jahressteuererklärung einzureichen. Sofern keine Betriebsstätte mit Akkreditierung bzw. Repräsentanz besteht, muss oft nur eine Jahressteuererklärung abgegeben werden. Für übrige Mitarbeiter, die zwar in Russland tätig werden, deren Aufwendungen jedoch dem Stammhaus zuzurechnen sind, gilt die allgemeine 183-Tage-Regel	Sozialversicherungsbeiträge werden in Russland im Regelfall (mit Ausnahme der Unfallversicherung) nicht anfallen. Im Ergebnis kann also festgehalten werden, dass die steuerlichen Rahmenbedingungen für Anlagenbauprojekte in Russland relativ komplex sind. Es empfiehlt sich stets, die maßgeblichen steuerlichen Gesichtspunkte bereits im Vorfeld zu klären und die gewonnenen Erkenntnisse anschließend genau umzusetzen. Denn anderenfalls kann ein Projekt in Russland durch Steuernachzahlungen und Strafen zum Verlustgeschäft werden.	Sozialversicherung Fazit
			Kontakt: Tax Desk Russland, StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München, daniel.niehus@wts.de

Zulässigkeit der Einreichung einer Gesellschafterliste durch einen ausländischen Notar | Autoren: RA Ivo Ziganke und RAin Dorothee Reuther, München

BGH vom 17.12.2013
(AZ: II ZB 6/13)

Beurkundungen, die nach dem GmbH-Gesetz erforderlich sind, können auch weiterhin durch einen ausländischen Notar vorgenommen werden, sofern die ausländische Beurkundung einer deutschen gleichwertig ist. Das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) hat daran nichts geändert. Das Registergericht darf eine zum Handelsregister eingereichte Gesellschafterliste nicht schon deshalb zurückweisen, weil sie von einem Notar mit Amtssitz in Basel (Schweiz) eingereicht wurde.

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin zu 1 ist eine im Handelsregister des AG München eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Das Registergericht hatte die Aufnahme einer von einem in der Schweiz (Basel) ansässigen Notar erstellten und eingereichten Gesellschafterliste, in der die Beschwerdeführerin zu 2 als neue Inhaberin des (einzigen) Geschäftsanteils genannt wird, in den elektronischen

Registerordner der Beschwerdeführerin zu 1 abgelehnt. Die Beschwerden beim OLG blieben ohne Erfolg, weil die Gesellschafterliste nicht von den Geschäftsführern unterzeichnet und die Einreichung durch einen Notar mit Amtssitz in Basel (Schweiz) unzulässig sei. Die vom OLG zugelassenen Rechtsbeschwerden hatten Erfolg und führten unter Aufhebung der Entscheidung der Vorinstanz zur Weisung an das Registergericht, die eingereichte Gesellschafterliste in den Registerordner aufzunehmen.

Der BGH führt aus, dass das Handelsregister lediglich eine entgegennehmende, verwahrende und die allgemeine Kenntnisnahme ermöglichende Stelle sei. Eine inhaltliche Prüfpflicht des Registergerichts würde unweigerlich in einer Vielzahl von Fällen zu nicht unerheblichen Verzögerungen führen. Allerdings habe das Registergericht ein Prüfungsrecht jedenfalls hinsichtlich der Einhaltung der formalen Anforderungen des § 40 GmbHG.

Entscheidungsgründe

International Tax Desks

Internationalität gehört zu unserem Anspruch.



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

Länder

Brasilien | China | Indien | Russland | USA

Regionen

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

Weitere Informationen unter
www.wts.de/international_tax_desks

Sprechen Sie uns an.

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

Zurückweisung nur, wenn ohne Weiteres erkennbar sei, dass Auslandsbeurkundung nicht mit deutscher Beurkundung gleichwertig ist

Von diesem formellen Prüfungsrecht wäre die Beanstandung der durch einen ausländischen Notar eingereichten Gesellschafterliste nur umfasst, wenn dieser unter keinen Umständen zur Einreichung einer Gesellschafterliste berechtigt wäre. Dies sei nur dann der Fall, wenn die Auslandsbeurkundung ohne Weiteres erkennbar mit einer deutschen Beurkundung nicht gleichwertig sei. Dies trifft auf eine Beurkundung durch einen Notar mit Amtssitz in Basel (Schweiz) nicht zu, da die Gleichwertigkeit einer Beurkundung durch Schweizer Notare – ohne Unterscheidung nach Kantonen – jedenfalls bis zur Reform des Schweizer Obligationenrechts von 2008 und zum Inkrafttreten des MoMiG anerkannt war.

Auch nach Inkrafttreten des MoMiG können Auslandsbeurkundungen wirksam sein

Auch durch das MoMiG sei eine Beurkundung gemäß § 15 Abs. 3 GmbHG durch ausländische Notare nicht ausgeschlossen worden. Aus der Änderung des § 8 Abs. 3 GmbHG könne nicht der Schluss gezogen werden, dass im GmbH-Gesetz an anderer Stelle unter Notar nicht auch zumindest der gleichwertige ausländische Notar zu fassen sei.

Die verstärkte Einbeziehung des Notars in die Aktualisierung der Gesellschafterliste sei in den Gesetzesmaterialien nicht mit

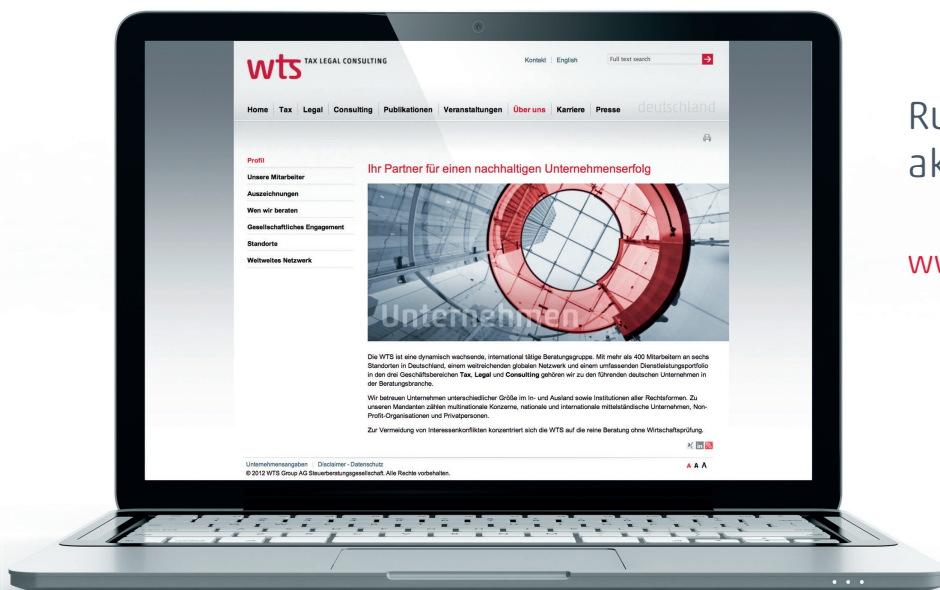
einer höheren Richtigkeitsgewähr bei Beteiligung eines (deutschen) Notars, sondern auf verfahrensökonomische Erwägungen gestützt worden. Eine Beschränkung auf inländische Notare könne nicht damit begründet werden, dass deutsche Notare zur Prüfung besser geeignet seien als ausländische und deshalb die gewünschte materielle Richtigkeit der Gesellschafterliste eher gewährleisten könnten.

Die Entscheidung hat zu einer Klärung bei der von Oberlandesgerichten unterschiedlich beantworteten Frage geführt, ob ein ausländischer Notar zur Einreichung einer geänderten Gesellschafterliste berechtigt ist. Jedoch darf hierbei nicht übersehen werden, dass der BGH lediglich ausgeführt hat, dass bei einer Beurkundung durch einen Notar mit Amtssitz in Basel/Schweiz (nur) nicht ohne Weiteres feststehe, dass sie mit einer deutschen Beurkundung nicht gleichwertig sei. Ob sie aber tatsächlich gleichwertig und damit der zugrundeliegende Vertrag materiell wirksam ist, wurde nicht entschieden. Die Beurkundung eines GmbH-Geschäftsanteilskauf- und -abtretungsvertrags durch einen Schweizer Notar ist daher nach wie vor mit erheblichen Risiken verbunden.

Verstärkte Einbeziehung des Notars in die Aktualisierung der Gesellschafterliste durch MoMiG aus verfahrensökonomischen Gründen

Praxisauswirkungen

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



Rund um die Uhr
aktuell und präsent.

www.wts.de

1a | IASB veröffentlicht geänderte Version von IFRS 9 | Autor: Holger Pochat, München

Veröffentlichung der finalen Fassung am 24.07.2014	Der IASB hat am 24.07.2014 die finale Fassung des IFRS 9 (2014) „Finanzinstrumente“ veröffentlicht. Nachfolgend werden ausschließlich wesentliche Änderungen des IFRS 9 (2014) im Vergleich zu vorher veröffentlichten Fassungen thematisiert.	werden die erwarteten Zahlungsausfälle über die Restlaufzeit des Instruments mit den Ausfallwahrscheinlichkeiten innerhalb der nächsten 12 Monate gewichtet. Zukünftige Zinserträge werden dabei auf Basis des Buchwerts vor Berücksichtigung der Risikovorsorge berechnet (Bruttobuchwert).	
Zeitliche und sachliche Anwendung	Der finale Standard ist erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2018 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist grundsätzlich zulässig, jedoch im Falle von Konzernabschlüssen nach EU-Recht erst nach Abschluss des EU-Endorsement Verfahrens. Der IFRS 9 (2014) wird den IAS 39 bis auf die Regelungen zu den Makro-Hedges für Zinsrisiken, die bis zu einer endgültigen Überarbeitung bis auf weiteres Anwendung finden, vollständig ersetzen.	Die zweite Wertminderungsstufe kommt zur Anwendung, wenn sich das Ausfallrisiko am Abschlussstichtag im Vergleich zum Zugangszeitpunkt signifikant erhöht hat. In die Beurteilung sind alle Informationen einzubeziehen, die am Abschlussstichtag ohne unangemessenen Zeit- und Kostenaufwand zur Verfügung stehen und sich auf vergangene, aktuelle oder zukünftige Ereignisse bzw. Bedingungen beziehen. Bei dieser Betrachtung kann hinsichtlich der Ausfallwahrscheinlichkeiten grundsätzlich auf die folgenden 12 Monate statt auf die Restlaufzeit Bezug genommen werden (Näherungslösung). Werden auf dieser Basis signifikant höhere Zahlungsausfälle erwartet, ist jedoch zwingend die zweite Wertminderungsstufe anzuwenden. Dabei werden die erwarteten Zahlungsausfälle über die Restlaufzeit des Instruments mit den Ausfallwahrscheinlichkeiten über die Restlaufzeit gewichtet. Es besteht gemäß IFRS 9 (2014) eine widerlegbare Vermutung, dass sich das Ausfallrisiko signifikant erhöht hat, wenn die vertraglichen Zahlungen seit mehr als 30 Tagen überfällig sind. Die Vermutung kann z. B. durch Analysen zum historischen Zahlungsverhalten widerlegt werden. Auch bei der zweiten Wertminderungsstufe werden die zukünftigen Zinserträge auf Basis des Bruttobuchwerts berechnet.	Zweite Wertminderungsstufe
Wertminderung von Finanzinstrumenten	Die finale Fassung des IFRS 9 definiert erstmals Vorschriften zur Wertminderung von Finanzinstrumenten. Diese Vorschriften sind ausschließlich auf Finanzinstrumente anzuwenden, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert (vgl. unten) bewertet werden. Die Vorschriften regeln darüber hinaus die Wertminderung von Leasingforderungen im Anwendungsbe- reich des IAS 17 „Leasingverhältnisse“. IFRS 9 (2014) unterscheidet ein allgemeines 3-stufiges Wertminderungsmodell, ein vereinfachtes 2-stufiges Wertminderungsmodell sowie Sonderregelungen. Dabei werden im Gegensatz zu den Regelungen des IAS 39 nicht nur bereits eingetretene Verluste auf Basis objektiver Kriterien berücksichtigt, sondern auch die Erwartungen hinsichtlich potentiell zukünftiger Verluste (aus Zins und Tilgung). Diese sind mit dem Effektivzins zu diskontieren. Die neuen Vorschriften zur Wertminderung sind im Einklang mit IAS 8 grundsätzlich retrospektiv anzuwenden. Die Vorperioden müssen jedoch nicht angepasst werden, sondern es sind die Gewinnrücklagen zu Beginn der Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung um die Wertminderungen seit Zugang des Instruments zu vermindern.	Die dritte Wertminderungsstufe kommt schließlich zur Anwendung, wenn neben dem signifikant erhöhten Ausfallrisiko mindestens ein objektiver Hinweis zu einer Wertminderung am Abschlussstichtag vorliegt (z. B. bei Verzug von Zins- und Tilgungszahlungen). Es gilt eine widerlegbare Vermutung, dass eine tatsächliche Wertminderung vorliegt, wenn die vertraglichen Zahlungen seit mehr als 90 Tagen überfällig sind. Auch diese Vermutung kann aufgrund angemessener Informationen widerlegt werden. An der Berechnung	Dritte Wertminderungsstufe
Erste Wertminderungsstufe	Die erste Wertminderungsstufe gilt grundsätzlich für alle Finanzinstrumente (zu Ausnahmen vgl. unten). In der ersten Stufe		

der Wertminderung ändert sich im Vergleich zur zweiten Stufe nichts. Allerdings sind zukünftige Zinserträge auf Basis des Buchwerts nach Abzug der Risikovorsorge (Nettobuchwert) zu berechnen.

Verluste zu bestimmen. Somit entfällt im Zugangszeitpunkt eine unmittelbare Aufwandserfassung für eine Wertminderung. Die Berechnung des Barwerts der zukünftig erwarteten Verluste berücksichtigt zum nachfolgenden Abschlussstichtag analog zu Stufe 2 und 3 die Ausfallwahrscheinlichkeiten über die Restlaufzeit des Instruments, wobei die Diskontierung der erwarteten Verluste mit dem risikoadjustierten Effektivzins zu erfolgen hat. Zukünftige Zinserträge sind unter Anwendung des risikoadjustierten Effektivzinses auf Basis des Nettobuchwerts des Instruments zu berechnen.

Der IFRS 9 (2014) ermöglicht erstmals die erfolgsneutrale Bewertung von Fremdkapitalinstrumenten der Aktivseite (z. B. Anleihen). Voraussetzung dafür ist neben der Erfüllung des „Cashflow-Kriteriums“ (Geldzuflüsse bestehen ausschließlich aus Zins- und Tilgungszahlungen) die „Halte- und Veräußerungsabsicht“ des Finanzinstruments. In diesem Zusammenhang werden auch Geschäftsvorfälle konkretisiert, die in Bezug auf die Halteabsicht unschädlich sind (z. B. unregelmäßige signifikante Veräußerungen). Die Wertänderungen werden – mit Ausnahme der Wertminderungen bzw. -aufholungen sowie der Gewinne und Verluste aus Fremdwährungsumrechnung – im „OCI“ (other comprehensive income) erfasst.

Einführung einer dritten Bewertungskategorie für Fremdkapitalinstrumente der Aktivseite

Kontakt:
WP/StB Hans-Georg
Weber, München,
hans-georg.weber@
wts.de

Vereinfachtes
Wertminderungsmodell

Das vereinfachte Wertminderungsmodell ist für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ohne Finanzierungskomponente (vgl. hierzu die ab 01.01.2017 anzuwendende Fassung des IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“) obligatorisch. Im Falle von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit Finanzierungskomponente und Forderungen aus Leasingverhältnissen kann zum vereinfachten Wertminderungsmodell optiert werden. Die Option ist dabei stetig auszuüben. Im Anwendungsfall erfolgt zum Zugangszeitpunkt eine Zuordnung in die zweite Wertminderungsstufe. Eine Zuordnung zur ersten Wertminderungsstufe ist nicht möglich. An den folgenden Abschlussstichtagen entfällt somit eine Beurteilung hinsichtlich eines gestiegenen Ausfallrisikos. Soweit ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung vorliegt, kommt die dritte Wertminderungsstufe zur Anwendung.

Objektiver Hinweis auf
Wertminderung bei
Zugang des Instruments

Liegt schon bei Zugang des Instruments wenigstens ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung vor, ist der Effektivzins des Finanzinstruments unter Berücksichtigung der zukünftig zu erwartenden

1b | Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Bewertung kleiner und mittelgroßer Unternehmen (KMU) nach IDW S1 | Autor: Alexander Schwalm, München

BStBK und IDW erarbeiten
gemeinsame Hinweise

Die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) hat am 08.04.2014 „Hinweise [...] zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen“ vorgelegt. Zuvor hatte bereits der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.) einen gleichlautenden Praxishinweis (IDW-Praxishinweis 1/2014) veröffentlicht. Die Hinweise sind das Ergebnis eines seit Oktober 2012 andauernden Austauschs zwischen der BStBK und dem IDW.

Anwendung des IDW S1 ergeben sich regelmäßig Fragen der praktischen Umsetzung des Standards. Mit ihren Hinweisen konkretisiert die BStBK den IDW Standard S1 und versucht, den Herausforderungen aufgrund der Besonderheiten von KMU Rechnung zu tragen, indem sie Hilfestellungen gibt und sachgerechte Vorgehensweisen aufzeigt.

Bei der Ermittlung der zukünftigen finanziellen Überschüsse, beispielsweise im Rahmen eines Verkaufs bzw. eines Standalone-Szenarios, wird die Übertragbarkeit der Ertragskraft hervorgehoben. Hierbei wird danach unterschieden, ob die finanziellen Überschüsse vollständig

Ermittlung der übertragbaren Ertragskraft als eine der wesentlichen Neuerungen

Hilfestellungen und
Aufzeigen sachgerechter
Vorgehensweisen

Bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts von KMU unter der

Behandlung nicht marktgerechter Konditionen in der Planungsrechnung

oder nur partiell bzw. temporär übertragbar sind. Soweit die Übertragung eingeschränkt ist, mindert dies den Unternehmenswert. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Eigentümer-Unternehmer das Unternehmen als (Haupt-)Leistungserbringer maßgeblich prägt, seine Tätigkeit den wesentlichen Bestimmungsfaktor für den Unternehmenserfolg darstellt und der Eigentümer-Unternehmer zukünftig nicht mehr vollständig zur Verfügung steht.

Weiter wird im Rahmen der Ermittlung der zukünftigen finanziellen Überschüsse darauf eingegangen, dass oftmals keine eindeutige Trennung zwischen der Unternehmenssphäre und der Sphäre der Unternehmenseigner möglich ist. Ein typisches Beispiel ist die sowohl betriebliche als auch private Nutzung von Vermögensgegenständen wie dem Firmenwagen oder (bebauten) Grundstücken. Eigentümer von KMU gehen zudem teilweise Risiken ein, die über den Verlust ihres investierten Kapitals hinausgehen, wie z. B. unbeschränkt haftende Anteile, dingliche Sicherheiten aus dem Privatvermögen oder Bürgschaften. Solche Fälle erfordern dann die Beibehaltung der nicht marktgerechten Konditionen für die unkündbare Vertragslaufzeit und anschließende gesonderte Überlegungen, ob in Zukunft weiterhin nicht marktgerechte Konditionen vereinbart werden. Sollte

dies nicht der Fall sein, müssen marktgerichtete Nutzungsentgelte angesetzt oder die Planungsrechnung durch den Ansatz entsprechender Aufwendungen für Avalprovisionen o. Ä. angepasst werden. Ggf. kann es sogar notwendig sein, zusätzliche Finanzierungstätigkeiten (z. B. Gewinnthesaurierungen, Kapitalerhöhungen) in die Planungsrechnung zu integrieren.

Im Rahmen der Bestimmung des Kapitalisierungszinssatzes wird das Capital Asset Pricing Model (CAPM) oder das Tax-CAPM als mögliche Grundlage genannt. Hierbei wird allerdings hervorgehoben, dass die Berücksichtigung kapitalmarkttheoretisch nicht nachvollziehbarer Risikozuschläge (z. B. sog. Size Premium) für die Ermittlung objektiver Unternehmenswerte nicht sachgerecht ist.

Weiter wird darauf hingewiesen, dass die geringere Fähigkeit, die Eigentumsanteile an einer Gesellschaft zeitnah, sicher und ohne wesentliche Transaktionskosten zu veräußern (sog. Fungibilität), nicht im Rahmen einer objektivierten Bewertung in Form von Risikozuschlägen berücksichtigt werden darf.

Die weiteren Hinweise betreffen unter anderem eine mögliche Ertragsschwäche, vereinfachte Preisfindungsverfahren und die Berichterstattung.

CAPM ohne Size Premium

Kein Fungibilitätszuschlag

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

1c | Referentenentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) veröffentlicht | Autor: StB Bernhard Ahlers, München

Dritte HGB-Reform innerhalb von fünf Jahren

Das Bundesministerium für Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) hat am 27.07.2014 den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (im Folgenden „BilRUG“) veröffentlicht (vgl. auch WTS Journal 02/2014). Nach dem BilMoG 2009 und dem MicroBilG

2012 wird dies die dritte Reform des HGB innerhalb von fünf Jahren.

Im Gegensatz zum BilMoG beinhaltet der Referentenentwurf des BilRUG nach Einschätzung des BMJV nur in begrenztem Umfang Änderungen. Es handelt sich dabei um einzelne Präzisierungen und Verbesserungen bilanzrechtlicher Vorschriften, um die Anwendbarkeit dieser Vorschriften zu erleichtern und die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung zu erhöhen. Der Referentenentwurf verweist auf zahlreiche im Vorfeld an den Gesetzgeber adressierte Empfehlungen zur Änderung des HGB, wie sie z. B. vom DRSC (Deutsches Rech-

BilRUG beinhaltet deutlich weniger Änderungen als BilMoG

nungslegungs Standards Committee e.V.) und IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.) erfolgten.

Anhebung der Schwellenwerte für die Bestimmung der Größenklassen bereits rückbezogen

Eine wesentliche Änderung mit bedeutenden Auswirkungen für die Praxis ist die Anhebung der Schwellenwerte für die Bestimmung der Größenklassen von Unternehmen. Während die Anzahl der Arbeitnehmer unverändert bleibt, wird der Schwellenwert für die Bilanzsumme auf € 6 Mio. für kleine bzw. € 20 Mio. für mittlere Kapitalgesellschaften und das Merkmal Umsatzerlöse auf € 12 Mio. für kleine bzw. € 40 Mio. für mittlere Kapitalgesellschaften erhöht. Aktive latente Steuern gehen nicht mehr in die Ermittlung der Bilanzsumme ein. Der damit geänderte § 267 HGB ist bereits bei Jahresabschlüssen für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Ausweislich der Gesetzesbegründung werden die neuen Schwellenwerte für Zwecke des Zweijahresvergleichs rückbezogen. Für Kleinstkapitalgesellschaften gem. § 267a HGB bleiben sie dagegen unverändert.

Anhebung der Schwellenwerte auch für Konzernrechnungslegung rückbezogen

Auch die Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegung gem. § 293 HGB werden für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre angehoben. Der nach der Bruttomethode ermittelte Schwellenwert für die Bilanzsumme steigt auf € 24 Mio. und für die Umsatzerlöse auf € 48 Mio. Nach der Nettomethode steigt der Wert für die Bilanzsumme auf € 20 Mio. und für die Umsatzerlöse auf € 40 Mio. Entsprechend der Neuregelung des § 267 HGB soll auch diese Änderung rückbezogen gelten.

Um von den Erleichterungen einer kleinen Größenklasseneinordnung profitieren zu können, kann es sich lohnen – gegebenenfalls unter Einsatz bilanzpolitischer Instrumente – die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse unter diesen (neuen) Schwellenwerten zu halten, auch wenn das Gesetz erst im kommenden Jahr verabschiedet wird.

Neben der Anhebung der Schwellenwerte sind viele weitere Änderungen enthalten, die jedoch erst ab dem Geschäftsjahr 2016 gelten sollen. Folgende Punkte sind hier zu nennen:

- Abschaffung des Ausweises von außerordentlichen Ergebnissen in der GuV.
- Änderungen bei den Anhang- und Lageberichtsangaben.
- Redaktionelle Klarstellungen und Umgliederungen, wie z. B. die Verlagerung der Pflicht zur Erstellung des Anlage spiegels in den Anhang.
- Änderungen der Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften.
- Übernahme der Konzernabschlussbefreiungsverordnung in das HGB (§ 292 HGB-E).
- Forderung eines neuen „Zahlungsberichts“ über Zahlungen an staatliche Stellen von Rohstoffunternehmen (§§ 341q ff. HGB).

Mit der neuen Bilanzrichtlinie wurden die bisher getrennten Regelungen der Rechnungslegungsrichtlinien 78/660/EWG für Einzel- und 83/349/EWG für Konzernabschlüsse in einer Richtlinie zusammengeführt und überarbeitet. Neben einer stärkeren Systematisierung werden durch die Neufassung eine Verringerung von bürokratischen Belastungen vor allem für kleine Unternehmen, eine höhere Vergleichbarkeit der Jahres- und Konzernabschlüsse von Kapitalgesellschaften und bestimmten Personenhandelsgesellschaften sowie eine Stärkung der Transparenz des Rohstoffsektors über Zahlungen an staatliche Stellen angestrebt. Schließlich soll das BilRUG dazu genutzt werden, redaktionelle Versehen aus vorangegangenen HGB-Reformen zu beheben und Klarstellungen vorzunehmen.

Die Neuregelungen mit Ausnahme der Anhebung der Schwellenwerte sind erstmals zwingend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31.12.2016 beginnen.

Weitere Änderungen erst ab 2016

Ziel: Erleichterungen für kleine Unternehmen, Harmonisierung von Abschlüssen, „Bereinigung“ des HGB

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

1d | IDW ES 11: Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen |

Autoren: Matthias Ambiel und Christoph Kretschmar, beide München

Entwurf des IDW S 11 mit
Stand vom 06.05.2014

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat mit dem ES 11 den Entwurf eines Standards zur Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzantragsgründen geschaffen. In diesem Standard soll die Insolvenzreife von Unternehmen konkretisiert werden, um die Frage zu klären, wann ein Unternehmer oder Geschäftsführer einen Insolvenzantrag zu stellen hat. In diesem Zusammenhang werden die bisherigen, jeweils eigenständigen IDW-Prüfungsstandards PS 800 („Beurteilung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen“) und FAR 1/1996 („Empfehlung zur Überschuldungsprüfung bei Unternehmen“) unter Anpassung an die aktuelle Rechtslage und höchstgerichtliche Rechtsprechung im neuen Standard IDW ES 11 zusammengefasst und ersetzt.

Der IDW ES 11 enthält folgende Neuerungen bzw. Konkretisierungen:

→ Deutlichere Hinweise und Ausführungen über die Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens:
Im Zusammenhang mit der Pflicht zur regelmäßigen Überprüfung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen (Organpflichten in der Krise) wird explizit auf Haftung und Strafbarkeit bei Insolvenzverschleppung hingewiesen. Ebenfalls werden neben den gesetzlichen Vertretern auch die von diesen beauftragten Berater angehalten, diesen Standard zu beachten.

Bestätigung der
Auslegung von
Liquiditätslücken

→ Ausführlichere Darstellung der Zusammenhänge zwischen Zahlungsunfähigkeit und Zahlungsstockung sowie der Abgrenzung beider Sachverhalte:
Dabei vertritt das IDW unverändert die Auffassung, dass eine auch unter 10 % der fälligen Verbindlichkeiten liegende Liquiditätslücke auf Dauer (d. h. länger als drei bis maximal sechs Monate) nicht akzeptiert werden kann und somit Zahlungsunfähigkeit begründet.

Beispiele einer
möglichen Zahlungseinstellung

→ Konkretisierung zur Frage der Zahlungseinstellung gemäß der aktuellen Rechtsprechung:

Es werden weitere Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Zahlungseinstellung aufgeführt, z. B. Nichtbegleichung von Sozialversicherungsbeiträgen oder Stromrechnungen, zurückgegebene Lastschriften, Mahnungen, Pfändungen oder gerichtliche Vollstreckungen.

→ Ergänzender Hinweis gemäß aktueller BGH-Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Vorgehensweise für eine rückwirkende Beurteilung von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung nach eingetretener Insolvenz vor dem Hintergrund einer möglichen Insolvenzverschleppung.

→ Konkretisierung der Zusammenhänge zwischen Überschuldung und drohender Zahlungsunfähigkeit nach § 19 InsO und der jeweiligen Anforderungen gemäß aktueller Rechtsprechung:
So sind im Rahmen der Überschuldungsprüfung nach § 19 InsO auf der ersten Stufe die Überlebenschancen des Unternehmens in einer Fortbestehensprognose zu ermitteln. Bei einer positiven Fortbestehensprognose liegt keine Überschuldung i. S. d. § 19 Abs. 2 InsO vor. Im Falle einer negativen Fortbestehensprognose ist auf der zweiten Stufe ein Überschuldungsstatus (zu Liquidationswerten) aufzustellen. Wird bei Vorliegen einer negativen Fortbestehensprognose festgestellt, dass das Reinvermögen zu Liquidationswerten positiv ist, ist von einer drohenden Zahlungsunfähigkeit auszugehen und es besteht somit ein Insolvenzantragsrecht für juristische Personen gemäß § 264a HGB (keine Antragspflicht). Eine negative Fortbestehensprognose bei positivem Reinvermögen im Überschuldungsstatus wird somit einer drohenden Zahlungsunfähigkeit gleichgesetzt; dies dürfte jedoch ein selten auftretender Fall sein. Sind sowohl die Prognose als auch das Reinvermögen negativ, muss von der Geschäftsführung ein Insolvenzantrag wegen Überschuldung gestellt werden.

Rückwirkende
Beurteilung von
Zahlungsunfähigkeit

Konkretisierung der
Zusammenhänge von
Überschuldung und
Zahlungsunfähigkeit

Fazit Unverändert bildet die Rechtsprechung des BGH aus den Jahren 2005/2006 im Wesentlichen die Grundlage für die Beurteilung einer (drohenden) Zahlungsunfähigkeit. Das IDW hat eine Frist für

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zu diesem Entwurf bis zum 12.12.2014 gesetzt. Mit einer Verabschiedung des endgültigen Standards ist Anfang 2015 zu rechnen.

Kontakt:
WP/StB Hans-Georg
Weber, München,
hans-georg.weber@
wts.de

1e | IFRS Evaluation durch die EU-Kommission |

Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

Öffentliche Umfrage
zur Unterstützung einer
Bewertung der IFRS

Die Europäische Kommission führt zurzeit eine öffentliche Konsultation der Verordnung 1606/2002 (IAS-Verordnung) durch. Ziel ist es, die Ansichten und Erfahrungen mit der IAS-Verordnung zu sammeln und dies in eine Evaluation der IAS-Verordnung einfließen zu lassen. Vor dem Hintergrund der historischen Zielsetzung, der Transparenz und der Vergleichbarkeit von (Konzern-) Jahresabschlüssen in der EU soll beurteilt werden, ob diese Zielsetzung weiterhin Gültigkeit hat und weitere Verbesserungspotentiale identifiziert werden können.

Öffentlichkeit, Hochschulen oder Nicht-regierungsorganisationen, auch Privatpersonen. Vor allem Wirtschaftsbeteiligte am Kapitalmarkt und Unternehmen, die Jahresabschlussrechnungen vornehmen oder sie zu Investitionszwecken verwenden, mit oder ohne IFRS.

Beiträge sind über einen Online-Fragebogen einzureichen. Der Konsultationszeitraum erstreckt sich vom 07.08.2014 bis zum 31.10.2014.

Online-Fragebogen

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

Erreichung der
historischen Ziele und
weitere Verbesserung

Zielgruppe der öffentlichen Konsultation sind alle interessierten Parteien; Handel,

Sowohl der Online-Fragebogen als auch weitergehende Details sind über die Homepage der EU-Kommission abrufbar.

International Real Estate Tax Guide

2014 Survey on Europe, North America, Australia and BRIC countries



Das wts-Fachbuch „International Taxation of Real Estate Investments“ bietet in der aktualisierten Ausgabe einen umfassenden Überblick über die steuerlichen Regelungen in 42 Ländern, die insbesondere im Bereich von Immobilieninvestitionen relevant sind.

Format: 14 x 21 cm
Umfang: 426 Seiten
Sprache: Englisch
Kostenlose Bestellung:
Florian Kestler
Business Development & Marketing
WTS Group AG
Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Telefon +49 (0) 89 286 46-1565
florian.kestler@wts.de

2a | Diskussion über die Einführung eines Bundeskorruptionsregisters |

Autor: RA Carsten Kuhn, Düsseldorf

Korruptionsregister und Vergabesperren in mehreren Bundesländern	Bereits in der Ausgabe 05/2013 des WTS Journals hatten wir anlässlich der Einführung des Korruptionsregisters in Schleswig-Holstein über die in verschiedenen Bundesländern existierenden Korruptionsregister nebst Vergabesperren für Aufträge öffentlicher Auftraggeber informiert. Diese sind, länderübergreifend betrachtet, keineswegs einheitlich.	Ob Delikte vor rechtskräftigem Abschluss eines Straf- oder Bußgeldverfahrens eintragungsfähig sein sollen, ist kritisch zu würdigen. In Schleswig-Holstein kann eine Eintragung vor Abschluss des Straf- oder Bußgeldverfahrens erfolgen, wenn „kein vernünftiger Zweifel“ an der Tatbegehung besteht. Die Frage, wann „kein vernünftiger Zweifel“ mehr besteht, birgt Konfliktpotenzial. Durch eine mit der Registereintragung einhergehende Sperre des Unternehmens bei der Vergabe von Aufträgen der öffentlichen Hand kann sich noch einmal eine besondere Dynamik entwickeln. Sie kann Unternehmen empfindlich, wenn nicht sogar existenzbedrohend, treffen. Letztlich werden in diesen Fällen mit der Eintragung in das Korruptionsregister Fakten geschaffen, die einer Vorverurteilung – mit gravierenden Folgen – gleichkommen.	Zeitpunkt der Eintragung
Handlungsbedarf auf Bundesebene	<p>Trotz mehrfacher Anläufe existiert bislang kein Korruptionsregister auf Bundesebene. Dies kann sich allerdings mittelfristig ändern. Die Justizministerinnen und Justizminister der Länder haben nämlich auf ihrer Konferenz am 25. und 26. Juni 2014 festgestellt, dass die Einführung eines Korruptionsregisters auf Bundesebene einen erheblichen Beitrag zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, insbesondere der Korruption, zu leisten vermag. Die auf Länderebene existierenden Regelungen sehen sie angesichts einer zunehmenden Anzahl nationaler und internationaler Ausschreibungen auf Dauer als unzureichend an.</p> <p>Die Konferenz hat sowohl die auf Bundesebene in das Register eintragungsfähigen Delikte als auch die Frage, ob diese bereits vor Abschluss des jeweiligen Straf- oder Bußgeldverfahrens eingetragen werden können, bewusst offen gelassen und zur Diskussion gestellt.</p>	<p>Auch unter Präventionsgesichtspunkten scheinen sich die Justizminister am Modell des Landes Schleswig-Holstein zu orientieren. Die Honorierung angemessener Compliance-Maßnahmen bei der „Sanktionsbemessung“ und eine vorzeitige Löschung der Registereintragung bei wiedererlangter Zuverlässigkeit werden ausdrücklich als Leitbild einer Lösung auf Bundesebene geschildert.</p>	Prävention
Eintragungsfähige Delikte	Damit deutet sich an, dass es auf Bundesebene – wie auf Ebene diverser Bundesländer – ein „Korruptionsregister“ geben könnte, das nicht auf Korruptionsdelikte beschränkt ist. Es ist nicht auszuschließen, dass sich die Diskussion auch auf Wettbewerbsverstöße, Vermögensschädigungen, Urkunds- und Insolvenzdelikte etc. erstrecken wird. Auch könnten Verbandsgeldbußen nach dem Ordnungswidrigkeitengesetz (vgl. Beitrag im WTS Journal 01/2014), wie in Schleswig-Holstein, eintragungsfähig sein.	Die Forderung der Justizminister nach einem Korruptionsregister auf Bundesebene wird nun an weitere Ressorts, namentlich die Finanz-, Innen- und Wirtschaftsministerkonferenz, weitergeleitet. Damit bleibt zunächst ungewiss, wann und in welcher Form ein solches Register auf Bundesebene kommen wird. Dessen ungeachtet zeichnet sich aber einmal mehr eine klare Tendenz zu einem sich verschärfenden Umfeld für Rechtsverstöße und einer Honorierung angemessener und effektiver Compliance-Maßnahmen ab.	Aussichten

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

2b | Digitale Identitäten erfolgreich schützen | Autor: Dennis Hunstock, Köln**Digitale Identitäten**

Digitale Identitäten spielen eine zentrale Rolle im Unternehmensalltag, insbesondere in Bereichen, in denen vertrauliche Informationen verarbeitet werden. Unter digitalen Identitäten wird im Allgemeinen jede digitale Repräsentation einer natürlichen Person in elektronischen Systemen verstanden. Alle Mitarbeiter, die ein eigenes Nutzerkonto in den IT-Systemen des Unternehmens haben, verfügen über mindestens eine digitale Identität (z. B. Login für Windows, SAP oder VPN). Weitere Beispiele sind Zugänge zu Handelsplattformen (B2B oder B2C) oder Bezahldiensten (z. B. PayPal oder Kreditkartenportale).

lungsanweisungen oder Haftung gegenüber Dritten).

Um den Verlust der Authentizität zu vermeiden, sollte die Authentifizierungsmethode abhängig von den Nutzerrechten im IT-System (z. B. Zahlungsanweisungen) und der Bedeutung der in den IT-Systemen verarbeiteten Daten (z. B. personenbezogene Daten) festgelegt werden. Sowohl bei der Implementierung einer „schwachen“ Authentifizierungsmethode als auch der schlechten Implementierung einer „starken“ Authentifizierungsmethode (z. B. Verwendung von Produkten mit Sicherheitslücken) besteht jedoch weiterhin das Risiko des Verlusts der jeweiligen digitalen Identität.

Authentifizierungsmethoden**Authentizität als zentraler Faktor**

Die zentrale Frage bei der Arbeit mit digitalen Identitäten ist, ob die am IT-System handelnde Person tatsächlich diejenige ist, für die sie sich ausgibt. Sobald die Authentizität der handelnden Person nicht mehr sichergestellt werden kann, resultiert hieraus aus Unternehmenssicht ein Risiko. Da verschiedene Nutzerrechte an die digitalen Identitäten der Nutzer gebunden sind, können aus einem Missbrauch durch Unbefugte weitreichende Folgen resultieren (z. B. Veröffentlichung vertraulicher Informationen, nicht autorisierte Zah-

In der Praxis hat sich etabliert, dass von einer „starken“ Authentifizierungsmethode gesprochen werden kann, wenn eine sog. Zwei-Faktor-Authentifizierung angewandt wird. Hierbei handelt es sich um die Kombination von zwei aus verschiedenen Kategorien stammenden Faktoren zur Authentifizierung (z. B. Token und Passwort). Die drei am weitesten verbreiteten Kategorien werden im Folgenden dargestellt:

Kategorie	Beschreibung	Beispiele
Wissen	<ul style="list-style-type: none"> – Nutzer muss sich das Authentifizierungsmerkmal merken – In der Praxis am häufigsten vertreten und mit geringstem Aufwand verbunden 	Passwort, PIN, Sicherheitsabfragen
Besitzen	<ul style="list-style-type: none"> – Nutzer besitzt das Authentifizierungsmerkmal physisch – In der Praxis vielfach bei Systemumgebungen vertreten, die als besonders schützenswert eingestuft werden 	Chipkarte, physischer Schlüssel, Token
Biometrische Merkmale	<ul style="list-style-type: none"> – Merkmal ist Bestandteil des Körpers des Nutzers – Seit vielen Jahren im privaten Umfeld in Anwendung, jedoch weniger im Unternehmensumfeld 	Fingerabdruck, Iris-Scan, Stimmkennung, Lichtbild

Aktuelle Entwicklungen

Die Zwei-Faktor-Authentifizierung kann zwar als sicher eingestuft werden, deren praktische Umsetzung scheitert jedoch oftmals an dem mit der Umsetzung verbundenen zusätzlichen Aufwand (z. B. Beschaffung und Verwaltung von Token) oder an der Akzeptanz der Nutzer (z. B. „komplizierter“ Anmeldevorgang).

Der erfolgreiche Schutz digitaler Identitäten ist ein in der Forschung und in der Praxis dauerhaft diskutiertes Thema (z. B. Authentifizierung mittels elektronischem

Personalausweis oder mittels Smartphone). Aus Management-Perspektive sollten digitale Identitäten als zentraler Eckpfeiler der Sicherheit im Unternehmen und ggf. der entwickelten Produkte erkannt werden. Bei der Auswahl der Authentifizierungsmethoden sollte sowohl die Sicherheit aber auch der Faktor Mensch durch praktikable Lösungen (z. B. Single Signon mit einem komplexen Passwort) und ausreichend Aufklärung (z. B. Meldung des Verlusts eines Token, keine Passworte unter der Tastatur) berücksichtigt werden.

Kontakt:
Rüdiger Giebichen-
stein, Köln,
[ruediger.giebichen](mailto:ruediger.giebichenstein@wts.de)
stein@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

Terminankündigungen Herbst 2014

Seminare → **Aktuelles Lohnsteuerrecht 2014/2015**

München	03.11.2014	09:00 – 13:00 Uhr
Düsseldorf	04.11.2014	09:00 – 13:00 Uhr
Frankfurt	05.11.2014	09:00 – 13:00 Uhr
Hamburg	10.11.2014	09:00 – 13:00 Uhr
Raubling	11.11.2014	09:00 – 13:00 Uhr
Erlangen	12.11.2014	09:00 – 13:00 Uhr

Wir freuen uns auf Sie!

Kontakt:

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

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

→ **Wirtschaftskriminalität im Einkauf**

München	04.11.2014	13:00 – 15:00 Uhr
Düsseldorf	06.11.2014	13:00 – 15:00 Uhr
Frankfurt	18.11.2014	13:00 – 15:00 Uhr
Hamburg	20.11.2014	13:00 – 15:00 Uhr

→ **Mit WTS Praxisseminar vorbereitet auf
Steuer-Änderungen 2014/2015**

Düsseldorf	12.11.2014	14:00 – 18:00 Uhr
München	13.11.2014	14:00 – 18:00 Uhr
Frankfurt	20.11.2014	14:00 – 18:00 Uhr
Erlangen	26.11.2014	14:00 – 18:00 Uhr
Hamburg	27.11.2014	09:00 – 13:00 Uhr

→ **Forum Compliance 360 Grad –
Von der Kommunikation zur Krise?**

Düsseldorf	02.12.2014	14:00 – 18:00 Uhr
------------	------------	-------------------

Kongress → **4. Deutscher Energiesteuertag**

Berlin 27./28. November 2014
im Haus der Deutschen Wirtschaft Berlin

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

