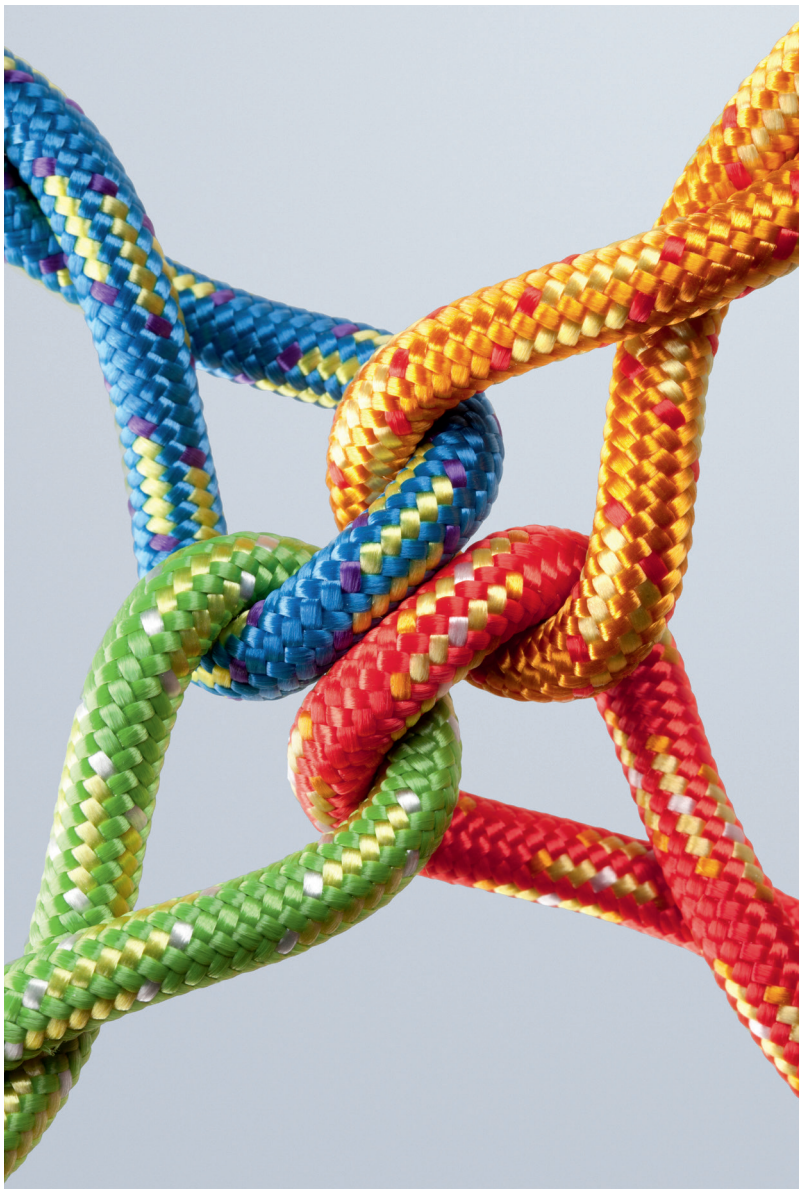


wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

3.2015



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Vorlage zum Großen Senat des BFH zur Frage der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses

Entwurf der KStR 2015 mit Regelung zur Besteuerung von Drittlandsverschmelzungen auf Gesellschafterebene

Umsatzsteuer:

Neue Grundsätze bei der Zuordnung der Warenbewegung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften?

Erbschaft-/Schenkungssteuer:

Regierungsentwurf zur Erbschaftsteuer

TAX | Internationales

Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU

Warnbrief des US-Kongresses an das US-Finanzministerium zu den BEPS-Verhandlungen

LEGAL

Aufsichtsrecht:

Sicherheit bei Zahlungen im Internet – neues Rundschreiben der BaFin

CONSULTING

Financial Advisory:

IASB veröffentlicht Entwurf eines überarbeiteten Rahmenkonzepts

Compliance:

Bundestag beschließt IT-Sicherheitsgesetz

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	1 Ertragsteuern	2 Umsatzsteuer	
5	a Vorlage zum Großen Senat des BFH zur Frage der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses	a Neue Grundsätze bei der Zuordnung der Warenbewegung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften?	14
6	b Entwurf der KStR 2015 mit Regelung zur Besteuerung von Drittlandsverschmelzungen auf Gesellschafterebene	b Bis wann kann die Option zur Steuerpflicht bzw. die Rücknahme des Verzichts auf Steuerbefreiung wirksam erfolgen?	16
7	c Verdeckte Gewinnausschüttung bei mittelbarer Anteilseignerstellung	c Berechtigung zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer durch andere Personen als den Verfügungsberechtigten	17
8	d Zulässigkeit der Lifo-Methode bei der Bewertung von Vorratsvermögen	d Nebenleistungen bei der Grundstücksvermietung	17
9	e Abzugsfähigkeit von Spenden an eine ausländische Stiftung	3 Grunderwerbsteuer	
10	f Minderheitsbeteiligung an Komplementär-GmbH kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen	a Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Kauf eines unbebauten Grundstücks mit anschließender Bebauung	19
11	g Zuflussbesteuerung bei Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gegen wiederkehrende Bezüge	b Keine verlängerte Festsetzungsfrist auf fünf Jahre bei Verletzung der Anzeigepflicht durch einen Notar	19
12	h Aufschiebende Bedingung hindert nicht die Besteuerung nach § 23 EStG	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
13	i Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung	a Regierungsentwurf zur Erbschaftsteuer	20
13	j Zurechnung von Einnahmen aus Finanztermingeschäften zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung?	b Kürzung der abziehbaren Pflichtteilslast bei Erwerb von erbschaft- und schenkungssteuerlich begünstigtem Vermögen – Beitrittsaufforderung an das BMF	22
		5 Lohnsteuer	
		a BMF-Schreiben zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG	22
		b Kürzung der Verpflegungspauschalen – Klarstellung durch BMF-Schreiben	23
		c Freibeträge im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren – Zweijährige Gültigkeit	24
		6 Abgabenordnung	
		Möglichkeit zur späten Geltendmachung von Verlustvorträgen	25

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	7 Deutschland	Aufsichtsrecht	
26	Keine Gewerbesteuerpflicht des Hinzu- rechnungsbetrags nach § 10 Abs. 1 AStG	Sicherheit bei Zahlungen im Internet – neues Rundschreiben der BaFin	32
	8 EU		
26	Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU	CONSULTING	
	9 OECD	1 Financial Advisory	
27	Neue Richtlinien für Kostenumlageverein- barungen	a IASB veröffentlicht Entwurf eines über- arbeiteten Rahmenkonzepts	33
	10 Österreich	b Bundestag beschließt Bilanzrichtlinie- Umsetzungsgesetz (BilRUG)	34
28	Die Steuerreform 2015/2016 – ein Überblick der letzten Änderungen	c Abschlussprüferaufsichtsreform – Änderungen im Aufsichtsrecht	35
	11 USA	d Neuer IDW RS HFA 40 zu Wertminderun- gen von Vermögenswerten nach IAS 36	36
30	Warnbrief des US-Kongresses an das US-Finanzministerium zu den BEPS- Verhandlungen	2 Compliance	
		a Bundestag beschließt IT-Sicherheits- gesetz	36
		b Datenschutzansatz „Privacy by Design“	37

Die ertragsteuerliche Organschaft – Ein Beratungsfeld mit zahlreichen Fallstricken



Prof. Dr. Ulrich Prinz,
Wirtschaftsprüfer
und Steuerberater,
WTS Of Counsel

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

die Nutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Gesetze erfordert einen integrierten Ansatz. "Tax" und "Legal" müssen effizient und nahtlos zusammenarbeiten. Ein in der Mittelstands- und Konzernberatung insoweit wichtiges Feld, dem die WTS in der täglichen Praxis ein besonderes Augenmerk widmet, ist die ertragsteuerliche Organschaft. Sie bewirkt für Körperschaft- und Gewerbesteuerzwecke eine auf das Inland begrenzte Ergebnispoolung und hat vor allem Verlustnutzungs- und Finanzierungsvorteile. Obgleich seit langem als Gestaltungsinstrument etabliert, bereitet die Organschaft manchem Mandanten in Betriebsprüfungen wegen zahlreicher formeller und inhaltlicher Fallstricke praktische Sorgen. Verunglückte Organschaften sind meist leider keine "Kleinigkeit".

Dafür gibt es eine Reihe von Gründen: Die ertragsteuerliche Organschaft setzt in Deutschland – fast einmalig in der Welt – einen ganz besonders ausgestalteten Gewinnabführungsvertrag voraus und hat daher starke Bezüge zum Konzernrecht. Ein gesellschaftsrechtlich einwandfreier Gewinnabführungsvertrag ist Grundvoraussetzung zur Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft. Das Steuerrecht erfordert aber noch einiges mehr. Deshalb können Fehler im Gewinnabführungsvertrag oder bei dessen Durchführung zu verunglückten Organschaften führen.

Ein zweiter Grund: In den letzten Jahren weist dieses Rechtsgebiet eine erhebliche Änderungsgeschwindigkeit auf, die vor allem durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und natürlich auch die Finanzverwaltung ausgelöst wird. Zuletzt wurden zahlreiche Details der Organschaft durch die sog. kleine Organschaftsreform vom 20.02.2013 verändert. Ziel des Gesetzgebers war dabei eine Vereinfachung und Entformalisierung des Organschaftsrechts. Wie so oft zeigt die Praxis aber nun, dass durch diese gut gemeinte Gesetzgebungsmaßnahme in Teilen auch neue Rechtsunsicherheit entstanden ist. Zu nennen sind hier insbes. die umgestaltete Verlustabzugssperre des

§ 14 Abs.1 Nr. 5 KStG, die eigentlich nur doppelte Verlustnutzungen im In- und Ausland verhindern will, aber deutlich darüber hinausgreift, und das zur Absicherung des inländischen Besteuerungssubstrats neu eingeführte organträgerbezogene Betriebsstättenkriterium. Gegebenenfalls wird in absehbarer Zukunft die derzeit intensiv geführte BEPS-Diskussion gerade bei den Fragen grenzüberschreitender doppelter Verlustnutzung neue Impulse setzen.

Aber auch die Rechtsprechung ist eine Quelle ständigen praktischen Anpassungsbedarfs. So hat etwa der EuGH in seiner SCA Group Holding-Entscheidung vom 12.06.2014 für einen niederländischen Fall judiziert, dass Schwesterkapitalgesellschaften auch ohne eine Inlandsmutter einer horizontalen Ergebniskonsolidierung zugänglich sein müssen. Seitdem wird in Deutschland das Thema der Gewinnabführungsverträge zwischen Schwesterkapitalgesellschaften intensiver diskutiert. Der Ausgang ist offen. Ein weiteres Beispiel: Der BFH hat kürzlich in einem bemerkenswerten Urteil vom 17.12.2014 entschieden, dass von Organgesellschaften empfangene Schachteldividenden vollständig gewerbesteuerbefreit sind. Die Finanzverwaltung war dagegen seit Jahren von der Anwendung der 5%igen Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer ausgegangen. Die Gegenreaktion des Gesetzgebers auf dieses steuergünstige Urteil ist bereits angekündigt.

Steuerliche Organschaften sind also äußerst vielschichtige Rechtsgebilde mit gesellschaftsrechtlichen, bilanzrechtlichen und zunehmend (international-)steuerlichen Bezügen. Seit April stehe ich als WTS Of Counsel unseren Mandanten gerade auch in solchen Fragen mit Rat und Tat zur Seite.

Ihr Prof. Dr. Ulrich Prinz

1a | Vorlage zum Großen Senat des BFH zur Frage der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 25.03.2015 (AZ: X R 23/13)	Der X. Senat legt dem Großen Senat des BFH die Frage vor, ob der sog. Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27.03.2003 ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.	Der X. Senat legt dem Großen Senat des BFH die Frage vor, ob der sog. Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27.03.2003 ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.	Der X. Senat legt dem Großen Senat des BFH die Frage vor, ob der sog. Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27.03.2003 ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.
Urteilsfall	In dem zugrunde liegenden Revisionsverfahren hatten Gläubigerbanken des Klägers im Streitjahr 2007 teilweise auf ihre Forderungen verzichtet. Die Forderungen wurden daraufhin insoweit ertragswirksam bzw. mit Gewinn (im Folgenden „Sanierungsgewinn“) ausgebucht. Im Erhebungsverfahren beantragte der Kläger den Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Einkommensteuer. Der gegen die Ablehnung dieses Antrags erhobene Einspruch wurde von der Finanzverwaltung mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Voraussetzungen des Sanierungserlasses nicht vorlägen. Insbesondere fehle es an der Sanierungseignung, da im Folgejahr wiederum ein Verlust erzielt worden sei. Zudem hätte der Kläger durch Vornahme von Teilwertabschreibungen auf Grundbesitz die Besteuerung des Sanierungsgewinns umgehen können.	In dem zugrunde liegenden Revisionsverfahren hatten Gläubigerbanken des Klägers im Streitjahr 2007 teilweise auf ihre Forderungen verzichtet. Die Forderungen wurden daraufhin insoweit ertragswirksam bzw. mit Gewinn (im Folgenden „Sanierungsgewinn“) ausgebucht. Im Erhebungsverfahren beantragte der Kläger den Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Einkommensteuer. Der gegen die Ablehnung dieses Antrags erhobene Einspruch wurde von der Finanzverwaltung mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Voraussetzungen des Sanierungserlasses nicht vorlägen. Insbesondere fehle es an der Sanierungseignung, da im Folgejahr wiederum ein Verlust erzielt worden sei. Zudem hätte der Kläger durch Vornahme von Teilwertabschreibungen auf Grundbesitz die Besteuerung des Sanierungsgewinns umgehen können.	In dem zugrunde liegenden Revisionsverfahren hatten Gläubigerbanken des Klägers im Streitjahr 2007 teilweise auf ihre Forderungen verzichtet. Die Forderungen wurden daraufhin insoweit ertragswirksam bzw. mit Gewinn (im Folgenden „Sanierungsgewinn“) ausgebucht. Im Erhebungsverfahren beantragte der Kläger den Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Einkommensteuer. Der gegen die Ablehnung dieses Antrags erhobene Einspruch wurde von der Finanzverwaltung mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Voraussetzungen des Sanierungserlasses nicht vorlägen. Insbesondere fehle es an der Sanierungseignung, da im Folgejahr wiederum ein Verlust erzielt worden sei. Zudem hätte der Kläger durch Vornahme von Teilwertabschreibungen auf Grundbesitz die Besteuerung des Sanierungsgewinns umgehen können.
Ablehnende Entscheidung der Vorinstanz	Die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht ließ offen, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses vorliegen. Einem Erlass der Einkommensteuerschuld stehe schon entgegen, dass der Gesetzgeber mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. zum Ausdruck gebracht habe, dass Sanierungsgewinne unterschiedslos besteuert werden sollen.	Die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht ließ offen, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses vorliegen. Einem Erlass der Einkommensteuerschuld stehe schon entgegen, dass der Gesetzgeber mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. zum Ausdruck gebracht habe, dass Sanierungsgewinne unterschiedslos besteuert werden sollen.	Die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht ließ offen, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses vorliegen. Einem Erlass der Einkommensteuerschuld stehe schon entgegen, dass der Gesetzgeber mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. zum Ausdruck gebracht habe, dass Sanierungsgewinne unterschiedslos besteuert werden sollen.
Vermeintliche Rechtmäßigkeit mangels Zuwachs der Leistungsfähigkeit und aufgrund Akzeptanz des Gesetzgebers	Der vorlegende Senat sieht jedoch – ebenso wie die Finanzverwaltung und der wohl überwiegende Teil der Literatur – in der Anwendung des Sanierungserlasses keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Nach Auffassung des X. Senats wird der Sanierungserlass von „ganz anderen Erwägungen“ geleitet als § 3 Nr. 66 EStG a.F. Es müsse auch berücksichtigt werden, dass es durch die Forderungsverzichte der Gläubiger nicht zu Liquiditätszuflüssen komme und demnach auch kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit zugrunde liege. Außerdem sieht der X. Senat, dass der Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien zwischenzeitlich den Sanierungserlass an zahlreichen Stellen akzeptierte bzw. sogar für erforderlich hielt. Die im Sanierungserlass formulierten Voraussetzungen (Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldnerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger) seien auch sachliche Billigkeitsgründe i.S. von §§ 163, 227 AO. Der bundeseinheitliche Sanierungserlass trage dazu bei, der Verpflichtung des § 85 AO zur gleichmäßigen Erhebung von Steuern nachzukommen.	Der vorlegende Senat sieht jedoch – ebenso wie die Finanzverwaltung und der wohl überwiegende Teil der Literatur – in der Anwendung des Sanierungserlasses keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Nach Auffassung des X. Senats wird der Sanierungserlass von „ganz anderen Erwägungen“ geleitet als § 3 Nr. 66 EStG a.F. Es müsse auch berücksichtigt werden, dass es durch die Forderungsverzichte der Gläubiger nicht zu Liquiditätszuflüssen komme und demnach auch kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit zugrunde liege. Außerdem sieht der X. Senat, dass der Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien zwischenzeitlich den Sanierungserlass an zahlreichen Stellen akzeptierte bzw. sogar für erforderlich hielt. Die im Sanierungserlass formulierten Voraussetzungen (Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldnerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger) seien auch sachliche Billigkeitsgründe i.S. von §§ 163, 227 AO. Der bundeseinheitliche Sanierungserlass trage dazu bei, der Verpflichtung des § 85 AO zur gleichmäßigen Erhebung von Steuern nachzukommen.	Der vorlegende Senat sieht jedoch – ebenso wie die Finanzverwaltung und der wohl überwiegende Teil der Literatur – in der Anwendung des Sanierungserlasses keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Nach Auffassung des X. Senats wird der Sanierungserlass von „ganz anderen Erwägungen“ geleitet als § 3 Nr. 66 EStG a.F. Es müsse auch berücksichtigt werden, dass es durch die Forderungsverzichte der Gläubiger nicht zu Liquiditätszuflüssen komme und demnach auch kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit zugrunde liege. Außerdem sieht der X. Senat, dass der Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien zwischenzeitlich den Sanierungserlass an zahlreichen Stellen akzeptierte bzw. sogar für erforderlich hielt. Die im Sanierungserlass formulierten Voraussetzungen (Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldnerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger) seien auch sachliche Billigkeitsgründe i.S. von §§ 163, 227 AO. Der bundeseinheitliche Sanierungserlass trage dazu bei, der Verpflichtung des § 85 AO zur gleichmäßigen Erhebung von Steuern nachzukommen.

Keine unionswidrige Beihilfe mangels selektiven Ausnahmeharakters

Vorlagegründe und Fazit

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

1b | Entwurf der KStR 2015 mit Regelung zur Besteuerung von Drittlandsverschmelzungen auf Gesellschafterebene | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

Verbandschreiben vom 18.05.2015	Mit Verbandschreiben vom 18.05.2015 hat das BMF den Entwurf neuer Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR-E 2015) vorgelegt. Die Spitzenverbände hatten bis zum 30.06.2015 Gelegenheit zur Stellungnahme.	des Satzes 1“) die von der Finanzverwaltung angestrebte enge Auslegung schon grammatikalisch und systematisch nicht zulässt. Es ist schließlich kein Zufall, dass der Wortlaut des ersten Halbsatzes beider Sätze im Kern identisch ist, jedoch in § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG nur auf eine „Körperschaft“ und nicht wie in § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG auf eine „beschränkt steuerpflichtige Körperschaft“ abgestellt wird. Es wäre für den Gesetzgeber ein Leichtes gewesen, auch in Satz 2 dieselbe Formulierung wie in Satz 1 zu verwenden. Im Umkehrschluss ist das Vorliegen einer beschränkten Steuerpflicht gerade keine Voraussetzung von § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG. Darüber hinaus verweist der Gesetzgeber in § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG ausdrücklich auf „Vorgänge im Sinne des Satzes 1“ und verwendet gerade nicht die deutlich umfassendere Formulierung „in den Fällen des Satzes 1“. Im Ergebnis wird also ausdrücklich nur der gesellschaftsrechtliche Vorgang der Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG in Bezug genommen.	
Änderung der Nummerierung	Die neuen Körperschaftsteuer-Richtlinien sollen künftig – wie insbesondere auch bereits die Einkommensteuer-Richtlinien – „paragraphenbezogen“ nummeriert werden. Dem Entwurf ist eine Überleitungstabelle beigelegt, mit der die Überleitung der bisherigen Regelungen in die neue Nummerierung dokumentiert wird.		
Berücksichtigung von Gesetzesänderungen und aktueller Rechtsprechung	Inhaltlich sollen die neuen Richtlinien zwischenzeitliche Gesetzesänderungen und die aktuelle BFH-Rechtsprechung berücksichtigen. Insbesondere die Regelungen zur sog. kleinen Organschaftsreform wurden in die neuen Richtlinien eingearbeitet, wobei sich allerdings zu § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 und 5 KStG, dem Herzstück der Reform, keine Ausführungen in dem Entwurf finden.		
Einschränkung der Steuerneutralität bei Drittlandsverschmelzungen	Völlig neu und in gewisser Weise auch etwas überraschend ist die Regelung in R 12 KStR-E 2015, aus der bei Drittlandsverschmelzungen eine Einschränkung der Steuerneutralität auf Gesellschafterebene resultiert. Denn der auf die Regelung des § 13 UmwStG verweisende § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG soll – so der Entwurf – voraussetzen, dass der übertragende Rechtsträger im Inland beschränkt steuerpflichtig ist. Hinter dieser nun beabsichtigten Richtlinienregelung steht die Absicht, die auf Ebene der übertragenden Gesellschaft bestehenden stillen Reserven in Deutschland auf Gesellschafterebene der Vollbesteuerung zu unterwerfen. Dies begründen Vertreter der Finanzverwaltung mit der äußerst strittigen Annahme einer Sachausschüttung – statt einer Veräußerung der Anteile – unter Verletzung des in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG normierten Korrespondenzprinzips.	Nach der von der Finanzverwaltung beabsichtigten Rechtsauslegung würde es immer dann zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn die übertragende ausländische Gesellschaft im Inland nicht beschränkt steuerpflichtig ist. Ein solches Zufallsergebnis kann keinesfalls beabsichtigt gewesen sein und würde auch der Kapitalimportneutralität, einem Grundsatz der deutschen internationalen Steuerpolitik, widersprechen: demnach sollen deutsche Unternehmen, wenn sie auf ausländischen Märkten aktiv sind, mit demselben lokalen Steuerniveau belastet werden wie die örtliche Konkurrenz und damit keinen steuerlichen Wettbewerbsnachteil erleiden. Mit der nun beabsichtigten Besteuerung stiller Reserven eines ausländischen Geschäfts auf Ebene des inländischen Anteilseigners würde im Ergebnis das ausländische Geschäft der deutschen Besteuerung unterworfen und damit gegenüber lokalen Wettbewerbern benachteiligt. Gleichzeitig würde die Attraktivität Deutschlands als Holdingstandort weiter sinken.	Zufallsergebnisse
Kritik an R 12 KStR-E 2015	Es spricht einiges dafür, dass der im Tatbestand des § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG enthaltene Verweis („Vorgang im Sinne		

Widerspruch zur
Gesetzesbegründung
(BT-Drs. 16/3369)

Schließlich hat der Gesetzgeber bei Einführung von § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG in seiner Begründung hierzu ausgeführt, dass es auf die Voraussetzungen zur steuerneutralen Übertragung auf Gesellschaftsebene (Satz 1) für die Steuerneutralität auf Gesellschafterebene (Satz 2) nicht ankommen soll. Erforderlich sei allein, dass das nationale (deutsche) Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt werde. Eine Schlechterstellung des deutschen Fiskus ist damit ausgeschlossen. Damit werden auf der einen Seite die Interessen des deutschen Fiskus gewahrt und andererseits betriebswirtschaftlich sinnvolle oder sogar notwendige Umstrukturierungen ermöglicht bzw. nicht behindert. Die in R 12 KStR-E 2015 vorgenommene Auslegung durch die Finanzverwaltung widerspricht damit dem ausdrücklich niedergelegten Willen des Gesetzgebers.

Unsicherheit bei
Beendigung von Gewinn-
abführungsverträgen aus
wichtigem Grund

Eine weitere umstrittene Änderung gegenüber der bisherigen Fassung der Körperschaftsteuer-Richtlinien findet sich in den Ausführungen zum wichtigen Grund zur vorzeitigen Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags. Die bislang geltende Fassung von R 60 Abs. 6 KStR schließt in Satz 4 auch dann eine Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation nicht als einen unschädlichen wichtigen Grund zur vorzei-

tigen Beendigung des Gewinnabführungsvertrags aus, wenn bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststand, dass der Gewinnabführungsvertrag vor Ablauf der ersten fünf Jahre beendet wird. Diese in der Praxis bedeutende Rückausnahme wurde in der ansonsten identischen Entwurfsfassung von R 14.5 Abs. 6 KStR-E 2015 ersatzlos gestrichen.

Der Richtlinienentwurf enthält auch keinen expliziten Hinweis zu der Frage, ob auch die konzerninterne Veräußerung der Organgesellschaft als wichtiger Beendigungsgrund anerkannt wird. Unsicherheiten ergeben sich diesbezüglich aus einer im Jahr 2014 im Bundessteuerblatt veröffentlichten Entscheidung des BFH, mit der er dies für den konkret zu entscheidenden Sachverhalt ablehnte. Dieses Urteil stützt sich dabei allerdings auf die revisionsrechtlich nicht zu beanstandende Sachverhaltswürdigung der Vorinstanz, wonach der Ergebnisabführungsvertrag jedenfalls faktisch unter der (zeitlich ungewissen) auflösenden Bedingung eines vollständigen Verlustverbrauchs stand.

Es bleibt zu hoffen, dass die entsprechenden Stellungnahmen der Spitzenverbände noch Berücksichtigung finden und so die aufgezeigten Kritikpunkte ausgeräumt werden können.

Veräußerung der Organ-
beteiligung im Konzern
als wichtiger Grund?

BFH vom 13.11.2013
(AZ: I R 45/12)

Fazit

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

1c | Verdeckte Gewinnausschüttung bei mittelbarer Anteilseignerstellung |

Autorin: StBin Monika Renzler, München

BFH vom 21.10.2014
(AZ: VIII R 22/11)

Im Urteil vom 21.10.2014 hatte der BFH über die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu entscheiden, wenn der unmittelbare Vermögensvorteil einer Person zukommt, die über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft lediglich mittelbar an der betreffenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Urteilsfall

Der Kläger gründete zusammen mit C und der I1-Ltd. die G-GmbH i. G.. Der Kläger und C leisteten ihre Einlagen jeweils durch Einbringung eines 50%-Anteils an der A-GmbH, die I1-Ltd. brachte eine 100%-Beteiligung an der inländischen I2-GmbH in die G-GmbH i. G. ein. Wegen Konkursan-

trags der I2-GmbH konnte die Werthaltigkeit der Stammeinlage nicht nachgewiesen und folglich die G-GmbH i. G. nicht in das Handelsregister eingetragen werden.

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Kläger im Streitjahr 1997 im Namen der I1-Ltd. ein Inkassobüro mit dem Einzug von Zahlungen bei der I2-GmbH beauftragt hatte. Die eingezogenen Beträge wurden in nahezu voller Höhe einem ausländischen Festgeldkonto des Klägers gutgeschrieben. Im Streitjahr 1998 wurden – ebenfalls auf Veranlassung des Klägers – bei der A-GmbH Zahlungen angefordert, welche zunächst der I2-GmbH gutgeschrieben und anschließend

mit einem geringen Inkassoabschlag auf ein Konto einer ausländischen Kapitalgesellschaft überwiesen wurden. Die I2-GmbH hat die Zahlungen in den Streitjahren jeweils als Rückzahlungen von Verbindlichkeiten gegenüber der I1-Ltd. verbucht.

Auffassung des
Finanzamts

Das Finanzamt behandelte die Mittelabflüsse bei der I2-GmbH als vGA an die G-GmbH i. G. und rechnete diese – da es sich bei der GmbH i. G. mangels Eintragung im Handelsregister um eine (vermögensverwaltende) Personengesellschaft handelte – im Rahmen der Gewinnverteilung auf Ebene der G-GmbH i. G. allein dem Kläger zu.

FG München
vom 26.11.2009
(AZ: 11 K 3053/06)

Das Finanzgericht gab nach erfolglosem Einspruchsverfahren der Klage statt, da es in beiden Streitjahren die Voraussetzungen für eine vGA als nicht erfüllt ansah. Die Mittelabflüsse bei der I2-GmbH seien weder von deren Gesellschafterin (G-GmbH i. G.) veranlasst worden noch hätten diese Mittel dem Kläger als einer der G-GmbH i. G. nahestehenden Person von dieser zugewendet werden sollen.

Verwirklichung einer vGA
auch ohne tatsächlichen
Zufluss beim
Gesellschafter

Im Revisionsverfahren hat der BFH das vorinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen. Der BFH erachtete es als zutreffend, dass der Kläger für Zwecke der Prüfung der vGA nicht als Gesellschafter der I2-GmbH zu behandeln ist. Gesellschafterin der

I2-GmbH ist für Zwecke der Prüfung der vGA ausschließlich die G-GmbH i. G. Denn Gesellschafter i. S. d. § 20 Abs. 2a EStG kann nur sein, wer entweder zivilrechtlicher Inhaber ist oder als Nichtgesellschafter über die wirtschaftliche Eigentümerstellung der Beteiligung verfügt. Jedoch kann eine vGA auch ohne Zufluss beim Gesellschafter verwirklicht werden, wenn diesem ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorteil mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung einen Nutzen zieht. Voraussetzung für die Annahme einer Veranlassung der Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis ist aber, dass die Gesellschafterin der I2-GmbH (also die G-GmbH i. G.) von den widerrechtlichen Geldentnahmen des Klägers zurechenbare Kenntnis hatte und ihn gleichwohl gewähren ließ. Dies sei vorliegend gegeben, da der Kläger faktischer Geschäftsführer der I2-GmbH und zugleich Gesellschafter – und als solcher Geschäftsführer und Vertreter – der G-GmbH i. G. war. Daher ist das Wissen des Klägers über die Zahlungen der I2-GmbH auf die ihm zuzurechnenden Konten der G-GmbH i. G. zuzurechnen.

Weitere Feststellungen
erforderlich

Der BFH hält jedoch weitere Feststellungen hinsichtlich der für das Vorliegen einer vGA erforderlichen Vermögensminderung bei der I2-GmbH für geboten. Ferner sei zu prüfen, ob die Einnahmen auf Ebene der G-GmbH i. G. nur dem Kläger zugewiesen werden können.

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

1d | Zulässigkeit der Lifo-Methode bei der Bewertung von Vorratsvermögen |

Autorin: StBin Franziska Junge, München

Grundsätze der
Lifo-Methode

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG können Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Waren) als Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz die Lifo-Methode („last in – first out“) anwenden. Voraussetzung der Vereinfachungsregel ist, dass diese Bewertungsmethode den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Sie muss dabei grundsätzlich nicht mit der tatsächlichen Verbrauchs- und Veräußerungsfolge übereinstimmen.

Mit Schreiben vom 12.05.2015 hat das BMF zur Zulässigkeit der Anwendung der Lifo-Methode als Bewertungsvereinfachungsverfahren bei der Bewertung von Vorratsvermögen Stellung genommen. Das BMF reagiert damit auf die jüngst bei Betriebsprüfungen aufgetretenen Unsicherheiten über die Bewertung von insbesondere großen Preisschwankungen unterliegenden Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens. Mit dem Schreiben wird unter Bezugnahme auf die eingangs genannten und bisher geltenden Grundsätze die Anwendbarkeit der Lifo-Methode für bestimmte Warengruppen konkretisiert.

BMF vom 12.05.2015

Handelswaren	So ist bei Handelswaren die Anwendung der Lifo-Methode unzulässig, wenn es durch im Betrieb eingesetzte EDV-Systeme technisch möglich ist, die individuellen Anschaffungskosten ohne weiteres zu ermitteln (bspw. durch Codierung). Eine Ausnahme hiervon ist gegeben, wenn trotz Einsatz der EDV-Systeme eine Einzelbewertung weiteren Aufwand oder weitere Rechen- oder Ermittlungsschritte, unbeachtlich deren Umfang, erfordern würde.	Sind Vorräte dauerhaft haltbar, d. h. mindestens ein Jahr, oder werden sie dies durch Be- oder Verarbeitung, ist die Lifo-Methode anwendbar. Haben verderbliche Vorräte hingegen eine geringere Haltbarkeit, ist die Lifo-Methode unzulässig, da die unterstellte Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge dem betrieblichen Geschehensablauf völlig widerspricht.	Verderbliche Vorräte
Ver- oder bearbeitete Erzeugnisse	Entstehen im Betrieb durch die Ver- oder Bearbeitung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (z. B. durch deren Verbindung, Trennung, Vermischung, Verformung) Fertig- oder Teilfertigerzeugnisse, sind in deren Anschaffungs- und Herstellungskosten auch weitere Kosten aus dem Fertigungsprozess einzubeziehen. Für Fertig- und Teilfertigerzeugnisse ist die Lifo-Methode auch bei Einsatz elektronischer Warenwirtschaftssysteme anwendbar. Das gilt auch für die zugehörigen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie unfertigen Erzeugnisse. Eine Codierung der Ausgangs-, Zwischen- oder Endprodukte ist hierbei für die Anwendung der Lifo-Methode unschädlich.	Das BMF-Schreiben stellt klar, dass die Lifo-Methode nur angewendet werden kann, sofern sie auch handelsrechtlich dem Grunde nach zulässig ist. Eine abweichende Bewertung in Handels- und Steuerbilanz bedingt die Aufnahme der steuerlichen Wertansätze in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Ein Wechsel der steuerlichen Bewertungsmethode ist nur mit Zustimmung des Finanzamtes möglich. Sofern im Betrieb moderne EDV-Systeme eingesetzt werden, mit denen Anschaffungs- und Herstellungskosten von Handelswaren ermittelt werden könnten, sollte zur Vermeidung steuerlicher Nachteile der dafür notwendige zusätzliche Aufwand (bspw. für zusätzliche Ermittlungs- und Rechenschritte) genau dokumentiert werden. Die Regelungen des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anwendbar.	Praxishinweise
			Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wtS.de

1e | Abzugsfähigkeit von Spenden an eine ausländische Stiftung |

Autor: RA/StB Thomas Dennisen, Köln

BFH vom 21.01.2015 (AZ: X R 7/13)	Mit seinem Urteil vom 21.01.2015 hat der BFH noch einmal klar gestellt, welche hohen Anforderungen an einen Steuerpflichtigen gestellt werden, damit seine Zuwendung an eine ausländische Einrichtung als Spende abgezogen werden kann.	Im Urteilsfall hatte ein deutscher Steuerpflichtiger einer Fundació, einer Stiftung spanischen Rechts, einen Geldbetrag zugewendet und wollte diesen als Spende steuerlich abziehen. Laut ihrer Satzung verfolgt die Fundació gemeinnützige Zwecke. Sie ist im balearischen Stiftungsregister eingetragen. Obgleich der Steuerpflichtige dem Finanzamt zahlreiche Unterlagen (insb. Spendenbescheinigung nach spanischem Recht, übersetzte Satzung, die Bilanz und die GuV der Fundació) vorlegte, erkannte die Finanzverwaltung den Spendenabzug nicht an. Die Finanzverwaltung vertrat die Ansicht, die Unterlagen würden nicht ausreichen, um die gemeinnützige Verwendung der Mittel nachzuweisen. Sie forderte den Steuerpflichtigen auf, den Tätigkeits- oder Rechenschaftsbericht vorzulegen, der	Urteilsfall
Allgemeine Rechtslage	Gemäß § 10b EStG können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke in gewissen Grenzen als Sonderausgaben abgezogen werden. Grundsätzlich gilt dies auch für Zuwendungen an Einrichtungen, die im Europäischen Wirtschaftsraum ansässig sind, vorausgesetzt sie wären nach deutschen Grundsätzen steuerbefreit. Hierfür trägt der Steuerpflichtige, der den Spendenabzug geltend macht, die Feststellungslast.		

ohnehin jährlich von der Fundació bei der balearischen Stiftungsbehörde eingereicht werden müsste. Dieser Aufforderung folgte der Steuerpflichtige nicht.

FG Düsseldorf vom
21.01.2013
(AZ: 11 K 2439/10)

Deshalb wies auch das FG Düsseldorf die Klage ab. Der Steuerpflichtige habe nicht ausreichend nachgewiesen, dass die Fundació i.S.d. § 63 AO nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken diene.

Tätigkeits- oder Rechenschaftsbericht als Nachweis für die tatsächliche Geschäftsführung

Diese Ansicht bestätigte nun der BFH mit der Begründung, dass der Steuerpflichtige – wie vom Finanzamt und dem Finanzgericht gefordert – den bereits erstellten und bei der ausländischen Stiftungsbehörde eingereichten Tätigkeits- oder Rechenschaftsbericht der Fundació hätte besorgen und vorlegen müssen. Diese Anforderung sei sowohl geeignet als auch erforderlich sowie angemessen, um beurteilen zu können, ob die ausländische Stiftung die Voraussetzungen des § 63 AO erfüllt. Diese Wertung entspreche den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen, wonach die Steuerbehörden eines Mitgliedsstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen dürften, die ihnen für die Be-

urteilung der Voraussetzungen für einen Steuervorteil notwendig erscheinen.

Im Übrigen stellte der BFH klar, dass aus unionsrechtlichen Gründen Zuwendungsbestätigungen einer ausländischen Einrichtung zwar nicht dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck gemäß § 50 EStDV entsprechen müssen. Zu den notwendigen Bestandteilen der Zuwendungsbestätigung einer ausländischen Stiftung gehöre aber, dass die ausländische Stiftung bescheinigt, sie habe die Spende erhalten, verfolge den satzungsgemäßen gemeinnützigen Zweck und setze die Spende ausschließlich satzungsgemäß ein. Dieser Anforderung genüge die vom Steuerpflichtigen eingereichte Spendenbescheinigung nach spanischem Recht ebenfalls nicht.

Form des § 50 EStDV nicht zwingend erforderlich

In der Praxis machen es die von der Finanzverwaltung aufgestellten und weitgehend von der Rechtsprechung bestätigten strengen Anforderungen an die Nachweispflicht sehr schwierig, einen Spendenabzug bei Zuwendungen an ausländische Einrichtungen geltend zu machen. Daher sollte noch vor der Zuwendung überprüft werden, ob eine Dokumentationslage geschaffen werden kann, die den Spendenabzug sicherstellt.

Fazit

Kontakt:
RA/StB Thomas
Dennisen, Köln,
thomas.dennisen@
wts.de

1f | Minderheitsbeteiligung an Komplementär-GmbH kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 16.04.2015
(AZ: IV R 1/12)

Der BFH hatte im Urteil vom 16.04.2015 zu entscheiden, ob eine Minderheitsbeteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der Kommanditgesellschaft gehört.

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte ein Kommanditist (Kläger) seine Beteiligung an einer GmbH & Co. KG im Streitjahr 2001 veräußert. Die Veräußerung umfasste sowohl seinen Kommanditanteil (der Kläger war zu 5 % am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt) als auch seinen Anteil an der Komplementär-GmbH (der Kläger war zu 5 % am Stammkapital beteiligt). Die Tätigkeit der nicht am Vermögen der KG beteiligten Komplementär-GmbH beschränkte sich auf die Geschäftsführung der KG. Einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhielt die Kom-

plementär-GmbH nicht. Am Gewinn der KG war die Komplementär-GmbH jedoch zu 99 % beteiligt. Auf den Kläger sowie einen weiteren Kommanditisten, der zu 95 % am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt war, entfielen somit insgesamt lediglich 1 % des Gewinns der GmbH & Co. KG.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der auf den GmbH-Anteil entfallende Veräußerungsgewinn wegen der Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen II in den Gewinn aus der Veräußerung des KG-Anteils einzubeziehen sei, obwohl der Gesellschafter seinen GmbH-Anteil als Privatvermögen behandelt hatte. Die Schwelle des § 17 EStG zur steuerlichen Verstrickung von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen hatte im Streitjahr noch bei mindestens

Einflussnahmemöglichkeit auf Geschäftsführung als Voraussetzung für Sonderbetriebsvermögen II	10 % gelegen. Der Einspruch gegen den entsprechenden Feststellungsbescheid blieb ebenso erfolglos wie die anschließende Klage vor dem Finanzgericht. Nach den nunmehr aufgestellten Grundsätzen des BFH ist die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH nur dann als Sonderbetriebsvermögen II zu qualifizieren, wenn der grundsätzlich nicht an der Geschäftsführung beteiligte Kommanditist aufgrund der Beteiligung an der geschäftsführenden Komplementär-GmbH mittelbar Einfluss auf die Geschäftsführung der KG ausüben kann. Eine solche Einflussnahme komme nach Auffassung des BFH in der Regel dann nicht in Betracht, wenn der Kommanditist weniger als 10 % der Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH halte. Denn nach der gesetzlichen Regelung des § 47 GmbHG, wonach die Gesellschafterbeschlüsse bei der GmbH nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen zustande kommen, könne der Gesellschafter bei einem solchen Beteiligungsumfang keinen Einfluss auf die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH nehmen. Damit sei auch die Möglichkeit einer indirekten bzw. mittelbaren Einflussnahme auf die Geschäftsführungstätigkeit der KG ausgeschlossen.	Letztere muss nun erst Feststellungen zu der Sachverhaltsfrage treffen, ob der Gesellschaftsvertrag der Komplementär-GmbH eine von § 47 GmbHG abweichende Regelung vorsieht, die es dem Kläger ermöglicht, auf die Geschäftsführung der KG (mittelbar) Einfluss zu nehmen. Des Weiteren widerspricht der BFH aber auch der Auffassung des Finanzgerichts, wonach eine hohe Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH an der Mitunternehmerschaft – wie im Urteilsfall – dafür sprechen würde, die Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen II zu qualifizieren. Der BFH stellt hierzu fest, dass eine mittelbare Gewinnbeteiligung des Kommanditisten über die Komplementär-GmbH nicht dazu führen könne, eine Stärkung seiner Mitunternehmerstellung zu bewirken.	Keine Stärkung der Gesellschafterstellung durch hohe Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH
Ggf. abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag	Dennoch konnte der BFH die Sache lediglich an die Vorinstanz zurückverweisen.	Ausdrücklich offen gelassen hat der BFH schließlich die Frage, ob eine Zuordnung der Gesellschaftsanteile zum Sonderbetriebsvermögen II vorzunehmen sei, wenn die Beteiligung mindestens 10 % an der Komplementär-GmbH betrage, dem Minderheitsgesellschafter jedoch gewisse Minderheitenrechte zustünden, oder ob von einer Einflussnahme auf die Geschäftsführung der KG erst bei einer Beteiligung von mehr als 25 % (sog. Sperrminorität) ausgegangen werden könne.	Weiterhin offene Punkte Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wtS.de

1g | Zuflussbesteuerung bei Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gegen wiederkehrende Bezüge | Autorin: Sara Hansen-Resch, München

BFH vom 18.11.2014 (AZ: IX R 4/14)	In seinem Urteil vom 18.11.2014 hat der IX. Senat des BFH entschieden, dass bei der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gegen wiederkehrende Bezüge und der Wahl der Zuflussbesteuerung die wiederkehrenden Bezüge nach dem im Zeitpunkt des Zuflusses geltenden Recht zu versteuern sind. Damit setzt sich der BFH in Widerspruch zu einem BMF-Schreiben vom 03.08.2004, in welchem davon ausgegangen wird, dass eine Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren nur dann erfolgt, wenn dieses auch im Fall der Sofortbesteuerung schon anzuwenden gewesen wäre.	1999 und Juni 2000 Aktien einer AG, an der er zu mehr als 25 % beteiligt war, gegen Leibrenten. Er machte vom Wahlrecht (nunmehr geregelt in R 17 Abs. 7 Satz 2 EStR i.V.m. R 16 Abs. 11 EStR) Gebrauch, die Rentenzahlung als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 17 i.V.m. 24 Nr. 2 EStG zu behandeln. In seiner Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2004 wendete der Kläger auf die ihm zugeflossenen Einnahmen das Halbeinkünfteverfahren an. Das Finanzamt lehnte die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ab, da dieses im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht gegolten habe. Sowohl das Einspruchsverfahren als auch das
Urteilsfall	Der Kläger, eine natürliche Person, veräußerte mit Verträgen von September	

Materielle Rechtslage im Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich

erstinstanzliche Klageverfahren blieben erfolglos.

Der BFH entschied nun, dass für die Besteuerung von Einnahmen entsprechend dem Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG die materielle Rechtslage im Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich sei. Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile entsteht also sukzessive mit Zufluss der Rentenzahlungen bzw. der Tilgungsanteile. Erst mit Zufluss sei der Besteuerungstatbestand erfüllt. Dem stehe auch nicht entgegen, dass

die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG eine Stichtagsbetrachtung erfordere. Denn mit der Wahl der Zuflussbesteuerung werde mittels einer teleologischen Reduktion des § 17 Abs. 2 EStG die Stichtagsbetrachtung gerade durch das Zuflussprinzip ersetzt. Durch die Wahl der Zuflussbesteuerung würden die Leibrentenzahlungen hinsichtlich des Tilgungsanteils ausnahmsweise wie laufende Ausschüttungen (Einnahmen) besteuert, so dass auch die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG erfüllt seien.

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

1h | Aufschiebende Bedingung hindert nicht die Besteuerung nach § 23 EStG |

Autorin: StBin Karin Bauer, München

Urteilsfall

Der Kläger erwarb mit Kaufvertrag vom 03.03.1998 ein Eisenbahngrundstück. Innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist schloss dieser mit dem Käufer einen notariellen Kaufvertrag. Darin war die Entwidmung der bisherigen Nutzung durch das zuständige Eisenbahn-Bundesamt als aufschiebende Bedingung vorgesehen. Diese wurde dann am 10.12.2008 und somit nach Ablauf der Spekulationsfrist erklärt. Zu diesem Zeitpunkt erfolgte dann auch erst die grundbuchrechtliche Eigentumsumschreibung. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Verkauf trotz vereinbarter aufschiebender Bedingung der Besteuerung unterliegt, da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks nicht mehr als zehn Jahre betrug.

Berechnung der Veräußerungsfrist ist der Abschluss des obligatorischen Rechtsgeschäfts. Da mit den beiderseitigen Willenserklärungen innerhalb der Haltefrist der Kaufvertragsschluss für die Vertragspartner zivilrechtlich bindend wurde und damit gemäß dem Normzweck des § 23 EStG die Voraussetzungen für eine Realisierung der Wertsteigerungen verbindlich eintraten, war es – entgegen der Auffassung des Klägers – unerheblich, dass der Zeitpunkt des Eintritts der aufschiebenden Bedingung außerhalb der Veräußerungsfrist lag. Der entscheidende Grund hierfür liegt darin, dass die Parteien eines bedingten Rechtsgeschäfts die Vertragsbeziehungen nicht mehr einseitig lösen können. Vielmehr sind sie im Hinblick auf den aufschiebend bedingten Rechtserwerb (Anwartschaftsrecht) zur gegenseitigen Treupflicht und zur Beachtung der Schutzvorschriften der §§ 160 f. BGB verpflichtet.

FG Münster
vom 22.05.2013
(AZ: 10 K 15/12)

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren verneinte zunächst das FG Münster in erster Instanz – mangels zivilrechtlich wirksamen Kaufvertrags – das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts innerhalb der Spekulationsfrist.

Für den anders gelagerten Fall eines schwebend unwirksamen Vertrags hat der BFH hingegen mit Urteil vom 02.10.2001 entschieden, dass erst die Genehmigung den Besteuerungstatbestand des § 23 EStG auslöst.

BFH vom 02.10.2001
(AZ: IX R 45/99)

BFH vom 10.02.2015
(AZ: IX R 23/13)

Der BFH bejahte dann jedoch in der Revision ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft. Maßgeblich für die

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

1i | Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung |

Autorin: Stephanie Keusch, München

FG Schleswig-Holstein
vom 28.01.2015
(AZ: 2 K 101/13)

Das FG Schleswig-Holstein hat bezüglich der steuerlichen Beurteilung von Einbauküchen in Vermietungsobjekten entschieden, dass keine Sachgesamtheit und damit kein einheitliches Wirtschaftsgut angenommen werden könne. Folglich seien Einbaumöbel (inklusive der Arbeitsfläche), die Spüle, der Herd und die weiteren Elektrogeräte (z. B. Kühlschrank und Dunstabzugshaube) jeweils getrennt voneinander zu beurteilen.

Urteilsfall

Im vorliegenden Fall machten zwei Ehegatten die Kosten für den Austausch von Einbauküchen insgesamt als Erhaltungsaufwendungen geltend. Das Finanzamt hingegen ließ nur einen Teil der Kosten als Sofortaufwand zu.

Konsequenzen

Das Finanzgericht bestätigte in seinem Urteil die vom Finanzamt vorgenommene steuerliche Behandlung der Einbauküchen. Nach Auffassung des Gerichts stellt demnach eine Einbauküche kein einheitliches Wirtschaftsgut dar und ermöglicht damit nur für manche Teile der Küche den Sofortaufwand.

Aufwendungen für den Ersatz von Herd und Spüle als unselbstständige Gebäudebestandteile stellen daher sofort abzugs-

fähige Erhaltungsaufwendungen dar. Hin- gegen handelt es sich bei Aufwendungen für Küchenelektrogeräte, wie beispiels- weise Kühlschrank und Dunstabzugshau- be, um Anschaffungskosten für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter. Diese sind bei Überschreiten der € 410-Grenze über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben und als Werbungskosten zu berücksichtigen. Lediglich die einzelnen Einbaumöbel und die Arbeitsfläche einer Einbauküche sind als Gesamtheit anzu- sehen und die Aufwendungen über die Nutzungsdauer zu verteilen.

Das FG Schleswig-Holstein widerspricht mit seiner Auffassung der Entscheidung des FG Köln aus dem Jahre 2008. Damals wurde entschieden, dass eine Einbau- küche ein einheitliches zusammenge- setztes Wirtschaftsgut darstelle und nicht eine Vielzahl einzelner geringwertiger Wirtschaftsgüter, die ggf. gemäß § 6 Abs. 2 EStG zum Sofortabzug berechtigten. Gegen das Urteil des FG Schleswig-Hol- stein wurde Revision eingelegt. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH entscheidet, um die derzeitige Rechtsunsicherheit zu behe- ben, zumal von diesem Sachverhalt eine Vielzahl privater und auch gewerblicher Vermieter betroffen sein dürften.

FG Köln vom 16.01.2008
(AZ: 14 K 4709/04)

Anhängige Revision
(AZ: IX R 14/15)

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

1j | Zurechnung von Einnahmen aus Finanztermingeschäften zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung? |

Autor: Tobias Stäblein, München

BFH vom 13.01.2015
(AZ: IX R 13/14)

Mit Urteil vom 13.01.2015 hat der BFH entschieden, dass Einnahmen aus der vor- zeitigen Auflösung eines Termingeschäfts (Zinsswap), das der Absicherung des Risi- kos steigender Zinsen in Zusammenhang mit der Finanzierung von Anschaffungs- kosten fremdvermieteter Immobilien diente, nicht notwendigerweise aufgrund dieses ursprünglichen wirtschaftlichen Zusammenhangs Einkünften i. S. d. § 21 EStG zuzurechnen sind.

Urteilsfall

Im Urteilsfall erzielte eine vermögensver- waltende GbR unter anderem Einkünfte aus Vermietung von Immobilien. Die Anschaffung der Immobilien wurde durch Darlehen mit variablem Zinssatz finan-

ziert. Das Risiko steigender Zinsen sicherte sie mit Hilfe von auf Differenzausgleich gerichtete Zinsswaps ab, die sowohl mit den Darlehensgebern als auch mit anderen Kreditinstituten abgeschlossen und hinsichtlich Höhe und Laufzeit auf die Immobilienfinanzierung abgestimmt wurden. Sowohl Ausgaben als auch Ein- nahmen aus den Zinsswaps (regelmäßiger Differenzausgleich) erfasste die Klägerin bei ihren Einkünften aus § 21 EStG. In 2007 machte die GbR von ihrem Kündigungs- recht der Zinsswaps Gebrauch und erhielt eine abschließende Ausgleichszahlung i.H.v. insgesamt € 2,3 Mio. Die Darlehens- verträge selbst blieben bestehen.

Das Finanzamt betrachtete die Ausgleichszahlung als letzten Akt der Vertragserfüllung aus den Zinsswaps, der den Einkünften aus § 21 EStG zuzurechnen sei. Zinsswaps und Darlehen seien als wirtschaftliche Einheit anzusehen. Demgegenüber sah die GbR den Veranlassungszusammenhang als mit Kündigung der Zinsswaps beendet an und behandelte die Ausgleichszahlung als sonstige Einkünfte aus Termingeschäften i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 a.F. EStG – und somit als nicht steuerbar, da die Zinsswaps außerhalb der im Streitjahr noch geltenden einjährigen Spekulationsfrist aufgelöst worden waren.

Zinsswap als Termingeschäft i.S.d. § 22 Nr. 2 EStG

Zunächst stellt der BFH fest, dass es sich bei den vorliegenden Zinsswaps um Termingeschäfte im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 WpHG handelt. Die Ausgleichszahlung gehört daher zu den privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 22 Nr. 2 EStG. Aufgrund Überschreitens der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG ist dieses im vorliegenden Fall jedoch nicht steuerbar.

Ausgleichszahlung kein Entgelt für das zeitlich begrenzte Überlassen zur Nutzung vor, sondern ein Veräußerungsvorgang, der als Verfügung auf den Bestand eines Rechts unmittelbar wirkt. Der ursprünglich gegebene, für eine Zuordnung zu § 21 EStG erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist somit nicht mehr gegeben, da die Ausgleichszahlung durch die Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsguts veranlasst ist.

Das Urteil erscheint konsequent: Schließlich stellt die Veräußerung – der die Auflösung eines Termingeschäfts gleichgestellt ist – eine Verfügung über den Bestand eines Rechts dar, die mithin im Bereich nicht steuerbarer Vermögenssubstanz liegt, und keine steuerbare Vermögensnutzung.

Grenze zwischen nicht steuerbarer Vermögenssubstanz und steuerbarer Vermögensnutzung

Nach aktueller Rechtslage sind Gewinne aus der Veräußerung von Termingeschäften den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG) zuzurechnen, die nach § 32d EStG mit 25 % zu besteuern sind; gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 11 i.V.m. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgt die Besteuerung im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs. Für eine positive Ausgleichszahlung bei Beendigung eines Termingeschäfts ergibt sich daher lediglich noch ein ggf. günstigerer Steuersatz.

Aktuelle Rechtslage

Ausgleichszahlung bei Beendigung von Termingeschäften kein Entgelt für zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung

Die Ausgleichszahlung ist auch nicht aufgrund der Konkurrenzklausele des § 23 Abs. 2 Satz 1 EStG, wonach Einkünfte in Zusammenhang mit anderen Einkunftsarten eben diesen zuzurechnen sind, den Einkünften aus § 21 EStG zuzurechnen. Mit Beendigung der Zinsswaps liegt in der

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

2a | Neue Grundsätze bei der Zuordnung der Warenbewegung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften? | Autoren: RAin/StBin Birgit Weng, Erlangen und StB Andreas Masuch, Düsseldorf

Reihengeschäfte (Grundsätze)

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Im Rahmen eines Reihengeschäfts werden nachfolgend mehrere Lieferungen ausgeführt, wobei nur eine dieser Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei sein kann; die übrigen Lieferungen sind grundsätzlich entweder im Abgangs- oder im Bestimmungsland umsatzsteuerpflichtig. Welche der Lieferungen als die umsatzsteuerfreie Lieferung anzusehen ist,

richtet sich danach, welcher Lieferung die Warenbewegung ins Ausland zuzurechnen ist. Jüngst ergingen zwei neue BFH-Urteile zur Zuordnung der Warenbewegung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften, die die bisherigen Grundsätze gehörig ins Wanken bringen könnten.

Im ersten Urteilsfall ging es um ein Reihengeschäft mit drei Beteiligten (A aus Deutschland, B aus den USA und C aus Finnland), wobei B einen Spediteur mit der Versendung der Gegenstände von A zu C beauftragt hat. Gemäß § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG ist in diesem Fall die Warenbewegung (und damit auch die Steuerbefreiung) grundsätzlich der Lieferung von

BFH vom 25.02.2015
(AZ: XI R 15/14 und
XI R 30/13)

EuGH vom 27.09.2012, Rs. C-587/10	A an B zuzuordnen, es sei denn, B weist nach, dass er als „Lieferer“ aufgetreten ist. Unter Berufung auf die EuGH-Rechtsprechung insbesondere in der Rechtssache VSTR hat der BFH entschieden, dass es auf eine umfassende Würdigung aller Umstände des Einzelfalles ankomme, die insbesondere die Feststellung erfordere, ob B dem C die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen (Verfügungsmacht), bereits im Inland übertragen hat. Nur in diesem Fall sei die Warenbewegung (und damit auch die Steuerbefreiung) lt. BFH der Lieferung von B an C zuzuordnen. Wird die Verfügungsmacht nicht bereits im Inland auf C übertragen oder verbleiben selbst nach einer erforderlichen Sachverhaltsaufklärung nicht behebbare Zweifel daran, wann C die Verfügungsmacht erlangt hat, sei die Warenbewegung entsprechend der gesetzlichen Vermutung der Lieferung von A an B zuzuordnen. Der BFH gewährte dem A demzufolge die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen.	in Deutschland. Allerdings überträgt der BFH die obigen Grundsätze auch auf den Fall der Abholung durch den Endkunden und kommt daher zu dem überraschenden Ergebnis, dass die Lieferung von A an B steuerfrei sein könne, vorausgesetzt, die Verfügungsmacht werde noch nicht im Inland auf C übertragen. Die Transportbeauftragung durch C könne hierfür allenfalls ein Indiz sein. Der BFH hat das Verfahren an das Finanzgericht zurückverwiesen, damit dieses nun die Feststellung, wann C Verfügungsmacht verschafft wurde, nachholen kann.	Gesetzesinitiative
BFH vom 25.02.2015 (AZ: XI R 15/14)	Damit folgte der BFH im Ergebnis dem Finanzgericht, welches in der Vorinstanz die Ansicht vertreten hatte, dass im vorliegenden Fall der Nachweis, dass B die Ware als „Lieferer“ befördert habe, nicht zweifelsfrei geführt werden könne; bloße Zweifel daran, dass er den Gegenstand als „Abnehmer“ befördert hat, reichten für eine Erschütterung der Vermutung des § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG nicht aus.	Der Bundesrat hat mit Beschluss vom 08.05.2015 angeregt, dass aufgrund der beiden o. g. BFH-Urteile dringend eine klarstellende gesetzliche Regelung benötigt wird, die noch im laufenden Gesetzgebungsverfahren („Protokollerklärungs-umsetzungsgesetz“) erfolgen sollte, um eine rechtssichere Zuordnung der Warenbewegung bei (grenzüberschreitenden) Reihengeschäften zu ermöglichen. Eine Bund-Länder-AG wurde einberufen, ist aber nach mehrmaligen Sitzungen noch nicht zu einem abschließenden Ergebnis gekommen.	Praxishinweis
Sächsisches FG vom 12.03.2014 (AZ: 2 K 1127/13)	In der zweiten Entscheidung des BFH vom 25.02.2015 ging es um ein Reihengeschäft mit drei Beteiligten (A aus Deutschland, B und C jeweils aus Großbritannien), wobei C einen Spediteur mit der Versendung der Gegenstände von A nach C beauftragt hat. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass aufgrund der Abholung durch C die Warenbewegung der Lieferung von B an C zuzurechnen sei. Die Lieferung von A an B sei mithin in Deutschland steuerpflichtig. Diese Rechtsauffassung entspricht dem allgemeinen Verständnis der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Reihengeschäften	Diese zwei wegweisenden Urteile des BFH zu innergemeinschaftlichen Reihengeschäften haben die Zuordnung der Warenbewegung nicht einfacher gemacht. Daher müssen Unternehmen künftig verstärkt darauf achten, zu welchem Zeitpunkt der mittlere Unternehmer dem letzten Abnehmer im Reihengeschäft Verfügungsmacht an der Ware verschafft. Der BFH selbst regt an, dass sich der erste Lieferant aus Vertrauensschutzgründen eine schriftliche Versicherung seines Abnehmers (mittlerer Unternehmer) geben lassen solle, aus der hervorgeht, wann und wo dem letzten Abnehmer Verfügungsmacht verschafft werde. Die weiteren Entwicklungen bleiben mit Spannung abzuwarten. Insbesondere ist von Interesse, welche Kriterien letztendlich ausschlaggebend sein sollen für die Übertragung der Verfügungsmacht.	Kontakt: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, karen.moehlenkamp@wtS.de

2b | Bis wann kann die Option zur Steuerpflicht bzw. die Rücknahme des Verzichts auf Steuerbefreiung wirksam erfolgen? | Autorin: StBin Valerie Widow, München

Hintergrund	Wir hatten bereits im WTS Journal 04/2014 (vgl. Beitrag 2e) zu der Frage berichtet, bis wann die Option zur Steuerpflicht bzw. die Rücknahme des Verzichts auf Steuerbefreiung wirksam erfolgen kann. Die Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 9 UStG spielt insbesondere bei Grundstückskäufen und -verkäufen eine große Rolle.	Kaufvertrags die zukünftige Nutzung des Verkaufsobjekts noch nicht feststeht und daher keine Entscheidung zur umsatzsteuerlich günstigsten Behandlung des Verkaufs getroffen werden kann, eine spätere Änderung jedoch aufgrund der bereits eingetretenen formellen Bestandskraft nicht mehr möglich ist.	
Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE	Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei die Erklärung zur Option als auch der Widerruf dieser Option nur bis zur formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung möglich. Die formelle Bestandskraft tritt bereits einen Monat nach Übermittlung der Umsatzsteuerjahreserklärung, die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, bzw. nach Zustimmung des Finanzamts zu der Umsatzsteuerjahreserklärung im Erstattungsfall ein. Die Finanzverwaltung nimmt in der Regelung im UStAE Bezug auf ein Urteil des BFH. In diesem Urteil hatte der BFH über den rückwirkenden Wechsel der sog. Ist-Besteuerung zur Soll-Besteuerung (§ 20 UStG) zu entscheiden.	Entgegen der dargestellten Verwaltungsauffassung hatte der BFH mit Urteilen vom 19.12.2013 entschieden, dass die Option nach § 9 UStG zurückgenommen werden könne, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 Abs. 2 AO noch änderbar ist (vgl. WTS Journal 04/2014). Der BFH erläutert, dass in dem Urteil vom 10.12.2008 über die Rückgängigmachung von Verfahrenshandlungen entschieden worden sei, die Ausübung der Option nach § 9 UStG jedoch keine Rückgängigmachung einer Verfahrenshandlung darstelle. Daher bestehe kein Widerspruch zu dieser Entscheidung.	BFH vom 19.12.2013 (AZ: V R 6/12, V R 7/12)
BFH vom 10.12.2008 (AZ: XI R 1/08)			
Auswirkungen auf die Praxis	In der Praxis können sich aus der dargestellten Verwaltungsauffassung Nachteile ergeben, wenn die Parteien zunächst eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen angenommen haben, tatsächlich aber ein steuerbarer Umsatz vorlag. Hierüber wird die Finanzverwaltung häufig erst im Rahmen einer Außenprüfung – und somit zumeist erst nach Ablauf der formellen Bestandskraft – entscheiden. Sofern für diesen Fall nicht bereits vorsorglich und im Übrigen unbedingt im Kaufvertrag zur Umsatzsteuer optiert wurde (vgl. Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 3 UStAE), ist der Umsatz gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG als steuerfrei zu behandeln, mit der Folge, dass ggf. erhebliche Vorsteuerberichtigungen seitens des Verkäufers erforderlich werden. Negative Auswirkungen können auch eintreten, wenn zum Zeitpunkt des Abschlusses des	Diese BFH-Urteile sind noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden. Nunmehr hat sich die OFD Magdeburg dazu geäußert. Sie weist in einer Verfügung darauf hin, dass die Entscheidungen des BFH vom 19.12.2013 von der Regelung im UStAE abwichen und die Urteile derzeit auf Bund-Länder-Ebene erörtert würden. Diese Urteile würden daher derzeit von der Finanzverwaltung noch nicht angewendet. Da aber ein weiteres Revisionsverfahren beim BFH (AZ: XI R 40/13) anhängig sei, könnten gleichgelagerte Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 AO kraft Gesetzes ruhen.	OFD Magdeburg vom 14.10.2014
		Aus Sicht der Steuerpflichtigen sind die Urteile vom 19.12.2013 zu begrüßen. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung zur Anwendung dieser Urteile weiter äußern wird.	Kontakt: StB Bernhard Brock, München, bernhard.brock@wts.de

2c | Berechtigung zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer durch andere Personen als den Verfügungsberechtigten | Autorin: RAin Claudia Latz, München

FG Schleswig-Holstein
vom 09.10.2014
(AZ: 4 K 67/13)

Das FG Schleswig-Holstein hat mit Urteil vom 09.10.2014 entschieden, dass einem gewerblichen Lagerhalter kein Vorsteuerabzug für die ihm gegenüber festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer zusteht, wenn er keine Verfügungsbefugnis an den eingeführten Waren erlangt hat.

Urteilsfall Im gegenständlichen Streitfall lagerte die Klägerin als Inhaberin eines privaten Zolllagers in den Jahren 1997 und 1998 neben eigenen Gegenständen insbesondere Reifen ihrer damaligen Schwestergesellschaft sowie Werkzeuge und Damenoberbekleidung dritter Gesellschaften ein. Im Rahmen einer Ende 1998 durchgeführten Bestandsaufnahme stellte das Hauptzollamt Fehlmengen im Sollbestand des Zolllagers bei den fremden Gegenständen fest und setzte infolgedessen gegenüber der Klägerin die Einfuhrumsatzsteuer fest.

Verfügungsbefugnis als
Voraussetzung für den
Vorsteuerabzug

Das Finanzgericht stellte im Hinblick auf den Vorsteuerabzug für die gezahlte Einfuhrumsatzsteuer entscheidend darauf ab, ob der Lagerhalter die Verfügungsbefugnis über die eingeführten Waren erlangt hat. Das Kriterium der Verfügungsbefugnis ergäbe sich nach Auffassung des Finanzgerichts im vorliegenden Fall gleichermaßen aus dem in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG enthaltenen Merkmal der Einfuhr für das Unternehmen sowie aus dem unionsrechtlichen Merkmal der Verwendung der eingeführten Gegenstände für Zwecke der besteuerten Umsätze im Sinne des Art. 168 Buchst. e MwStSystRL. Nach den Feststellungen des FG Schleswig-Holstein habe die

Klägerin im Hinblick auf die eingelagerten Waren anderer Personen lediglich Logistikdienstleistungen für diese Personen erbracht. Unter Berufung auf BFH-Rechtsprechung kam das Finanzgericht daher zu dem Ergebnis, dass der Einsatz der eingeführten Waren zur Bewirkung von Logistiksätzen für den Vorsteuerabzug nicht ausreiche, da hierdurch die – stets nur einem Unternehmer zustehende – Abzugsberechtigung bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer nicht eindeutig festgestellt werden könne. Die Klägerin habe aber keine Verfügungsmacht an diesen eingelagerten Gegenständen erlangt, da sie diese weder als Kommissionärin noch als Vertriebsgesellschaft im eigenen Namen veräußerte. Zudem gehöre die auf den Gegenständen lastende Einfuhrumsatzsteuer nur dann zu den Kostenelementen seiner besteuerten Umsätze und führe mithin zu einer Abzugsberechtigung des Lagerhalters, wenn Letzterer die Gegenstände im eigenen Namen veräußert und somit für sein Unternehmen verwendet. Dies gelte auch dann, wenn die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer darauf beruhe, dass einfuhrabgabenpflichtige Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden.

Das FG Schleswig-Holstein hat wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision zugelassen, da es an höchstrichterlicher Rechtsprechung zu den Anforderungen an den Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer durch den Betreiber eines Zolllagers in den Fällen der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung fehle.

BFH vom 24.04.1980
(AZ: V R 52/73)

Revision anhängig
(AZ: V R 68/14)

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

2d | Nebenleistungen bei der Grundstücksvermietung | Autorin: StBin Anne Linke, München

EuGH vom 16.04.2015
(Rs. C-42/14)

Der EuGH hatte in einem polnischen Vorlageverfahren zur Frage zu entscheiden, ob die Lieferung von Wasser, Wärme und Elektrizität sowie die Erbringung von Dienstleistungen wie Abfallentsorgung als Nebenleistungen zur Vermietung einer Immobilie oder als eigenständige Leistungen anzusehen sind.

Die Klägerin war eine polnische juristische Person des öffentlichen Rechts, die Staatsimmobilien vermietete. Im Rahmen dieser Tätigkeit verkaufte sie Leistungen weiter, die zum einen die Lieferung bestimmter Versorgungsleistungen, nämlich Elektrizität, Wärme und Wasser, und zum anderen die Abfallentsorgung umfassten. Für die Versorgungsleistungen stellte sie den

Urteilsfall

Mietern Vorauszahlungen in Rechnung, deren Betrag im Mietvertrag festgelegt war, wobei sie den für jede dieser Versorgungsleistungen geltenden Steuersatz anwendete. Nach Ablauf eines Jahres nahm sie eine Abrechnung entsprechend dem tatsächlichen Verbrauch des Mieters vor.

Grundsatz:
Eigenständige
Leistungen

Zunächst stellt der EuGH klar, dass die in Rede stehenden Leistungen in einer zweistufigen Leistungskette zunächst vom Lieferanten an den Vermieter und anschließend vom Vermieter an die Mieter erbracht werden. Für die Frage, ob diese Leistungen als eigenständige Leistungen zu qualifizieren sind, komme es darauf an, ob der Mieter (auf der zweiten Stufe) die Lieferanten und/oder die Nutzungsmodalitäten (auf der ersten Stufe) auswählen kann. Bei Versorgungsleistungen sei ausschlaggebend, ob der Mieter frei über die gewünschte Verbrauchsmenge entscheiden kann. Hierfür sprächen individuelle Zähler, anhand welcher der Mieter seinen Verbrauch von Wasser, Elektrizität oder Wärme kontrollieren sowie eine verbrauchsabhängige Abrechnung erfolgen könne. Bezogen auf die Abfallentsorgung komme es darauf an, ob der Mieter den Leistungserbringer auswählen oder den Vertrag auch mit ihm schließen kann. Ein weiteres Indiz sei die gesonderte Berechnung der in Rede stehenden Leistungen sowie des Vermietungsentgelts.

EuGH vom 11.06.2009
(Rs. C-572/07)

Bereits in seinem Urteil in der Rs. RLRE Tellmer Property hatte der EuGH entschieden, dass bei Dienstleistungen wie der Reinigung der Gemeinschaftsräume diese als von der Vermietung getrennt anzusehen seien. Seine Begründung hat der EuGH in seiner jetzigen Entscheidung dahingehend spezifiziert, dass eine eigenständige Leistung anzunehmen sei, wenn die Reinigungsleistung von jedem Mieter einzeln oder von den Mietern gemeinsam organisiert werden kann und wenn in jedem Fall die an den Mieter versandten Rechnungen die Lieferung dieser Gegenstände und Dienstleistungen getrennt von der Miete ausweisen.

Ausnahme:
Einheitliche Leistung

Bildet dagegen ein zur Miete angebotenes Gebäude in wirtschaftlicher Hinsicht offensichtlich mit den begleitenden Leistungen

objektiv eine Gesamtheit, liege lt. EuGH eine einheitliche Vermietungsleistung vor. Das könne zum einen bei der Vermietung schlüsselfertiger, mit Hilfe begleitender Leistungen einsatzbereiter Büroräume der Fall sein. Gleiches gilt bei für kurze Zeiträume (insbesondere für die Ferienzeit oder aus beruflichen Gründen) erfolgender Vermietung von Immobilien, die mit begleitenden Leistungen angeboten wird, ohne dass letztere von der Vermietung getrennt werden können. Zum anderen sind hiervon Fälle umfasst, in denen der Vermieter selbst nicht über die Möglichkeit verfügt, die Lieferanten und Modalitäten der begleitenden Leistungen frei und unabhängig, insbesondere von anderen Vermietern zu wählen. Dies wäre bspw. der Fall, wenn der Vermieter als Teileigentümer eines Gebäudes gehalten ist, von allen Mitbesitzern gemeinsam bestimmte Lieferanten begleitender Leistungen in Anspruch zu nehmen und einen Anteil der hierfür anfallenden Gemeinkosten zu zahlen, die er an den Mieter weitergibt.

Nach derzeitig geltender Rechtslage in Deutschland sind die mit der Vermietung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen ebenfalls von der Steuerbefreiung umfasst. Dazu zählen bspw. die Lieferung von (Warm-)Wasser, Wärme und Elektrizität durch den Vermieter. Die Umsetzung der Entscheidung des EuGH auf deutscher Ebene durch Änderung der Verwaltungsauffassung steht noch aus. Bei Anwendung der durch den EuGH entwickelten Grundsätze müssten bei verbrauchsabhängiger Abrechnung unzählige Vermieter umsatzsteuerlich erfasst werden, sofern die Kleinunternehmerregelung nicht greift. Im Gegenzug könnten Vermieter nun einen Vorsteuerabzug für ihre Investitionen und Erhaltungsaufwendungen hinsichtlich der zur Ausführung der eigenständigen Leistungen erforderlichen Haustechnik wie Strom- und Wasserzähler bzw. aus in diesem Zusammenhang entstandenen Wartungskosten geltend machen. Ob ein etwaiger Vorsteuerabzug den zur Ausführung der eigenständigen Leistungen notwendigen Verwaltungsaufwand allerdings aufwiegen wird, bleibt abzuwarten.

Abschn. 4.12.1
Abs. 5 UStAE

Praxishinweis

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

3a | Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Kauf eines unbebauten Grundstücks mit anschließender Bebauung |

Autorin: RAin Monika Kirsch-Waltinger, München

BFH vom 03.03.2015
(AZ: II R 9/14)

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, welche Kosten beim Kauf eines unbebauten Grundstücks in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wenn sich der Grundstücksverkäufer (zusätzlich) zur Errichtung des Rohbaus auf dem Grundstück verpflichtet und weitere Baukosten für Ausbauarbeiten anfallen, die vom Grundstückskäufer bei Dritten beauftragt wurden.

Ausgangspunkt für die Bestimmung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage beim Kauf eines unbebauten Grundstücks (§ 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) ist das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft, das die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG auslöst. Ergibt sich aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichem Zusammenhang stehen, dass der Käufer das Grundstück letztlich in bebaubarem Zustand erhalten soll, werden auch diese weiteren (Bau-)Leistungen nach den Regeln vom einheitlichen Leistungsgegenstand in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen. Maßgebend sind die Umstände des Einzelfalls. Die Feststellungslast liegt beim Finanzamt.

Bei einheitlichem Leistungsgegenstand Einbeziehung von (Bau-) Leistungen in die Bemessungsgrundlage

Urteilsfall

Errichtung des Rohbaus ist einheitlicher Leistungsgegenstand

Im konkreten Fall bejahte der BFH die Einbeziehung des Werklohns für die Errichtung des Rohbaus in die Bemessungsgrundlage. Der Verkäufer des Grundstücks hatte sich hierzu gegenüber dem Käufer im Kaufvertrag unter Bezugnahme auf eine beigefügte Baubeschreibung verpflichtet. Der Käufer sei deshalb hinsicht-

lich des „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme bei Abschluss des Kaufvertrags bereits gebunden gewesen.

Hinsichtlich der Einbeziehung des Werklohns für die Ausbaukosten verwies der BFH das Verfahren jedoch zur weiteren Tatsachenfeststellung zurück. Maßgebend sei danach, ob im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags die mit den Ausbauarbeiten beauftragten Unternehmen der Veräußererseite im Sinne der BFH-Rechtsprechung zugerechnet werden müssten, also personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich mit dem Veräußerer eng verbunden sind, die Zusammenarbeit mit diesem aufgrund von Absprachen und/oder durch abgestimmtes Verhalten stattfindet oder ein gemeinsames Hinwirken auf den Abschluss auch der Verträge über die Ausbauarbeiten besteht. Kann das bejaht werden, ist weiter zu fragen, ob die zu erbringenden Arbeiten unter Angabe des hierfür aufzubringenden Entgelts der Klägerin bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret angeboten worden waren und ob etwaige spätere Abweichungen (gemessen an dem gesamten angebotenen Bauvorhaben) erheblich sind.

Zurückverweisung bezüglich Ausbaukosten

Als nicht ausreichend sah der BFH bloße Vorplanungen der Veräußererseite an, solange diese nicht zur Bebauung des Grundstücks verpflichtet ist. Außerdem werden bloße Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem vom Erwerber selbst herzustellen Gebäude, die Lieferung beweglicher Gegenstände (z. B. Baumaterialien) sowie die Bereitstellung von Planungsunterlagen als nicht ausreichend angesehen.

Bloße Vorplanung regelmäßig nicht ausreichend, vgl. BFH vom 27.11.2013 (AZ: II R 56/12)

Kontakt:
RA/StB Dr. Andreas Bock, München,
andreas.bock@wts.de

3b | Keine verlängerte Festsetzungsfrist auf fünf Jahre bei Verletzung der Anzeigepflicht durch einen Notar |

Autor: Philipp Dobrodziej, München

BFH vom 03.03.2015
(AZ: II R 30/13)

Die leichtfertige Verletzung einer dem Notar nach § 18 GrEStG obliegenden Anzeigepflicht für grunderwerbsteuerliche Vorgänge führt nicht zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist gegenüber dem Steuerpflichtigen auf fünf Jahre.

Nachdem im konkreten Sachverhalt vom Steuerpflichtigen zunächst mehrere Teilgeschäftsanteile einer GmbH verkauft wurden, kam es innerhalb von zwei Jahren zu einer nicht nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG privilegierten Rückgewähr der An-

Urteilsfall

teile und damit zur Verwirklichung eines Tatbestands nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Die jeweiligen Erwerbsvorgänge wurden durch den zuständigen Notar lediglich der Körperschaftsteuerstelle des Finanzamts angezeigt. Die Grunderwerbsteuerstelle erfuhr erst Jahre später im Rahmen einer Außenprüfung vom Rückerwerb der Anteile durch den Steuerpflichtigen. Daraufhin setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer bezogen auf diesen Rückerwerb fest. Hiergegen wendete der Steuerpflichtige ein, dass bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Keine Zurechnung
leichtfertigen Handelns
des Notars

Der BFH stellte klar, dass es auf den tatsächlich verwirklichten Geschehensablauf ankomme. Danach hat die Grunderwerbsteuerstelle hier keine zeitnahe Kenntnis von dem Erwerbsvorgang erlangt. Die Anzeige des Notars an die Körperschaftsteuerstelle war nicht ausreichend. Die nicht

erfolgte Anzeige des Notars an die Grunderwerbsteuerstelle kann jedoch keine Leichtfertigkeit gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO und folglich keine verlängerte Festsetzungsfrist begründen, da der Notar weder Steuerpflichtiger ist, noch Angelegenheiten des Steuerpflichtigen wahrnimmt. Ein leichtfertiges Handeln des Steuerpflichtigen selbst könne im vorliegenden Fall aber durchaus vorliegen. Dies sei jedoch Tatfrage und nach Zurückverweisung vom Finanzgericht zu entscheiden.

Das Urteil zeigt einmal mehr die Bedeutung einer rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Anzeige von Grunderwerbsteuerpflichtigen Sachverhalten. In der Praxis ist unbedingt darauf zu achten, dass die Grunderwerbsteuerstelle durch den Notar bzw. die Steuerpflichtigen selbst innerhalb der Zwei-Wochen-Frist gemäß der §§ 18 und 19 GrEStG informiert wird.

Fazit

Kontakt:
RA/StB Dr. Andreas
Bock, München,
andreas.bock@wts.de

4a | Regierungsentwurf zur Erbschaftsteuer | Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Hintergrund

Nachdem das Bundesverfassungsgericht das aktuelle Erbschaftsteuergesetz Ende letzten Jahres in Teilen für verfassungswidrig erklärt hatte (vgl. hierzu bereits WTS Journal 01/2015, S. 22), veröffentlichte das BMF am 02.06.2015 einen Referentenentwurf zu den beabsichtigten Änderungen. Aufgrund aufgekommener Kritik wurde dieser Entwurf nochmals leicht überarbeitet und nunmehr am 08.07.2015 vom Kabinett als Regierungsentwurf in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Schon der Titel „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ lässt den Rückschluss zu, dass hier keinesfalls eine große Reform angestrebt wird, sondern vielmehr die bestehende Gesetzeslage lediglich „minimal-invasiv“ angepasst werden soll, um endlich auch die verfassungsrechtlichen Vorgaben zu erfüllen. Hierzu hatte das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber Zeit bis zum 30.06.2016 eingeräumt. Der aktuelle Zeitplan sieht eine Umsetzung sogar noch bis zum Ende des Jahres 2015 vor. Allerdings zeichnet sich bereits erheblicher Widerstand gegen einzelne Detailregelungen ab, so dass man gespannt sein darf, ob der ambitionierte Zeitplan gehalten werden kann.

Der Gesetzentwurf sieht im Detail folgende Neuregelungen vor, die sich ausschließlich auf Regelungen zur Begünstigung von Betriebsvermögen beschränken:

Während gegenwärtig das steuerlich begünstigte Vermögen über einen sog. Verwaltungsvermögenstest negativ abgegrenzt wird, soll künftig eine Abgrenzung dahingehend erfolgen, dass positiv festgestellt werden muss, welche Wirtschaftsgüter zum begünstigten Betriebsvermögen zu rechnen sind. Begünstigt werden soll nur das Vermögen, welches seinem Hauptzweck nach überwiegend einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Die Begründung des Regierungsentwurfs enthält eine ganze Reihe von Beispielen, die verdeutlichen sollen, in welchen Fällen betriebsnotwendiges und damit begünstigtes Vermögen angenommen werden würde. Nicht begünstigtes Vermögen wird max. in Höhe von 10 % des begünstigten Vermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt. Neu ist zudem eine konsolidierte Betrachtungsweise bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen und die Nettobetrachtung, d. h. der anteilige Schuldenabzug. Finanzmittel werden ähnlich dem aktuell bereits exis-

Vorgesehene Neu-
regelung im Detail

Begünstigtes Betriebs-
vermögen

	tierenden Finanzmitteltest nur begünstigt, soweit sie 20 % des Vermögenswertes des Betriebs nicht übersteigen. Junges, nicht betriebsnotwendiges Vermögen wird in jedem Fall voll besteuert.	Alternativ kann der Erwerber einen abschmelzenden Verschonungsabschlag beantragen, d.h. der Verschonungsabschlag verringert sich um einen Prozentpunkt je € 1,5 Mio. über die Prüfschwelle hinaus. Ab einem Wert des erworbenen begünstigten Vermögens von € 116 Mio. beträgt die Regelverschonung noch 20 % und die optionale Vollverschonung 35 %.	Alternativ: Abschmelzungsmodell
Besondere Regelungen für Großunternehmen	Das Bundesverfassungsgericht hatte moniert, dass unterschiedslos die Übertragung von kleinen und großen Unternehmen privilegiert würde, obgleich mit der Gesetzesbegründung nur eine volle Privilegierung von kleinen und mittleren Vermögen in Einklang zu bringen sei. Die Privilegierung von großen Unternehmen bedürfe daher einer besonderen Rechtfertigung bzw. müsse das Bedürfnis für eine so weitgehende Verschonung geprüft werden. Ab welcher Wertgrenze von einem Großunternehmen auszugehen sei, hat das Bundesverfassungsgericht offen gelassen.	In Bezug auf die Lohnsummenregelung ist die derzeit geltende Begünstigung unter anderem daran geknüpft, dass für eine bestimmte Zeit nach dem Erwerb die im Betrieb gezahlte Lohnsumme konstant gehalten wird. Das Bundesverfassungsgericht hatte moniert, dass Unternehmen mit nicht mehr als 20 Mitarbeitern von dieser Verpflichtung befreit waren. Damit würde diese Regelung mehr als 90 % aller Betriebe gar nicht betreffen.	Lohnsummenregelung
Freigrenze bzw. Prüfschwelle	Im Regierungsentwurf wird nun eine Prüfschwelle bei einem Wert von € 26 Mio. (Referentenentwurf noch € 20 Mio.) für den einzelnen Erwerb von unternehmerischem Vermögen eingebracht, wobei Vorerwerbe von derselben Person innerhalb von zehn Jahren zusammenzurechnen sind. Bei Erwerben, die diese Schwelle nicht überschreiten, bleibt es bei der Regelverschonung in Höhe von 85 % bzw. der Option zu einer Vollverschonung. Für den Fall, dass der Gesellschaftsvertrag für die übertragenen Anteile Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen bereits seit zehn Jahren vorgesehen hat und diese auch in den folgenden 30 Jahren nicht aufgelockert werden, verschiebt sich die Prüfschwelle von € 26 Mio. auf € 52 Mio.	Im Regierungsentwurf wird nun vorgeschlagen, die Grenze auf drei Mitarbeiter zu reduzieren und darüber hinaus die Hürde für Unternehmen mit 4 bis 15 Mitarbeitern nicht ganz so hoch zu legen. D.h. konkret, bei Inanspruchnahme der Regelverschonung muss der Erwerber eines Unternehmens mit 4 bis 10 Mitarbeitern nachweisen, dass im Durchschnitt 50 % der Ausgangslohnsumme in den folgenden fünf Jahren gezahlt wird (bei 11 bis 15 Beschäftigten 60 %), bei Inanspruchnahme der optionalen Verschonung sollen nach sieben Jahren insgesamt 500 % (4 bis 10 Beschäftigte) bzw. 565 % (11 bis 15 Beschäftigte) der Ausgangslohnsumme geleistet werden müssen, um eine anteilige Nachversteuerung zu vermeiden.	
Verschonungsbedarfsprüfung	Bei Überschreiten der Prüfschwelle soll der Erwerber nun zwischen folgenden zwei Optionen wählen können: Entweder der Erwerber beantragt eine konkrete Verschonungsbedarfsprüfung. Hierfür ist das private Vorvermögen des Erwerbers sowie das miterworbene nicht begünstigte Vermögen und das ggf. in den zehn Jahren nach Übertragung noch erworbene nicht begünstigte Vermögen zusammenzurechnen. Nur soweit 50 % dieses Nettovermögens nicht ausreichen sollten, um die Steuerschuld zu begleichen, besteht ein Verschonungsbedarf. Die Steuer wird in entsprechendem Umfang unter der Bedingung erlassen, dass der Erwerber die Lohnsummen- und die Behaltensregelungen einhält.	Der Regierungsentwurf ist insgesamt sehr kompliziert geraten und man kann erwarten, dass er im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens an der einen oder anderen Stelle noch nachgebessert wird. Es gilt daher das weitere Gesetzgebungsverfahren genau zu beobachten. Klar erscheint jedoch bereits jetzt, dass in vielen Fällen das Ausnutzen der gegenwärtig noch anwendbaren Regelungen rein steuerlich vorteilhaft sein dürfte. Eine in engen Grenzen durch das Bundesverfassungsgericht zugelassene rückwirkende Änderung des Erbschaftsteuergesetzes ist jedenfalls momentan nicht vorgesehen.	Fazit
			Kontakt: RA Dr. Tom Offerhaus, München, tom.offerhaus@wts.de

4b | Kürzung der abziehbaren Pflichtteilslast bei Erwerb von erbschaft- und schenkungsteuerlich begünstigtem Vermögen – Beitrittsaufforderung an das BMF | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund

Schulden und Lasten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit erbschaftsteuerlich begünstigtem Vermögen dürfen – soweit das begünstigte Vermögen beim Erwerb nicht besteuert wird – grundsätzlich nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden. Umgekehrt sind Schulden und Lasten, die nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit begünstigtem Vermögen stehen, im Regelfall auch dann voll abzugsfähig, wenn zum Nachlass begünstigtes Vermögen gehört. Strittig ist dies bislang bei Pflichtteilslasten: Obwohl diese nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit begünstigtem Vermögen stehen, lässt die Finanzverwaltung bisher keinen ungekürzten Abzug zu.

höhere Erbschaftsteuer bezahlen soll, als jemand, der den gleichen Betrag beispielsweise aufgrund eines Vermächtnisses oder eines vom Erblasser aufgenommenen Konsumkredits schuldet, für fragwürdig.

Der BFH greift in der Literatur vorgebrachte Bedenken gegenüber der Auffassung der Finanzverwaltung auf und stellt deren Praxis infrage. Es ist in der Tat auch schwer nachzuvollziehen, warum beispielsweise eine Vermächtnislast bei einem Geldvermächtnis in Höhe des gesetzlichen Pflichtteils ohne Rücksicht auf die Zusammensetzung des Nachlasses voll steuermindernd berücksichtigt wird, während die – wirtschaftlich absolut identische – Pflichtteilslast nicht in voller Höhe berücksichtigt werden können soll, wenn zum Nachlass begünstigtes Vermögen gehört. Es bleibt abzuwarten, ob das BMF weitere Argumente für die Praxis der Finanzverwaltung vorbringen wird, die die Zweifel des Gerichts beseitigen können. Steuerbescheide, die in den genannten Fällen keinen oder nur einen anteiligen Abzug der Pflichtteilslast zulassen, sollten jedenfalls unter Berufung auf das laufende Verfahren offen gehalten werden.

Anmerkung

BFH vom 18.02.2015
(AZ: II R 12/14 und
II R 15/14)

An dieser Sichtweise äußerte der BFH nun in zwei Verfahren Zweifel und forderte das BMF jeweils durch Beschluss auf, dem Verfahren beizutreten. Der II. Senat hat Bedenken, ob die Auffassung der Finanzverwaltung vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt sein kann. Insbesondere hält er die von der Finanzverwaltung vorgebrachten Gründe, warum jemand, der einen Betrag als Pflichtteil schuldet, eine

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

5a | BMF-Schreiben zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG | Autor: StB Thomas Mayer, München

BMF vom 19.05.2015

Das BMF hat die bisherige Verwaltungsanweisung zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG aktualisiert. Hintergrund ist, dass der BFH den Anwendungsbereich des § 37b EStG mit mehreren Urteilen eingegrenzt hat. Er entschied, dass die Anwendung der Pauschalierung die Steuerpflicht der Sachzuwendung voraussetzt (vgl. WTS Journal 01/2014).

Das BMF konkretisiert die sog. Zusätzlichkeitsvoraussetzung dahingehend, dass Zuwendungen zur Anbahnung einer Geschäftsbeziehung mangels vereinbarter Leistung und Gegenleistung nicht „zusätzlich“ erfolgen und somit nicht die Voraussetzungen für eine Pauschalbesteuerung nach § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen (Tz. 9a).

Zusätzlichkeitsvoraussetzung

BFH vom 16.10.2013
(AZ: VI R 52/11,
VI R 57/11 und
VI R 78/12)

Betriebliche Veranlassung

Private oder aufgrund der Gesellschafterstellung veranlasste Zuwendungen sind von der Pauschalbesteuerung ausgeschlossen, da diese nicht betrieblich veranlasst sind (Tz. 3).

Steuerverbeurteilung und geschäftlich veranlasste Bewirtungen unterliegen wie bisher nicht dem § 37b Abs. 1 EStG. Bewirtungen während Incentive-Reisen, die per Definition mindestens eine Übernachtung umfassen müssen, und Repräsentationsveranstaltungen i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG werden von der Finanzverwal-

Ausnahmen von der Besteuerung

Nur steuerpflichtige Empfänger	tung aber als Teil der Gesamtleistung in die Besteuerung nach § 37b EStG mit einbezogen (Tz. 10). Zuwendungen unterliegen nur dann gem. § 37b EStG der pauschalen Besteuerung, wenn diese grundsätzlich beim Empfänger steuerpflichtig sind. Demzufolge sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des § 37b EStG neben den Zuwendungen an nicht in Deutschland einkommensteuerpflichtige Empfänger auch solche an beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Empfänger auszunehmen, die nach einem DBA (oder dem Auslandstätigkeits-erlass) nicht der inländischen Besteuerung unterliegen (Tz. 13). Auch Zuwendungen an Privatkunden brauchen nicht nach § 37b Abs. 1 EStG pauschaliert werden, da diese dem Empfänger nicht im Rahmen einer Einkunftsart zufließen.	Zusätzlich zu den allgemeinen Anforderungen für den Betriebsausgabenabzug ist anhand geeigneter Aufzeichnungen nachzuweisen, dass die Zuwendungen beim Empfänger nicht steuerpflichtig sind. Die Empfänger der Zuwendungen müssen nach Maßgabe des § 160 AO genau benannt werden können. Zur Vereinfachung kann die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach § 37b Abs. 1 EStG nun anhand eines bestimmten, unternehmensspezifischen Prozentsatzes aller gewährten Zuwendungen an Dritte erfolgen. Dieser kann in einem repräsentativen Zeitraum von mind. 3 Monaten anhand geeigneter Aufzeichnungen ermittelt und so lange beibehalten werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Nachweise zur Steuerpflicht der einzelnen Empfänger sind dann nicht mehr zu führen (Tz. 13a).	Nachweis- und Aufzeichnungspflicht Vereinfachter Nachweis für nicht steuerpflichtige Sachzuwendungen Aufzeichnungserleichterung Kontakt: <i>StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de</i>
--------------------------------	---	---	---

5b | Kürzung der Verpflegungspauschalen – Klarstellung durch BMF-Schreiben |

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

Kürzungsregelung seit 01.01.2014	Seit dem 01.01.2014 müssen die Verpflegungspauschalen gekürzt werden, wenn dem Mitarbeiter anlässlich oder während einer Dienstreise vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit gestellt wird, deren Wert € 60 nicht übersteigt. Die Kürzung beträgt für ein Frühstück 20 % und für ein Mittag- bzw. Abendessen 40 % der Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag. Da der Begriff einer Mahlzeit nicht eindeutig definiert ist, gibt es Unsicherheiten, in welchen Fällen diese Kürzung tatsächlich relevant ist.	eine Kürzung der Verpflegungspauschale nicht aus. Die angebotenen Speisen müssen insbesondere unter Berücksichtigung ihres Umfangs, des Anlasses und der jeweiligen Tageszeit tatsächlich an die Stelle einer der genannten Mahlzeiten treten („Mahlzeitenersatzfunktion“). Diese Beurteilung hat der jeweilige Arbeitgeber vorzunehmen.	
Klarstellung durch BMF vom 19.05.2015	Das BMF hat klargestellt, dass die auf innerdeutschen und Kurzstrecken-Flügen angebotenen Chipstüten / Salzgebäck / Schokowaffeln / Müsliriegel oder vergleichbare Knabbereien nicht zu einer Kürzung der Verpflegungspauschale führen. Die Kürzung muss nur erfolgen, wenn es sich bei der zur Verfügung gestellten Mahlzeit um ein Frühstück, ein Mittag- oder ein Abendessen handelt. Für Zwischenmahlzeiten (z. B. Kuchen / Gebäck während einer Kaffeepause) ist hingegen keine Kürzung vorzunehmen.	Unterbleibt eine erforderliche Kürzung und zahlt demnach der Arbeitgeber an den Mitarbeiter eine zu hohe Verpflegungspauschale steuerfrei aus, besteht das Risiko der Nachversteuerung. Allerdings kann die Versteuerung vom Arbeitgeber nach § 40 Abs. 2 Nr. 4 EStG mit einem pauschalen Steuersatz von 25 % erfolgen (unter Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung), soweit die steuerlich mögliche Verpflegungspauschale (ohne Kürzung aufgrund gestellter Mahlzeiten) um nicht mehr als 100 % überschritten wird.	Pauschalierung einer Nachversteuerung mit 25 %
Kürzung aufgrund „Mahlzeitenersatzfunktion“	Allein die Darreichung von etwas Essbarem durch den Arbeitgeber reicht für	Trotz der Klarstellung durch das BMF-Schreiben bleiben für die Praxis Zweifelsfragen offen. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung / Lohnsteueraußenprüfung damit künftig umgeht.	Fazit Kontakt: <i>StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de</i>

5c | Freibeträge im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren – Zweijährige Gültigkeit |*Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., München*

BMF vom 21.05.2015

Mit Datum vom 21.05.2015 hat das BMF das Startschreiben zur erstmaligen Anwendung der zweijährigen Gültigkeit von Freibeträgen nach § 39a EStG im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren veröffentlicht.

Die Einbeziehung von Freibeträgen im Lohnsteuer-Verfahren ist für Arbeitnehmer sinnvoll, um bereits im monatlichen Steuerabzug bestimmte Kosten zu berücksichtigen. Hierzu zählen z. B. Kosten für außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten / Unterhaltsverpflichtungen) oder Werbungskosten (z. B. Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung).

Ab 2016: zweijährige Gültigkeit von Freibeträgen

Diese Freibeträge müssen bislang noch jedes Jahr aufs Neue beim Finanzamt beantragt werden. Ab 2016 können sie zwei Jahre lang gültig bleiben. Den Antrag auf Feststellung eines Freibetrags für einen Zeitraum von längstens zwei Kalender-

jahren können Arbeitnehmer ab dem 01.10.2015 bei ihrem Wohnsitzfinanzamt stellen. Erhöht sich der eintragungsfähige Freibetrag innerhalb des Zweijahreszeitraums, können die Arbeitnehmer bei ihrem Finanzamt einen Antrag auf Anpassung der Freibeträge stellen.

Entfallen die Anspruchsvoraussetzungen für die eingetragenen Freibeträge oder vermindert sich ihre Höhe, sind die Arbeitnehmer verpflichtet, dies dem Finanzamt mitzuteilen. Zudem sind sie verpflichtet, für beide Jahre, in denen die Freibeträge Gültigkeit haben, eine Steuererklärung einzureichen.

Für den Arbeitgeber ändert sich nichts. Die vom Arbeitnehmer beantragten und vom Finanzamt genehmigten Freibeträge werden über den ELStAM-Abruf automatisch in die Lohnabrechnung übernommen.

Antragstellung durch Arbeitnehmer erforderlich

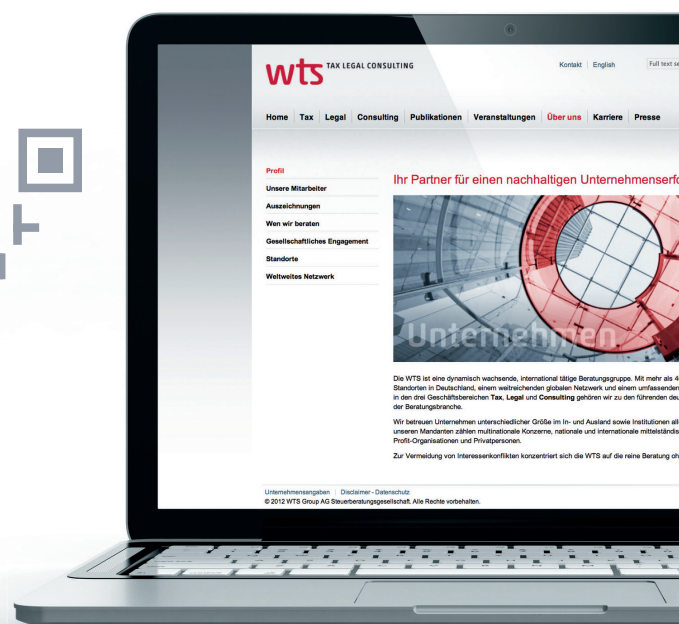
Keine Änderungen für den Arbeitgeber

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

Dieser Code ist Ihr Schlüssel zum WTS-Web.
Aktuelles, Informationen, Hintergründe.



www.wts.de



6 | Möglichkeit zur späten Geltendmachung von Verlustvorträgen |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 13.01.2015
(AZ: IX R 22/14)

Strittig war in dem Urteilsfall, ob § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) einer gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs entgegenstehen, wenn ein Einkommensteuerbescheid nicht ergangen ist und aus verfahrensrechtlichen Gründen auch nicht mehr ergehen kann, aber die Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Verlusts noch nicht abgelaufen ist. Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass ein verbleibender Verlustvortrag auch dann gem. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festgestellt werden kann, wenn für das Verlustentstehungsjahr ein Einkommensteuerbescheid wegen Eintritt der Festsetzungsverjährung nicht mehr erlassen werden kann.

Urteilsfall

Die Klägerin und Revisionsbeklagte absolvierte in den Streitjahren 2005 bis 2007 eine berufliche Erstausbildung. In 2012 reichte sie für diese Jahre Einkommensteuererklärungen und Erklärungen zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31.12.2005, 31.12.2006 und 31.12.2007 ein. Die Klägerin machte Berufsausbildungskosten als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Einnahmen erzielte sie in diesem Zeitraum nicht.

Die Aufhebung der zunächst ergangenen Einkommensteuerfestsetzungen mit € 0 im Einspruchsverfahren wurde unstreitig gestellt. Das Finanzgericht hob die Einspruchsentscheidungen hinsichtlich der verbliebenen Ablehnung der Verlustfeststellungen auf. Hiergegen wandte sich das Finanzamt in der Revision mit der Begründung, dass der Einkommensteuerbescheid wie ein Grundlagenbescheid wirke, selbst wenn keine Einkommensteuerfestsetzung (mehr) vorliege und wegen des Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr erlassen werden könne.

Dieser Argumentation ist der BFH nicht gefolgt. Durch § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG

i.d.F. des JStG 2010 wird eine lediglich inhaltliche Bindungswirkung des Verlustfeststellungsbescheids an den Einkommensteuerbescheid erreicht. Die Besteuerungsgrundlagen sind im Feststellungsverfahren so zu berücksichtigen, wie sie der letzten Einkommensteuerfestsetzung zu Grunde liegen. Diese inhaltliche Bindung greift nach dem Gesetzeswortlaut nur ein, wenn die streitigen Besteuerungsgrundlagen „den Steuerfestsetzungen (...) zu Grunde gelegt worden sind“. Wenn (letztlich) keine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt worden ist, kann auch keine inhaltliche Bindung entstehen mit der Folge, dass der Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids weiterhin möglich ist.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts folgt dieses Ergebnis auch aus der Gesetzesbegründung. Mit der Neufassung von § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG im JStG 2010 sollte die nachträgliche Berücksichtigung von Verlusten verhindert werden, wenn für das Verlustentstehungsjahr ein nicht mehr korrigierbarer Einkommensteuerbescheid existiert, darin aber keine ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt wurden. Der vorliegende Fall einer fehlenden Einkommensteuerfestsetzung wird in der Gesetzesbegründung nicht angesprochen und ist nicht Gegenstand der Neuregelung.

Die konkrete Entscheidung betrifft einen Fall abgeschlossener Berufsausbildung. Aber auch in anderen Fällen, in denen bisher keine Einkommensteuerfestsetzung erfolgt ist, empfiehlt es sich zu prüfen, ob bisher nicht berücksichtigte negative Einkünfte vorliegen, um diese mittels gesonderter Verlustfeststellung geltend zu machen. Es sei an dieser Stelle aber auch darauf hingewiesen, dass die Bundesregierung einer vom Bundesrat im Rahmen seiner Stellungnahme zum Protokollerklärungsgesetz (ProtErklG) erhobenen Prüfbitte nachkommen will, wonach Wege einer gesetzlichen Verankerung der Verwaltungsmeinung gesucht werden sollen.

Gesonderte Verlustfeststellung möglich, wenn keine Einkommensteuerveranlagung erfolgt ist und auch nicht mehr erfolgen kann

Praxishinweis

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

DEUTSCHLAND 7 | Keine Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 1 AStG |

Autor: StB/Fachberater IStR Sebastian Hahn, München

BFH vom 11.03.2015
(AZ: I R 10/14)

Der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG (Ausländische Zwischengesellschaft) stellt Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte dar. Daher ist der Gewinn gemäß § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 entsprechend zu kürzen.

Urteilsfall

Die Klägerin und Revisionsklägerin war eine GmbH, die Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Singapur hielt, welche passive Einkünfte (Zinsen und Währungsdifferenzen) i.S.v. § 10 Abs. 2 i.V.m. §§ 7 und 8 AStG erzielte. Diese Einkünfte wurden erklärungsgemäß dem körperschaftsteuerlichen Einkommen hinzugerechnet, für gewerbesteuerliche Zwecke nahm die Klägerin eine Kürzung nach § 7 Satz 1 i.V.m. § 9 Nr. 3 GewStG 2002 vor. Finanzamt und Vorinstanz folgten dieser Auffassung nicht.

FG Düsseldorf
vom 28.11.2013
(AZ: 16 K 2513/12 G)

Kürzung des Hinzurechnungsbetrags
nach § 9 Nr. 3 GewStG

Nach Auffassung des BFH ist jedoch auf den Hinzurechnungsbetrag § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG anzuwenden, so dass dieser nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Der BFH stellte fest, dass es sich im Urteilsfall unstreitig um eine ausländische Zwischengesellschaft handelt, da die Gesellschaft passive Einkünfte erzielt, welche einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Somit ist der Tatbestand der Hinzurechnung nach § 7 Abs. 1 AStG erfüllt. Weiterhin unstreitig ist die Tatsache, dass der außensteuerrechtliche Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10 Abs. 2 Satz 2 AStG Bestandteil der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb ist. Eine spezielle gesetzliche Anordnung hinsichtlich einer generellen Befreiung des Hinzurechnungsbetrags von der Gewerbesteuerpflicht sei nicht ersichtlich. Strittig war hingegen die Frage,

ob die Kürzungsvorschrift nach § 7 Satz 1 i.V.m. § 9 GewStG 2002 auf diese Einkünfte anwendbar ist, da keine ausländische Betriebsstätte der Klägerin vorliege, sondern der Zwischengesellschaft. Der BFH bejaht dies, da die Regelung des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG lediglich auf Einkünfte „einer“ nicht im Inland belegenen Betriebsstätte Bezug nehme. § 9 Nr. 3 GewStG fordere keine inländische Betriebsstätte der Klägerin selbst. Auch aus der Zuordnung zu den Kapitaleinkünften folge nichts anderes, diese stelle lediglich eine fiktive Zuordnung zu einer Einkunftsart dar.

Weiterhin führte der BFH aus, dass die Versagung der Kürzung einen Widerspruch zum Inlandsbezug der Gewerbesteuer i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002 darstellen und mangels der Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer zudem zu einer Doppelbesteuerung führen würde. Auch bestehe nach Ansicht des BFH kein Kürzungsvorrang des § 9 Nr. 7 GewStG 2002 oder des § 9 Nr. 8 GewStG 2002.

Zur Frage, ob die Hinzurechnungsbesteuerung im Allgemeinen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, nimmt der BFH keine Stellung.

Es ist noch unklar, ob die Finanzverwaltung das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendet. In jedem Fall sollte in allen offenen, vergleichbaren Fällen die gewerbesteuerliche Kürzung des Hinzurechnungsbetrags gem. § 9 Nr. 3 GewStG geltend gemacht werden.

Einkünfte „einer“ nicht inländischen Betriebsstätte auch bei ausländischer Betriebsstätte der Zwischengesellschaft

Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit offen

Praxishinweis

Kontakt:
StBin Ulrike Schellert,
Frankfurt a. M.,
ulrike.schellert@wts.de

EU 8 | Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

Aktionsplan der
EU-Kommission vom
17.06.2015

Die EU-Kommission hat am 17.06.2015 ihren Aktionsplan für eine „faire und effiziente“ Unternehmensbesteuerung in der EU vorgestellt. Gleichzeitig wurde ein Factsheet veröffentlicht, in dem der Aktionsplan erläutert wird. Nach Einschätzung der Kommission bedürfe die Unternehmensbesteuerung in der EU einer

grundlegenden Reform – sie sei veraltet, ineffizient und für ein globalisiertes, digitales und mobiles Wirtschaftsumfeld nicht mehr geeignet. Der Aktionsplan enthält eine Reihe kurz-, mittel- und langfristiger Maßnahmen und umfasst im Wesentlichen fünf Kernelemente.

Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	Zum einen wird die EU-Kommission ihren Vorschlag zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate Tax Base = CCCTB) reaktivieren. Die CCCTB soll verpflichtend sein und zunächst keine Konsolidierung enthalten. Gewissermaßen als Trostpflaster für die zunächst fehlende Konsolidierung soll ein grenzüberschreitender Verlustverrechnungsmechanismus eingeführt werden; dies mit einem Recapture-Mechanismus, dessen Ausgestaltung noch offen ist. Die CCCTB soll als ein Vehikel genutzt werden, um die BEPS-Maßnahmen der OECD umzusetzen. Die Kommission beabsichtigt, innerhalb der kommenden 18 Monate einen entsprechenden Richtlinien-Vorschlag vorzulegen.	und Wettbewerbsfähigkeit fördern, wenn sie Stabilität und Rechtssicherheit bietet und administrativ so einfach umzusetzen sei, wie dies Investoren wünschen. Angedacht ist eine Verbesserung der derzeitigen Streitbeilegungsverfahren in Doppelbesteuerungsangelegenheiten und die oben bereits erwähnte Initiative für den grenzüberschreitenden Verlustausgleich.	Mehr Transparenz
Gerechte Besteuerung am Ort der Wertschöpfung	Weiterhin soll eine gerechte Besteuerung am Ort der Wertschöpfung sichergestellt werden. Hierzu müsse man die Möglichkeiten für Gewinnverlagerungen unterbinden und die Vorschriften, wann und wo ein Unternehmen besteuert werden sollte, überarbeiten. Die Kommission will gemeinsam mit den Mitgliedstaaten erörtern, durch welche Maßnahmen sichergestellt werden kann, dass in der EU tätige Unternehmen auch effektiv in der EU besteuert werden. Außerdem sollen das Verrechnungspreissystem verbessert, strengere Beschränkungen für Steuervergünstigungen eingeführt und die Vorschriften zum Schutz der nationalen Steuerbasis harmonisiert werden.	Um mehr Steuertransparenz zu schaffen, hat die EU-Kommission bereits ein weitreichendes Maßnahmenpaket vorgelegt. U. a. sollen zukünftig die Mitgliedstaaten verpflichtet werden, Informationen über ihre Steuervorbescheide systematisch auszutauschen. Im Aktionsplan werden die nächsten Schritte zur Verbesserung der Steuertransparenz innerhalb der EU und gegenüber Drittländern skizziert. Dazu gehört eine gemeinsame Vorgehensweise gegenüber nichtkooperativen Staaten, ausgehend von einer gemeinsamen Liste der als solche einzustufenden Länder. Auch werden im Rahmen einer öffentlichen Konsultation mögliche weitere länderbezogene Offenlegungspflichten für multinationale Unternehmen (sog. Country-by-Country Reporting) erörtert.	Verbesserte Koordination der EU-Mitgliedstaaten
Bessere Rahmenbedingungen für Unternehmen	Ein weiterer Punkt des Aktionsplans ist die Schaffung von besseren Rahmenbedingungen für Unternehmen. Die Unternehmensbesteuerung könne dann Wachstum	Schließlich sollen sich die EU-Mitgliedstaaten untereinander besser koordinieren. So werden gemeinsame Steuerprüfungen vorgeschlagen, die die nationalen Steuerverwaltungen bei multinationalen Konzernen durchführen würden. Der nicht verbindliche Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung mit Kriterien, nach denen bewertet wird, ob durch nationale steuerliche Maßnahmen schädlicher Steuerwettbewerb entsteht, soll ebenfalls reformiert werden.	Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wtS.de

9 | Neue Richtlinien für Kostenumlagevereinbarungen | Autoren: Andreas Riedl, Tobias Faltlhauser, beide Frankfurt a. M.

OECD

BEPS Aktionspunkt 8	Die OECD hat am 29.04.2015 einen Diskussionsentwurf zur Neuformulierung des Kapitels VIII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien veröffentlicht. Der Entwurf ist ein weiteres Resultat der Arbeit der OECD zu Aktionspunkt 8 des BEPS-Aktionsplans, der den Fokus auf Verrechnungspreisregeln für immaterielle Wirtschaftsgüter (IWG) legt und sich hierbei in einem Unter-	punkt mit Kostenumlagevereinbarungen (KUVs) beschäftigt. KUVs werden regelmäßig genutzt, um die Aufteilung von Aufwand und Ertrag im Zusammenhang mit der Entwicklung von IWGs zu regeln (sog. Development CCAs). Der gegenwärtige Entwurf ergänzt die im September 2014 veröffentlichten Entwür-	Inhalte Diskussionsentwurf
---------------------	---	---	----------------------------

fe zu Aktionspunkt 8 entsprechend um die folgenden Inhalte:

- eine generelle Definition von KUVs,
- eine Richtlinie zur Teilnahme und angemessenen Berechnung der Beiträge bei KUVs und
- einen Vorschlag zur Strukturierung und Dokumentation von KUVs.

Zwei Arten von KUVs

Bei einer KUV handelt es sich um eine vertragliche Vereinbarung der Poolteilnehmer. Hierbei wird zwischen sog. Development CCAs (gemeinsame Entwicklung, Erweiterung etc. von IWGs) und sog. Services CCAs (zur Bereitstellung von Dienstleistungen) unterschieden. Es wird hervorgehoben, dass KUVs praktikable Lösungen bei Mehrfachtransaktionen darstellen können, beispielsweise indem die Notwendigkeit komplexer Cross-Licensing-Vereinbarungen vermieden wird.

Änderungen im Vergleich zu bestehenden Regeln

Die Änderungen der OECD bzgl. des Kapitels VIII der Verrechnungspreisrichtlinien beziehen sich vor allem auf die sog. Development CCAs, um in diesem Bereich Konsistenz zu den Änderungen bzgl. der Kapitel I und VI zu schaffen. Die Beiträge der einzelnen Unternehmen im Zusammenhang mit den KUVs sollen entsprechend ihres Wertschöpfungsbeitrags anstatt auf Basis der entstandenen Kosten

ermittelt werden. Darüber hinaus müssen alle Teilnehmer einer KUV die Möglichkeit besitzen, die KUV zu verstehen, zu kontrollieren und bei der Entscheidungsfindung mitzuwirken. Im Gegenzug sollen weiterhin alle Teilnehmer an den Risiken beteiligt werden, die einer KUV zuzuordnen sind. Ohne diese Kontrollmöglichkeiten besteht die Gefahr, dass einer KUV die Anerkennung verweigert wird.

Der OECD-Entwurf zeigt, dass weiterhin ein besonderes Augenmerk auf die Entstehung von IWGs gelegt wird. Die Forderung nach einer wertschöpfungs-basierten Beitragsberechnung beinhaltet erhöhte Anforderungen an die Steuerpflichtigen. Durch aufwendige, aber auch angreifbare Wertschöpfungsbeitragsschätzungen kann die ursprünglich einfache Handhabung von KUVs verloren gehen. Weiterhin besteht ein erhöhtes Risiko, dass es in steuerlichen Betriebsprüfungen zu Diskussionen und Anpassungen in diesem Zusammenhang kommt. Dies und die erhöhten Anforderungen an die Substanz von KUVs führt dazu, dass Unternehmen, die KUVs im Rahmen ihres Verrechnungspreissystems einsetzen, die Entwicklungen bzgl. der Umsetzung des OECD-Entwurfs verstärkt beobachten sollten, um notwendige Anpassungen frühzeitig vornehmen zu können.

Fazit

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

ÖSTERREICH 10 | Die Steuerreform 2015/2016 – ein Überblick der letzten Änderungen

Steuerreformgesetz 2015/2016 beschlossen

Am 07.07.2015 wurde im Plenum des Nationalrates das Steuerreformgesetz 2015/2016 beschlossen (vgl. zu den Eckpunkten bereits WTS Journal 02/2015). Noch im Juli soll das Gesetzeswerk vom Bundesrat abgesegnet werden. Die Steuerreform 2015/16 ist weitgehend ab 01.01.2016 wirksam.

Änderungen und Klarstellungen

Im Vergleich zu den im Frühjahr dieses Jahres bekanntgegebenen Eckpunkten und zu den entsprechenden Ministerialentwürfen ergaben sich noch einige Änderungen und Klarstellungen, die hier kurz dargestellt werden:

Lohn- und Gehaltsabrechnung

- Für **Expatriates** wird es ab 2016 eine Werbungskostenpauschale bis € 5.000 p.a. geben, die bereits im Zuge der Lohn- und Gehaltsabrechnung berück-

sichtigt werden darf und somit das monatliche Nettogehalt des Expatriates anheben wird. Ferner wird eine Arbeitnehmerveranlagung obsolet, sofern nicht tatsächlich höhere Werbungskosten vorliegen. Der Werbungskostenpauschbetrag ist allerdings an bestimmte Voraussetzungen gebunden, z. B. darf das Dienstverhältnis in Österreich für höchstens fünf Jahre angelegt sein.

- Die vom Arbeitgeber an alle oder an eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern gewährten **Mitarbeiter Rabatte** bleiben bis zu einem Umfang von max. 20 % vom Endpreis an Letztverbraucher steuerfrei, für darüber hinaus gehende Rabatte kann ein jährlicher Freibetrag von € 1.000 ausgenutzt werden.

- Bei Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz mit einem CO₂-Ausstoß von mehr als 130 g/km wird der **Sachbezug** für den monatlichen Vorteil aus dem Dienstverhältnis ab 2016 auf 2 % der Anschaffungskosten (max. € 960 pro Monat) angehoben. Bei Anschaffungen in den Folgejahren ist ein um jeweils 3 g verminderter CO₂-Ausstoß maßgebend. Nur für arbeitgebereigene Kfz ohne Emission (also für sog. Elektroautos, nicht jedoch für Hybridautos) wird kein Sachbezug angesetzt. Außerdem kann der Arbeitgeber für Elektroautos einen Vorsteuerabzug geltend machen.
- **Präventive Vorsorgeleistungen** des Arbeitgebers (z. B. Impfungen) für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern sind steuerfrei.
- Für Sachzuwendungen im Rahmen eines **Dienst- oder Firmenjubiläums** wird es – zusätzlich zu den üblichen Sachzuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung (Weihnachtsgutscheine) – künftig einen Freibetrag von € 186 geben, d. h. bis zu dieser Höhe besteht weder Steuerpflicht noch Sozialversicherungsbeitragspflicht noch werden Lohnnebenkosten fällig.
- Entfall der **Bildungsprämie** (6 %) sowie des **Bildungsfreibetrages** (20 %) für interne und externe Aus- und Fortbildungseinrichtungen.
- Abschaffung der begünstigten Besteuerung für **Diensterfindungsprämien**.
- **Barzahlungsverbot** – gilt für Auszahlungen von Arbeitslöhnen in Bargeld an Mitarbeiter, die Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a öUStG erbringen.
- Die Neuregelungen im Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer (Erhöhung von 25 % auf 30 %) bleiben unverändert. Allerdings sollen die Anschaffungskosten bebauter Grundstücke auf Grund und Boden sowie Gebäude im Verhältnis 40:60 aufgeteilt werden, d. h. bei der privaten Vermietung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) werden ab 2016 als **(nicht abschreibbarer) Grundwert** ohne Nachweis **40 % der Anschaffungskosten** ausgeschieden (allerdings ist eine Verordnung für die Festlegung eines abweichenden Aufteilungsverhältnisses vorgesehen).
- Im Fall von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften muss zunächst der **verrechenbare Verlust auf 60 % gekürzt** werden, um danach anteilig in den nächsten 15 Jahren für die Verrechnung mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet zu werden. Auf Antrag kann der Veräußerungsverlust bereits im Zeitpunkt der Veräußerung verrechnet werden.
- Bei Beteiligungen an Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) wird es zur **Einschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeit** für kapitalistische Mitunternehmer kommen, sofern diese natürliche Personen sind. Allerdings wandeln sich diese schwebenden Wartetastenverluste (Verluste, die nur mit künftigen Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden können) ab dem Zeitpunkt des Wechsels in die unbeschränkte Haftung zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten. Bei **Kommanditisten einer GmbH & Co. KG**, die zugleich auch als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH fungieren, soll diese Einschränkung der Verlustverrechnung nicht eingreifen.
- Für Unternehmen / Betriebe mit einem Jahresumsatz von mindestens € 15.000 und einem Barumsatz von über € 7.500 pro Jahr gilt grundsätzlich die Verpflichtung der generellen Aufzeichnungs- und Erfassungspflicht ihrer Barumsätze mittels Registrierkassen. Für bestimmte Unternehmer gibt es allerdings Sonderregelungen. Für die vielfach erforderliche Anschaffung einer Registrierkasse bzw. eines elektronischen Kassensystems dürfen die Anschaffungskosten von bis zu € 2.000 sofort abgesetzt werden (**vorzeitige Abschreibung**); außerdem soll eine (steuerfreie) Prämie von € 200 die Kostenbelastung aus der Anschaffung mildern.
- Unternehmen, für die die Einzelaufzeichnungspflicht gilt, wird außerdem eine allgemeine **Belegerteilungspflicht** auferlegt, d. h. dem Kunden sind Belege mit bestimmten Mindestinhalten verpflichtend auszustellen.
- Bei der Finanzverwaltung wird ein **zentral verwaltetes Kontenregister** geschaffen, in das Staatsanwaltschaften, Strafgerichte, Finanzstraßbehörden

Unternehmensteuern

Private
Vermögensanlage /
Immobilienwerb

den, das Bundesfinanzgericht und die Abgabenbehörden des Bundes zum Zweck der Überprüfung, über welche Bankkonten/Depots eine Person verfügt bzw. welche Personen Zugriff auf ein bestimmtes Konto/Depot haben, einsehen dürfen.

- Österreichische Kreditinstitute werden verpflichtet, folgende Angaben an die Behörde zu melden: Kontoinhaber, vertretungsbefugte Personen, Treugeber, wirtschaftliche Eigentümer, die Stammzahl gemäß E-GovG (ansonsten Name, Adresse etc.) sowie Konto- bzw. Depotnummer und Informationen über Eröffnung und Schließung. Die Datensammlung erfolgt rückwirkend ab dem 01.03.2015, die Datenübermittlung sodann ab dem 01.01.2016. Abgabenbehörden können somit – wenn sie Bedenken gegen die Richtigkeit von Steuererklärungen haben – **Einsicht in diese äußeren Kontodaten** nehmen. Für eine Nachschau in die inneren Kontodaten (Kontostand und Kontoumsätze) benötigen die Abgabenbehörden die Zustimmung des Steuerpflichtigen bzw. einen Beschluss eines unabhängigen Richters. Im Fall von Rechtsmitteln gegen den richterlichen Beschluss

entscheidet ein dreiköpfiger Bundesfinanzsenat. Ein Rechtsmittel hat grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung. Bei einer ablehnenden Senatsentscheidung soll ein Verwertungsverbot für die erlangten Erkenntnisse eintreten. Die Möglichkeit der **Selbstanzeige** bleibt dabei grundsätzlich gewahrt unter der Voraussetzung, dass die Kontenabfrage selbst nicht bereits eine Verfolgungshandlung darstellt.

- Infolge der geplanten Nachschaurechte der Abgaben-/Strafbehörden und der Gerichte in Bankdaten werden regierungsseitig Kapitalabflüsse befürchtet. Zur Verhinderung von Kapitalabflüssen vor dem Inkrafttreten der geplanten Maßnahmen für die betroffenen Personen werden Kreditinstitute zu Meldungen verpflichtet (vor allem **Kapitalabflüsse über € 50.000** – unabhängig davon, ob in einer oder in mehreren Transaktionen – ab dem 01.03.2015). Darunter fallen insbesondere Auszahlungen und Überweisungen von Sicht-, Termin- und Spareinlagen, die Übertragung von Wertpapieren mittels Schenkung im Inland sowie die Verlagerung von Wertpapieren in ausländische Depots.

Kontakt:
WP/StB Dr. Hartwig
Reinold, Wien,
hartwig.reinold@
wts.at

USA 11 | Warnbrief des US-Kongresses an das US-Finanzministerium zu den BEPS-Verhandlungen | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

Brief des US-Kongresses vom 09.06.2015 an das US-Finanzministerium.

Schreiben abrufbar unter
www.wts.de/de/taxweekly/img/TAX_WEEKLY_24_2015.pdf



Interessen der
Vereinigten Staaten
im Vordergrund

Die Vorsitzenden der jeweiligen Finanzausschüsse des Repräsentantenhauses und des Senats haben am 09.06.2015 einen gemeinsamen Brief an das US-Finanzministerium geschrieben. Darin äußern sie ihre Bedenken im Hinblick auf die Positionierung der US-Regierung in den BEPS-Verhandlungen mit der OECD.

In dem Schreiben wird das Finanzministerium daran erinnert, dass der Kongress Steuergesetze im Einklang mit den Interessen der Vereinigten Staaten verabschieden wird. Diese stimmten nicht zwangsläufig mit den Verhandlungsergebnissen des Finanzministeriums innerhalb des BEPS-Projekts überein. Insbesondere sei der Kongress mit der Positionierung des Finanzministeriums in den Verhandlungen um die länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Reporting) sowie die

Weitergabe der Master File-Dokumente an ausländische Finanzverwaltungen nicht einverstanden. Das US-Finanzministerium wird aufgefordert darzulegen, wie die Informationen aus dem Country-by-Country Reporting verwendet werden sollen und inwiefern es gerechtfertigt ist, dass diese Informationen von anderen Ländern angefordert werden können. Insbesondere wird in dem Schreiben die verfassungsrechtliche Rechtsetzungskompetenz des Finanzministeriums in Frage gestellt, die Vorschriften zum Country-by-Country Reporting ohne Zustimmung des Kongresses einzuführen. Weiterhin wird das Finanzministerium gebeten, sich in Zukunft mit dem Kongress abzustimmen, bevor es in weitere wichtige Verhandlungen eintritt. Insbesondere bezieht sich die Kritik auf die Vorschläge zur Beschränkung des Zinsabzugs, zur Neuregelung des Betriebs-

stättenartikels im OECD-Muster-DBA, die Aufnahme von allgemeinen Missbrauchsvorschriften in die Doppelbesteuerungsabkommen und das Sammeln von Daten über US-ansässige Konzerne. Abschließend wird betont, dass der Kongress davon ausgehe, dass das Finanzministerium keine BEPS-Dokumente unterschreiben werde, die nicht im Einklang mit den Interessen der Vereinigten Staaten stehen.

Hervorhebung
des Prinzips der
Gewaltenteilung

In den Vereinigten Staaten ist die verfassungsrechtliche Gewaltenteilung wesentlich stärker ausgeprägt. Der Kongress arbeitet somit wesentlich unabhängiger vom Finanzministerium als der Bundestag in Deutschland. Der Brief an das Finanzministerium klingt fast wie eine Warnung und betont, wem welche Kompetenzen zustehen. Die genauen Auswirkungen dieser innerstaatlichen Meinungsverschiedenheiten für das BEPS-Projekt sind schwer vorherzusehen, werden aber voraussichtlich erheblich sein. Denn nach

Unterzeichnung der BEPS-Abschlussdokumente müssen alle Länder die Verhandlungsergebnisse in nationales Recht umsetzen. Ob es zu einer Unterzeichnung durch die USA überhaupt kommen wird, ist zum jetzigen Zeitpunkt fraglich. Aber selbst wenn dies der Fall sein sollte, hat der Kongress nun klargestellt, dass er sich an die Vereinbarungen in wesentlichen Bereichen nicht halten wird. Weiterhin ist bemerkenswert, dass die USA beschlossen haben, am multilateralen Instrument (Aktion 15) nicht teilzunehmen, sodass auch der „Übertragungsriemen“ zur Umsetzung der abkommensrechtlichen BEPS-Aktionen für die USA nicht anwendbar sein wird.

Es ist überraschend, dass sich der Kongress zu einem so späten Zeitpunkt, insbesondere im Hinblick auf den sehr strammen Zeitplan der OECD, so deutlich und in einem so harschen Ton gegenüber dem US-Finanzministerium zu Wort meldet.

Überraschender Zeitpunkt

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

Jede Woche up to date. WTS Tax Weekly.



Mit dem Online-Newsletter „WTS Tax Weekly“ sichern Sie sich Woche für Woche Ihren persönlichen Wissensvorsprung. Lesen Sie komprimiert und aktuell über steuerpolitische Entwicklungen und ausgewählte Themen aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung.



Abonnieren Sie noch heute unter:
www.wts.de/tax_weekly

Sicherheit bei Zahlungen im Internet – neues Rundschreiben der BaFin |

Autor: RA Dr. Thorsten Voß

Neues BaFin-Rundschreiben zur Sicherheit von Internetzahlungen

Die BaFin hat am 05.05.2015 ein neues Rundschreiben mit Mindestanforderungen an die Sicherheit von Internetzahlungen („MaSI“) veröffentlicht. Das Dokument setzt die offizielle Übersetzung der Guidelines on the security of internet payments der European Banking Authority (EBA) – die Leitlinien zur Sicherheit von Internetzahlungen („EBA-Leitlinien“) – wortgleich um.

Neue Regeln für Zahlungsdienstleister nach dem ZAG

Adressat der MaSI sind Zahlungsdienstleister („ZDLs“) im Sinne des Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetzes („ZAG“). Diese haben deren Vorgaben auch dann zu beachten, wenn sie ihre Bezahlfunktion durch einen Dritten erbringen lassen (§ 25b Kreditwesengesetz und § 20 ZAG).

Zusammenspiel mit den MaRisk

Inhalt der MaSI sind Mindestanforderungen an Sicherheitsmaßnahmen für web-basierte Bezahlssysteme und web-basiertes Online-Banking (Internet-Bezahlssysteme). Diese Anforderungen treten als Spezialregelungen neben die bekannten Mindestanforderungen an das Risikomanagement von Banken („MaRisk“). Geltung für elektronische Einzugsermächtigungen entfaltet das Rundschreiben nur dann, wenn bei deren Mandatserteilung ein Zahlungsdienstleister beteiligt ist. Es ist davon auszugehen, dass ZDLs, die konsequent die MaRisk umsetzen, schon jetzt viele Anforderungen der MaSI erfüllen, so dass der Umsetzungsaufwand für sie überschaubar sein mag. Einige Institute bieten vergleichbare Dienste an, die nicht in den Anwendungsbereich der MaSI fallen, zum Beispiel nicht browserbasierte mobile Bezahlmethoden, Online-Brokerage oder Online-Vertragsabschlüsse, aber auch Telefon-Banking. Diese Institute müssen jedoch im Sinne der Risiko- und Prinzipienorientierung der MaRisk überprüfen, wie sie bei diesen Diensten angemessen mit den Risiken umgehen, welche die MaSI adressieren.

Die MaSI sind nicht auf „Dritte Zahlungsdienstleister“ anwendbar. Dritte Zahlungsdienstleister sind zum einen Zahlungsauslösedienste, bei denen Nutzer

Internet-Zahlungen direkt online auslösen können, zum anderen Kontoinformationsdienste, mit deren Hilfe Nutzer Informationen über Konten abrufen können, die sie bei verschiedenen Banken und Zahlungsinstituten führen. Auch sagt das Rundschreiben nichts zum Verhältnis zwischen Dritten ZDLs und kontoführenden ZDLs. Gehen kontoführende ZDLs Verträge mit Dritten ZDLs ein, so haben die Institute aber auch hier die allgemeinen aufsichtlichen Anforderungen an die Geschäftsorganisation zu beachten (insbesondere AT 7.2 und AT 9 MaRisk).

Von zentraler Bedeutung ist zudem, dass künftig nach den MaSI schwerwiegende Zahlungssicherheitsvorfälle unverzüglich an die BaFin, die Bundesbank und die jeweils zuständige Datenschutzbehörde zu melden sind. In der Praxis stellen ZDLs solche meist im Zuge interner Meldungen über Vorfälle (Incident-Management) beziehungsweise Sicherheitsvorfälle (Security-Incident-Management) fest. Schwerwiegend ist ein Vorfall dann, wenn die Verfügbarkeit, Integrität, Vertraulichkeit oder Authentizität einschlägiger IT-Systeme, Anwendungen oder Daten verletzt oder beeinträchtigt wurde, die einen hohen oder sehr hohen Schutzbedarf aufweisen. Durch die geplante Zahlungsdiensterichtlinie II können sich hier neue Anforderungen ergeben. Für die Meldungen an die BaFin sind die Meldebögen zu verwenden, die dem Rundschreiben als Anlage beigelegt sind. Bei Meldungen an die Datenschutzbehörde ist ferner § 42a Bundesdatenschutzgesetz zu beachten. Zudem müssen die ZDLs bei schwerwiegenden Zahlungssicherheitsvorfällen mit den zuständigen Strafverfolgungsbehörden zusammenarbeiten. In der Praxis werden ZDLs, die Cyber-Angriffe auf ihre IT-Systeme verzeichnen, eine Strafanzeige stellen. Sind dagegen die Kunden unmittelbare Opfer eines Angriffs, zum Beispiel durch Phishing, sollen die ZDLs diese dabei unterstützen, Strafanzeige zu stellen, indem sie ihnen beispielsweise die zuständige Polizeidienststelle nennen oder erforderliche Formulare aushändigen.

Zusammenarbeit mit den Strafverfolgungsbehörden

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

1a | IASB veröffentlicht Entwurf eines überarbeiteten Rahmenkonzepts |

Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München

Überarbeitung
des bestehenden
Rahmenkonzepts

Am 28.05.2015 wurde der Entwurf einer Überarbeitung und Ergänzung des bestehenden Rahmenkonzepts („Conceptual Framework for Financial Reporting“) aus dem Jahr 1989 durch das IASB veröffentlicht. Ziel ist die Verbesserung der Finanzberichterstattung durch ein vollständigeres, klareres und zeitlich angepasstes Rahmenkonzept. Denn das Rahmenkonzept dient dem IASB nicht nur zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards, sondern hilft Anwendern beim Verständnis und der Interpretation von Standards. Es unterstützt Unternehmen auch bei der Klärung von Bilanzierungsfragen, wenn bei einem Sachverhalt kein Standard konkret anwendbar ist. Der veröffentlichte Entwurf umfasst eine Reihe von Erläuterungen, Updates und Ergänzungen, die unter anderem vorhandene Lücken im bestehenden Rahmenkonzept schließen sollen.

entscheidungsнützlichere Informationen liefern als nicht konsolidierte Abschlüsse. In Hinsicht auf die Berichtselemente (Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen) bleibt nur die Definition des Eigenkapitals unverändert bestehen.

Ansatz und Bewertung

Für den Ansatz von Vermögen oder Schulden schlägt der Entwurf zu erfüllende Ansatzkriterien vor. Es werden zur genaueren Beurteilung auch Merkmale im Entwurf definiert, die den Ansatzkriterien entgegenstehen. Im Gegensatz zum bestehenden Rahmenkonzept werden auch Vorschriften für die Ausbuchung („derecognition“) von Vermögenswerten oder Schulden eingeführt. In Bezug auf die Bewertung gibt das überarbeitete Rahmenkonzept als wesentliche Neuerung erstmals Handlungsempfehlungen. Hierzu werden die zwei Bewertungsformen Anschaffungskosten („historical cost“) und Gegenwartswert („current value“ mit den Ausprägungen „fair value“, „value in use“ oder „fulfillment value“) erläutert und Faktoren für die Wahl und Anwendung der beiden Bewertungsformen definiert.

Objektive und qualitative
Merkmale der Finanz-
berichterstattung

Ein erster Unterschied zum bestehenden Rahmenkonzept liegt in der stärkeren Betonung der Wichtigkeit der Informationsbereitstellung für Investoren, um den verantwortungsvollen Umgang des Managements mit den Ressourcen des Unternehmens (stewardship) beurteilen zu können. Bezüglich qualitativer Merkmale entscheidungsнützlicher Finanzinformationen wird ein expliziter Verweis auf das Konzept der Vorsicht zur Unterstützung von Neutralität wieder in das Rahmenkonzept aufgenommen. Weiterhin wird klargestellt, dass „getreue“ Darstellung neben der rechtlichen Form insbesondere die Darstellung des wirtschaftlichen Gehalts eines Sachverhalts bedeutet.

Zuletzt werden Konzepte beschrieben, mit denen bestimmt wird, welche Informationen in den Abschluss aufgenommen und wie diese Informationen dargestellt werden sollen. Ein Fokus des Standardentwurfs liegt bei der Gewinn- und Verlustrechnung. Dabei wird hervorgehoben, dass diese die Hauptinformationsquelle über die Leistung („financial performance“) eines Unternehmens ist. Als weitere Neuerung gibt das überarbeitete Konzept Unterstützung bei der Beurteilung, ob der Ausweis von Aufwendungen und Erträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung („statement of profit or loss“) oder im sonstigen Ergebnis („statement of comprehensive income“) zu erfolgen hat. Der neue Begriff für die gesamte Erfolgsrechnung lautet „Darstellung des finanziellen Erfolgs“ („statement of financial performance“), wobei die Form nicht genau bestimmt wurde. Ein Ausweis des Periodenergebnisses als Gesamt- oder

Ausweis und Angaben

Abschluss, Berichtseinheit
und Elemente
des Abschlusses

Im Entwurf werden bezüglich der Abschlussbestandteile nur noch die Vermögensdarstellung und die Darstellung des finanziellen Erfolgs explizit genannt, während Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel unerwähnt bleiben. Neben der Definition und Abgrenzung einer Berichtseinheit („reporting entity“) vertritt der IASB im Entwurf die Auffassung, dass konsolidierte Abschlüsse mit großer Wahrscheinlichkeit den Abschlussadressaten

Zwischensumme muss jedoch zwingend erfolgen.

Nächste Schritte

Adressaten des Entwurfs haben bis 26.10.2015 die Möglichkeit, dem IASB Meinungen, Kommentare und Stellung-

nahmen zum überarbeiteten Rahmenkonzept zu übermitteln. Das IASB beabsichtigt, das Rahmenkonzept bis 2016 fertigzustellen. Die Übergangsfrist für Anwender nach Fertigstellung soll ca. 18 Monate betragen.

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

1b | Bundestag beschließt Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) |

Autor: StB Bernhard Ahlers, München

Gesetzgeber
beschließt BilRUG

Der Deutsche Bundestag hat das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) am 18.06.2015 beschlossen. Der Bundesrat wird wohl in seiner nächsten Plenarsitzung am 10.07.2015 zustimmen, so dass die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU vom 26.06.2013 fristgerecht bis zum 20.07.2015 in nationales Recht umgesetzt wird (vgl. auch WTS Journal 01/2015).

klarstellend aufgenommen, dass die der Ausschüttungssperre unterliegende Rücklage aufzulösen ist, soweit die Kapitalgesellschaft die Beträge vereinnahmt oder einen Anspruch auf ihre Zahlung erwirbt.

Wesentliche
Neuerungen

Die wesentlichen handelsrechtlichen Neuerungen betreffen die Änderungen der finanziellen Schwellenwerte bei den Größenklassen von Unternehmen, die Einführung einer Nutzungsdauer von zehn Jahren für aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und für derivative Geschäfts- oder Firmenwerte sowie die Einführung einer neuen Berichtspflicht für bestimmte große Unternehmen des Rohstoffsektors.

→ Stellt ein Mutterunternehmen nach § 301 Abs. 2 HGB-E erstmalig einen Konzernabschluss auf, sind die Wertansätze regelmäßig zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Tochterunternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher gemäß § 296 HGB verzichtet wurde. In § 301 Abs. 2 HGB-E wurde eine Ausnahmemöglichkeit aufgenommen, nach der beispielsweise bei Wegfall einer Befreiung nach § 291 HGB oder § 292 HGB bei erstmaliger Kapitalkonsolidierung auf die Bewertung des Tochterunternehmens zum Erwerbszeitpunkt (und nicht zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung) zurückgegriffen werden kann.

Präzisierungen und Klarstellungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Bei den Abweichungen in der Empfehlung vom Regierungsentwurf handelt es sich lediglich um Präzisierungen mit klarstellendem Charakter. Die wesentlichen werden im Folgenden kurz dargestellt:

- Für die Befreiung von Tochterunternehmen von bestimmten Rechnungslegungsvorgaben (§ 264 Abs. 3 HGB-E) erfolgte dahingehend eine Präzisierung, dass sich das Mutterunternehmen bereiterklären muss, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.
- In Bezug auf die vorgesehene Ausschüttungssperre für Beteiligungserträge, auf deren Zahlung noch kein Anspruch besteht (§ 272 Abs. 5 HGB-E), wurde

Um die Auswirkungen des andauernden sehr niedrigen Zinsniveaus zu begrenzen, wurde angeregt, zusätzlich eine Änderung des handelsrechtlich für die Abzinsung von Rückstellungen relevanten Durchschnittszinssatzes des § 253 Abs. 2 HGB aufzunehmen (Verlängerung des Zeitraums für die Durchschnittswertermittlung von 7 auf 12 Jahre). Die Koalitionsfraktionen haben die Bundesregierung aufgefordert, dies spätestens bis zum September 2015 zu prüfen und gegebenenfalls eine angemessene Neuregelung in einem anderen Gesetzgebungsverfahren vorzuschlagen.

(Noch) keine Änderung des Durchschnittszinssatzes für die Abzinsung von Rückstellungen

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

Die Regelungen des BilRUG sind erstmals in Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Die Über-

Autor: StB Bernhard Ahlers, München

Auflösung der APAK

Bildung eines Fachbeirats

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

1d | Neuer IDW RS HFA 40 zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36 |*Autor: StB Christian Verse, München*

Verlautbarung des IDW zu IAS 36 verabschiedet

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 02.06.2015 die finale Fassung des IDW RS HFA 40 "Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36" verabschiedet. Die neue Stellungnahme ersetzt und erweitert die bisher in IDW RS HFA 16 "Bewertungen bei der Abbildung von Unternehmenserwerben und bei Werthaltigkeitsprüfungen nach IFRS" enthaltenen Anwendungshinweise zu IAS 36.

Identifizierung eines Vermögenswerts, der wertgemindert sein könnte, die Erfassung und Bewertung eines Wertminderungsaufwands oder der Schätzung künftiger Zahlungsströme bei der Ermittlung des Nutzungswerts. Behandelt wird auch die Bestimmung des Kapitalisierungszinssatzes im Rahmen der Nutzungswert-Berechnung und die Abgrenzung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten. Dabei wird u. a. auf die Allokation und Reallokation des Geschäfts- oder Firmenwerts und die Behandlung von sog. Corporate Assets eingegangen.

Einzelfragen zur Wertminderung nach IAS 36

Der IDW RS HFA 40 befasst sich mit Einzelfragen der Wertminderungen, wie z. B. der

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

2a | Bundestag beschließt IT-Sicherheitsgesetz | Autoren: Philipp Bauermann und*Rüdiger Giebichenstein, beide Köln*

Abstimmung im Bundestag

Am 12.06.2015 fanden im Bundestag die zweite und dritte Lesung sowie die finale Abstimmung zur Verabschiedung des Gesetzentwurfs zur Erhöhung der Sicherheit informationstechnischer Systeme (kurz IT-Sicherheitsgesetz) statt. Das Gesetz wurde mit der Mehrheit der großen Koalition angenommen.

erstellt wird, um entsprechende qualitative und quantitative Kriterien festzulegen, nach denen ein Unternehmen den kritischen Infrastrukturen zugeordnet werden kann. Im Fokus stehen dabei Unternehmen aus den Sektoren Energie (Elektrizität, Gas, Mineralöl), Informationstechnik und Telekommunikation, Transport und Verkehr (Luftfahrt, Schifffahrt, Logistik), Gesundheit (Krankenhäuser, Pharmahersteller, Labore), Wasserversorgung und Abwasserentsorgung, Ernährung sowie das Finanz- und Versicherungswesen. Experten und Bundesregierung gehen derzeit davon aus, dass wahrscheinlich 2000 Unternehmen vom IT-Sicherheitsgesetz betroffen sein werden. Für Einrichtungen des Staates und der Verwaltung und den Sektor Medien und Kultur (Rundfunk, Presse und Kulturgüter) gilt als „Spezialregelung“ nur ein Teil der Paragraphen des IT-Sicherheitsgesetzes.

Cyber-Attacke auf den Bundestag

Selten hatte eine Abstimmung einen solch aktuellen Bezug. Denn während im Plenarsaal über die Verabschiedung debattiert wurde, kämpften die IT-Sicherheitsabteilung des Bundestags und das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) nach einem Cyber-Angriff um die Kontrolle und Integrität der internen Netzwerke des Bundestags. Die Bundestags-IT zeigt damit auch, dass die Gefahr durch Cyber-Attacken aus dem Internet kein abstraktes Risikoszenario ist, sondern eine reale Bedrohung. Dem Bundestag ist damit genau das passiert, wovor das verabschiedete Gesetz die kritischen Infrastrukturen in Deutschland schützen soll, dem Kontrollverlust über die sie beherrschenden IT-Systeme.

Für die Betreiber der kritischen Infrastrukturen gilt es nun innerhalb der nächsten zwei Jahre Informations- und IT-Sicherheit nach dem Stand der Technik herzustellen. Sowohl der Bundesrat, die Opposition als auch Experten bemängeln, dass der Begriff „Stand der Technik“ keiner verbindlichen Definition folgt. Vielmehr sollen innerhalb von Branchenverbänden Standards formuliert werden. Die im Gesetz definierten Anforderungen könnten durch die Implementierung eines Informations-

Handlungsbedarf der betroffenen Unternehmen

Wer ist betroffen?

Mit dem Begriff der kritischen Infrastrukturen sind all jene Unternehmen und Services gemeint, die für ein funktionierendes Gemeinwesen unerlässlich sind. Das verabschiedete IT-Sicherheitsgesetz sieht vor, dass eine ergänzende Rechtsverordnung

sicherheits-Managementsystem (ISMS) erreicht werden, das sich an der ISO 27001 orientiert. Die Relevanz dieses internationalen Standards zeigt sich auch daran, dass der vom BSI aufgestellte IT-Grundschutz-Katalog auf diesem aufbaut.

Meldepflichten Neben der Schaffung von Informationssicherheit durch den Betrieb eines ISMS sind die betroffenen Unternehmen nun auch verpflichtet, Strukturen aufzubauen, um ihren im Gesetz verankerten Meldepflichten nachzukommen. Bereits die Möglichkeit zu einer Beeinträchtigung reicht dabei aus, um die Meldepflicht auszulösen. Damit soll erreicht werden, dass gegebenenfalls auch von demselben Problem betroffene Unternehmen rechtzeitig informiert werden können. In diesen Fällen genügt eine pseudonyme bzw. anonyme Meldung. Diese ist allerdings nicht mehr vorgesehen, wenn es sich um erhebliche Sicherheitsvorfälle handelt; solche sind namentlich zu melden.

BSI als Kontrollinstanz Mit Inkrafttreten des Gesetzes übernimmt das BSI die „Verantwortung für die IT-Sicherheit auf nationaler Ebene“. D. h. es ist verantwortlich für die Überprüfung der branchenspezifisch ausgearbeiteten Standards sowie für deren fristgerechte Umsetzung in den kritischen Infrastrukturen. Außerdem soll die Bundesbehörde zunehmend für Bürger, Unternehmen, Verwaltungen und die Politik als Ansprechpartner für Fragen der IT-Sicherheit dienen. Dafür soll sie auch personell und finanziell aufgestockt werden.

Bußgelder Nachdem Experten und Opposition bemängelt haben, dass aufgrund von

fehlenden Sanktionsmaßnahmen kaum Anreize für die betroffenen Unternehmen bestehen, die Anforderungen des Gesetzes umzusetzen, wurde der letzte Entwurf um die Möglichkeit, Bußgelder auszusprechen, erweitert. IT-Sicherheitsvorfälle, die sich durch Versäumnisse bei der Umsetzung der IT-Sicherheitsmaßnahmen begründen lassen, können nun mit bis zu € 100.000 bestraft werden. Mit – allerdings geringeren – Bußgeldern können auch Versäumnisse in Bezug auf die Meldepflichten sanktioniert werden.

Der auf zwei Jahre angesetzte Zeitraum bis zur Umsetzung der Anforderungen ist erfahrungsgemäß knapp bemessen. Den voraussichtlich betroffenen Unternehmen ist daher zu empfehlen, so früh wie möglich damit zu beginnen, den eigenen Reifegrad bzgl. Umsetzung von Gesetzesanforderungen zu evaluieren und damit zu beginnen, eventuell vorliegende Defizite abzustellen.

Handlungsempfehlung

Ob durch das verabschiedete Gesetz die IT-Sicherheit der kritischen Infrastrukturen nachhaltig verbessert werden kann, muss sich noch zeigen. Dazu soll es nach vier Jahren erstmals evaluiert werden. Der Aufbau eines ISMS und der Meldestrukturen wird einige der betroffenen Unternehmen vor erhebliche finanzielle und personelle Herausforderungen stellen. Wirtschaftsverbände fürchten daher insbesondere für international agierende Unternehmen Wettbewerbsnachteile. Andererseits kann die ausweisbare Informationssicherheit selbst wiederum einen erheblichen Wettbewerbsvorteil darstellen.

Fazit und Ausblick

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

2b | Datenschutzansatz „Privacy by Design“ |

Autoren: Carsten Schirp und Rüdiger Giebichenstein, beide Köln

Datenschutz und
Sicherheitsempfehlungen
der ENISA

Das Thema Datenschutz und Informationssicherheit ist nicht zuletzt durch die zahlreichen Medienberichte von Datenschutzvorfällen und Cyber Attacken auf der Agenda der Unternehmensführungen hoch priorisiert. Anfang 2015 hat im Kontext von Schutz und Sicherheit von Daten und Informationen die Europäische Agentur für Netz- und Informationssicherheit (ENISA) ihren Bericht mit Empfehlungen für die Umsetzung der kommenden EU-Daten-

schutz-Grundverordnung vorgelegt, wie u. a. Unternehmen ihre Schutzmaßnahmen verbessern können. Gemäß Artikel 23 sollen angemessene technische und organisatorische Maßnahmen, datenschutzfördernde Technologien und datenschutzfreundliche Voreinstellungen in Zukunft von Anfang an integraler Bestandteil im Designprozess zur Entwicklung datenschutzfreundlicher Systeme und Dienstleistungen zur Verarbeitung personenbezogener

ner Daten werden. Im Bericht „Privacy and Data Protection by Design – from policy to engineering“ stellt die ENISA grundsätzlich dar, was als Stand der Technik gelten sollte, und erläutert, dass datenschutz- und sicherheitsunterstützende Vorgehensweisen und Techniken in der Entwicklung von der Praxis bislang vernachlässigt wurden.

Die ENISA hat auf Basis ihrer Analyse unterstützende Handlungsbedarfe und Hinweise herausgearbeitet, die helfen sollen, künftig besser mit den aus Sicht der ENISA vorliegenden Herausforderungen bei der Umsetzung von Datenschutz- und Sicherheitstechniken umgehen zu können. Hierzu zählen z. B.:

- Die Durchführung von Audits und Förderung der Einführung von Gütesiegeln durch politische Entscheidungsträger in Form von Anreizprogrammen.
- Good bzw. best practices für Unternehmen könnten in öffentlich geförderten Projekten in Form von konkreten Leitfäden mit Fall- und Umsetzungsbeispielen entwickelt und bereitgestellt werden.
- Die europäischen Datenschutzbehörden könnten, wie der Parlamentsentwurf der Grundverordnung es vorsieht, anhand dessen auch den notwendigen Konsens bzgl. konkreter Anforderungen und good practices finden.
- Implementierte Schutzmechanismen sollten sich dabei strafmildernd auswirken.

→ Weiterhin wurde bemängelt, dass viele technische Neuerungen zur Umsetzung von Datenschutztechniken z. B. aus Forschungsergebnissen nicht den Weg in marktaugliche Werkzeuge finden oder gegenüber potentiellen Interessenten nicht ausreichend publiziert oder kommuniziert werden.

→ Auch die Standardisierungsgremien wie der ISO oder DIN sollten Datenschutz- und Sicherheitsaspekte künftig stärker berücksichtigen.

Die Idee des „Privacy by Design & Privacy by Default“ (kurz PbD) existiert bereits seit den 1990er Jahren und wurde u. a. von dem ehemaligen niederländischen Datenschutzbeauftragten John Borking entwickelt. Gegenständlich wurden diese Überlegungen durch die „sieben Prinzipien des PbD“ der ehemaligen kanadischen Datenschutzbeauftragten Ann Cavoukian.

Privacy by Design verfolgt einen durchaus auch aus anderen Standards und rechtlich-regulatorischen Regelwerken (z. B. IDW PS 330, COBIT, ISO 27001) bekannten ganzheitlichen Ansatz des risikoorientierten Wirkzusammenhangs in Form eines Schichtenmodells aus:

- 1) Geschäftsprozessen,
- 2) unterstützenden IT-Systemen und Anwendungen sowie
- 3) physischem und technischem Design und vernetzten Infrastrukturen.

Geschichte des „Privacy by Design & Privacy by Default“ (PbD)

Was ist die Idee von PbD?

Besuchen Sie uns auf der IFA Basel

30. August – 3. September 2015

WTS auf der IFA Basel 2015

Congress Center Basel | Messeplatz 21 | CH-4058 Basel, Schweiz

Kontakt WTS | Heidi Jackelsberger | heidi.jackelsberger@wts.de



Die Grundsätze des Privacy by Design sind dabei auf alle Arten personenbezogener Informationen anwendbar. Die Umsetzungsgüte und -tiefe sowie Wirksamkeit der erforderlichen datenschutzrechtlichen Maßnahmen muss dabei dem Risikogedanken folgend der Sensibilität bzw. dem Schutzbedarf der Daten über das gesamte Schichtenmodell hinweg gerecht werden.

Ziele und die sieben „Prinzipien“ des PbD

Die PbD Ziele, laut Cavoukian die Gewährleistung des Datenschutzes, die persönliche Kontrolle über die eigenen Daten sowie die Gewinnung eines nachhaltigen Wettbewerbsvorteils für Organisationen, können durch die Anwendung von 7 Grundprinzipien erreicht werden:

- 1) Prävention statt nachgelagerte Abhilfe
- 2) Datenschutz per „Default“
- 3) Einbettung von Datenschutz und -sicherheit im Design
- 4) Volle Funktionalität – eine Positivsumme, keine Nullsumme
- 5) Schutz über den gesamten Lebenszyklus
- 6) Sichtbarkeit und Transparenz
- 7) Respektieren der Privatsphäre der Benutzer

Das Europäische Parlament griff das Konzept des PbD 2007 erstmalig auf, mit dem Ergebnis, dass die EU-Kommission es

2012 in ihren Entwurf für die Datenschutz-Grundverordnung eingebracht hat. Bereits im aktuellen Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) sind Anforderungen an die Datensicherheit verankert (vgl. TOMs – technisch organisatorische Maßnahmen als Anlage zu § 9) und damit rechtsverbindlich umzusetzen. Die Gebote der Datensicherheit in der Anlage zu § 9 BDSG formulieren streng genommen „nur“ Anforderungen an die Datensicherheit, jedoch keine Prinzipien für PbD.

Die kommende Datenschutz-Grundverordnung der EU verlangt „Datenschutz durch Technik“. Datenschutz muss also künftig schon beim Design eines Systems berücksichtigt werden. Die neue Technik soll nicht nur mehr Sicherheit, sondern auch mehr Privatsphäre bringen. Die betroffenen Unternehmen sind gut beraten, sich bereits jetzt mit den künftigen Datenschutz- und Sicherheitsanforderungen intensiv auseinanderzusetzen, insbesondere vor dem Hintergrund möglicher Sanktionsmaßnahmen. Hierbei empfiehlt es sich, die vielfältigen Möglichkeiten ganzheitlicher Ansätze zum Management von Datenschutz und Informationssicherheit (z. B. ISO 27001) zu berücksichtigen, um einen strukturierten und nachhaltigen Ansatz zu etablieren.

Fazit

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

Impressum

Herausgeber

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

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Dr. Thorsten Behling,
Jochen Breitenbach, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg,
Nikolaus Färber, Florian Kestler, Anne Linke, Dr. Axel Löntz, Gitta Manne-Asanatu, Andreas Masuch, Till Reinfeld

Standorte

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

Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

Druck

LOGOPRINT, München

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

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

wts im Dialog

Terminankündigungen 2. Halbjahr 2015

Seminare → **Aktuelles Lohnsteuerrecht 2015/2016**

Hamburg	02.11.2015
Düsseldorf	03.11.2015
Frankfurt	04.11.2015
München	10.11.2015
Raubling	11.11.2015
Erlangen	12.11.2015

Messen → **EXPO Real 2015**
05.10. – 07.10.2015

→ **4. Essener Insolvenzforum**
11.11.2015

Kongresse → **IFA 2015**
Basel 30.08. – 03.09.2015
www.ifabasel2015.com

Kontakt:

Kerstin Hermle
Telefon +49 (0) 211 200 50-613
Fax +49 (0) 211 200 50-950
kerstin.hermle@wts.de

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

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

Wir freuen uns auf Sie!

