

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

5.2014



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Update zum Zollkodexanpassungsgesetz

Stichtagsbezogene Anpassung von
Ansammlungsrückstellungen

Umsatzsteuer:

Keine Entgeltminderung bei Preisnachlass
außerhalb der Lieferkette

Abgabenordnung:

Keine Zweifel an Verfassungsmäßigkeit des
gesetzlichen Zinssatzes in Höhe von 6 % p.a.

Die neuen GoBD – aus drei mach eins

TAX | Internationales

EuGH-Vorlage zur Definition sog. finaler Verluste

Veröffentlichung der Betriebsstättengewinn-
aufteilungsverordnung

LEGAL

Wertpapierhandelsrecht:

Die neue EU-Richtlinie über strafrechtliche
Sanktionen (CRIM-MAD)

CONSULTING

Financial Advisory:

Bewertungsfragen bei gestörter Konzern-
finanzierung

Vermeidung eines Ordnungsgeldverfahrens durch
Erstellung einer handelsrechtlichen Schlussbilanz

Compliance:

IT-Sicherheitsgesetz – Handlungsbedarf für
Betreiber kritischer Infrastrukturen

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	1 Ertragsteuern		
5	a Update zum Zollkodexanpassungs- gesetz	3 Grunderwerbsteuer	
6	b Keine Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG – teleologische Auslegung von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG	Keine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG bei Beendigung des Konzernverbunds	16
7	c Stichtagsbezogene Anpassung von Ansammlungsrückstellungen	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
7	d Frühere Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen	a Schenkungssteuerliche Behandlung eines vorzeitigen unentgeltlichen Verzichts auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht	16
8	e Keine außerbilanzielle Hinzurechnung eines negativen Aktiengewinns und keine Saldierung mit positivem Aktiengewinn (bis einschließlich 2002)	b Verminderter Freibetrag bei beschränk- ter Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht europarechtswidrig	17
10	f Verfassungsmäßigkeit der gewerbe- steuerlichen Hinzurechnungen von Miet- und Pachtzinsen	5 Lohnsteuer	
10	g Kein Werbungskostenabzug für nach- trägliche Schuldzinsen bei Kapitalein- künften nach Systemwechsel zur Abgeltungssteuer	a Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015	18
11	h Berechnung des steuerfreien Wert- zuwachses bei privaten Veräußerungs- geschäften	b Unterjähriger Wechsel zwischen pauschaler Bruttolistenpreisregelung und Fahrtenbuchmethode für denselben Firmenwagen unzulässig	19
	2 Umsatzsteuer	c Verbilligter Erwerb von Aktien als Arbeitslohn	19
12	a Registrierung für den Mini-One-Stop- Shop möglich	d Ermäßigte Besteuerung von Abfindun- gen – maßgebliche Verhältnisse für eine Zusammenballung von Einkünften	20
13	b Keine Vorsteuerkorrektur beim letzten inländischen Abnehmer einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch ausländi- schen Unternehmer	6 Abgabenordnung	
14	c Keine Entgeltminderung bei Preisnach- lass außerhalb der Lieferkette	a Keine Zweifel an Verfassungsmäßigkeit des gesetzlichen Zinssatzes in Höhe von 6 % p.a.	21
14	d Umsatzsteuerliche Behandlung der Ab- rechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Gas	b Die neuen GoBD – aus drei mach eins	22
		c Update: Gesetzesänderung zur Selbst- anzeige	23
		d Kein Erlass von Nachzahlungszinsen nach Verrechnungspreiskorrektur geboten	24
		7 Versicherungssteuer	
		Versicherungssteuerpflicht bei konzern- interner Absicherung des Forderungsaus- fallrisikos?	24

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	8 Deutschland	Wertpapierhandelsrecht	
26	a Weiterer Vorlagebeschluss zur Verfassungsmäßigkeit eines Treaty Override	Die neue EU-Richtlinie über strafrechtliche Sanktionen (CRIM-MAD)	36
26	b EuGH-Vorlage zur Definition sog. finaler Verluste		
	9 Georgien	CONSULTING	
27	c Neue BEPS – Dokumentationsanforderungen	1 Financial Advisory	
28	d Konzernfinanzierung in aktuellen Betriebsprüfungen	a Bewertungsfragen bei gestörter Konzernfinanzierung	38
28	e Veröffentlichung der Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung	b Keine Rückstellung für die ausschließ-lich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses	39
29	f Europarechtswidrigkeit der Pauschalbesteuerung von Erträgen aus Investmentfonds (§ 6 InvStG)	c Zur Vermeidung eines Ordnungsgeldver-fahrens empfiehlt das IDW die Erstellung einer handelsrechtlichen Schlussbilanz bei Liquidation	40
31	10 Indien	d APAK konstatiert steigende Anzahl von Anschlussprüfungen mit wesentlichen Beanstandungen in 2013	40
	11 Norwegen	e Wahl eines neuen DRSC Präsidenten	41
31	Änderungsgesetz zum DBA Georgien	2 Compliance	
32	Gesetz zum Änderungsprotokoll zum DBA Norwegen	IT-Sicherheitsgesetz – Handlungsbedarf für Betreiber kritischer Infrastrukturen	42
32	12 OECD		
	13 Österreich		
33	a PKW-Vorsteuerabzug im Ausland kann zu Eigenverbrauch in Österreich führen		
34	b KEST-Rückerstattung bei Dividenden an in Österreich beschränkt steuerpflichtige Anleger		
35	14 Spanien		
	Aktuelle steuerliche Entwicklungen – gute Nachrichten für Deutsche mit spanischem Immobilienbesitz?		



Dr. Thorsten Voß, Rechts-
anwalt, WTS Partner

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

„Kein Vormarsch ist so schwer wie der zurück zur Vernunft“ – dieses Diktum Bertolt Brechts kommt einem jeden, der sich mit dem geltenden Wertpapierhandelsrecht befasst, schnell in den Sinn, muss er sich doch mit einer Reform in Permanenz auseinandersetzen, bei der sich der europäische und der deutsche Gesetzgeber gegenseitig zu überholen suchen.

Zunächst kam es – wie in den Richtlinien der sog. dritten Generation aufgrund der 5 Jahres-Revisionsklausel vorgesehen – in jüngster Zeit zur Überprüfung und entsprechenden Überarbeitung bzw. kompletten Neufassung folgender Richtlinien:

- Prospektrichtlinie (RL 2003/71/EG, dort Art. 31) durch die **ProspektänderungsRL** (RL 2010/73/EU), vgl. dort Erwägungsgrund 4,
- Transparenzrichtlinie (RL 2004/109/EG) durch die **TransparenzÄnderungsRL** (RL 2013/50/EU), vgl. dort Erwägungsgrund 1 und 2,
- **Marktmissbrauchsrichtlinie** (RL 2003/6/EG durch die Marktmissbrauchsverordnung (Verordnung (EU) Nr. 596/2014), vgl. dort Erwägungsgrund 3; sie wird ergänzt durch die Richtlinie über strafrechtliche Sanktionen bei Marktmanipulation (**Marktmissbrauchsrichtlinie**, „**CRIM-MAD**“, RL 2014/57 EU),
- Finanzmarktrichtlinie (RL 2004/39/EG, dort Art. 65) durch die RL 2014/65/EU (**Finanzmarktrichtlinie II**, dort Erwägungsgründe 1, 2 und 6, mit Hinweisen auf die vom de Larosière-Bericht geforderte kohärentere Regulierung sowie die künftige europäische Aufsichtsarchitektur, und die Verordnung (EU) Nr. 600/2014 – „**Finanzmarktverordnung**, **MiFIR**“).

Diese Richtlinien bzw. „Pakete“ aus Richtlinien und begleitende Verordnungen – von der EU-Kommission als „**Post FSAP-Richtlinien**“ bezeichnet – werden im bekannten Wertpapierhandelsrecht kaum einen Stein auf dem anderen lassen und zentrale „Herzstücke“ des WpHG, wie etwa das Insider- und Ad hoc-Recht entfernen und auf die Ebene von unmittelbar geltenden europäischen Verordnungen heben, für die der deutsche Gesetzgeber keinen nationalen Umsetzungsspielraum mehr hat.

Parallel hierzu war der deutsche Gesetzgeber nicht untätig und nimmt vielfach europäische Vorstöße vorweg, etwa im Kleinanlegerschutzgesetz. Nur ein Beispiel: Die MiFIR sieht Regelungen für eine **Produktintervention vor** (Art. 40 für ESMA, Art. 41 für EBA und Art. 42 für die national zuständigen Behörden).

So können die nationalen Aufsichtsbehörden sowie ESMA und EBA die Vermarktung, den Vertrieb und den Verkauf von Finanzinstrumenten untersagen oder beschränken, sofern erhebliche Bedenken für den Anlegerschutz bestehen oder das ordnungsgemäße Funktionieren und die Integrität der Finanz- oder Warenmärkte (jedenfalls nach Ansicht der jeweiligen Behörde) gefährdet sind.

Vorgesehen ist auch eine vorsorgliche Intervention durch Aufsichtsbehörden, wobei sich ein solches Verwaltungshandeln jedoch stets am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz messen lassen muss. Entsprechende Regelungen hat der deutsche Gesetzgeber im Vorgriff auf die europäischen Vorgaben nun ohne erkennbare Not bereits im Referentenentwurf eines Kleinanlegerschutzgesetzes mit der Einfügung eines neuen § 4b WpHG vorgesehen, das Inkrafttreten ist für April 2015 angekündigt.

Mit dem Ziel, Ihnen einen trockenen Pfad durch diesen Morast zu schlagen, starten wir mit der vorliegenden Ausgabe eine kapitalmarktrechtliche Serie, welche die wesentlichen Eckpfeiler der neuen Wertpapier Compliance auf dem Weg zu einem EU Single Rule Book vorstellt.

Den Auftakt macht in diesem Heft die **Richtlinie über strafrechtliche Sanktionen bei Marktmanipulation** (RL 2014/57/EU, sog. **CRIM-MAD** oder Marktmissbrauchsrichtlinie). Wir wünschen – trotz allem – viel Freude bei der Lektüre!

Ihr Dr. Thorsten Voß

1a | Update zum Zollkodexanpassungsgesetz | Autoren: RA/StB Dr. Martin Bartelt,
München, StB Dirk Beduhn, Düsseldorf

* Zum Redaktionsschluss stand eine finale Entscheidung des Gesetzgebers noch aus. Über aktuelle Entwicklungen berichten wir in unserem WTS Newsletter TAX WEEKLY, abrufbar über www.wts.de/taxweekly

1b | Keine Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG – teleologische Auslegung von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 26.06.2014
(AZ: IV R 31/12)

Der IV. Senat des BFH hat sich nun der Entscheidung des I. Senats zur Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG angeschlossen. Letzterer hatte im Juli 2013 entschieden, dass § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG bei einer Einmann-GmbH & Co. KG aufgrund einer teleologischen Reduktion keine Anwendung findet (vgl. WTS Journal 05/2013).

BFH vom 31.07.2013
(AZ: I R 44/12)

Dies gelte nach dem aktuellen Urteil des IV. Senats auch nach einer Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen ins Gesamthandsvermögen einer Einmann-GmbH & Co. KG. Das FG Düsseldorf hatte dies im vorinstanzlichen Urteil vom 06.07.2012 (AZ: 3 K 2579/11 F) anders gesehen und die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG trotz Vorliegens einer Einmann-GmbH & Co. KG angewendet.

Urteilsfall

In dem vom IV. Senat des BFH entschiedenen Streitfall hatte der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG, der als Kommanditist zu 100 % am Vermögen beteiligt war, ein bislang der GmbH & Co. KG zur Nutzung überlassenes Grundstück auf die GmbH & Co. KG übertragen. Bei dieser Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft führte die GmbH & Co. KG in ihrer Bilanz gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG den Buchwert des Grundstücks fort. Auf die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz wurde in der für die GmbH & Co. KG abgegebenen Feststellungserklärung (zunächst) verzichtet. Kurze Zeit später – noch innerhalb der dreijährigen Sperrfrist von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG – veräußerte die GmbH & Co. KG das Grundstück an einen Dritten.

Kein rückwirkender
Ansatz des Teilwerts trotz
Veräußerung innerhalb
der Sperrfrist

Der IV. Senat des BFH bestätigt nun die genannte Entscheidung des I. Senats. Eine Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG liege hiernach auch dann nicht vor, wenn die GmbH & Co. KG ein zuvor von einem Gesellschafter, der zu 100 % am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, zum Buchwert übertragenes Wirtschaftsgut innerhalb der Frist von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG veräußert. Dies entschied der I. Senat in seinem Urteil bereits für einen Fall, in dem der zu 100 % am Vermögen beteiligte Gesellschafter einer Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut aus seinem eigenen Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1

EStG zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft übertragen hatte. Auch der IV. Senat hält dabei an der Voraussetzung fest, dass dieser Gesellschafter auch noch im Zeitpunkt der Veräußerung oder der Entnahme zu 100 % am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt sein muss („bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen“).

Auch der IV. Senat greift für die Nichtanwendbarkeit der Sperrfrist auf eine teleologische Reduktion zurück, so dass es auch nicht auf die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz ankomme. Die teleologische Reduktion begründet der IV. Senat in Anlehnung an die Urteilsbegründung des I. Senats mit dem Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, nämlich zum Schutz des sog. Subjektsteuerprinzips die Verlagerung von stillen Reserven zu vermeiden. Denn genau dies ist von vornherein ausgeschlossen, wenn der Gesellschafter sowohl im Zeitpunkt der Übertragung als auch im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. der Entnahme zu 100 % am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Mit diesen höchstrichterlichen Entscheidungen setzt sich der BFH ausdrücklich in Widerspruch zu der in R 6.15 EStR und im BMF-Schreiben vom 08.12.2011 (Tz. 26) niedergelegten Verwaltungsauffassung, wonach bei einer Einmann-GmbH & Co. KG unabhängig vom Aufstellen einer (negativen) Ergänzungsbilanz stets eine Sperrfristverletzung vorliege, wenn die GmbH & Co. KG das Wirtschaftsgut innerhalb der besagten Sperrfrist veräußert bzw. dieses entnommen wird.

Die Frage, ob Ergänzungsbilanzen auch von „Einmann-Mitunternehmerschaften“ aufgestellt werden dürfen, ließ auch der IV. Senat – ebenso wie schon der I. Senat – mangels Entscheidungserheblichkeit offen.

Nach nun bestätigter BFH-Rechtsprechung steht im Anschluss an eine zu Buchwerten erfolgte Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine Einmann-GmbH & Co. KG die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG einer zeitnahen Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts nicht entgegen. Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten.

Teleologische Reduktion
des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG
bei Einmann-GmbH &
Co. KGs

Gegenläufige
Verwaltungsauffassung

Weiterhin offene Frage

Fazit

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

1c | Stichtagsbezogene Anpassung von Ansammlungsrückstellungen |

Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

BFH vom 02.07.2014 (AZ: I R 46/12)	Mit Urteil vom 02.07.2014 hat der BFH darüber entschieden, ob für die Höhe von Rückstellungen, für deren Entstehen der laufende Betrieb ursächlich ist (sog. Ansammlungsrückstellungen), geänderte Verhältnisse – hier: die Verlängerung eines Pacht-/Mietvertrages – am Bilanzstichtag maßgebend sind.	bescheide hatte die daraufhin erhobene Klage vor dem Finanzgericht zunächst Erfolg, da dieses die Ansicht vertrat, dass ein neuer Miet- und Pachtvertrag über ein Grundstück, für das bereits eine Ansammlungsrückstellung gebildet wurde, nicht zu einer Neuberechnung des Ansammlungszeitraumes führe.	
Urteilsfall	Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, nutzte im Streitjahr 2004 ein gemietetes Grundstück für den Handel mit Natur- und Kunststeinen. Sämtliche relevanten Verträge enthielten für die Klägerin die Verpflichtung, die auf dem Grundstück befindlichen Bauten zum Ende des jeweiligen Nutzungsverhältnisses zu beseitigen. Grundlage war zunächst ein Unterpachtvertrag für den Zeitraum von Juni 1984 bis September 1991. Der anschließende Pachtvertrag wurde bis September 2011 verlängert. Vor Ablauf des Vertrages erfolgte dessen Aufhebung bei gleichzeitigem Neuabschluss eines Mietvertrages mit einer festen Laufzeit bis Juni 2018 und einer zweimaligen Verlängerungsoption.	Das vorinstanzliche Urteil wurde durch den BFH aufgehoben. Er hat entschieden, dass für die Bildung einer Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 EStG 2002 die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich seien. Demnach sei, wenn das Nutzungsverhältnis über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus fortgesetzt und damit der Zeitpunkt der Erfüllung der Rückbauverpflichtung hinausgeschoben werde, von diesem verlängerten Nutzungszeitraum auszugehen. Dies führe zu einer entsprechenden Anpassung der Rückstellung.	Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich
Rückstellung wurde auf den verlängerten Nutzungszeitraum aufgeteilt und abgezinst	Nach den Feststellungen des Finanzgerichts hatte die Klägerin spätestens in ihrem Jahresabschluss 1996 die vollen Abbruchkosten zurückgestellt. Eine Abzinsung wurde nicht vorgenommen. Im Anschluss an eine Außenprüfung verteilte das Finanzamt die Rückstellung auf den Zeitraum von Juni 1984 bis Juni 2018 und zinst den zum Ende des Streitjahres ermittelten Betrag gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG 2002 ab.	Der von der Klägerin vorgebrachte Einwand, dass Rückstellungen nur aufzulösen sind, soweit der Grund hierfür entfallen ist (§ 249 Abs. 3 Satz 2 HGB a.F.), greift insofern nicht durch, als die Vorschrift die Anpassung bereits gebildeter Rückstellungen an geänderte Verhältnisse der folgenden Bilanzstichtage nicht ausschliesse. Auch verkenne der Einwand, die (Teil-) Auflösung bereits gebildeter Rückstellungen verstoße gegen das Vorsichtsprinzip, dass § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG 2002 das Vorsichtsprinzip spezialgesetzlich durchbricht.	Kein Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip
Niedersächsisches FG vom 10.05.2012 (AZ: 6 K 108/10)	Nach insoweit erfolglosem Einspruch der Klägerin gegen die ergangenen Steuer-	Es empfiehlt sich, die steuerliche Bilanzierung von Ansammlungsrückstellungen auf mögliche stichtagsbezogene Anpassungen zu überprüfen.	Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de

1d | Frühere Gewinnrealisierung bei Ingenieur- und Architektenleistungen |

Autorin: Karin Bauer, München

Hintergrund	Architekten und Ingenieure können nach § 15 Abs. 2 HOAI (§ 8 Abs. 2 HOAI a. F.) Abschlagszahlungen in angemessenen zeitlichen Abständen für nachgewiesene Grundleistungen fordern.	Nach dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip sind Gewinne aus Dienst- oder Werkleistungen grundsätzlich nur bei erfolgter Abnahme auszuweisen. Nach herrschender Rechtsprechung kann die Wirkung der Abnahme für das Entstehen
-------------	--	---

des Entgeltanspruchs jedoch durch Sonderregelungen wie Gebührenordnungen modifiziert werden.

BFH vom 14.05.2014
(AZ: VIII R 25/11)

Urteilsfall

Der BFH hat in seinem Urteil entschieden, dass bereits im Zeitpunkt der Entstehung eines Anspruchs auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI a. F. ein Ertrag zu erfassen ist. Die Klägerin und Revisionsklägerin, eine KG, betreibt ein Ingenieurbüro für Bautechnik. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. Mangels Abnahme nachgewiesener Leistungen oder Stellung einer Honorarschlussrechnung ging sie davon aus, dass es sich bei den Abschlagszahlungen um Anzahlungen auf schwebende Geschäfte handelte und buchte sie erfolgsneutral.

Vorgezogene Gewinnrealisierung bei Abrechnung nach Gebührenordnung

Im vorliegenden Fall vertrat der BFH jedoch die Auffassung, dass bei nach § 8 Abs. 2 HOAI a. F. abzurechnenden Planungsleistungen bereits mit auftragsgemäßer Erbringung der Leistungen der Anspruch auf Abschlagszahlungen entstehe. Der Auftragnehmer habe es durch Übergabe einer prüfbaren Honorarschlussrechnung selbst in der Hand, das bereits verdiente Entgelt behalten zu können.

Aufgrund dieser starken Position bestehe kein Grund, Abschlagszahlungen nach § 8 HOAI a.F. als Anzahlungen auf schwebende Geschäfte zu bilanzieren. Vielmehr werde gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB der Gewinn – auch vor Abnahme – realisiert.

Darüber hinaus wären auch Auswirkungen auf die Umsatzsteuer möglich. Umsatzsteuerlich liegen aufgrund der nach HOAI abzurechnenden Leistungen grundsätzlich keine Teilleistungen vor (Abschn. 13.3 Abs. 1 UStAE), so dass bei vorliegenden Anzahlungsrechnungen die Umsatzsteuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG (erst) im Zeitpunkt der Vereinnahmung entsteht. Die Übernahme der diskutierten Auffassung auf die Umsatzsteuer würde auch zu einer früheren Umsatzbesteuerung führen, sofern die Leistung sodann in einem Voranmeldungszeitraum vor Vereinnahmung der Zahlung als erbracht anzusehen ist.

Auswirkungen auf die Umsatzsteuer möglich

Um dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip hinreichend Rechnung zu tragen, empfiehlt sich eine Einzelfallprüfung, ob bzw. inwieweit Vorsorgen für noch nicht oder unzureichend erbrachte Leistungen in Betracht kommen.

Praxishinweis

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

1e | Keine außerbilanzielle Hinzurechnung eines negativen Aktiengewinns und keine Saldierung mit positivem Aktiengewinn (bis einschließlich 2002) |

Autoren: RA/StB Dr. Bela Jansen, StB Dieter Lübbehüsen, Frankfurt a. M.

BFH vom 25.06.2014
(AZ: I R 33/09)

Urteilsfall

Nach vielen Jahren hat der BFH mit Urteil vom 25.06.2014 endlich – sich streng an den Gesetzeswortlaut (und nicht an die Systematik bzw. Korrespondenz) haltend – entschieden, dass der in § 40a Abs. 1 KAGG i. d. F. des StSenKG vom 23.10.2000 enthaltene Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 2002 nicht zugleich die Rechtsfolge des § 8b Abs. 3 KStG 2002 umfasst. Insofern fehlte es bis einschließlich 2002 an einer Rechtsgrundlage für die Hinzurechnung eines sog. negativen Aktiengewinns aus der Rückgabe von Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen zum Steuerbilanzgewinn.

scheininhabers eine außerbilanzielle Hinzurechnung wegen eines sog. negativen Aktiengewinns zu berücksichtigen ist (Streitjahr 2002). Die Klägerin, ein genossenschaftliches Kreditinstitut, hielt alle Anteilsscheine an einem Wertpapier-Sondervermögen. Im Streitjahr erzielte sie aus der Rückgabe der Anteilsscheine einen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 70.000, der einen besitzanteiligen sog. negativen Aktiengewinn in Höhe von € 221.145 enthielt. Dabei handelt es sich um einen die Substanz des Wertpapier-Sondervermögens betreffenden „Aktienverlust“, der sich auf den Rücknahmepreis der Anteilsscheine am Wertpapier-Sondervermögen ausgewirkt hat.

Der BFH hat entschieden, dass § 40a Abs. 1 KAGG zwar im Hinblick auf die Steuerfrei-

Urteilsbegründung

heit des Aktiengewinns eine Rechtsfolgenverweisung auf § 8b Abs. 2 KStG 2002 enthält. Die Rechtsfolgenverweisung begründe indessen kein Abzugsverbot für sog. negative Aktiengewinne aus einem Wertpapier-Sondervermögen. Denn der in § 40a Abs. 1 KAGG enthaltene Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 2002 schließe nicht die Rechtsfolgen des § 8b Abs. 3 KStG 2002 ein. Er führe vielmehr nur zur Anwendung der in § 8b Abs. 2 KStG 2002 geregelten Steuerfreiheit auf die positiven Aktiengewinne aus den Anteilsscheinen am Wertpapier-Sondervermögen. Der Gesetzgeber habe das investmentsteuerliche Transparenzprinzip offensichtlich insoweit nur für sog. positive Aktiengewinne umgesetzt. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Steuervorschriften Lücken im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit des Rechts enthalten, die es erlauben würden, das InvStG im Sinne einer völligen Durchsetzung des Transparenzprinzips zu ergänzen. Da der Grundsatz der Transparenz weder verfassungsrechtlich geboten noch, wie z. B. der Grundsatz der Risikomischung, dem Wesen des Investments immanant ist, erlangt er nur dort Bedeutung, wo er in den gesetzlichen Regelungen Niederschlag gefunden hat.

Vgl. bereits BFH vom
04.03.1980
(AZ: VIII R 48/76)

BFH vom 30.07.2014
(AZ: I R 74/12)

Mit Urteil vom 30.07.2014 hat der BFH weitergehend entschieden, dass nach dem im Jahr 2002 gültigen § 40a KAGG negative Anleger-Aktiengewinne nicht mit positiven Anleger-Aktiengewinnen verrechnet werden dürfen. Vielmehr kommen jeweils getrennt für den (besitzzeitanteiligen) positiven Aktiengewinn die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG und für den negativen Anleger-Aktiengewinn der steuerwirksame Abzug zur Anwendung.

Urteilsfall

Die Klägerin (eine Versicherungs AG) erzielte bei der Rückgabe ihrer Spezialfondsanteile im Jahr 2002 (besitzzeitanteilig) einen sog. negativen Anleger-Aktiengewinn in Höhe von € 238.137.772 (als Saldo aus Dividenden, Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und nicht realisierten Wertsteigerungen von Be-

teiligungen an Kapitalgesellschaften (+ € 50.760.255) sowie den Verlusten aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und nicht realisierten Wertminderungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (- € 288.898.027)). Das Finanzamt rechnete diesen saldierten negativen Anleger-Aktiengewinn dem Steuerbilanzgewinn der Klägerin zu. Die Klägerin beantragte, den Körperschaftsteuerbescheid für 2002 dahingehend zu ändern, dass die Gewinnminderungen i.S.d. § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG aus der Rückgabe der Anteile an den Spezialfonds nicht dem Gewinn hinzugerechnet und das zu versteuernde Einkommen dementsprechend um € 288.898.027 vermindert wird.

Zunächst hält der BFH an seinem Urteil vom 25.06.2014 fest und wiederholt, dass es an einer Rechtsgrundlage für eine (außerbilanzielle) Hinzurechnung des sog. negativen Aktiengewinns zum Steuerbilanzgewinn im Streitjahr mangelt. Der BFH kommt dann weiter unter Würdigung des Wortlautes des § 40a Abs. 1 KAGG i.d.F. des StSenKG vom 23.10.2000 zum Ergebnis, dass der bei der Rückgabe der Papiere (besitzzeitanteilig) erzielte sog. positive Anleger-Aktiengewinn von € 50.760.255 als steuerfreier Bestandteil nicht das zu versteuernde Einkommen der Klägerin erhöhe. Für eine Saldierung mit dem im Zuge der Rückgabe der Spezialfondsanteile erzielten sog. negativen Anleger-Aktiengewinn von € 288.898.027 fehle es an einer Rechtsgrundlage. Damit wendet sich der BFH gegen die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, wonach die Regelung des im Jahr 2002 gültigen § 40a Abs. 1 KAGG eine Saldierung negativer Anleger-Aktiengewinne mit positiven Anleger-Aktiengewinnen zulasse.

Das Bundesverfassungsgericht hatte diesen Entscheidungen mit Beschluss vom 17.12.2013 den Weg bereitet, weil danach die später gem. § 43 Abs. 18 KAGG n.F. erfolgte rückwirkende Einfügung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG mit ausdrücklichem Verweis auf § 8b Abs. 3 KStG verfassungswidrig ist und damit außer Betracht bleiben musste.

Urteilsbegründung

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

Kontakt:
RA/StB Dr. Bela Jansen,
Frankfurt a. M.,
bela.jansen@wts.de,

StB Dieter Lübbehüsen,
Frankfurt a. M.,
dieter.luebbehusen@wts.de

1f | Verfassungsmäßigkeit der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen von Miet- und Pachtzinsen | Autor: StB Nicolas Schwiddessen, Düsseldorf

Urteilsfall

Die Klägerin (A-GmbH) gehört zu einer Unternehmensgruppe von Groß- und Einzelhandelsunternehmen. Eine Vielzahl der Einzelhändler übt die Geschäfte in Räumlichkeiten aus, die zu einem umsatzabhängigen Miet- und Pachtzins von der Klägerin gemietet sind. Diese wiederum hat die Ladenlokale selbst zu einem festen Mietzins angemietet. Im Rahmen der Veranlagung 2008 hat das beklagte Finanzamt die hierfür angefallenen Mietaufwendungen der A-GmbH nach § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG 2002 n.F. hinzugerechnet. Der hiergegen eingelegte Einspruch sowie die folgende Klage der A-GmbH blieben jedoch erfolglos.

In der daraufhin eingelegten Revision beantragt die Klägerin, die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG für Weitervermietungen normenspezifisch verengt auszulegen. Ferner trägt die Klägerin vor, die Hinzurechnung sei verfassungswidrig aufgrund einer Verletzung des Art. 3 GG, da sie gegen den Leistungsfähigkeitsgrundsatz und das objektive Nettoprinzip verstoße.

BFH vom 04.06.2014
(AZ: I R 70/12)

Der erkennende Senat des BFH hat in seinem Urteil die Revision als unbegründet zurückgewiesen und eine Verfassungswidrigkeit der Vorschrift verneint. Bereits

aus dem Wortlaut des Gesetzes seien keine Anhaltspunkte für eine Ausnahme der Zwischenvermietung von der Hinzurechnung zu entnehmen. Vielmehr sei nur auf die Anmietung und Benutzung durch den (Erst-)Mieter abzustellen; das weitere Schicksal des angemieteten Wirtschaftsguts sei nicht entscheidungsrelevant. Auch sei eine teleologische Reduktion der Vorschrift nicht geboten. Bezugnehmend auf frühere Rechtsprechung des BVerfG hat der BFH auch keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnung. Der BFH macht deutlich, dass die Gewerbesteuer als Objektsteuer an der (objektivierten) Ertragskraft eines Gewerbebetriebs anknüpfe. Vor dem Hintergrund einer Orientierung an einem „fiktiven“ eigenkapitalfinanzierten Vergleichsunternehmen dürfen Hinzurechnungen und Kürzungen sowie Typisierungen im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit zur Gewerbeertragsermittlung zu Unschärfen führen.

In diesem Zusammenhang sei aber noch auf das laufende Normenkontrollverfahren beim BVerfG (AZ: 1 BvL 8/12) hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit von § 8 Nr. 1 Buchstaben a, d und e GewStG hinzuweisen. Dieses Verfahren geht auf einen Vorlagebeschluss des FG Hamburg zurück.

FG Hamburg vom
29.02.2012
(AZ: 1 K 138/10)

Kontakt:
StB Michael H. Wild,
Düsseldorf,
michael.wild@wts.de

1g | Kein Werbungskostenabzug für nachträgliche Schuldzinsen bei Kapitaleinkünften nach Systemwechsel zur Abgeltungsteuer |

Autorin: StBin Monika Bartelt, München

BFH vom 16.03.2010
(AZ: VIII R 20/08)

Bereits im Jahr 2010 befasste sich der BFH mit der Behandlung von Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung i.S.v. § 17 EStG, die auf Zeiträume nach Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen. In Abkehr zu seiner vorherigen Rechtsprechung ließ der VIII. Senat des BFH den Schuldzinsenabzug ab dem Veranlagungszeitraum 1999 als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu, soweit der Veräußerungspreis nicht zur Tilgung der Schulden ausgereicht hätte. Die Entscheidung wurde mit der Absenkung der Wesentlich-

keitsschwelle bei § 17 EStG begründet. Dies bestätigte der BFH nochmals mit Urteil vom 29.10.2013.

Im nunmehr ergangenen Urteil vom 01.07.2014 hat sich der BFH zur Abzugsfähigkeit von nachträglichen Werbungskosten nach dem Systemwechsel zur Abgeltungsteuer geäußert.

Im Streitfall war der Kläger ab 1999 mit 15 % an einer GmbH beteiligt. Im Jahr 2001 veräußerte er seine Beteiligung mit Verlust und musste in diesem Zusammenhang auf die Rückzahlung eines kredit-

BFH vom 29.10.2013
(AZ: VIII R 13/11)

Folgen der
Abgeltungsteuer

Urteilsfall

finanzierten Gesellschafterdarlehens verzichten. Die von ihm bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemachten nachträglichen Werbungskosten wurden vom Finanzamt nur für die Jahre 2005 bis 2008 anerkannt. Für das Jahr 2009 versagte das Finanzamt den Werbungskostenabzug.

Beziehern niedrigerer Kapitaleinkünfte sowie mit der Senkung des Steuertarifs von bis zu 45 % auf nunmehr 25 % zugleich eine verfassungsrechtlich anzuerkennende Typisierung der Werbungskosten bei den Beziehern höherer Kapitaleinkünfte vorgenommen.

BFH vom 01.07.2014
(AZ: VIII R 53/12)

Der BFH hat nun die zunächst positive Entscheidung des FG Düsseldorf aufgehoben und die Klage abgewiesen. Die streitgegenständlichen Schuldzinsen könnten ab dem Jahr 2009 grundsätzlich nicht mehr als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden. Denn mit Einführung der Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge habe der Gesetzgeber ein umfassendes Abzugsverbot für Werbungskosten angeordnet. Nach Auffassung des BFH kommt es dabei – entgegen der Vorinstanz – auf die formal nicht auf den „Abfluss“ von Aufwendungen abstellende Anwendungsvorschrift des Einkommensteuergesetzes nicht an. Im Ergebnis sei nur noch der Abzug des Sparer-Pauschbetrages in Höhe von € 801 gestattet. Mit der Gewährung des Sparer-Pauschbetrages habe der Gesetzgeber eine verfassungsrechtlich grundsätzlich anzuerkennende Typisierung der Werbungskosten bei den

Grundsätzliches
Werbungskosten-
abzugsverbot i.R. der
Abgeltungsteuer

Ausnahme: Abzug des
Sparer-Pauschbetrages
von € 801

Nach Auffassung des BFH hätte sich auch dann nichts anderes ergeben, wenn der Kläger über eine sog. unternehmerische Beteiligung i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG verfügt hätte. Denn diese ebenfalls erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009 geltende Regelung, welche auf Antrag eine Besteuerung nach den allgemeinen Tarifvorschriften und den Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten zulässt, setze im betroffenen Veranlagungszeitraum eine noch existente sog. unternehmerische Beteiligung voraus.

Keine abweichende
Behandlung bei
§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG

In Fällen ab dem Veranlagungszeitraum 2009, in welchen für eine noch existierende sog. unternehmerische Beteiligung der Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt wurde, ist der Abzug tatsächlich entstandener Werbungskosten und damit auch ein nachträglicher Schuldzinsenabzug ohne erneuten Nachweis im Beantragungsjahr und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen möglich.

Praxishinweis

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

1h | Berechnung des steuerfreien Wertzuwachses bei privaten Veräußerungsgeschäften | Autor: André Pollex, München

BVerfG vom 07.07.2010
(u.a. 2 BvL 14/02)

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde u.a. die Spekulationsfrist für private Immobilienveräußerungsgeschäfte von zwei auf zehn Jahre verlängert. Das BVerfG entschied im Jahre 2010, dass diese Gesetzesänderung insoweit verfassungswidrig ist, als damit rückwirkend Veräußerungsgewinne erfasst würden, die vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung bereits steuerfrei hätten realisiert werden können.

Der BFH hatte nun zur Aufteilung des Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft in einen steuerpflichtigen und einen nichtsteuerpflichtigen Teil zu urteilen. Hierbei wurde die o.g. Vereinfachungsregel des BMF verworfen.

BFH vom 06.05.2014
(AZ: IX R 39/13)

BMF vom 20.12.2010

Das BMF reagierte auf diesen Beschluss mit einer Vereinfachungsregel, die eine lineare Aufteilung des Gesamtwertzuwachses im Verhältnis der Besitzzeit nach Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.03.1999 zur Gesamtbesitzzeit vorsah.

Im Urteilssachverhalt wurde im Jahre 2003 ein bebautes Grundstück für T€ 135 veräußert (Anschaffung in 1996 für umgerechnet T€ 154). Die Besonderheit des Falles lag dabei darin, dass im Jahr 1997 eine Sonderabschreibung in Höhe von knapp T€ 75 geltend gemacht wurde. Abzüglich der regulären AfA von knapp T€ 16 ermittelte das FA einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ca. T€ 72, welcher entsprechend der Vereinfachungsregel linear auf den steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichti-

Urteilsfall

gen Zeitraum verteilt wurde. Im Ergebnis sollte ein Gewinn von ca. T€ 45 der Besteuerung unterworfen werden.

Urteilsbegründung

Nach Ansicht des BFH ist ein verfassungsgemäßes Ergebnis aber nur dadurch zu erreichen, dass die bis zum 31.03.1999 tatsächlich in Anspruch genommene AfA sowie die Sonderabschreibung bei der Ermittlung der bis zum 31.03.1999 entstandenen nichtsteuerpflichtigen Wertsteigerung von den Anschaffungskosten abgezogen wird. Ansonsten würden Wertsteigerungen steuerlich erfasst, welche bei einer Veräußerung vor Verkündung des Gesetzes – also vor dem 01.04.1999 – steuerfrei hätten realisiert werden können. Der BFH führte in seiner Entschei-

dung aus, dass der Steuerpflichtige bereits einen Vermögenszuwachs erzielt hat, welcher nicht steuerbar ist und er insoweit darauf vertrauen durfte, dass diese bereits gesicherte Vermögensposition nicht durch eine nachträgliche Besteuerung geschmälert wird.

In offenen Fällen, bei denen die Vereinfachungsregel des BMF dazu führt, dass bereits aus der Besteuerungspflicht hinausgewachsene Gewinne besteuert werden, kann man sich auf die BFH-Entscheidung berufen. Eine typisierende Vereinfachung wird vom BFH zwar grundsätzlich akzeptiert, sie muss aber dann eingeschränkt werden, wenn sie zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führt.

Fazit

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

2a | Registrierung für den Mini-One-Stop-Shop möglich | Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

MwSt-Paket

Mit der Richtlinie 2008/8/EG (sog. MwSt-Paket) wurde die MwStSystRL mit Wirkung ab dem 01.01.2010 geändert. Weitere Änderungen in den darauf folgenden Jahren waren von Beginn an vorgesehen, so auch hinsichtlich der Bestimmung des Orts von Kommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronisch erbrachten Dienstleistungen an Nichtunternehmer ab dem 01.01.2015 (vgl. WTS Journal 02/2014, Beitrag 2c).

Leistungen an EU-Privatkunden nicht mehr mit deutscher Umsatzsteuer, sondern mit der jeweiligen Umsatzsteuer des Wohnsitzlandes der Kunden abgerechnet werden müssen.

Ab dem 01.01.2015 sind somit bis zu 28 verschiedene Umsatzsteuersätze in die unternehmensinternen Systeme zu implementieren. Damit Unternehmen ihren Melde- und Erklärungspflichten nicht in allen EU-Mitgliedstaaten einzeln nachkommen müssen, wird die Verfahrenserleichterung des sog. Mini-One-Stop-Shop Verfahrens (MOSS) eingeführt. Der Unternehmer hat sich für diese Zwecke nur bei seiner inländischen Finanzbehörde (für deutsche Unternehmen beim BZSt) zu registrieren. Ab 2015 sind dann quartalsmäßig für alle Länder gemeinsame Umsatzsteuererklärungen mittels Web-Portal zu übermitteln. Die kumulierte Umsatzsteuerschuld wird an die deutsche Finanzbehörde abgeführt, welche die Verteilung der Umsatzsteuern auf die betroffenen EU-Mitgliedstaaten übernimmt.

„Kroatienanpassungsgesetz“: Änderung des Orts von Kommunikationsleistungen an Nichtunternehmer

Im „Kroatienanpassungsgesetz“ wurde dementsprechend die Ortsverlagerung von diesen Kommunikationsleistungen durch Aufhebung der Nr. 11 bis 13 (Ort der sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen) in § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG und Neufassung von § 3a Abs. 5 UStG (weitere redaktionelle Anpassungen in § 3a Abs. 6 und 8 UStG) mit Wirkung zum 01.01.2015 umgesetzt (vgl. WTS Journal 03/2014, Beitrag 2a). Diese Dienstleistungen werden künftig nicht mehr am Ort des leistenden Unternehmers, sondern am Wohnsitz des privaten Endabnehmers umsatzbesteuert.

Für die betroffenen deutschen Unternehmen bedeutet dies, dass die o. g. Dienst-

Das BZSt hat mitgeteilt, dass deutsche Unternehmen ab dem 01.10.2014 die Teilnahme an dieser Verfahrenserleichterung Mini-One-Stop-Shop für die Umsatzsteuer auf elektronische Dienstleistungen beantragen können. Die Antragstellung ist im

Mini-One-Stop-Shop

BZSt-Pressemitteilung
vom 19.09.2014

Online-Portal des BZSt möglich. Das BZSt hat ferner einen Frage-Antwort-Katalog eingestellt.

Registrierte Unternehmen können über das BZSt Online-Portal Umsatzsteuererklärungen übermitteln und berichtigen,

ihre Registrierungsdaten ändern sowie sich vom Verfahren abmelden. Sie können damit die in den übrigen EU-Mitgliedstaaten ausgeführten Umsätze, die unter die Neuregelung fallen, zentral beim BZSt erklären und die Umsatzsteuer insgesamt entrichten.

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

2b | Keine Vorsteuerkorrektur beim letzten inländischen Abnehmer einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch ausländischen Unternehmer |

Autorin: Christina Spieleder, München

BFH vom 05.06.2014
(AZ: XI

R 25/12)

FG Niedersachsen vom
29.09.2011
(AZ: 16 K 255/10)

Urteilsfall

Mit Urteil vom 05.06.2014 hat der BFH entschieden, dass eine Vorsteuerberichtigung des letzten inländischen Abnehmers in einer Lieferkette aufgrund einer außerordentlichen Preisanpassung durch einen ausländischen Unternehmer nur zu erfolgen hat, wenn der Ausgangsumsatz des ersten Unternehmers in der Lieferkette steuerpflichtig war. Der BFH bestätigt damit die Auffassung der Vorinstanz.

Eine GmbH (C), die Computer herstellt und vertreibt, bezog Prozessoren eines in Großbritannien ansässigen Unternehmers (A) von einem in Deutschland ansässigen autorisierten Distributor (B). Die GmbH (C) zahlte den vereinbarten Kaufpreis in vollem Umfang an den deutschen Distributor (B) und machte die in den Eingangsrechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Abhängig von der Anzahl der in einem bestimmten Zeitraum bezogenen Prozessoren zahlte der britische Unternehmer (A) an die GmbH (C) Vergütungsbeträge im Rahmen einer außerordentlichen Preisanpassung. Mithin fand eine Rückvergütung des ersten Unternehmers (A) an den letzten Abnehmer (C) in einem Reihengeschäft statt.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Zahlungen zu einer Berichtigung der

Vorsteuerabzugsbeträge nach § 17 Abs. 1 UStG bei der GmbH führen und kürzte die abziehbare Vorsteuer entsprechend. Die GmbH reichte nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage ein.

Der BFH entschied jedoch, dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG eine Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz beim leistenden Unternehmer voraussetze. Diese Voraussetzung sei im Streitfall nicht erfüllt, da der Umsatz des britischen Unternehmers (A) nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer im Inland unterliege und somit nicht steuerpflichtig sei. Ferner sei die Lieferung des britischen Unternehmers (A) an den deutschen Distributor (B) im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung in Großbritannien umsatzsteuerfrei erbracht worden. Vielmehr käme es im konkreten Fall bei der Anwendung der Korrekturvorschrift des § 17 Abs. 1 UStG zu einem Umsatzsteuerüberhang, was dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer widerspräche. Die Vorsteuerkorrektur diene lediglich dem Ausgleich des geminderten Steuerbetrags. Da aber ein Umsatzsteuerbetrag aufgrund der Rückvergütung nicht gemindert wurde, ist lt. BFH letztendlich auch eine Vorsteuerminderung nicht zulässig.

Urteilsbegründung

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

2c | Keine Entgeltminderung bei Preisnachlass außerhalb der Lieferkette |*Autorin: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf*EuGH vom 16.01.2014
(Rs. C-300/12)

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 03.07.2014 die EuGH-Rechtsprechung in der Rs. Ibero Tours GmbH auch in einem vergleichbaren Fall konsequent umgesetzt (vgl. auch WTS Journal 04/2014, Beitrag 2c, zur Nachfolgeentscheidung des BFH vom 27.02.2014, AZ: V R 18/11 zur o. g. EuGH-Entscheidung). Beide Fälle sind von ihrer Grundkonstellation identisch. Im EuGH-Verfahren gewährte ein Reisebüro Sonderzahlungen an Reisende, mit denen es keinen eigenen Leistungsaustausch vereinbart hatte. Das Reisebüro erbrachte vielmehr eine Vermittlungsleistung an den Reiseveranstalter. Im BFH-Verfahren ging es um die Frage, ob Sonderzahlungen eines Zentralregulierers an Anschlusskunden, mit denen er in keinem eigenen Leistungsaustauschverhältnis steht, Preisnachlässe im Sinne des § 17 Abs. 1 UStG darstellen und zur Korrektur der Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer führen. Einzige Vertragspartei des Zentralregulierers war der Lieferant, der die Anschlusskunden direkt belieferte und die Zentralregulierung, das Delkredere und die Förderung des Warenabsatzes vom Zentralregulierer in Anspruch nahm.

BFH vom 03.07.2014
(AZ: V R 3/12)

Urteilsfall

Rechtliche Bewertung

Der BFH stellte unter Berufung auf den EuGH fest, dass die Sonderzahlungen des Zentralregulierers wie die des Reisebüros an Vertragspartner außerhalb der eigenen

Leistungskette erfolgten und demnach keinen Preisnachlass darstellten (damals Art. 11 Teil A Abs. 1, 3 und C Abs. 1 6. EG-Richtlinie bzw. § 17 Abs. 1 UStG). Die Sonderzahlungen hätten keinen Einfluss auf die Höhe der Entgelte, welche der Zentralregulierer von den eigenen Vertragspartnern (Lieferanten) verlangen konnte. Die Grundsätze des EuGH-Urteils Elida Gibbs griffen nicht, da in beiden Fällen die Sonderzahlungen nicht von einer Vertragspartei erfolgten, die in die Leistungskette eingebunden war. Das Ergebnis widerspricht auch nicht dem Neutralitätsprinzip, da der Zahlungsempfänger keine Minderung seiner Vorsteuer vornehmen müsse.

Besonders im Handel sind Zahlungen außerhalb der Lieferkette üblich. Diese müssen nun dahingehend untersucht werden, ob ihnen ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch zugrunde liegt oder ob sie ein „umsatzsteuerliches Nullum“ darstellen. Der schlichte Gedanke, dass kein Unternehmer freiwillig Geld bezahlt, ohne etwas zu erhalten, genügt den Richtern nicht. Was offen bleibt, ist die Frage, ob nicht die Anschlusskunden an den Zentralregulierer und ggf. auch die Reisenden an das Reisebüro Leistungen gegen Entgelt erbringen. Der BFH sah für einen richterlichen Hinweis keinen Anlass.

Fazit

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

2d | Umsatzsteuerliche Behandlung der Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen*Gas | Autorin: StBin Christiane Harwardt-Linde, Hamburg*

Hintergrund

Nach § 20 Abs. 1 i. V. m. § 3 Nr. 16 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) haben Betreiber von Gasversorgungsnetzen jedermann diskriminierungsfreien Zugang zu ihren Leitungsnetzen zu gewähren. Die Verordnung über den Zugang zu Gasversorgungsnetzen (GasNZV) regelt die Bedingungen des Netzzugangs im Gashandel.

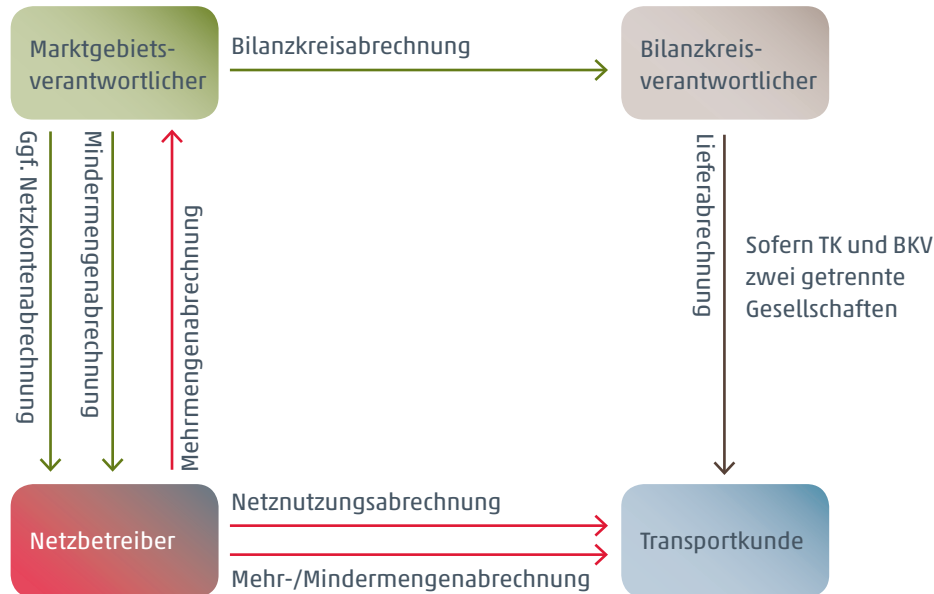
Dabei werden folgende Parteien tätig: Der Netzbetreiber schließt Einspeise- und Ausspeiseverträge mit Transportkunden, die eigenes Gas in das Gasnetz des Netzbetreibers ein- und/oder ausspei-

sen. Abweichungen zwischen Ein- und Ausspeisemengen müssen ausgeglichen werden. Die Mehr- und Mindermengen bei der Ausspeisung von Gas entstehen durch abweichende Allokation der Ausgabemengen zur tatsächlichen Ausspeisung sowie bei Brennwertkorrekturen. Nach § 25 Abs. 1 GasNZV stellt der Ausspeisernetzbetreiber dem Transportkunden die ausgespeiste Mehrmenge (Mindermenge im Netz) gegen Vergütung bereit. Mengen, die im Netz verbleiben (Mehrmen gen im Netz), nimmt er vom Transportkunden entgegen. Der Ausspeisernetzbetreiber rechnet zudem die Mehr- und Mindermengen

Was sind Mehr- bzw. Mindermengen?

mit dem Marktgebietsverantwortlichen ab, der die Netzstabilität durch Einsatz von Regelenergie gewährleistet. Für die ausgeglichene Bilanz hat der Bilanzkreisverantwortliche zu sorgen (§ 22 Abs. 3 GasNZV), der vom Marktgebietsverantwortlichen benannt wird und mit diesem einen Bilanzkreisvertrag schließt.

Marktverantwortlichen im Rahmen von Bilanzkreisverträgen. In den Verträgen werden u. a. die Übertragung von Gas-mengen zwischen Bilanzkreisen sowie der Ausgleich von Differenzmengen geregelt. Diese Leistungen umfassen aber nicht die Übertragung der Verfügungsmacht am Gas. Insoweit stellen die Leistungen



BMF vom 01.07.2014

Die Ausspeisung von mehr Gas (Minder-mengen im Netz) vom Ausspeisernetzbe-treiber an den Transportkunden stellt eine Gaslieferung dar. Verbleibt mehr Gas im Netz (Mehrmenge im Netz), liefert der Transportkunde das Gas an den Ausspeise-netzbetreiber. Unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 i.V.m. § 2 Nr. 5 UStG ist der jeweilige Leistungsempfänger Steuer-schuldner. Die Umsätze dürfen nicht miteinander verrechnet werden, da die Minder- und Mehrmengen eigenständige Lieferungen darstellen. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen Netzbetreiber und Marktgebietsverantwortlichem, die Mehr- und Mindermengen untereinander abrechnen.

Hiervon zu unterscheiden sind die sonstigen Leistungen der Bilanzkreis-verantwortlichen gegenüber den

keine Lieferungen von Gas dar, auf die das Reverse Charge-Verfahren Anwendung finden würde.

Das BMF hat für die Anwendung der vorge-nannten Regelungen eine Nichtbeanstan-dungsregelung eingeräumt, wonach die bis zum 31.12.2014 stattfindenden Liefe-rungen der Mehr- und Mindermengen zwi-schen Netzbetreiber und Transportkunden als sonstige Leistungen (ohne Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens) behandelt werden können bzw. Bilanzkreisverant-wortliche ihre Leistungen als Lieferungen abrechnen können.

Ab dem 01.01.2015 müssen alle Beteilig-ten die umsatzsteuerlich korrekte Abrech-nung sicherstellen und die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens prüfen und ggf. berücksichtigen.

Nichtbeanstandung bis
01.01.2015

Fazit

Kontakt:
RAin Dr. Karen Möhlen-kamp, Düsseldorf,
karen.moehlenkamp@
wtS.de

3 | Keine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG bei Beendigung des Konzernverbunds |*Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München*

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte ein Kaufmann das gesamte Vermögen seines kaufmännischen Einzelunternehmens (einschließlich der betrieblichen Immobilien) im Wege der Ausgliederung auf eine neu gegründete GmbH übertragen, deren einziger Gesellschafter er selbst war.

Im Hinblick auf den geforderten zeitlichen Bestand des grunderwerbsteuerlichen Verbunds (nicht nur Vorbehaltens-, sondern auch 5-jähriger Nachbehaltens-Frist) gäbe es in derartigen Sachverhaltskonstellationen für eine einschränkende Auslegung des Gesetzeswortlauts jedoch gute Argumente.

FG München vom
23.07.2014
(AZ: 4 K 1304/13)

Konkret ging es um die Steuerbefreiung des Ausgliederungsvorgangs nach Maßgabe der Vorschrift des § 6a GrEStG. Das FG München stellt zunächst klar, dass auch eine natürliche Person grunderwerbsteuerlich herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a GrEStG sein könne. Erforderlich sei, dass diese Person ein im Handelsregister eingetragenes einzelkaufmännisches Gewerbe betreibe und Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG sei. Im Hinblick auf den Umfang der Beteiligung sei die geforderte Abhängigkeit der GmbH zum kaufmännischen Einzelunternehmen unzweifelhaft zu bejahen gewesen.

Im Ergebnis wurde diese Frage vom FG München jedoch nicht als entscheidungserheblich angesehen. Durch die Übertragung des gesamten Einzelhandelsunternehmens auf die abhängige GmbH endete nämlich die Unternehmereigenschaft des Kaufmanns im Sinne des UStG. Mit Wirksamkeit der Ausgliederungsmaßnahme durch Eintragung im Handelsregister ging somit der von § 6a GrEStG vorausgesetzte Verbund (ohne Einhaltung der Nachbehaltens-Frist) unter. Da die Steuerbegünstigungsvorschrift des § 6a GrEStG insoweit restriktiv auszulegen sei, scheide eine Steuerbefreiung nach Maßgabe des § 6a GrEStG aus. Unbeachtlich sei, dass der Kaufmann als Alleingesellschafter dieser GmbH sowie einer Schwestergesellschaft weiterhin auf beide Gesellschaften entscheidenden Einfluss ausübe.

Beendigung des Verbunds durch Wegfall der Unternehmereigenschaft

Vorbehaltens-Frist bei
Ausgliederung zur
Neugründung

Die Gründung der abhängigen Gesellschaft zeitlich erst kurz vor Verwirklichung der umwandlungsrechtlichen Maßnahme erfülle zwar nicht die vom Gesetzeswortlaut geforderte 5-jährige Vorbehaltens-Frist.

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

4a | Schenkungssteuerliche Behandlung eines vorzeitigen unentgeltlichen Verzichts auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht | *Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München*

Hintergrund

Lebzeitige Vermögensübertragungen auf die nächste Generation erfolgen häufig unter Vorbehalt eines Nießbrauchs, um Erträge und Mitwirkungsrechte beim Vermögensgeber zu belassen. Benötigt der Vermögensübergeber die Erträge nicht mehr, kann er später auf den Nießbrauch verzichten.

Bei Schenkungen nach dem 31.12.2008 ist der Nießbrauchswert vom Wert des nießbrauchsbelasteten Vermögens abzuziehen und reduziert entsprechend die Schenkungssteuer. Verzichtet der Vermögensübergeber später unentgeltlich auf den Nießbrauch, stellt dies zwar eine weitere Schenkung dar. Allerdings ist der Wert des Nießbrauchs im Zeitpunkt des Verzichts in vielen Fällen geringer als im Zeitpunkt der nießbrauchsbelasteten Schenkung, so dass sich insgesamt im Vergleich zur Schenkung ohne Nießbrauchsvorbehalt eine geringere Steuerbelastung ergibt.

Gestaltungen im Rahmen
der Nachfolgeplanung

Auch aus schenkungssteuerlicher Sicht ist die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt interessant: Bei Schenkungen bis zum 31.12.2008 konnte der Wert des Nießbrauchs nicht vom Wert des nießbrauchsbelasteten Gegenstands abgezogen werden. Im Gegenzug war aber bei Nießbrauchsverzicht nur eine etwaige Wertsteigerung des Nießbrauchs zu versteuern.

Ein weiterer Vorteil liegt darin, dass der schenkungssteuerliche Freibetrag mehrfach genutzt werden kann, wenn zwi-

Mehrfache Nutzung von Freibeträgen

	schen nießbrauchsbelasteter Schenkung und Nießbrauchsverzicht mehr als 10 Jahre liegen.	Finanzamt ließ stattdessen lediglich die um die anteilige Steuerbegünstigung gekürzte Nießbrauchslast zum Abzug zu. Dies führte im Ergebnis zu einer Besteuerung in Höhe der Wertsteigerung des Nießbrauchs zuzüglich des auf den steuerbegünstigten Teil der Nießbrauchsverpflichtung entfallenden Werts. Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht blieben ohne Erfolg.	
Urteilsfall	Jüngst hatte sich der BFH zum alten Recht mit den Besonderheiten der Besteuerung eines Nießbrauchsverzichts im Zusammenhang mit der Übertragung von steuerbegünstigtem Vermögen zu befassen. Bei der Übertragung von steuerbegünstigtem Vermögen können Schulden und Lasten – soweit sie mit dem steuerbegünstigten Vermögen in Zusammenhang stehen – nicht abgezogen werden. Gegenstand des Verfahrens war der im Jahr 2007 erfolgte Nießbrauchsverzicht des Klägers, der zuvor seinem Sohn einen (steuerbegünstigten) GmbH-Anteil geschenkt und sich dabei den Nießbrauch vorbehalten hatte. Im Rahmen der Besteuerung der Anteilschenkung kürzte das Finanzamt den Wert der Nießbrauchslast entsprechend der Steuerbegünstigung. Gleichzeitig versagte es entsprechend der bis zum 31.12.2008 geltenden Gesetzeslage aber ohnehin den Abzug dieser (gekürzten) Nießbrauchslast.	Erst der BFH folgte im Revisionsverfahren der Ansicht des Klägers. Die Richter ließen im Rahmen der Nießbrauchsschenkung die ungekürzte Nießbrauchslast zum Zeitpunkt der Einräumung des Nießbrauchs zum Abzug zu. Eine Doppelerfassung des steuerbegünstigten Teils sei nicht gerechtfertigt.	BFH vom 20.05.2014 (AZ: II R 7/13)
Streitfrage	Strittig war die Bewertung des späteren Nießbrauchsverzichts. Der Kläger war der Ansicht, dass Bemessungsgrundlage der Wert des Nießbrauchs zum Zeitpunkt des Verzichts abzüglich der (ungekürzten) Nießbrauchslast zum Zeitpunkt der Einräumung des Nießbrauchs sein müsse. Das	Zwar ist die Entscheidung zu einem Streitfall vor Inkrafttreten des Erbschaftsteuergesetzes 2008 ergangen. Allerdings ist auch im aktuell geltenden Recht die Nichtabziehbarkeit von Schulden und Lasten im Umfang einer steuerlichen Begünstigung geregelt. Die Aussagen des BFH sollten demzufolge im Hinblick auf eine zu vermeidende Doppelerfassung auch für Schenkungsfälle nach dem 31.12.2008 gelten. Der Vorbehaltsnießbrauch wird auch in Zukunft eine attraktive Gestaltungsoption bei der Übertragung sowohl von steuerbegünstigtem als auch von nicht steuerbegünstigtem Vermögen auf die nächste Generation bleiben.	Praxishinweis Kontakt: <i>RA Dr. Tom Offerhaus, München, tom.offerhaus@wtS.de</i>

4b | Verminderter Freibetrag bei beschränkter Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht europarechtswidrig | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund	Während für der unbeschränkten deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegende Erwerbe in Abhängigkeit des Verwandtschaftsgrades persönliche Freibeträge bis zu € 500.000 gewährt werden, sieht das Gesetz für nur der beschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht unterliegende Erwerbe im Grundsatz – unabhängig vom Verwandtschaftsgrad – nur einen pauschalen persönlichen Freibetrag in Höhe von € 2.000 vor. Die Europäische Kommission sah in dieser Regelung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und hatte deswegen ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.	Aufgrund dessen und der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Mattner hatte der Gesetzgeber bereits 2011 Erwerbern die Möglichkeit eingeräumt, einen grundsätzlich nur der beschränkten deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegenden Erwerb auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln zu lassen, um so in den Genuss der höheren Freibeträge zu kommen. Dies gilt aber bislang nur in den Fällen, in denen zumindest entweder der Erblasser/Schenker oder der Erwerber in einem EU- bzw. EWR-Staat ansässig ist.	
		Der EuGH hat nun die Europarechtswidrigkeit der bis zur Gesetzesänderung 2011	EuGH vom 04.09.2014 (Rs. C-211/13)

geltenden Regelung erneut festgestellt und zudem in der Urteilsbegründung erkennen lassen, dass auch die neue Regelung nicht europarechtskonform ausgestaltet ist. Dies hatte das Gericht zumindest für reine Drittstaatenfälle in der Entscheidung Rs. C-181/12 – Yvon Welte (vgl. WTS Journal 05/2013) bereits an anderer Stelle entschieden.

steuerpflichtige Erwerbe geltenden persönlichen Freibeträge insoweit gewähren, als diese – auch unter Berücksichtigung der Vorerwerbe innerhalb der Zehnjahresfrist – im Verhältnis zum Gesamterwerb auf Inlandsvermögen entfallen. Bei Fällen mit Beteiligung eines in der EU bzw. im EWR Steueransässigen soll es jedoch bei der Optionsregelung verbleiben.

Praxishinweis

Der deutsche Gesetzgeber ist nun gehalten, zeitnah eine europarechtskonforme Regelung zu schaffen. Ob das 2011 eingeführte Optionsrecht den europarechtlichen Anforderungen standhält, darf nach der hier besprochenen Entscheidung stark bezweifelt werden. Zwar hat die Finanzverwaltung mittlerweile auf das Urteil in der Rs. Yvon Welte reagiert und will bei reinen Drittstaatenfällen die für unbeschränkt

Das FG Düsseldorf hat ganz aktuell einen den neuen Regeln unterliegenden Fall ausgesetzt und dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt. Steuerbescheide sollten daher in allen Fällen, in denen eine Beschränkung des persönlichen Freibetrags gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerben greift, im Zweifel unter Berufung auf den Vorlagebeschluss des FG Düsseldorf offen gehalten werden.

FG Düsseldorf
vom 22.10.2014
(AZ: 4 K 488/14 Erb)

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

5a | Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 | Autor: Thomas Mayer, München

Zustimmung des
Bundesrats am
10.10.2014

Die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 (LStÄR 2015) wurden inzwischen im Bundessteuerblatt veröffentlicht (BStBl. I 2014, 1344). Auf folgende praxisrelevante Änderungen sei nachfolgend besonders hingewiesen. Die Änderungen sind grundsätzlich auf Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 enden.

Beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer nehmen derzeit nicht am ELStAM-Verfahren teil. Für diese muss wie bisher eine Papierbescheinigung beim Betriebsstättenfinanzamt beantragt werden, andernfalls findet Steuerklasse VI Anwendung. Der Antrag muss bis 31.12. des jeweiligen Kalenderjahres gestellt werden, für das die Bescheinigung gelten soll.

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Anhebung der
€ 40-Grenze auf € 60

Die Grenze zur Beurteilung von sog. Aufmerksamkeiten wird von bisher € 40 auf € 60 angehoben. Die Wertgrenze findet Anwendung bei der Beurteilung von üblichen Sachgeschenken im Rahmen von Jubilärfesten, Betriebsveranstaltungen, Sachgeschenken an Mitarbeiter aus persönlichem Anlass und unentgeltlichen Mahlzeiten anlässlich oder während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes.

Beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber müssen für die Berechnung der Lohnsteuer von laufendem Arbeitslohn die Steuerabzugsmerkmale verwendet werden, die für den Tag gelten, an dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Das gilt auch bei einem Wechsel des Hauptarbeitgebers im Laufe des Lohnzahlungszeitraums. Für Lohnzahlungen vor Ende des betreffenden Lohnzahlungszeitraums sind zunächst die zu diesem Zeitpunkt bereitgestellten Steuerabzugsmerkmale anzuwenden. Werden nach der Abrechnung Steuerabzugsmerkmale bekannt, die auf den Lohnzahlungszeitraum zurückwirken, ist der Lohnsteuerabzug gem. § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu korrigieren. Es müssen aber keine berichtigten Lohnsteueranmeldungen abgegeben werden. Die Beträge werden mit der Lohnsteueranmeldung des Rückrechnungsmonats an das Finanzamt abgeführt.

ELStAM – Steuerabzugsmerkmale bei laufenden Bezügen

Reisekosten bei
Betriebsveranstaltungen

Die Regelungen zur lohnsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen blieben weitgehend unverändert. Einzige aber wichtige Änderung: Bei der Prüfung der € 110-Freigrenze (die ggf. ab 2015 auf € 150 angehoben wird) bleiben Reisekosten, die für die Anreise von Mitarbeitern von anderen Standorten zur Teilnahme an der Veranstaltung anfallen, bisher außer Ansatz. Dies ist mit den LStÄR 2015 weggefallen (bisherige R 19.5 Abs. 5 Nr. 3 LStR 2013).

ELStAM bei
sonstigen Bezügen

Bei sonstigen Bezügen sind der Berechnung der Lohnsteuer die Steuerabzugsmerkmale zugrunde zu legen, die zum Ende des Kalendermonats des Zuflusses

gelten. Diese Regelung findet auch bei Zahlung von sonstigen Bezügen nach Beendigung des Dienstverhältnisses Anwendung.

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

5b | Unterjähriger Wechsel zwischen pauschaler Bruttolistenpreisregelung und Fahrtenbuchmethode für denselben Firmenwagen unzulässig |

Autorin: Angelika Löchelt, Düsseldorf

Geldwerter Vorteil
Privatnutzung
Firmenwagen

Der geldwerte Vorteil für die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung kann entweder nach der pauschalen Methode mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises oder nach der sog. Fahrtenbuchmethode ermittelt werden.

Bei der Fahrtenbuchmethode wird der geldwerte Vorteil mit dem auf die Privatnutzung entfallenden Anteil an den gesamten Fahrzeugkosten angesetzt. Voraussetzung hierfür ist zum einen ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Zum anderen müssen sämtliche Aufwendungen für das jeweilige Fahrzeug im Kalenderjahr erfasst werden, um den zutreffenden Kostenanteil für die private Nutzung ermitteln zu können.

Der BFH bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung sowie der Vorinstanz, dass ein unterjähriger Wechsel von der Pauschal- zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug nicht zulässig ist. Denn die Fahrtenbuchmethode gründe auf dem Zusammenspiel der vollständig dokumentierten Gesamtfahrleistung einerseits und den gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen als vollständige Bemessungsgrundlage andererseits.

Bei einem Wechsel des Firmenwagens im Laufe des Kalenderjahres ist allerdings auch ein unterjähriger Wechsel der Bewertungsmethode möglich.

BFH vom 20.03.2014
(AZ: VI R 35/12)

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

5c | Verbilligter Erwerb von Aktien als Arbeitslohn |

Autor: StB Andreas Müller, München

Hintergrund

Die verbilligte oder kostenlose Übergabe von Vermögensbeteiligungen (z. B. Aktien) ist in vielen Unternehmen mittlerweile fester Bestandteil einer leistungsorientierten Vergütung der Mitarbeiter. Dennoch ergeben sich immer wieder Fragen zur lohnsteuerlichen Behandlung und Bewertung dieser geldwerten Vorteile.

BFH vom 07.05.2014
(AZ: VI R 73/12)

In diesem Zusammenhang hat der BFH entschieden, dass der verbilligte Erwerb von Aktien des Arbeitgebers oder eines Dritten zum Arbeitslohn gehört, wenn der Vorteil „für“ die Arbeitsleistung des Mitarbeiters gewährt wird. Dies gelte auch dann, wenn der Vorteil einem Dritten (z. B. einem Familienangehörigen) zugewendet wird und die Ursache dafür in vom Mitarbeiter geleisteten Diensten liegt. Arbeitslohn könne aber nur vorliegen, soweit der mit dem Arbeitgeber vereinbarte Kaufpreis unter dem marktüblichen Wert der Aktien liegt.

Neu sind die Ausführungen des BFH zum maßgeblichen Zeitpunkt der Bewertung der Aktien. Bislang war als Bewertungsstichtag der Tag maßgebend, an dem diese in das Depot des Mitarbeiters übertragen werden. Nach der neuen Auffassung des BFH ist aber der Zeitpunkt des für beide Seiten verbindlichen schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfts (z. B. Datum des Kaufvertrags) heranzuziehen. Wertveränderungen zwischen diesem Zeitpunkt und dem dinglichen Erfüllungsgeschäft (Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) haben ihre Ursache nicht im Dienstverhältnis und können damit keine Entlohnung „für“ die Arbeitsleistung sein.

Zum Zuflusszeitpunkt hat sich der BFH nicht explizit geäußert. Dieser ist demnach weiterhin der Zeitpunkt, zu dem der Mitarbeiter die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Aktien erhält (z. B. bei Ausübung eines Aktienoptionsrechts:

Bewertungsstichtag

Wertsteigerung zwischen
Veräußerungs- und
Erfüllungsgeschäft

Zuflusszeitpunkt bleibt
unberührt

Zeitpunkt der Einbuchung der Aktien in das Depot des Mitarbeiters).

Zukünftig wird v.a. bei Auseinanderfallen von Veräußerungs- und Erfüllungsgeschäft

darauf zu achten sein, dass Bewertungsstichtag und lohnsteuerlicher Zuflusszeitpunkt nicht übereinstimmen. Das Urteil ist zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt vorgesehen.

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

5d | Ermäßigte Besteuerung von Abfindungen – maßgebliche Verhältnisse für eine Zusammenballung von Einkünften | Autor: StB Michael Heuser, Köln

Hintergrund Anlässlich der Beendigung von Arbeitsverhältnissen gezahlte Abfindungen unterliegen als außerordentliche Einkünfte grundsätzlich der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 und 2 EStG (sog. Fünftelregelung). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gilt die Fünftelregelung aber nur, wenn im Zuflussjahr eine „Zusammenballung von Einkünften“ vorliegt.

BMF vom 01.11.2013 Voraussetzung für die Zusammenballung von Einkünften ist grundsätzlich, dass die ermäßigt zu steuernde Abfindung in einem Kalenderjahr zufließt. Bei Zufluss von Teilbeträgen in zwei oder mehreren Jahren ist die Fünftelregelung nur anwendbar, wenn die ergänzenden Zusatzleistungen in den anderen Jahren aus Gründen der sozialen Fürsorge erfolgen und für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung unschädlich (Beispiel: Outplacementberatung) sind oder wenn in den anderen Jahren nur eine geringfügige Teilleistung ausgezahlt wird. Die Finanzverwaltung erkennt eine Leistung von maximal 5 % der Hauptleistung als geringfügig an. Nach Auffassung des BFH kann für die Frage der Geringfügigkeit einer Teilleistung keine starre Prozentgrenze festgelegt werden. Eine Teilleistung von über 10 % der Hauptleistung sah er im Streitfall jedoch nicht mehr als geringfügig an.

Teilleistung bis zu 5 % unschädlich

BFH vom 08.04.2014 (AZ: IX R 28/13) – keine starre Prozentgrenze

Vergleichsberechnung mit Vorjahr als Basis

Eine weitere Voraussetzung für die Zusammenballung von Einkünften ist, dass der Mitarbeiter im Jahr der Zahlung der Abfindung insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses voraussichtlich erhalten hätte. Für diese Vergleichsberechnung wird üblicherweise das Vorjahr herangezogen, es sei denn, dieses war durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt. Hierbei

wird also unterstellt, dass die Verhältnisse des Vorjahres in der Regel auch diejenigen des Zuflussjahres abbilden.

Der BFH entschied nun, dass die Art der Tätigkeit für diese Vergleichsberechnung nicht maßgeblich ist, sondern alleine die mögliche progressionssteigernde Wirkung der tatsächlich bezogenen Einkünfte. Im Urteilsfall beantragte der Kläger die tarifiermäßigte Besteuerung einer Abfindung, obwohl seine Gesamteinkünfte im Jahr des Zuflusses der Abfindung unter denen der Vorjahre lagen. Nach Beendigung seines Arbeitsverhältnisses bezog er freiberufliche Einkünfte als Rechtsanwalt. Dadurch liege, so der Kläger, ein Sonderfall vor, für den die Fünftelregelung auch ohne Zusammenballung von Einkünften anwendbar sei. Es könne nämlich nicht unterstellt werden, dass die Vorjahresverhältnisse auch diejenigen des Folgejahres abbilden, so dass es nicht sachgerecht sei, hier die Situation des Vorjahres als Vergleichsgröße heranzuziehen. Der BFH lehnte die Anwendung der Fünftelregelung jedoch ab.

BFH vom 08.04.2014 (AZ: IX R 33/13)

Das FG Niedersachsen machte in einem anderen Streitfall deutlich, dass im Einzelfall bei der Vergleichsberechnung auch krankheitsbedingt niedrigere Einkünfte zu berücksichtigen sind. Ein Arbeitnehmer bezog seit November 2010 bis zur Beendigung seines Arbeitsverhältnisses zum 31.10.2012 durchgehend Krankengeld. In 2012 erhielt er eine Abfindung, die zusammen mit weiteren Einkünften niedriger war als die Einkünfte der Vorjahre, in denen das Arbeitsverhältnis noch aktiv und ungestört bestand. Das Finanzgericht stellte für die Prüfung der Zusammenballung der Einkünfte auf die Einkünfte des Vorjahres 2011, also auf die Krankheitszeit, und nicht auf die Jahre vor der Erkan-

FG Niedersachsen vom 12.11.2013 (AZ: 13 K 199/13)

FG Niedersachsen vom 20.03.2014 (AZ: 1 K 130/13)	kung ab. Schon aufgrund der Länge der Krankheit sei es nicht wahrscheinlich, dass der Kläger in 2012 wieder arbeitsfähig werden würde. Die vom Finanzamt neben der Fortführung des Arbeitsverhältnisses zusätzlich unterstellte Wiedergenesung sei deshalb realitätsfern und die Tarifvergünstigung im Ergebnis zu gewähren. In einem weiteren Fall ging es beim FG Niedersachsen um die Frage, ob steuer-	freie Lohnersatzleistungen (z. B. Arbeitslosengeld) – die grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt i. S. d. § 32b EStG unterliegen – in die Vergleichsberechnung für die Zusammenballung einzubeziehen sind. Das Finanzgericht befand, dass Lohnersatzleistungen hier nicht zu berücksichtigen sind und zudem auch nur ein tatsächlicher Progressionsnachteil die Steuerbegünstigung von Abfindungen nach § 34 EStG rechtfertigt. Das Urteil ist rechtskräftig.	Kontakt: StB Susanne Weber, München, susanne.weber@wtS.de
---	--	---	---

6a | Keine Zweifel an Verfassungsmäßigkeit des gesetzlichen Zinssatzes in Höhe von 6 % p.a. | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Hintergrund	In Anbetracht des stark gesunkenen allgemeinen Marktzinsniveaus wird die Höhe des gesetzlichen Zinssatzes von 6 % p.a. gem. § 238 Abs. 1 AO für Zinszahlungen an das Finanzamt als unangemessen kritisiert.	stabilisiert hat, war der erkennende Senat nicht davon überzeugt, dass der gesetzliche Zinssatz von 0,5 % pro Monat im Verzinsungszeitraum (bis März 2011) verfassungswidrig ist. Entsprechend lehnte der BFH eine Vorlage an das BVerfG ab.	
BFH vom 01.07.2014 (AZ: IX R 31/13)	Demgegenüber hält der BFH den gesetzlichen Zinssatz von 0,5 % pro Monat für Zeiträume bis März 2011 für nicht verfassungswidrig. Er hat daher von einer Vorlage an das BVerfG im Wege einer konkreten Normenkontrolle gem. Art. 100 Abs. 1 GG abgesehen.	Zwar sei es zweifelhaft, ob die Ausführungen des BVerfG zu dem der Typisierung mit zugrunde liegenden Gedanken der Verwaltungsvereinfachung angesichts der Möglichkeiten moderner EDV-Technik bei Anpassung der Zinshöhe an laufende Marktentwicklungen weiterhin uneingeschränkt gelten. Aber der gesetzliche Zinssatz für Aussetzungszinsen ist nach Auffassung des IX. Senats nicht nur mit dem aktuellen Zinssatz für Geldanlagen (Verwendung von Kapital), sondern auch mit dem Darlehenszinssatz (Finanzierung von Steuernachzahlungen) zu vergleichen. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass die AdV-Verzinsung langfristige Zeiträume erfasse und regelmäßig ungesichert erfolge. Während des strittigen Verzinsungszeitraums lagen die Effektivzinssätze für Konsumentenkredite zwischen 5,32 % p.a. und 7,14 % p.a. und damit nicht wesentlich über oder unter dem gesetzlichen Zinsniveau.	BVerfG vom 03.09.2009 (AZ: 1 BvR 2539/07)
	Urteilsfall Im Einspruchsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 war den Klägern im Jahr 2004 antragsgemäß Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt worden. Strittig war, ob der Gewinn aus der Veräußerung einer Immobilie durch Verlängerung der sog. Spekulationsfrist von zwei auf zehn Jahre steuerpflichtig ist. Im Ergebnis war ein Teil des Veräußerungsgewinns zu versteuern, weshalb das Finanzamt die Steuer mit Bescheid vom 15.02.2011 entsprechend festsetzte. Die AdV wurde aufgehoben. Für den Zeitraum vom 11.11.2004 bis 21.03.2011 (76 Monate) wurden Aussetzungszinsen i.H.v. € 6.023 festgesetzt. Die Kläger hielten die Zinsfestsetzung für verfassungswidrig, hatten hiermit vor dem Finanzgericht aber keinen Erfolg. Auch im Revisionsverfahren unterlagen die (Revisions-)Kläger. Nachdem sich das Marktzinsniveau erst nach dem streitgegenständlichen Verzinsungszeitraum dauerhaft auf relativ niedrigem Niveau	Im Fall von Nachzahlungszinsen ist für die behauptete Verfassungswidrigkeit der Höhe der Zinsen weiter von Bedeutung, ob der Steuerpflichtige den in der Norm angeordneten belastenden Rechtsfolgen durch sein Verhalten ausweichen kann. Bei Nachzahlungszinsen wäre in die Abwägung einzubeziehen, ob und wie	BFH vom 31.07.2014 (AZ: III B 13/14)

sich Nachzahlungszinsen – beispielsweise durch die rechtzeitige Abgabe der Steuererklärung – vermeiden ließen.

Praxishinweis

Es empfiehlt sich daher, die restriktive Haltung des BFH zur Verfassungswidrigkeit

der Höhe des gesetzlichen Zinssatzes in die Entscheidung zur Beantragung von Adv mit einzubeziehen, insbesondere da auch die Bundesregierung momentan keine Anpassung des gesetzlichen Zinssatzes plant (BT-Drs. 18/2795).

Kontakt:

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

6b | Die neuen GoBD – aus drei mach eins | Autor: StB Henning Burlein, München

BMF vom 14.11.2014
 (Grundsätze zur
 ordnungsmäßigen
 Führung und Aufbe-
 wahrung von Büchern,
 Aufzeichnungen und
 Unterlagen in elektro-
 nischer Form sowie zum
 Datenzugriff – GoBD)

Knapp ein Jahr vor dem 20. Geburtstag der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) sind diese mit BMF-Schreiben vom 14.11.2014 durch die GoBD abgelöst worden. Entsprechendes gilt für die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen (GDPdU) sowie für den BMF-FAQ zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung. Das BMF geht davon aus, dass durch die GoBD keine Änderung der materiellen Rechtslage bzw. der Verwaltungsauffassung eintritt und nur Aktualisierungen hinsichtlich der technischen Entwicklung vorgenommen wurden. Die bisherigen Verwaltungsregelungen (GoBS, GDPdU, BMF-FAQ) sind aufgrund des technischen Fortschritts teilweise veraltet und haben in der Praxis zu Unsicherheiten bei Unternehmen und Außenprüfungen geführt. Insbesondere konkretisiert die Finanzverwaltung im GoBD-Schreiben die erforderlichen Maßnahmen zur Erfüllung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme. Im Schreiben wird im Wesentlichen zu folgenden Themen Stellung genommen:

- Aufbewahrung von Unterlagen auf Grund steuerrechtlicher und außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten,
- Verantwortlichkeit für die Führung elektronischer Aufzeichnungen und Bücher,
- Allgemeine Anforderungen, wie die Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Wahrheit, Vollständigkeit, Richtigkeit etc.,
- Belegwesen (Belegfunktion),
- Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle (Grundbuch, Journale, Hauptbuch etc.),
- Internes Kontrollsystem (IKS),
- Datensicherheit,
- Elektronische Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (Auswertbarkeit, Scan),

- Datenzugriff (Z1, Z2, Z3),
- Verfahrensdokumentation (Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit) sowie
- Zertifizierung und Software-Testat.

Den bisherigen Begriff „steuerrelevante Daten“ wird man in den GoBD explizit vergebens suchen. Die Finanzverwaltung umschreibt ihn jetzt vielmehr mit Unterlagen, die nach steuerlichen und außersteuerlichen Vorschriften aufbewahrungspflichtig sind (Rz. 2 ff.). Die Erweiterung auch auf aufbewahrungspflichtige Unterlagen auf Grund außersteuerlicher Vorschriften wird in Rz. 3 mit nicht abschließenden Beispielen flankiert. Berücksichtigt man auch die erstmalige umfassende Definition des DV-Systems in dem BMF-Schreiben (Rz. 20), so tritt beim Leser das Gefühl ein, dass der bisherige Begriff „steuerrelevante Daten“ eine deutliche Erweiterung erfahren hat. Spannend wird die Frage, ob und inwieweit die Finanzverwaltung gegebenenfalls auch auf aufbewahrungspflichtige Unterlagen auf Grund nicht steuerlicher Vorschriften aus dem Ausland zugreift, falls sie nach ihrer Meinung für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Begriff „steuerrelevante Daten“ ade?

Von Interesse für einen Leser der GoBD sollten auch die BMF-Ausführungen zu den Grundsätzen der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnungen (Rz. 36 ff.) sein, insbesondere dort die Ausführungen zu den zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen (Rz. 45 ff.). Diese Grundsätze sind gegenüber den bisherigen GoBS-Schreiben deutlich konkretisiert worden und mit Zeitspannen zwischen der Entstehung des Geschäftsvorfalles, seiner Erfassung (Grundbuch) sowie seiner Buchung (Journal) versehen (z. B. 10-Tagesfrist bei unbaren Geschäftsvorfällen gem. Rz. 47).

Zeitgerechtes Erfassen und Buchen

Die Ausführungen zum Internen Kontrollsystem (IKS) selbst sind deutlich kürzer

Verfahrens-
dokumentation

ausgefallen als bisher (Rz. 100 ff.). Dies beruht darauf, dass im GoBD-Schreiben die Dokumentation des IKS Bestandteil der Verfahrensdokumentation ist (vgl. Rz. 102 i.V.m. Rz. 151 ff.). Es muss zukünftig für jedes DV-Verfahren – unabhängig davon, ob Haupt-, Vor- oder Nebensystem (also auch für elektronische Archive bzw. Dokumenten-Management-Systeme (DMS)) – i.S.d. Rz. 20 eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation mit jeweils einem organisatorischen und einem technischen Teil vorhanden sein. Diese ist fortlaufend zu historisieren, damit das beschriebene Verfahren dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entsprach oder entspricht. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit im eingesetzten System im Sinne dieser Grundsätze (Rz. 30 ff.) nicht beeinträchtigt, sieht das BMF darin keinen formellen Mangel mit sachlichem Gewicht, der zum Verwerfen der Buchführung führt.

nung (z.B. pdf in TIFF), wenn dadurch die maschinelle Auswertbarkeit nicht verloren geht (vgl. dazu Bsp. Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland in Rz. 125 sowie Rz. 131). Der Grundsatz, dass eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in dem Format aufzubewahren sind, in dem sie empfangen wurden, ist mit der erlaubten Umwandlung im GoBD nicht explizit aufgehoben. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung die Rz. 131 im Einzelfall auslegen wird.

Hinter der BMF-Meinung zur Zertifizierung zu Software-Testaten (Rz. 179) steckt nach wie vor die bereits im Fragen- und Antworten-Katalog gestellte Frage, ob das vorhandene oder geplante DV-System von der Finanzverwaltung als „GDPdU-konform“ – jetzt wohl „GoBD-konform“ – zertifiziert werden kann. Dieses Ansinnen wird auch wie bisher von der Finanzverwaltung abgelehnt. Das BMF hat in die GoBD eine Art Indizwirkungsregelung aufgenommen, wonach „Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter bei der Auswahl eines Softwareprodukts dem Unternehmen als Entscheidungskriterium dienen können, jedoch für die Finanzverwaltung keine Bindungswirkung entfalten (Rz. 180 i.V.m. Rz. 179).

Softwarezertifizierung

Digitale Rechnungen

In den Ausführungen zur Aufbewahrung in den neuen GoBD (Rz. 113 ff.) ist erkennbar, dass auch immer mehr der komplette elektronische Verarbeitungsprozess z. B. von Eingangsrechnungen in den Fokus der Finanzverwaltung rückt, unabhängig davon, ob die Rechnung elektronisch im Unternehmen eingeht oder die eingegangene Papierrechnung der elektronischen Verarbeitung zur Digitalisierung (einscannen) zugeführt wird. Der BMF richtet hier u. a. sein Hauptaugenmerk auf die maschinelle Auswertbarkeit i.S.d. § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO, also dem Datenzugriff im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen (Rz. 125 ff.). Art und Umfang der maschinellen Auswertbarkeit beurteilt die Finanzverwaltung nach den tatsächlichen Informations- und Dokumentationsmöglichkeiten. Dabei erlaubt sie auch eine Umwandlung des Formats u. a. bei der Eingangsrech-

Die neuen GoBD-Regelungen sind für Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Für Veranlagungszeiträume bis 2014 bleiben das o. g. GoBS- und das GDPdU-Schreiben sowie die Fragen und Antworten mit Stand 22.01.2009 anwendbar.

Anwendungsregelung

Das GoBD-Schreiben soll nach Aussagen des BMF regelmäßig an den technischen Fortschritt, die Rechtsprechung und an auftretende Praxisprobleme angepasst werden.

Zukünftiger Anpassungsbedarf

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

6c | Update: Gesetzesänderung zur Selbstanzeige | Autorin: StBin Monika Bartelt, München

Bundestagsbeschluss

Im WTS Journal 04/2014 berichteten wir über den Regierungsentwurf zur Selbstanzeige. Dieser wurde nun am 04.12.2014 vom Bundestag ohne Änderungen beschlossen. Da die Länder bereits zuvor

auf eine Stellungnahme zu dem Gesetz verzichtet hatten, gilt die Zustimmung des Bundesrats am 19.12.2014 als sicher. Damit stünde einem Inkrafttreten der Neuregelungen am 01.01.2015 nichts mehr im Wege.

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

6d | Kein Erlass von Nachzahlungszinsen nach Verrechnungspreiskorrektur geboten |*Autorin: Rain Susanne Heufelder, München*

Urteilsfall

Der Kläger erzielte im Urteilsfall gewerbliche Einkünfte aus der Beteiligung an einer inländischen KG. Nach einer steuerlichen Betriebsprüfung erhöhten sich die ihm zuzurechnenden Einkünfte aufgrund einer Verrechnungspreiskorrektur. Im Gegenzug minderte sich das steuerliche Ergebnis der österreichischen Schwestergesellschaft (einer österreichischen GmbH), zu der Geschäftsbeziehungen bestanden, welche die Verrechnungspreiskorrekturen auslösten. Das Finanzamt erließ daraufhin geänderte Einkommensteuerbescheide und setzte zu Lasten des Klägers Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO fest. Der Kläger beantragte nach § 227 AO den Erlass der Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen. Er führte an, dass er keine Zins- oder Liquiditätsvorteile erlangt habe und daher der Normzweck des § 233a AO nicht passe. Die Verrechnungspreiskorrekturen hätten zu keinem steuerlichen Mehrergebnis geführt, sondern lediglich zu einer Verschiebung des Steuerzugriffs zwischen Deutschland und Österreich. Zudem stünden der österreichischen Gesellschaft keine mit den in Deutschland entstandenen Nachzahlungszinsen korrespondierenden Erstattungszinsen zu, da Österreich eine dem § 233a AO entsprechende Verzinsung erst 2001 eingeführt habe.

können nach § 227 AO Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise erlassen, wenn deren Einbeziehung nach Lage des Einzelfalles unbillig wäre. Dies gilt auch für steuerliche Nebenleistungen, wie beispielsweise Zinsen nach § 233a AO. Sachlich unbillig sei eine Geltendmachung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis insbesondere dann, wenn sie zwar dem Wortlaut einer Vorschrift entspreche, aber nach dem Zweck des zugrundeliegenden Gesetzes nicht zu rechtfertigen sei und dessen Wertungen zuwiderlaufe. Die in § 233a AO vorgeschriebene Verzinsung bezwecke, den möglichen Liquiditätsvorteil abzuschöpfen, welcher dem Steuerpflichtigen durch eine verspätete Festsetzung der Steuer entsteht. Ob eine Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO unbillig ist, hänge allerdings nur von den Verhältnissen des jeweiligen Zinsschuldners ab, die Verhältnisse eines anderen Rechtssubjekts blieben außer Betracht. Somit seien im Rahmen der Entscheidung über den Antrag des Klägers auf Erlass von Nachzahlungszinsen die Verhältnisse der österreichischen Gesellschaft nicht zu berücksichtigen. Eine Billigkeitsmaßnahme sei daher aufgrund der Tatsache, dass die Erhöhung der Einkommenssteuerschuld des Klägers zu Nachzahlungszinsen geführt habe, während die österreichische GmbH keine Erstattungszinsen beanspruchen könne, nicht geboten.

Zweck des § 233a AO

Allein die Verhältnisse des Zinsschuldners sind für den Erlass maßgeblich

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

BFH vom 03.07.2014
 (AZ: III R 53/12)

Nach Auffassung des BFH war ein Zinserlass nicht geboten. Die Finanzbehörden

7 | Versicherungsteuerpflicht bei konzerninterner Absicherung des Forderungsausfallrisikos? |*Autor: StB Joachim Schlarb, München*

FG Köln vom 06.05.2014
 (AZ: 2 K 430/11)

Im Urteilsfall wurden bestehende Warenkreditversicherungen, die Vertriebsgesellschaften bei einem Versicherer abgeschlossen hatten, durch eine Ausfallbürgschaft einer Holdinggesellschaft abgelöst. Zu diesem Zweck wurden zwischen der Holding und den Vertriebsgesellschaften als Ausfallbürgschaft bezeichnete Dienstleistungsverträge abgeschlossen, wonach die Holding u. a. als Bürgschaftsgeber gegenüber den Vertriebsgesellschaften als Bürgschaftsnehmer die Absicherung von üblicherweise zu

erleidenden Forderungsausfällen im Sinne einer Warenkreditversicherung gegen Entgelt übernahm.

Obwohl die Übernahme einer Bürgschaft durch einen Versicherer gem. § 2 Abs. 2 VersStG nicht als Versicherungsvertrag gilt, sah das FG Köln im vorliegenden Fall in der Übernahme dieser Art von Ausfallbürgschaft ein versicherungsteuerpflichtiges Versicherungsverhältnis. Die Holding habe mit Übernahme der Bürgschaften nicht die Absicherung von Verbindlichkeiten

Ausfallbürgschaft als Versicherung?

Übernahme einer
 Ausfallbürgschaft
 durch Holding

der Vertriebsgesellschaften übernommen, sondern die Zahlungsansprüche der Vertriebsgesellschaften gegenüber Dritten abgesichert. Damit sei der Tatbestand des § 2 Abs. 2 VersStG nicht erfüllt. Die Bezeichnung als Ausfallbürgschaft stehe einem Versicherungsverhältnis nicht entgegen.

Nach Auffassung des Finanzgerichts lagen im Urteilsfall alle wesentlichen Voraussetzungen für ein Versicherungsverhältnis vor. So bejahte das FG Köln insbesondere das Vorliegen einer Gefahrengemeinschaft mit den Vertriebsgesellschaften als Versicherungsnehmern und der Holding als Versicherer. Auch die Kalkulation der Versicherungsprämie spreche für ein Versicherungsverhältnis.

Definition eines Versicherungsverhältnisses weit zu fassen

Das Finanzgericht betonte, dass die steuerliche Definition eines Versicherungsverhältnisses weit zu fassen sei. Es sei deshalb völlig unerheblich, dass es sich bei der Holding um kein der Versicherungsaufsicht unterliegendes Versicherungsunternehmen handele. Auch ertragsteuerliche Gesichtspunkte, wie z. B. die im Urteilsfall zwischen den Vertriebsgesellschaften und

der Holding abgeschlossenen Ergebnisabführungsverträge, seien aufgrund des Charakters der Versicherungsteuer als Verkehrsteuer nicht relevant.

Dagegen sind Bürgschaften gegenüber Dritten, in denen Sicherheit dafür geleistet wird, dass der Bürgschaftsnehmer seinen Verpflichtungen als Hauptschuldner nachkommt, weiterhin nicht versicherungsteuerpflichtig.

Bürgschaften gegenüber Dritten nicht betroffen

Gegen die Entscheidung ist Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt worden. Insoweit ist abzuwarten, ob der BFH die Auffassung des FG Köln zum Umfang der Versicherungsteuerpflicht bestätigt. Wirtschaftlich würde dann der Ausgleich konzerninterner Verluste aus Forderungsausfällen der Versicherungsteuer unterworfen.

Anhängige Nichtzulassungsbeschwerde (AZ: II B 79/14)

Da der Umfang der Versicherungsteuerpflicht höchststrichterlich noch nicht geklärt ist, empfiehlt es sich in vergleichbaren Fällen, die Verfahren durch Rechtsbehelfe offen zu halten und ggfs. Ruhen des Verfahrens bis zum Abschluss dieses Verfahrens zu beantragen.

Praxishinweis

Kontakt:
StBin Ulrike Schellert,
München,
ulrike.schellert@wts.de



International Tax Desks

Internationalität gehört zu unserem Anspruch.

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

Länder

Brasilien | China | Indien | Russland | USA

Regionen

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

Weitere Informationen unter
www.wts.de/international_tax_desks

Sprechen Sie uns an.

Kontakt: WTS GmbH | StB Karsten Gnuschke
karsten.gnuschke@wts.de | Tel. +49 (0) 89 28646-139

DEUTSCHLAND 8a | Weiterer Vorlagebeschluss zur Verfassungsmäßigkeit eines Treaty Override |
Autorin: StBin Kristina Kepp, Frankfurt a. M.

BFH vom 20.08.2014
(AZ: I R 86/13)

Erneut muss sich das Bundesverfassungsgericht mit der Verfassungsmäßigkeit eines sog. Treaty Override, also eines Verstoßes nationalen Rechts gegen geltendes DBA-Recht, beschäftigen. Im Vorlagebeschluss des BFH geht es konkret um die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Infolge einer Änderung des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG durch das AmtshilfeRLUmG vom 26.06.2013 schließt § 50d Abs. 8 EStG die Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht mehr im Sinne einer Spezialregelung aus. Dies gilt gem. § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009 rückwirkend in allen offenen Fällen.

Rückwirkende
Gesetzesänderung

Streitfall

Ein unbeschränkt steuerpflichtiger Pilot einer irischen Fluggesellschaft bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die gemäß DBA-Irland 1962 in Deutschland freigestellt sind. Gemäß § 50d Abs. 8 EStG wird die Freistellung jedoch nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Abkommensstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat oder die dort festgesetzte Steuer entrichtet wurde. Des Weiteren soll die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG greifen, nach der die Freistellung nicht zu gewähren ist, wenn die Einkünfte im anderen Abkommensstaat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Der BFH hält die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG als Treaty Override für verfassungswidrig, da sie seiner Auffassung nach gegen den im Grundgesetz verankerten Vorrang des Völkervertragsrechts verstößt. Zuvor hatte der BFH bereits aus vergleichbaren Gründen Vorlagebeschlüsse zu den Regelungen des § 50d Abs. 8 EStG (Freistellung von Arbeitnehmerinkünften) und des § 50d Abs. 10 EStG (Umqualifizierung von Sondervergütungen einer Personengesellschaft in Unternehmensgewinne) zur Überprüfung ihrer Verfassungsmäßigkeit vorgelegt.

Vorrang des Völkerrechts

BFH vom 10.01.2012
(AZ: I R 66/09)

BFH vom 11.12.2013
(AZ: I R 4/13)

Schließlich wird mit dem Vorlagebeschluss auch die Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Änderung des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG eingeholt.

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

DEUTSCHLAND 8b | EuGH-Vorlage zur Definition sog. finaler Verluste | Autorin: Nicole Rode, LL.M., München

FG Köln vom 19.02.2014
(AZ: 13 K 3906/09)

Mit Beschluss vom 19.02.2014 hat der 13. Senat des FG Köln dem EuGH in bemerkenswerter Klarheit zwei Fragen zur Behandlung sog. finaler Verluste und zur Hinzurechnungsbesteuerung vorgelegt. Das FG Köln stützt seine Vorlage insbesondere auf die bisherige, aus seiner Sicht zum Teil gegenläufige Rechtsprechung des EuGH zu den „finalen Verlusten“ sowie auf das bislang nicht ausreichend geklärte Verhältnis dieser „finalen Verluste“ zu den Hinzurechnungsbesteuerungsvorschriften.

Sachverhalt

Die Klägerin ist die deutsche Tochtergesellschaft eines französischen Konzerns, die im Streitjahr 2005 ihre österreichische Betriebsstätte an ihre ebenfalls in Österreich ansässige Schwestergesellschaft entgeltlich veräußert hatte. Bei dieser Veräußerung ergab sich nahezu kein Gewinn. Bei der österreichischen Betriebsstätte waren 1997 und 1998 Verluste in Höhe von

€ 200.000 entstanden, welche nach § 2a Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG bei der Klägerin im Inland berücksichtigt worden waren. Von 1999 bis zum Zeitpunkt der Veräußerung waren in der Betriebsstätte weitere Verluste in Höhe von € 400.000 aufgelaufen, die bis dato weder in Österreich noch in Deutschland abzugsfähig waren. Nach Auffassung der Klägerin sei aufgrund der Veräußerung zum einen in Bezug auf die bereits im Inland abgezogenen Verluste aus 1997 und 1998 keine Hinzurechnung vorzunehmen. Zum anderen seien die Verluste aus den Jahren 1999 bis 2004 als sog. finale Verluste nach der Rechtsprechung des EuGH in Deutschland bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Das Finanzamt sah beide Fragen entgegengesetzt.

Die erste Vorlagefrage bezieht sich auf die Verluste der Jahre 1997 und 1998 und betrifft die Vereinbarkeit der deutschen

EU-rechtskonforme
Hinzurechnungs-
besteuerung?

Hinzurechnungsregelung in § 2a Abs. 4 Nr. 2 i.V.m. § 52 Abs. 3 EStG mit dem Recht der Europäischen Union. Trotz der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee (EuGH vom 23.10.2008, Rs. C-157/07) sieht das FG Köln die europarechtliche Zulässigkeit der Hinzurechnung vorher berücksichtigter ausländischer Betriebsstättenverluste wegen der späteren Veräußerung der Betriebsstätte an eine ausländische Kapitalgesellschaft insbesondere deshalb als noch nicht geklärt an, weil bei der Veräußerung im Streitfall kein Gewinn entstand.

anzuwenden ist und zur Berücksichtigung im Inland zwingt. In diesem Zusammenhang fragt das FG Köln, ob ausländische Betriebsstättenverluste in Deutschland auch dann abgezogen werden dürfen, wenn die ausländischen Einkünfte durch ein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung freigestellt wurden. Diese Frage hält das FG Köln aufgrund gegenläufiger Entscheidungen in den EuGH-Verfahren „K“ (EuGH vom 07.11.2013, Rs. C-322/11) und „A Oy“ (EuGH vom 21.2.2013, Rs. C-123/11) für klärungsbedürftig.

Abschließend sei aber auch darauf hingewiesen, dass sich Richter des I. Senats des BFH, insbesondere im Hinblick auf gegenläufige Senatsentscheidungen (vgl. auch WTS Journal 03/2014), bereits äußerst kritisch zum Vorlagebeschluss des FG Köln geäußert haben.

Hinweis u. a. auf BFH vom 05.02.2014 (AZ: I R 48/11)

Kontakt:
StB Peter Jung,
München,
peter.jung@wts.de

Gegenläufige
EuGH-Entscheidungen zu
„finalen Verlusten“

Die zweite Vorlagefrage bezieht sich auf die bisher noch nicht im Inland berücksichtigten Verluste der Jahre 1999 bis 2004. Diesbezüglich stellt sich die Frage, inwiefern aufgrund der Veräußerung die EuGH-Rechtsprechung zu sog. finalen Verlusten

8c | Neue BEPS – Dokumentationsanforderungen | Autoren: Kai Schwinger, Barbara Gaik, Frankfurt a. M.

DEUTSCHLAND

Neue Guidelines zum
Thema Verrechnungs-
preisdokumentation

Die OECD hat am 16.09.2014 den neuesten Entwurf des Kapitels 5 der OECD Guidelines zum Thema Verrechnungspreisdokumentation vorgestellt. Der Entwurf stellt einen Teil der Ergebnisse zur Ausarbeitung von wirksamen Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung durch Gewinnverschiebungen von internationalen Konzernen (sog. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) durch Schaffung erhöhter Transparenz dar.

vereinfachte Funktionsanalyse durchzuführen. Die entsprechende Tabellenvorlage ist dem Entwurf beigelegt. Durch das CbC soll vor allem Transparenz hinsichtlich der wirtschaftlichen Lage aller Konzerngesellschaften geschaffen werden. Jede nationale Steuerbehörde kann die CbC-Tabelle nutzen, um z. B. die Konzerngesellschaften verschiedener Länder miteinander zu vergleichen und vermeintliche Inkonsistenzen bei der Verteilung von Gewinnen in Niedrig- und Hochsteuerländern zu identifizieren.

Dokumentation soll aus
drei Teilen bestehen:
Master file, Local file
und Country-by-Country
Reporting

Der Entwurf beinhaltet vor allem eine Erweiterung der Dokumentationspflicht. Die Dokumentation ist zukünftig dreiteilig und soll aus „Master file“, „Local file“ und „Country-by-Country Reporting“ (CbC) bestehen. Der Master- und Local file-Ansatz wurde zwar bisher nicht ausdrücklich in den OECD Guidelines 2010 erwähnt, galt aber bereits als „Best Practice“. Das CbC ist nun ein neuer Bestandteil der Dokumentation und stellt eine Erweiterung der Dokumentationspflicht dar. Es sollen insbesondere wertschöpfungsrelevante Kennzahlen, wie z. B. Umsatz, Gewinn, Anzahl der Mitarbeiter, etc., pro Jurisdiktion tabellarisch erfasst werden. Zudem ist für jedes verbundene Unternehmen eine

CbC ermöglicht es den Finanzbehörden im Ergebnis, zumindest zu Verprobungszwecken die globale Gewinnaufteilungsmethode (global formulary apportionment method) anzuwenden. Die globale Gewinnaufteilungsmethode besagt, dass man den globalen Gruppengewinn nach bestimmten Umlageschlüsseln (z. B. nach der Mitarbeiteranzahl aus dem CbC) zwischen den Gesellschaften aufteilen kann. Offiziell soll die globale Gewinnaufteilungsmethode auch weiterhin nicht zulässig und die Angemessenheit der Einzeltransaktionen weiterhin maßgeblich sein.

Mögliche problematische
Diskrepanz zwischen
Verprobung globaler
Gewinnaufteilung nach
CbC und Korrekturen
nach Fremdvergleichs-
grundsatz

Die Erweiterung der Dokumentationsanforderungen durch CbC könnte aber zusätzliche Diskussionen über die Verteilung der Gewinne im Konzern zur Folge haben und evtl. den Wunsch inländischer

und ausländischer Finanzbehörden nach Verrechnungspreiskorrekturen aufgrund der Anwendung von bestimmten Schlüsseln im Rahmen einer globalen Gewinnaufteilung bestärken.

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

DEUTSCHLAND 8d | Konzernfinanzierung in aktuellen Betriebsprüfungen | Autoren: Kai Schwinger, Barbara Gaik, Frankfurt a. M.

Zinssatz bei Inbound-Darlehen im Konzern zunehmend Prüfungsschwerpunkt

Der Zinssatz bei Konzerndarlehen über die Grenze an einen Darlehensnehmer in Deutschland (Inbound-Darlehen) scheint in Betriebsprüfungen zunehmend einen Schwerpunkt zu bilden. Dies liegt auch an den wenigen expliziten Regelungen auf OECD-Ebene oder im deutschen Steuerrecht bezüglich der drittvergleichskonformen Behandlung von konzerninternen Finanztransaktionen.

BMF vom 23.02.1983, BMF vom 29.03.2011

Das Thema der angemessenen Vergütung von Finanztransaktionen wird in den BMF-Schreiben vom 23.02.1983 und vom 29.03.2011 angesprochen. Beide Schreiben besagen, dass alle Umstände bzw. Bedingungen, die auch für fremde Dritte von Bedeutung wären, bei der Darlehensvergabe berücksichtigt sein sollten (sog. Fremdvergleichsgrundsatz). Hierunter fallen beispielsweise Laufzeit, Industrie, Sicherheiten oder Kreditwürdigkeit. Die Kreditwürdigkeit lässt sich über das Rating messen und zählt zu einer der maßgeblichen Bedingungen, die auch bei der Darlehensvergabe unter fremden Dritten von Bedeutung sind.

Ratingmodell und Benchmarkingstudie

Die Ermittlung eines angemessenen Zinssatzes erfolgt regelmäßig in zwei Stufen. Zunächst wird das Rating des Darlehens-

nehmers mithilfe eines Ratingmodells basierend auf den jeweiligen Finanzzahlen ermittelt. Im nächsten Schritt wird eine Suche nach vergleichbaren Anleihen in einer Datenbank durchgeführt. Aus den Renditen der identifizierten vergleichbaren Anleihen ergibt sich dann die Bandbreite des angemessenen Zinssatzes.

Die Finanzverwaltung greift dieses Vorgehen zunehmend in aktuellen Betriebsprüfungen auf und geht in bestimmten Konstellationen davon aus, dass wegen des Konzernrückhalts lediglich ein risikoloser Zinssatz im Konzern verrechnet werden dürfe. Auch die Ausfallwahrscheinlichkeit bzw. Kreditwürdigkeit des Gesamtkonzerns sei in bestimmten Fällen nicht als unterste Grenze zu berücksichtigen. Der Ansatz der Finanzverwaltung steht unseres Erachtens grundsätzlich im Widerspruch mit den oben genannten BMF-Schreiben und dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Laut BP aufgrund des Konzernrückhalts nur risikoloser Zinssatz

Aufgrund dieser Entwicklungen ist zu empfehlen, bei entsprechenden Konstellationen mit Inbound-Darlehen eine ordnungsgemäße Dokumentation vorzuhalten und die Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Konzernfinanzierungen aus dem Ausland zu verteidigen.

Praxishinweis

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

DEUTSCHLAND 8e | Veröffentlichung der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung | Autor: StB Ralf Pestl, Düsseldorf

BsGaV vom 17.10.2014

Nach Einführung des Authorised OECD Approach (AOA) in das deutsche Außensteuergesetz im letzten Jahr erfolgte nunmehr die Einführung der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) in Erfüllung der Ermächtigungsnorm des § 1 Abs. 6 AStG. Die Veröffentlichung der Rechtsverordnung erfolgte am 17.10.2014 im Bundesgesetzblatt. Mit

Wirkung vom 18.10.2014 ist sie in Kraft getreten.

In der BsGaV folgt Deutschland im Wesentlichen den Vorschlägen des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 (Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte auch innerhalb eines Einheitsunternehmens) ergänzt um detailliertere Ausführungen zu

Veränderungen zum Entwurf vom 05.08.2013	einzelnen Tatbeständen (z. B. Dotationskapital, Sonderregelungen für Bau- und Montagebetriebsstätten sowie Förderbetriebsstätten). Im Vergleich zu der Entwurfsfassung vom 05.08.2013 sind folgende Änderungen vom BMF vorgenommen worden: → Möglichkeit der Zuordnung von Personalfunktionen zu einer Betriebsstätte auch bei Personalüberlassung (§ 2 Abs. 4 Satz 2 BsGaV) → Zeitliche Entschärfung der Dokumentationspflicht für die grenzüberschreitende Betriebsstättengewinnaufteilung (§ 3 Abs. 3 BsGaV) → Aufnahme einer 30-Tage-Regelung für die Nichtzuordnung von Personalfunktionen zur Betriebsstätte (§ 4 Abs. 1 Satz 2 BsGaV) → Vereinfachungen bei der Zuordnung von speziellen Sicherungsgeschäften (§ 11 Abs. 2 BsGaV)	dem OECD-Betriebsstättenbericht 2010 wird in der BsGaV jedoch nicht abgewichen (Funktions- und Risikoanalyse plus Vergleichbarkeitsanalyse mit Bestimmung des Verrechnungspreises analog der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze; siehe hierzu WTS Journal 04/2013).	Anwendung für nach dem 31.12.2014 beginnende WJ
Weiterhin zweistufiger Ansatz	Von der zweistufigen Vorgehensweise für die Gewinnaufteilung im Einklang mit	Die BsGaV ist für alle Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 40 BsGaV). Im Widerspruch dazu sind die Grundsätze des AOA gem. § 21 Abs. 20 Satz 3 ASTG bereits für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 begonnen haben, anzuwenden. Das BMF beabsichtigt in einem diesbezüglichen Schreiben im nächsten Jahr, eine entsprechende Übergangsregelung zu veröffentlichen. Auf den Steuerpflichtigen kommen durch die BsGaV umfangreiche Dokumentationspflichten zu. Insoweit gilt es zu prüfen, ob die bisher gewählte Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und grenzüberschreitender Betriebsstätte auch den Anforderungen der neuen BsGaV genügt.	Praxisempfehlung Kontakt: Klaus-Peter Hüsgen, Düsseldorf, klaus-peter.huesgen@wtS.de

8f | Europarechtswidrigkeit der Pauschalbesteuerung von Erträgen aus Investmentfonds (§ 6 InvStG) | Autoren: RA/StB Dr. Bela Jansen, StB Dieter Lübbehüsen, Frankfurt a. M.

DEUTSCHLAND

Hintergrund	Publikums-Investmentfonds, die ihre Informationspflicht in Bezug auf die veröffentlichungspflichtigen Bestandteile der Besteuerungsgrundlagen aus § 5 InvStG nicht oder nicht korrekt erfüllen, werden als intransparenter bzw. „schwarzer“ Fonds eingestuft. Konsequenz ist, dass beim Anleger eine sog. Pauschalbesteuerung i. S. v. § 6 InvStG zur Anwendung kommt und zwar unabhängig davon, ob es sich um einen in- oder ausländischen Investmentfonds handelt. Dem Anleger wird die Möglichkeit verwehrt, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die Höhe seiner tatsächlichen Einkünfte nachweisen lässt.	Beschluss vom 03.05.2012 aus und legte dem EuGH die Rechtsfrage vor, ob die pauschale Besteuerung von Erträgen aus sog. intransparenten (inländischen und) ausländischen Investmentfonds gem. § 6 InvStG gegen das Unionsrecht verstößt, weil sie eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.	FG Düsseldorf vom 03.05.2012 (AZ: 16 K 3383/10 F)
Streitfall	Abweichend von § 6 InvStG erklärten die Kläger im Ausgangsverfahren gegenüber dem Finanzamt ihre zu versteuernden Einkünfte mittels eigens vorbereiteter Unterlagen (Streitjahre 2004 bis 2008). Das FG Düsseldorf setzte das Verfahren mit	Mit Urteil vom 09.10.2014 hat der EuGH entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) einer Regelung wie § 6 InvStG entgegensteht, weil sie dem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte nachweisen lässt. Da es sich bei den betroffenen Fonds in der Regel um ausländische Fonds handelt, ist die in Rede stehende nationale Regelung geeignet, einen deutschen Anleger davon abzuhalten, Anteile an einem ausländischen Investmentfonds zu zeichnen, da ihn eine	EuGH vom 09.10.2014 (Rs. C-326/12)

solche Anlage einer nachteiligen pauschalen Besteuerung aussetzen kann.

Weiterhin wird angeführt, dass es sich nicht von vornherein ausschließen lässt, dass der Steuerpflichtige einschlägige Belege vorlegen kann, anhand derer die Finanzbehörden die Steuer auf die Erträge aus den Investmentfonds ordnungsgemäß bemessen und prüfen können. Bemerkenswerterweise wurde in vergangenen FG-Urteilen stets die Möglichkeit der Vorlage anderweitiger Unterlagen durch den Steuerpflichtigen verneint, da dies für die Finanzverwaltung einen unzumutbaren, unverhältnismäßigen Mehraufwand darstelle bzw. die Durchführung der Besteuerung erheblich erschwere. Der EuGH führt demgegenüber aus, dass die absolute Hinderung, entsprechende Besteuerungsnachweise vorzulegen, weit über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten.

Reaktion des BMF

Inzwischen hat sich das BMF zumindest in einem Entwurf eines Schreibens zu dem Urteil des EuGH geäußert und seine Sichtweise (bis zu einer gesetzlichen Anpassung des § 6 InvStG an das EuGH-Urteil) zu den seitens der Anleger zu erbringenden Nachweisen dargelegt.

Einzelheiten

Demnach sind die Erträge, die der Steuerpflichtige aus einem ausländischen Investmentfonds erzielt, der die Besteuerungsgrundlagen nicht gem. § 5 Abs. 1 InvStG bekannt gemacht hat, (nur) dann nicht pauschal zu besteuern, wenn der Steuerpflichtige anstelle der Investmentgesellschaft folgende Anforderungen erfüllt:

- Erklärung der Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG mit Ausnahme der Buchstaben c und f bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung (§ 5 Abs. 1 Satz 2 InvStG)
- Beifügung einer Bescheinigung eines zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung befugten Berufsträgers i.S.d. § 3 StBerG, einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren Stelle, dass die Angaben nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 InvStG).
- Zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben kann das Finanzamt insbeson-

dere folgende Unterlagen anfordern: den zum jeweiligen Geschäftsjahresende gültigen Verkaufsprospekt und/oder Jahresbericht, Summen- und Saldenliste aus der Formbuchhaltung, Überleitungsrechnung von investmentrechtlicher Rechnungslegung zum deutschen Steuerrecht, Anlage für die Gewinn- und Verlustvorträge bezogen auf die einzelnen Ertragsarten.

Mit den vorstehend geschilderten Unterlagen soll maximal eine semitransparente (nicht aber volltransparente) Besteuerung zu erreichen sein. Zum Nachweis der Erträge i.S.d. Buchstaben c (= steuerbegünstigte Ertragsteile) und f (= anrechen- oder abziehbare ausländische Steuer) sind noch weitgehendere Nachweise seitens des Steuerpflichtigen zu erfüllen:

- Übersicht über die erhaltenen Dividendenzahlungen – getrennt nach Ländern,
- Übersicht über die einbehaltenen Quellensteuern – getrennt nach Ländern – und Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Anrechnung der einbehaltenen und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegenden Quellensteuer und
- Nachweise des Aufteilungsmaßstabs im Rahmen der Zuordnung von Werbungskosten nach § 3 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 InvStG (Aktienquote).

Weitgehendere Nachweise für volltransparente Besteuerung

Diese Anforderungen werden Anleger – insbesondere bei Fonds, die nicht auf den deutschen Markt abzielen – regelmäßig nicht erfüllen können. Zudem ist zu bedenken, dass gem. § 87 Abs. 2 AO für in fremder Sprache abgefasste Unterlagen eine deutsche Übersetzung verlangt werden kann. Da Verkaufsprospekt und Jahresbericht (zusammengenommen) regelmäßig mehrere hundert Seiten umfassen, kann sich aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten auch die Frage stellen, ob die Kosten, die für eine ggf. notwendige Übersetzung anfallen, in einem vernünftigen Verhältnis zur Steuerersparnis bzw. -reduzierung stehen. In Anbetracht dessen tritt nahezu in den Hintergrund, dass der Anleger bezüglich der Einreichung der Unterlagen nicht an die Veröffentlichungsfristen des § 5 Abs. 1 Nr. 2 und 3 InvStG gebunden ist, welchen die Investmentgesellschaft unterliegt, um die transparente Besteuerung aller Fondsanleger sicherzustellen.

Ausblick

Praxishinweis In der Praxis wird dem Anleger kaum eine andere Möglichkeit bleiben, als auf die vollständige Erfüllung der Transparenzvorschriften durch die Investmentgesellschaft zu bestehen, da die Finanzbehörde weiterhin diese Angaben – nur eben direkt durch den Steuerpflichtigen – fordert, um eine Besteuerung nach § 6 InvStG zu

vermeiden. Die durch das EuGH-Urteil zum Teil erhofften Erleichterungen bzgl. der Vermeidung der Strafbesteuerung dürften sich durch die restriktive Anordnung des BMF damit weitgehend erübrigen. So werden deutsche Investoren weiterhin regelmäßig auf die vollständige Erfüllung der Transparenzvorschriften bestehen.

Kontakt:
RA/StB Dr. Bela Jansen,
Frankfurt a. M.,
bela.jansen@wtS.de,

StB Dieter Lübbehüsen,
Frankfurt a. M.,
dieter.luebbehuesen@wtS.de

9 | Änderungsgesetz zum DBA Georgien | Autor: StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München

GEORGIEN

Hintergrund Im Verhältnis zu Georgien ist bislang nur ein beschränkter Informationsaustausch möglich, da das (noch) geltende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bezüglich Art. 26 (Informationsaustausch) noch nicht dem Standard des OECD-Musterabkommens 2005 entsprach.

welcher beide Vertragsstaaten zur Amtshilfe verpflichtet.

Nachdem das Gesetz von Bundestag und Bundesrat beschlossen wurde, wäre eine Ratifizierung noch in 2014 möglich. Die DBA-Änderungen könnten folglich voraussichtlich ab Anfang 2015 zu beachten sein.

Wirksamkeit möglicherweise ab 01.01.2015

Inhalte Das Änderungsgesetz zur innerstaatlichen Umsetzung einer zwischen Deutschland und Georgien ausgehandelten Änderung ist jüngst durch Bundestag und Bundesrat beschlossen worden. Im Ergebnis soll ein effektiverer Informationsaustausch sichergestellt werden. Das Protokoll (sog. Datenschutzklausel) zu Art. 26 wird entsprechend geändert. Nach Artikel 26 des DBA wird nun ein neuer Art. 26a (Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern) eingefügt,

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass umfangreiche und wichtige Informationen z. B. über Nutzungsberechtigte, für Verständigungsverfahren, Höhe von Zahlungsströmen, Ausübungstage auf Mitarbeiterebene, ordnungsgemäße Verbuchung, Bankauskünfte, Treuhänder etc. leichter vom jeweiligen Fiskus angefordert werden können. Zudem wird der neue Art. 26a eine gegenseitige Vollstreckungs-/Betreibungshilfe wesentlich erleichtern.

Fazit

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

10 | Indirekte Anteilsübertragungen – erste Klärungen nach Gesetzesänderung in 2012 und weitere positive Signale | Autorin: StBin Saskia Bonenberger, WTS India Neu Delhi

INDIEN

Supreme Court of India
vom 20.01.2012,
Vodafone Tax Case – S.L.P.
(C) No. 26529 of 2010

Die steuerliche Behandlung der indirekten Anteilsübertragung in Indien ist seit dem „Vodafone Case“ international heftig diskutiert. Der Supreme Court hatte in 2012 entschieden, dass die indirekte Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in Indien durch Übertragung von Anteilen der sie haltenden ausländischen Gesellschaft nicht zur Steuerpflicht in Indien führe. Der Gesetzgeber verabschiedete daraufhin in seinem Budget 2012/2013 eine rückwirkende Gesetzesänderung, die diese Transaktionen besteuern sollte, wenn der Wert der verkauften Anteile wesentlich vom Wert der Anteile in Indien abgeleitet werden kann (Sec. 9 subsection

1 Explanation 5 Income Tax Act (ITA)). Dieses geschah gesetzestechisch durch eine klarstellende Erläuterung, die auf den 01.04.1962 zurückwirken sollte. Damit waren zwei Fragen wieder strittig: Was ist wesentlich und ist die Rückwirkung zulässig?

Zu der Frage der Wesentlichkeit hat der Delhi High Court kürzlich entschieden, dass die Wesentlichkeitsgrenze bei weniger als 50 % nicht erreicht ist. Eine Anteilsübertragung zwischen zwei nicht in Indien ansässigen Gesellschaften ist danach nicht in Indien steuerpflichtig, wenn die hierdurch übertragenen, in Indien belegenen

Delhi High Court in
Copal-Jersey, (DIT vs.
Copal Research Limited)
TS 509 HC 2014 DEL

Neufassung Sec. 9
subsection 1
Explanation 5
ITA seit 2012

CIT vs. Vatika Township Pvt. Ltd. vom 15.09.2014 (civil appeal # 8750 of 2014)	Vermögenswerte wertmäßig nicht 50 % des Gesamtwerts der übertragenen Unternehmensgruppe erreichen. Im Detail sind noch viele Fragen offen. Die Zulässigkeit der Rückwirkung hat der Supreme Court in einer Verfassungsfrage betreffend Zusammensetzung in einem anderen Fall, der die nachträgliche Erhebung von Steuern wegen eines gänzlich anderen Sachverhalts betraf, verneint. Die anzuwendenden Prinzipien wurden ausführlich dargestellt. Nach dieser Entscheidung ist eine Rückwirkung einer die Rechtslage verschlechternde Gesetzgebung nicht zulässig, wenn der Gesetzestext nicht geändert wird, sondern lediglich die Erläuterungen des Gesetzestextes. Die	Erläuterung kann den Gesetzestext nicht rückwirkend ändern. In der Praxis hat die neue Regierung vor jeder Anwendung der umstrittenen Klausel bei indirekten Anteilsübertragungen eine dreiköpfige, hochrangig besetzte Kommission von Finanzbeamten eingeschaltet, die nur in absoluten Ausnahmefällen von dem neuen Gesetz Gebrauch machen soll. Solange jedoch klare Kriterien fehlen, sind auch deren Möglichkeiten begrenzt, Anteilsübertragungen als steuerpflichtig zu behandeln. Weitere Gerichtsurteile werden daher mit Spannung erwartet, insbesondere der „Vodafone Case“, der mittlerweile wieder beim Supreme Court anhängig ist. Der Zeitpunkt der Urteilsverkündung ist noch ungewiss.	High Level Committee des Central Board of Direct Taxes Kontakt: StB Karsten Gnuschke, München, karsten.gnuschke@wts.de
--	---	--	---

NORWEGEN 11 | Gesetz zum Änderungsprotokoll zum DBA Norwegen |

Autorin: StBin Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf

Bundesratsbeschluss	Am 07.11.2014 hat auch der Bundesrat dem vom Deutschen Bundestag am 16.10.2014 verabschiedeten Gesetz zur Änderung des DBA Norwegen entsprechend dem Änderungsprotokoll vom 24.06.2013 zugestimmt.	Anwendbar ist das Änderungsprotokoll ab dem 01.01. des Jahres, in dem die Ratifikationsurkunden ausgetauscht werden. Nachdem Bundestag und Bundesrat nun zugestimmt haben, wäre eine Ratifizierung durchaus noch in 2014 möglich und das Protokoll somit ggfs. rückwirkend ab dem 01.01.2014 anwendbar. Die deutschen Finanzämter sind insoweit allgemein angewiesen (zuletzt BMF-Schreiben vom 22.01.2014), Steuerfestsetzungen vorläufig durchzuführen, wenn ungewiss ist, wann ein bereits unterzeichnetes Abkommen in Kraft treten wird, das sich zugunsten des Steuerschuldners auswirken wird.	Wirksamkeit möglicherweise ab 01.01.2014 Vorläufige Steuerfestsetzung Kontakt: Tax Desk Skandinavien, StBin Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf, anne-kathrin.steinroeder@wts.de
Inhalte	Wie im WTS Journal 04/2013 berichtet, sieht das Protokoll zum DBA Norwegen insbesondere materielle Änderungen bei der Ermittlung von Betriebsstättengewinnen (AOA), der Besteuerung von Ruhegehaltern sowie im Methodenartikel vor.		

OECD 12 | Aktuelle Entwicklungen der OECD im Bereich der Verrechnungspreise |

Autoren: Kai Schwinger, Christopher Wutschke, Frankfurt a.M.

Hintergrund zu BEPS	Die Veröffentlichung des BEPS-Aktionsplans am 19.07.2013 (vgl. WTS Journal 04/2013), die damit verbundenen 15 Maßnahmen und weitere Veröffentlichungen der sog. Task-Force Steuern und Entwicklung (TFTD) sorgen für anhaltende Diskussionen zwischen den Steuerbehörden, den Unternehmen und den Beratungsgesellschaften.	en, um die ersten Berichte und die daraus hervorgehenden Empfehlungen zu sieben verschiedenen „Actions“ des BEPS-Aktionsplans zu veröffentlichen. Die Berichte und Empfehlungen entstanden unter der Mitwirkung von 44 Ländern (inklusive aller OECD-Mitglieder, den OECD-Beitrittsländern und den G20-Staaten). Zusätzlich haben Entwicklungsländer, die Wirtschaft und weitere Interessengruppen beratend an den Berichten mitgewirkt.
G20-Treffen zu sieben BEPS „Actions“	Am 16.09.2014 trafen sich die Finanzminister der G20-Staaten in Cairns, Australi-	

Zu folgenden Aktionen wurden Berichte veröffentlicht (<http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables.htm>):

- Aktion 1: Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme
- Aktion 2: Neutralisierung der Effekte von „Hybrid Mismatch Arrangements“
- Aktion 5: Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz
- Aktion 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch
- Aktion 8: Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung – Immaterielle Werte
- Aktion 13: Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation
- Aktion 15: Entwicklung eines multilateralen Instruments

Zuvor veranstaltete auch das BMF am 11.09.2014 in Berlin ein Symposium zur BEPS-Thematik, auf dem auch die WTS vertreten war. Hier wurde deutlich gemacht, dass es von den Steuerbehörden der G20 und der OECD breite Zustimmung zu den Entwürfen gibt. Die Unternehmen und die Beratung jedoch stehen BEPS, insbesondere hinsichtlich Konsistenz, Wirkung und Aufwand, weiterhin kritisch gegenüber.

Geplant ist die vollständige Finalisierung der Berichte zu allen Aktionen in 2015. Darauf basierend ist die Umsetzung der vorgeschlagenen Maßnahmen durch Anpassungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen oder durch multilaterale Instrumente sowie die Änderungen inländischer Gesetzgebung möglich. Für Unternehmen, Steuerbehörden und Beratungsgesellschaften ist also ein spannendes Jahr 2015 zu erwarten.

BMF-Symposium in Berlin

Finalisierung bis 2015 geplant

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

13a | PKW-Vorsteuerabzug im Ausland kann zu Eigenverbrauch in Österreich führen | ÖSTERREICH

Autor: StB Horst Bergmann, Wien

Streitfall Vor kurzem fällte der österreichische VwGH eine Entscheidung zur Eigenverbrauchsbesteuerung von im Ausland geleasteten PKW. Die Beschwerdeführerin hatte in den streitgegenständlichen Jahren 2004 bis 2008 Personenkraftwagen in Deutschland geleast und diese vorwiegend den Arbeitnehmern ihres in Österreich befindlichen Unternehmens zur Verfügung gestellt, welche die Fahrzeuge auch für private Fahrten nutzen konnten (Ansatz eines vollen Sachbezugs). Die Vorsteuerbeträge wurden im Zuge von Vergütungsverfahren von der deutschen Finanzverwaltung rückerstattet. Strittig war, ob die private Nutzung einen umsatzsteuerlichen Nutzungseigenverbrauch (§ 3a Abs. 1a Z. 1 öUStG) in Österreich auslöst.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin seien die Fahrzeuge gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b öUStG nicht dem Unternehmen zugeordnet, weshalb dies in Österreich nicht zum Vorsteuerabzug berechtige. Aus diesem Grund könne das Leasing eines (in Österreich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden) PKW im Ausland (und die Vornahme eines Vorsteuerabzugs im Ausland) nicht dazu führen, aus dem Fahrzeug

einen „dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand“ zu machen, der unternehmensfremd verwendet werden könne.

Das Höchstgericht teilte allerdings diese Auffassung nicht, sondern stellte fest, dass die Beschwerdeführerin zunächst durch die Beantragung der Vorsteuererstattung im Ausland zum Ausdruck bringt, dass sie die Kraftfahrzeuge zu 100 % dem Unternehmensvermögen zuordnen möchte. Ein Eigenverbrauch im Sinne des § 3a Abs. 1a Z. 1 öUStG kann auch durch einen ausländischen Vorsteuerabzug ausgelöst werden. Hätte die Beschwerdeführerin demnach keine Erstattung der ausländischen Vorsteuern beantragt, wäre wohl nach den grundlegenden Aussagen des öVwGH auch keine Eigenverbrauchbesteuerung in Österreich ausgelöst worden.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, inwieweit die Anwendung der lohnsteuerlichen Sachbezugswerte als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage tauglich ist. Denn der Rückgriff auf diese „Vereinfachungsregel“ führt dazu, dass über einen Zeitraum von beispielsweise 8 Jahren letztlich 144 % der tatsächlichen

öVwGH vom 22.05.2014
(AZ: 2011/15/0176)

Bemessungsgrundlage

Anschaffungskosten der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegen. Inwieweit dann noch Raum für eine unternehmerische Nutzung bleibt, ist mehr als fraglich. Zum Vergleich sollten deshalb unbedingt die auf die private Nutzung entfallenden tatsächlichen Kosten erhoben werden, wobei steuerbefreite Versicherungskosten nicht einzubeziehen sind.

Praxishinweis

In praktischer Hinsicht ist deshalb einerseits sorgfältig zu prüfen, ob ausländische Vorsteuern überhaupt geltend gemacht

werden sollen, und andererseits, welche Berechnungsmethode für den Sachbezug herangezogen werden soll. Bei nicht in Österreich ansässigen Unternehmen führt die private Nutzung der PKW durch im Inland ansässige Mitarbeiter zur umsatzsteuerlichen Registrierungspflicht.

Soweit Rechtsmittel in vergleichbaren Fällen noch nicht erledigt sind, ist davon auszugehen, dass diese mit Bezugnahme auf diese jüngst ergangene Rechtsprechung ebenfalls als unbegründet abgewiesen werden.

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

ÖSTERREICH 13b | KEST-Rückerstattung bei Dividenden an in Österreich beschränkt steuerpflichtige Anleger | Autor: StB Horst Bergmann, Wien

öBMF vom 18.09.2014

Das österreichische BMF (öBMF) hat ein Informationsschreiben zur Möglichkeit einer Rückerstattung von Kapitalertragsteuer (KESt) an in Österreich beschränkt Steuerpflichtige veröffentlicht. Die wesentlichen Aussagen beziehen sich auf Dividenden von Körperschaften, vor allem auf „Konzerndividenden“ (bei einer Beteiligungsquote ab 10 %) sowie auf „Portfoliodividenden“ (bei einer Beteiligungsquote von weniger als 10 %).

Konzerndividenden

Erfüllt eine ausländische Körperschaft (Muttergesellschaft) die Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, so kann die entsprechende Ausschüttung vom österreichischen KESt-Abzug freigestellt werden.

Nach Ansicht des öBMF wird eine Dividende grundsätzlich nur jenem Bezieher zugerechnet werden, der am Tag der Beschlussfassung wirtschaftlicher Eigentümer der entsprechenden Anteile der ausschüttenden Gesellschaft war. Dieses wirtschaftliche Eigentum kann aber grundsätzlich nur bei demjenigen vorliegen, auf dessen Depot die Aktien eingebucht sind. Der Anspruch auf Dividendenzahlung und damit auch der mögliche KESt-Rückerstattungsanspruch steht daher letztlich demjenigen zu, der die Anteile (Aktien) spätestens am sog. cum-Tag – letzter Tag vor einer Ausschüttung – erworben hat. Anderenfalls wird die Dividende dem Veräußerer zugerechnet.

Wirtschaftliche
Zurechnung der
Dividende

Portfoliodividenden

Bei in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften mit einer steuerlichen Ansässigkeit in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR-Staat), mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist die österreichische KESt für die von ihnen bezogenen Dividendeneinkünfte auf Antrag zurückzuzahlen, soweit die KESt nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis zu erbringen, dass die österreichische KESt im Staat des Dividendenempfängers ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann. Sofern ein DBA dem Quellenstaat ein beschränktes Besteuerungsrecht einräumt, kann nur ein darüber hinausgehender Betrag gegebenenfalls zurückgezahlt werden.

Anleger, die eine KESt-Rückerstattung in Österreich beantragen wollen, müssen den Rückerstattungsantrag unter Verwendung des amtlichen Formulars ZS-RD-1 samt Beiblatt A-Dividenden und bei Aktienbeständen zusätzlich unter Nachweis des Zeitpunkts der Einlieferung in ein Depot anhand entsprechender Bankbestätigungen (insbesondere Jahresdepotauszüge, die Zu- und Abgänge vergleichbar einem Journal enthalten) stellen. Dabei wird in dem gegenständlichen BMF-Schreiben ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich das österreichische Finanzamt weitere Überprüfungsschritte vorbehält, vor allem, um die Echtheit der Dokumente (auch im Wege der Amtshilfe) nachzuprüfen bzw. weitere Unterlagen (z. B. Verträge über Zu- und Verkäufe sowie Verleih von Wertpapieren) anzufordern.

Praxishinweise

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

14 | Aktuelle steuerliche Entwicklungen – gute Nachrichten für Deutsche mit spanischem Immobilienbesitz? | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

SPANIEN

Steuerreform in Spanien
mit Auswirkungen für
ausländische Eigentümer
spanischer Immobilien

In Spanien ist zum 01.01.2015 eine umfangreiche Steuerreform geplant, die eine Reihe von Vergünstigungen, wie z. B. Steuersatzerleichterungen und eine Abschaffung der Vermögensteuer ab 2016, aber auch einige neue Belastungen für die Steuerpflichtigen bereit hält. Hiervon sind – sollten die geplanten Gesetzesvorhaben tatsächlich umgesetzt werden – insbesondere auch Steuerausländer mit Immobilienbesitz in Spanien betroffen. Gerade für bestehende Immobilieninvestments aus Zeiten vor dem Jahr 1995 wird es die nach derzeit noch geltendem Recht begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei einem Verkauf nach dem 31.12.2014 nicht mehr geben. Ab diesem Zeitpunkt unterliegt also der Veräußerungsgewinn auch bei solch altem Immobilienbestand – anders als bisher – in voller Höhe der Einkommensteuer.

EuGH vom 03.09.2014
(Rs. C-127/12)

Nach einem aktuellen Urteil des EuGH sind die Regelungen des spanischen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts europarechtswidrig, soweit sie Steuerausländern Steuervergünstigungen verwehren, die Steuerinländern gewährt werden. Hier geht es vor allem auch um die bisher nur Steuerinländern zustehenden weitreichenden Steuerbefreiungen in einzelnen Regionen wie den Balearen oder Madrid bei unentgeltlichen Übertragungen innerhalb der engsten Familie. Steuerausländer wurden bisher auf die nationalen Steuerbestimmungen verwiesen, die

Erbschaft- und Schenkungsteuersätze von im Einzelfall bis zu über 80 % vorsehen. Der Gesetzgeber in Spanien hat bereits eine Reaktion angekündigt, nach der EU/EWR-Angehörige bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer künftig Steuerinländern gleichgestellt werden sollen und somit die Bestimmungen der Region Anwendung finden sollen, in der sich ein Großteil des spanischen Vermögens des Erblassers bzw. die schenkweise übertragenen Vermögenswerte befinden. Für noch nicht festsetzungsverjährte Altfälle sollen diese Regelungen auf Antrag rückwirkend Anwendung finden. Bereits festsetzungsverjährte Fälle müssen bis zum 03.09.2015 gerichtlich anhängig gemacht werden.

Bei Immobilien, die vor 1995 erworben wurden, könnte – sofern zeitnah eine Übertragung ansteht – erwogen werden, die nur noch bis zum Jahresende bestehende Möglichkeit zur steuerbegünstigten Veräußerung durch z. B. Einbringung in eine Gesellschaft oder einen innerfamiliären Verkauf zu nutzen. Im Hinblick auf die Gleichstellung von Steuerausländern mit Steuerinländern bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist – gerade um von den regionalen Abschlägen für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke auch bei Lage des Grundstücks in höher besteuerten Regionen (z. B. Andalusien) profitieren zu können – eine sorgfältige Steuerplanung empfehlenswert.

Gleichstellung von
Steuerinländern und
EU/EWR-Angehörigen
bei der Erbschaft- und
Schenkungssteuer

Steuererstattung in
„Altfällen“ möglich

Praxistipp

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

Die neue EU-Richtlinie über strafrechtliche Sanktionen (CRIM-MAD) |

Autor: RA Dr. Thorsten Voß, Frankfurt a. M.

Schwierige Verhandlungen zwischen Europäischem Rat, Parlament und Kommission

Im Anschluss an die im de Larosière-Bericht getroffenen Feststellungen, die mitgliedstaatlichen Regelungen betreffend marktmissbräuchlichem Verhalten seien zu unterschiedlich und zu wenig abschreckend, hatte die EU-Kommission am 20.10.2011 (Dok. KOM(2011) 651 endg.) eine Verordnung zur Vereinheitlichung der Bestimmungen betreffend Insidergeschäfte und Marktmanipulation vorgeschlagen; ergänzt wurde dieser Verordnungsvorschlag durch einen solchen für eine Richtlinie über strafrechtliche Sanktionen für Insidergeschäfte und Marktmanipulationen (Dok. KOM(2011) 654 endg.). Nach entsprechenden Verhandlungen zwischen Rat, Europäischem Parlament und Kommission sind beide Regelwerke als Verordnung EU Nr. 596/2014 („MAR“) und Richtlinie 2014/57/EU („CRIM-MAD“) in Kraft getreten. Die MAR gilt ab dem 03.07.2016; die CRIM-MAD ist bis zu diesem Zeitpunkt von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen (ebenso wie einige Bestimmungen der MAR, vgl. insoweit Art. 39 Abs. 3 MAR). Mit dem neuen Regelwerk ist beabsichtigt, EU-weit eine einheitliche Rechtslage und eine einheitlichere Auslegung zu verwirklichen, um zukünftig Regulierungs- und Aufsichtsarbitrage zu verhindern (Erwägungsgründe 3 und 5 MAR), die nach Auffassung der Kommission infolge der in der MarktmissbrauchsRL den Mitgliedstaaten eingeräumten Optionen und Ermessensspielräume bislang möglich war (Erwägungsgrund 5 MAR).

Diese Regelwerke werden für die Emittenten einen massiven Umstellungsbedarf nach sich ziehen; nachfolgend sei ein Blick auf die CRIM-MAD geworfen:

Eine neue Richtlinie über strafrechtliche Sanktionen

Die MarktmissbrauchsVO wird durch die CRIM-MAD ergänzt und sieht vor, dass von den Mitgliedstaaten zwingend strafrechtliche Sanktionen vorgesehen werden müssen, wenn es sich um schwere Verstöße bei marktmissbräuchlichem Verhalten handelt, die vorsätzlich begangen wurden (Art. 3 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 CRIM-MAD). Grund für diese Zweiteilung der „neuen“ MarktmissbrauchsRL ist, dass die EU auf dem Gebiet

des Strafrechts keine Kompetenzen zum Erlass von Verordnungen besitzt (vgl. Art. 83 Abs. 2 AEUV). Weitere Voraussetzung für den Erlass von Richtlinien auf dem Gebiet des Strafrechts ist zudem, dass solche Maßnahmen „unerlässlich für die weitere Vollendung des Binnenmarkts“ sind. Dies wurde im Gesetzgebungsverfahren zwar angezweifelt, vgl. insoweit die Subsidiaritätsrüge des Bundesrats (BR-Drs. 646/11), der sich der Bundestag angeschlossen hat (Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drs. 17/9770 S. 4: „Bloß formelhafte und pauschale Verweise auf unterschiedliche Strafraumen oder Sanktionsformen in den Mitgliedstaaten, wie sie sich in Nummer 3.2 der Begründung des Richtlinienvorschlags bzw. Erwägungsgrund (3) des Richtlinienvorschlags finden, werden diesen Anforderungen nicht gerecht“; Anm. d. Verf.: gemeint ist der Subsidiaritätsgrundsatz in Art. 5 Abs. 3 AEUV). Letztendlich ließ es sich aber nicht verhindern.

Die CRIM-MAD enthält Mindestvorschriften betreffend Straftaten, die durch natürliche Personen verübt werden sowie über die Verantwortlichkeit juristischer Personen. Strafrechtlich sanktioniert werden sollen durch die Mitgliedstaaten insbesondere vorsätzliche täterschaftliche Verstöße gegen das Verbot von Insidergeschäften und Marktmanipulation (Art. 3 bis 5 CRIM-MAD), die Beteiligung (Beihilfe und Anstiftung, Art. 6 Abs. 1 CRIM-MAD) sowie der Versuch (Art. 6 Abs. 2 CRIM-MAD). Demzufolge sieht die CRIM-MAD Mindestbestimmungen für die von den Mitgliedstaaten für bestimmte Arten von marktmissbräuchlichem Verhalten einzuführenden Höchstfreiheitsstrafen vor. Damit soll erreicht werden, dass auch im Bereich der strafrechtlichen Sanktionen eine Mindestharmonisierung erreicht wird (gemeinhin mit dem zwar zutreffenden, jedoch sonderbar anmutenden Begriff „Mindesthöchststrafen“ bezeichnet). Vorgesehen sind insoweit für bestimmte Formen des Insiderhandels und der Marktmanipulation Freiheitsstrafen von mindestens vier beziehungsweise mindestens zwei Jahren (Art. 7 Abs. 2 und 3 CRIM-MAD).

Mindesthöchststrafen für natürliche und juristische Personen

Art. 8 Abs. 1 und 2 CRIM-MAD verpflichtet die Mitgliedstaaten dazu, auch juristische Personen zur Verantwortung zu ziehen, wenn ihre Entscheidungsträger Straftaten zu Gunsten der juristischen Person begangen haben oder dies infolge fehlerhafter Überwachung ermöglicht wurde. Art. 9 CRIM-MAD sieht auch die entsprechende Sanktionierung dieser juristischen Personen vor. In diesem Zusammenhang wurde die Einführung eines – jedoch von Deutschland abgelehnten – echten Unternehmensstrafrechts diskutiert. In Bezug auf die Bestimmung der Straftatbestände führt die CRIM-MAD keine neuen Definitionen ein, sondern verweist insoweit auf die Begrifflichkeit in der MAR (Art. 3 Abs. 2 bis 8, Art. 4 Abs. 2 bis 5 sowie Art. 5 Abs. 2 CRIM-MAD).

Ahndung von Verstößen
gegen Insiderhandels-
verbote

Auch wenn die CRIM-MAD keine weiteren Vorgaben dahingehend enthält, wann

ein „schwerer Fall“ vorliegt, so lassen sich doch aus ihren Erwägungsgründen 11 (betreffend Insidergeschäfte) und 12 (in Bezug auf den Tatbestand der Marktmanipulation) dafür Anhaltspunkte entnehmen: beispielhaft aufgeführt sind dort u. a. Auswirkungen auf die Integrität des Markts, der tatsächlich oder potenziell erzielte Gewinn oder vermiedene Verlust, das Ausmaß des für den Markt entstandenen Schadens oder der Gesamtwert der gehandelten Finanzinstrumente. Darüber hinaus ist eine strafrechtliche Ahndung marktmissbräuchlichen Verhaltens nur dann notwendig, wenn dieses vorsätzlich erfolgte. Verstöße gegen die Insiderhandelsverbote sind dann strafrechtlich zu ahnden, wenn sie durch Primärsider begangen wurden (Art. 6 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 3 sowie Art. 3a Abs. 2 CRIM-MAD).

Kontakt:
RA Dr. Thorsten Voß,
Frankfurt a. M.,
thorsten.voss@wts.de

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

1a | Bewertungsfragen bei gestörter Konzernfinanzierung | Autor: Matthias Ambiel, München

Forderungsverzicht oder Debt to Equity Swap als gängige Sanierungsinstrumente

Ein mögliches Mittel zur Erhöhung des Eigenkapitals bei einer Tochter-Kapitalgesellschaft ist regelmäßig der durch die Muttergesellschaft veranlasste (Teil-) Verzicht einer Forderung oder deren Wandlung in Eigenkapital (Debt to Equity Swap). Dieses Vorgehen führt in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einer (steuerneutralen) verdeckten Einlage des Gesellschafters gemäß § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG (BFH vom 09.06.1997, AZ: GrS 1/94). Daraus folgt, dass der bilanzielle Gewinn, der sich bei der Tochtergesellschaft aus dem Wegfall der Verbindlichkeit ergibt, für steuerliche Zwecke außerbilanziell nur in Höhe des werthaltigen Teils der mit der Verbindlichkeit korrespondierenden Forderung neutralisiert wird. Häufig kommen die Finanzbehörden aufgrund der vorliegenden Krisensituation der Tochtergesellschaft jedoch zur Auffassung, dass der Teilwert der Forderung nicht dem Nennwert der wegfallenden Verbindlichkeit entspricht, woraus ein steuerpflichtiger Gewinn bei der Tochtergesellschaft resultiert. Wie die Werthaltigkeit der Forderung im Einzelnen zu ermitteln ist, lässt die Entscheidung des Großen Senats des BFH jedoch offen. Auch aktienrechtliche Vorschriften (§ 34 Abs. 2 AktG) verlangen lediglich die Offenlegung der gewählten Bewertungsmethode.

Erhebliche steuerliche Implikationen des Teilwerts der Gesellschaftserforderung zum Zeitpunkt der Sanierungsmaßnahme

Auf Basis der jüngeren Rechtsprechung lässt sich ein Prüfungsschema zur Ermittlung des Teilwerts der Forderung entwickeln, das im Folgenden näher erläutert wird. Grundsätzlich liegt der Bewertung die Fiktion eines Erwerbs des gesamten Unternehmens des verzichtenden Gesellschafters zugrunde, womit letztlich auf den „fiktiven Wiederbeschaffungswert“ der Forderung zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts abgestellt wird.

Prüfungschema in Anlehnung an FG Hamburg vom 12.02.2014 (AZ: 6 K 203/11)

Die folgende Beschreibung gibt einen zusammenfassenden Überblick der einzelnen Prüfungshandlungen. Eine detaillierte Betrachtung im Einzelfall ist unerlässlich.

- 1) Zur Ermittlung des Teilwerts einer gegen eine Tochter-Kapitalgesellschaft gerichteten Forderung der Muttergesellschaft ist zunächst vom Ver-

mögensstatus gemäß Handelsbilanz der Tochter-Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts auszugehen (jedoch ohne diesen bereits zu berücksichtigen).

- 2) Ist die Gesellschaft bilanziell überschuldet oder ist das Eigenkapital kleiner als der Nennwert der Forderung, ist zu prüfen, ob eine positive Fortführungs- und Fortbestehensprognose vorliegt.

- 3) Bei einer negativen Fortführungs- und Fortbestehensprognose sollte eine Bewertung des Reinvermögens zu Liquidationswerten erfolgen (insbesondere inkl. stiller Lasten). Falls die Summe der Liquidationswerte den Nennwert der Forderung nicht übersteigt, ist in einem nächsten Schritt die funktionale Bedeutung der Tochtergesellschaft innerhalb des Konzerns zu prüfen (vgl. Ziffer 5).

Notwendigkeit einer Fortführungs- bzw. Fortbestehensprognose

- 4) Falls hingegen eine positive Fortführungs- und Fortbestehensprognose vorliegt, ist zu prüfen, ob die Summe der Fortführungswerte (insbesondere inkl. stiller Reserven und eines Firmenwerts) den Nennwert der Forderung übersteigt. Ist dies nicht der Fall, kann der Teilwert einer Forderung sich auch aus der zu erwartenden künftigen Entwicklung der Zahlungsfähigkeit, etwa aufgrund einer positiven Gewinn- und Liquiditätsprognose („positive Ertragswartungen“), ergeben. Hierbei ist eine marktübliche Verzinsung der Forderung zugrunde zu legen. Soweit die vereinbarte Verzinsung der Forderung niedriger als der Marktzins ist, ist die Zinsdifferenz im Wege der Abzinsung über die Laufzeit der Forderung wertmindernd zu berücksichtigen.

- 5) Soweit sich aus der Prüfung in Schritt 3 oder in Schritt 4 eine Abwertung der Forderung ergibt, ist bei der Ermittlung des Teilwerts einer Gesellschaftserforderung die funktionale/strategische Bedeutung der schuldenden Tochtergesellschaft für die Muttergesellschaft zu berücksichtigen. Wenn die Werthaltigkeit der Forderung allein aus dem „Konzernrückhalt“ begründet wird,

Einflussfaktor strategisch-funktionale Bedeutung der Tochtergesellschaft

führt dies nicht automatisch zur vollen Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung. Zusätzlich kommt es darauf an, dass die Schuldnergesellschaft ihren Verpflichtungen auch im Außenverhältnis (d.h. gegenüber Drittgläubigern) vollumfänglich nachkommt und für die Muttergesellschaft bzw. den Konzern eine funktional/strategisch wichtige Rolle einnimmt.

Von einer gegebenen Werthaltigkeit der Forderung ist grundsätzlich in den folgenden Fällen auszugehen.

- Das handelsbilanzielle Eigenkapital übersteigt den Nennwert der Forderung.
- Es liegt eine positive Fortführungs- und Fortbestehensprognose sowie die Bestätigung vor, dass die Summe der

Fortführungswerte größer ist als der Nennwert der Gesellschafterforderung.

- Der Tochtergesellschaft kommt eine funktional oder strategisch wichtige Bedeutung für den Gesamtkonzern zu (unter zusätzlicher Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 29.03.2011).

In allen anderen Fällen ist ein Wert unterhalb des Nennwerts der Forderung anzunehmen, der mittels o. g. Bewertungsansätze fallbezogen zu bestimmen ist. Dabei dürfte der von der Finanzverwaltung oftmals angenommene Teilwert der Forderung von € 0 im Verzichtszeitpunkt durch Anwendung des beschriebenen Prüfungsschemas häufig widerlegbar sein. Voraussetzung hierfür ist eine vollständige Dokumentation der Wertermittlung der Gesellschafterforderung.

Fazit

Kontakt:
Dr. Rainer Doll,
München,
rainer.doll@wtS.de

WP/StB Hans-Georg
Weber, München,
hans-georg.weber@wtS.de

1b | Keine Rückstellung für die ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses | Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

BFH vom 05.06.2014
(AZ: IV R 26/11)

Mit Urteil vom 05.06.2014 hat der BFH klargestellt, dass eine Rückstellung aufgrund einer ausschließlich durch den Gesellschaftsvertrag begründeten Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses einer Personenhandelsgesellschaft nicht gebildet werden darf.

der Gesellschafter stärkt. Der Anspruch auf die Prüfung des Jahresabschlusses kann nur innerhalb des Gesellschafterverbundes geltend gemacht und durchgesetzt werden. Damit begründet diese gesellschaftsvertragliche Regelung keine Außenverpflichtung im Sinne des § 249 HGB.

Urteilsfall

Im zu beurteilenden Sachverhalt hat eine Kommanditgesellschaft ausschließlich aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Regelung eine Rückstellung für die Prüfung ihrer Jahresabschlüsse gebildet. Im Rahmen einer Außenprüfung lehnte das Finanzamt die Bildung einer solchen Rückstellung ab.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) sieht für diesen Fall hingegen die Bildung einer Rückstellung vor. Im Rechnungslegungshinweis des HFA 1.009 aus dem Jahr 2010 in Tz. 6 qualifiziert das IDW die ausschließlich gesellschaftsvertragliche Prüfungspflicht als privatrechtliche Verpflichtung und die Gesellschafter als Dritte im Verhältnis zur Gesellschaft.

Aktuelle Sicht des IDW

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

Urteilsbegründung

In seiner Begründung wies der BFH insbesondere darauf hin, dass die im Gesellschaftsvertrag festgelegte Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses eine freiwillige gesellschaftsinterne Vereinbarung ist und die Kontrollrechte sowie Ansprüche

Es bleibt abzuwarten, ob das IDW seinen Rechnungslegungshinweis aufgrund des BFH-Urteils anpasst und wie sich die Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung hierzu stellen.

WP/StB Hans-Georg
Weber, München,
hans-georg.weber@wtS.de

1c | Zur Vermeidung eines Ordnungsgeldverfahrens empfiehlt das IDW die Erstellung einer handelsrechtlichen Schlussbilanz bei Liquidation |

Autor: Alexander Schwalm, München

LG Bonn vom 20.11.2009
(AZ: 39 T 1252/09)

Das LG Bonn hat mit Beschluss vom 20.11.2009 klargestellt, dass mit Liquidation ein neues, zwölf Monate umfassendes Geschäftsjahr beginnt. Durch Beschluss der Gesellschafter kann aber auch das bisherige Geschäftsjahr der Gesellschaft für maßgebend erklärt werden.

Streitfall

Im Streitfall hat sich eine Gesellschaft (Beschwerdeführerin) gegen ein vom Bundesamt für Justiz (BFJ) festgesetztes Ordnungsgeld von € 2.500 Euro wegen verspäteter Einreichung der Jahresabschlussunterlagen zum Stichtag 31.12.2007 bei dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers gewandt. Das LG Bonn kam zu dem Ergebnis, dass zum Abschlussstichtag 31.12.2007 keine Offenlegungspflicht der Beschwerdeführerin bestand, da bereits am 18.06.1998 deren Liquidation beschlossen wurde. Gemäß § 71 Abs. 1 GmbHG i.V.m. § 264a HGB muss für den Schluss eines jeden Jahres ein Jahresabschluss aufgestellt werden. Da im Falle der Beschwerdeführerin keine abweichende Beschlussfassung der Gesellschafter vorlag, ist damit das mit dem Tag der Liquidation beginnende Kalenderjahr maßgebend.

Bundesamt für Justiz
droht mit Ordnungs-
geldverfahren

An das Urteil des Landgerichts anknüpfend, stellt das BFJ klar, dass mit Auflösung der Gesellschaft ein neues Geschäftsjahr beginnt und dass die Verpflichtung zur Offenlegung auch bei Gesellschaften in

Liquidation besteht. Bei Verstoß gegen die Offenlegungspflichten wird vom BFJ ein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB eingeleitet.

Diesen Sachverhalt hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) aufgegriffen und in seiner 235. und 237. Sitzung diskutiert. Der HFA ist der gegenteiligen Auffassung, dass im Falle der Liquidation das Geschäftsjahr der Gesellschaft maßgeblich bleibt. Das AktG von 1937 hatte die Beibehaltung des Geschäftsjahres noch explizit zugelassen, im Rahmen der Übernahme in das AktG 1965 wurde die Regelung jedoch nicht berücksichtigt. Nach Ansicht des IDW war der Grund für die nicht erfolgte Übernahme, dass der Gesetzgeber die Regelung für selbstverständlich hielt.

Als Ergebnis seiner Diskussionen und auch eines Austauschs mit dem BFJ konnte der HFA keine gesetzliche Verpflichtung (§ 71 GmbHG, § 270 AktG) zur Aufstellung einer handelsrechtlichen Schlussbilanz feststellen. Da jedoch das LG Bonn mit Urteil vom 20.11.2009 die Pflicht zur Aufstellung einer solchen Schlussbilanz festgestellt hat und das BFJ darauf aufbauend bei Unterlassung der Offenlegung mit einem Ordnungsgeld droht, empfiehlt der HFA die Aufstellung einer Schlussbilanz, um ein Ordnungsgeldverfahren zu vermeiden.

IDW vertritt gegenteilige
Meinung

Ergebnis der
Diskussionen

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

1d | APAK konstatiert steigende Anzahl von Anschlussprüfungen mit wesentlichen Beanstandungen in 2013 |

Autor: Matthias Neukäufer, München

APAK legt Tätigkeits-
bericht für 2013 vor

Die Abschlussprüfer-Aufsichtskommission (APAK) hat am 01.07.2014 ihren Tätigkeitsbericht für das Jahr 2013 vorgelegt. Die APAK hat die fachbezogene Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer (WPK). Das Hauptaugenmerk ihrer Tätigkeiten lag auch im Jahr 2013 auf der Wahrung und Verbesserung der Qualität gesetzlicher Abschlussprüfungen. Um dieses Ziel zu erreichen, konzentrieren sich die Aktivitäten der APAK hauptsächlich auf regelmäßige Inspektionen bei Abschlussprüfern kapi-

talmarktorientierter Unternehmen sowie auf die Mitwirkung und Verbesserung der Qualitätskontrollverfahren. Des Weiteren arbeitet die APAK eng mit ausländischen Prüferaufsichten zusammen und beteiligt sich an zahlreichen internationalen Initiativen.

Im Rahmen der regelmäßig stattfindenden Inspektionen werden im Wesentlichen die fachgerechte Durchführung von Prüfungsaufträgen sowie die Qualitäts-

Inspektionen von
Prüfungsaufträgen

sicherungssysteme überprüft. Im Jahr 2013 wurden von der APAK 28 Praxen und dabei insgesamt 62 Prüfungsaufträge inspiert. Zum Vergleich: Im Vorjahr waren es 77 Prüfungsaufträge und in 2011 wurden 93 Prüfungsaufträge einer Kontrolle unterzogen.

Anteil wesentlicher Beanstandungen steigt

Bei 33 der insgesamt 62 betrachteten Abschlussprüfungen wurden von der APAK wesentliche Beanstandungen zu mindestens einem Prüffeld festgestellt. Das entspricht einem Anteil von 53 %. Im Vorjahr traten dagegen bei 36 % (absolut 28) der Prüfungsaufträge wesentliche Beanstandungen auf. In 2011 war es mit 28 % (absolut 26) ein noch kleinerer Anteil. Der relative Anteil der Prüfungsaufträge mit wesentlichen Beanstandungen in mindestens einem Prüffeld hat sich damit innerhalb von zwei Jahren fast verdoppelt.

Inspektionsbereiche, die besonders häufig zu Feststellungen führten

Zu den Inspektionsbereichen, in denen es am häufigsten etwas zu beanstanden gab, zählten bei den betrachteten Abschlussprüfungen die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes (36), die Prüfung geschätzter Werte/Zeitwerte (32) sowie die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten (21). Die APAK weist zudem noch darauf

hin, dass die Beanstandungen in wiederholtem Maße in gleicher oder ähnlicher Form auftraten.

Nach Auffassung der APAK lassen sich im Wesentlichen drei Faktoren anführen, aus denen sich eine unzureichende Prüfungsqualität ergibt. Diese sind eine mangelnde kritische Grundhaltung der Abschlussprüfer, eine unzureichende Überwachung der Prüfungsdurchführung sowie eine unzureichende auftragsbegleitende Qualitätssicherung.

Mögliche Gründe für die aufgezeigte Entwicklung

Das Instrumentarium regelmäßiger Inspektionen wurde 2007 ins Leben gerufen und hat sich laut der APAK seither als bedeutsame Maßnahme der Prävention des Missbrauchs der Berufspflichten bei Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften herauskristallisiert. Trotzdem lassen die oben dargestellten Ergebnisse keinen Schluss auf eine nachhaltig positive Trendentwicklung zu. Einem positiven Resultat stehen insbesondere der Anstieg des Anteils wesentlicher Beanstandungen sowie die Häufigkeit der Beanstandungen, die in wiederholtem Maße in gleicher oder ähnlicher Form auftreten, entgegen.

Fazit: keine nachhaltige positive Trendentwicklung

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

1e | Wahl eines neuen DRSC Präsidenten | Autor: Arsteh Ebrahim, München

Amtsübergabe an Prof. Barckow Ende Februar 2015

Am 31.10.2014 hat der Verwaltungsrat des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) in Berlin Herrn Prof. Dr. Andreas Barckow zum künftigen Präsidenten des DRSC gewählt. Die Amtsübergabe von Frau Dr. h.c. Liesel Knorr an Herrn Prof. Dr. Andreas Barckow soll Ende Februar 2015 erfolgen.

Herr Barckow ist langer Begleiter des DRSC

Zunächst im Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des DRSC

und später im Deutschen Standardisierungsrat sowie seit Dezember 2011 als IFRS-Fachausschuss-Mitglied des DRSC, gilt Herr Barckow neben seinen Berufs- und Lehrtätigkeiten als langjähriger Begleiter des DRSC. Bis zu seinem Amtsantritt wird Herr Barckow weiter bei seinem bisherigen Arbeitgeber Deloitte als Leiter des IFRS Centre of Excellence tätig sein.

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

2 | IT-Sicherheitsgesetz – Handlungsbedarf für Betreiber kritischer Infrastrukturen |*Autoren: Dennis Hunstock ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln, Carsten Schirp, ISO/IEC 27001**Lead Auditor, Düsseldorf*

Angriffsziel kritische Infrastrukturen	Der Krieg in den Computernetzen kennt keine „Frontlinien“, keine klar erkennbaren Angreifer und geschieht mehr oder weniger unbemerkt, 24 Stunden am Tag, 7 Tage die Woche. Vom Finanzsystem bis zur Energieversorgung ist prinzipiell jeder Bereich des zivilen Lebens mit seinen Infrastrukturen zum Ziel von digitalen Attacken geworden. Ermöglicht wird dies, weil fast alle Bereiche der Wirtschaft und der Infrastrukturen eines Landes heute von Technik bzw. IT abhängen und der Grad der technischen Vernetzung und Kommunikation stetig gestiegen ist bzw. weiter steigen wird. Zahlreiche Pressemeldungen über Cyber-Angriffe auf beispielsweise Versorgungseinrichtungen, Stromnetze, Steuerungssysteme für Anlagen haben die Thematik zusätzlich angeheizt und Handlungsbedarf erzwungen.	heitsstandard, sofern ein solcher erstellt und anerkannt wurde) umzusetzen.	Ausgestaltung der Sicherheitsaudits und Zertifizierungen
Cybersicherheit als neues Schutzziel	Die Bundesregierung hat sich daher deutlichen Handlungsbedarf im Bereich der sog. Cybersicherheit auf ihre digitale Agenda geschrieben und will kritische Infrastrukturen besser vor Cyberangriffen schützen. Kritische Infrastrukturen sind Einrichtungen und Netze, die für das öffentliche Leben wesentlich sind und deren Ausfall dramatische Folgen haben könnte. Darunter fallen etwa Telekommunikations- oder Energienetze, Banken, Verwaltungsbehörden oder Einrichtungen zur medizinischen Versorgung, aber auch Verkehrsunternehmen oder Wasserversorger. Die Maßnahmen der Bundesregierung verfolgen das Ziel, Deutschland als einen der sichersten digitalen Standorte weltweit zu etablieren.	Die Ausgestaltung der Sicherheitsaudits, -prüfungen und Zertifizierungen soll nicht im Detail gesetzlich vorgegeben werden, da diese von den jeweils branchenspezifischen Mindeststandards, den in den Branchen vorhandenen technischen Gegebenheiten und gegebenenfalls bereits bestehenden Auditierungs- und Zertifizierungssystemen abhängt.	Vorstoß nach EnWG für Energie- und Gasversorger bereits sehr konkret
Umsetzung von Maßnahmen zur Informationssicherheit gefordert	Generell soll geprüft werden, ob der Betreiber die für seine Branche und Technologie geeigneten und wirksamen Maßnahmen und Empfehlungen befolgt. Dazu gehört, ein sog. Information Security Management System (Sicherheitsorganisation, IT-Risikomanagement, etc.) zu betreiben, kritische Cyber-Assets zu identifizieren und zu managen, Schutzmaßnahmen zur Angriffsprävention zu betreiben, ein Business Continuity Management (BCM) zu implementieren und darüber hinaus die branchenspezifischen Besonderheiten (z. B. verankert durch den jeweiligen branchenspezifischen Sicherheits-	Ein Blick speziell auf die Gesetzgebung zu Energie- und Gasversorgern nach Maßgabe von § 11 Abs. 1a des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) zeigt, dass hier bereits konkretere Vorstöße seitens des Gesetzgebers vorliegen. Die Betreiber von Strom- und Gasversorgungsnetzen sind verpflichtet, jene Telekommunikations- und elektronischen Datenverarbeitungssysteme, die zur Netzsteuerung dienen, angemessen gegen Bedrohungen nach dem aktuellen Stand der Technik zu sichern. Dazu hat die Bundesnetzagentur (BNetzA) bereits zu Anfang dieses Jahres einen Katalog von Sicherheitsanforderungen und Maßnahmen zum Schutz gegen Bedrohungen für Telekommunikations- und elektronische Datenverarbeitungssysteme erstellt, dessen Kommentierungsphase bereits beendet ist und mit dessen Veröffentlichung voraussichtlich zeitnah zu rechnen sein wird. Dieser Katalog bedient sich der ISO/IEC 27001, ISO/IEC 27002 und der DIN SPEC 27009 und geht damit inhaltlich in die gleiche Richtung wie der Ansatz des IT-Sicherheitsgesetzes. Wie und ob diese beiden Gesetzesinitiativen künftig harmonisiert werden, bleibt jedoch abzuwarten.	Meldung von Angriffen wird künftig Pflicht
	heitsstandard, sofern ein solcher erstellt und anerkannt wurde) umzusetzen.	Die betroffenen Betreiber sollen zusätzlich verpflichtet werden, Angriffe auf ihre IT-Systeme zu melden. Sofern es nicht zu einem Ausfall oder einer Störung des jeweiligen Netzes kommt, soll aber auch eine anonyme Meldung ausreichen. Aus Angst vor Ansehensverlust sind Firmen seit jeher sehr zurückhaltend damit, Transparenz bezüglich Cyberattacken zu schaffen. Die Wirtschaft hatte unter anderem auf die Anonymität solcher Hinweise hingewirkt.	

Umsetzungszeitraum von zwei Jahren	In ihrer Branche sollen die betroffenen Unternehmen selbst innerhalb von zwei Jahren Mindeststandards entwickeln, um ihre IT gegen Attacken abzusichern. Diese Standards müssen vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) genehmigt werden. In Zukunft sollen die Unternehmen dann alle zwei Jahre nachweisen, dass sie die Anforderungen noch in ausreichendem Maße erfüllen.	Es bleibt abzuwarten, wann und in welcher Form das IT-Sicherheitsgesetz verabschiedet wird. Andere Bereiche, wie die Gesetzesinitiative bei Energie- und Gasversorgern zeigt, könnten hier Vorreiter werden. Unstrittig ist aber in allen Fällen, dass die Unternehmen, wenn nicht aus eigenem Antrieb bereits geschehen, spätestens mit den Gesetzesinitiativen in Zugzwang kommen werden. Es stellt sich damit voraussichtlich nicht mehr die Frage des „ob“, sondern nur noch des „wann“. Betroffene Unternehmen sind daher gut beraten, hier bereits vorbereitende Schritte eigeninitiativ durchzuführen und zumindest ihren eigenen Reifegrad bezüglich der Maßnahmenkataloge zu ermitteln, um vorbereitet zu sein.	Zeitpunkt der Verabschiedung noch unklar
Kontrollmöglichkeiten der Sicherheitsbehörden steigen	Außerdem bekommen die zuständigen Sicherheitsbehörden den Plänen zufolge zusätzliches Geld und Personal, um ihren Aufgaben in Sachen IT-Sicherheit nachzukommen: Mit diesen gestiegenen Ressourcen erhöhen sich die Kontrollmöglichkeiten der Sicherheitsbehörden signifikant und der Druck auf die Unternehmen steigt, die Vorgaben zeitnah umzusetzen.		Kontakt: <i>Rüdiger Giebichenstein, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln, ruediger.giebichenstein@wts.de</i>

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.

Wir wünschen Ihnen ein
gesegnetes Weihnachtsfest
und ein frohes neues Jahr!*

*WTS feiert „15 Jahre WTS“

