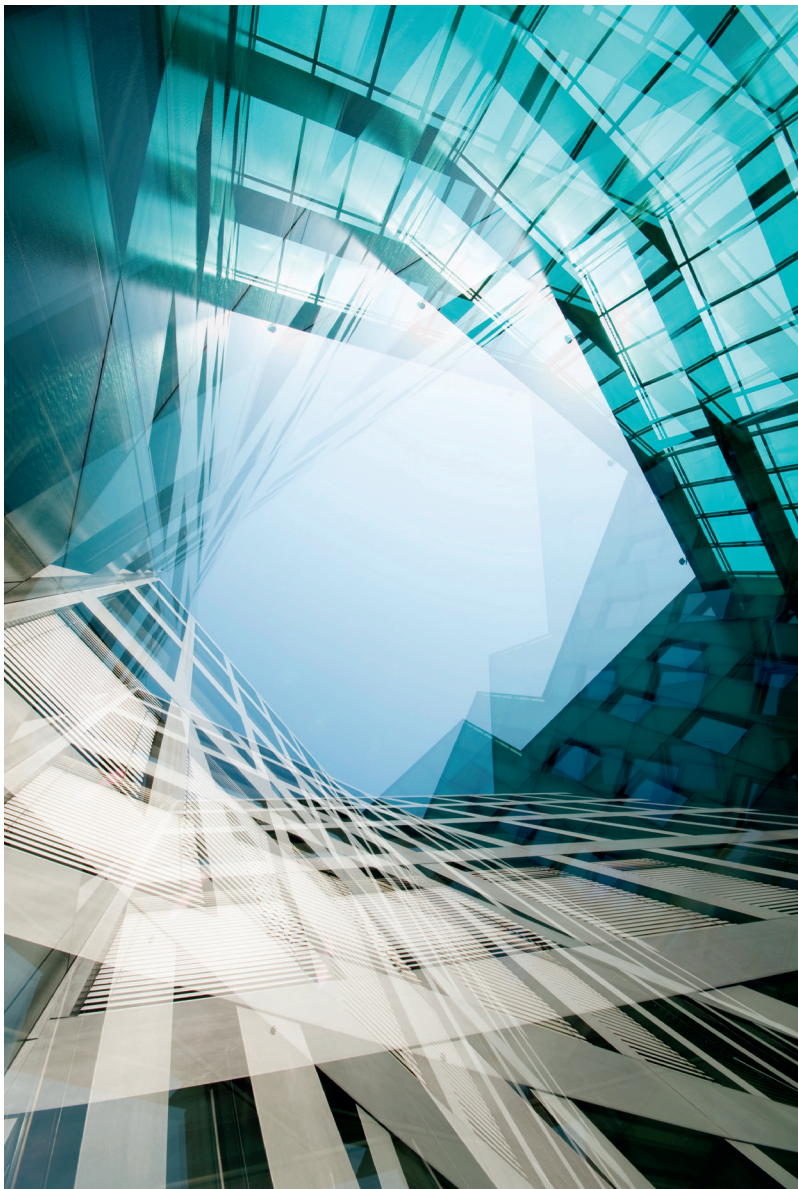


wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

4.2015



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Geplante Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz

Diskussionsentwurf zur Reform der Investmentbesteuerung

Umsatzsteuer:

Rechtsverständnis zur Führungsholding und zur Organschaft – Grenzsetzung aus Europa?

Grunderwerbsteuer:

Anpassung der mit Verfassung unvereinbaren Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht

Lohnsteuer:

Keine 1%-Regelung, wenn das Fahrzeug dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist

TAX | Internationales

Update zur ausstehenden Ratifikation des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen China und Deutschland

LEGAL

Gesellschaftsrecht:

Befreiung eines Geschäftsführers von den Beschränkungen des § 181 BGB

CONSULTING

Financial Advisory:

Angestrebte Änderungen der HGB-Bewertung von Pensionsrückstellungen

Compliance:

Erhöhte Compliance-Risiken bei steuerlichen Betriebsprüfungen

TAX | Nationales Steuerrecht

| Seite | | | Seite |
|-------|--|---|-------|
| | 1 Ertragsteuern | 3 Grunderwerbsteuer | |
| 5 | a Geplante Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz | a Anpassung der mit Verfassung unvereinbaren Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht | 20 |
| 6 | b Diskussionsentwurf zur Reform der Investmentbesteuerung | b Grunderwerbsteuer bei Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks (Änderung der Rechtsprechung) | 21 |
| 8 | c Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisanpassungen bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen | 4 Erbschaft-/Schenkungsteuer | |
| 9 | d Atypisch stille Beteiligungen im Lichte der körperschaftsteuerlichen Organschaft | a Ungekürzter Abzug von Pflichtteils- und Vermächtnislasten sowie einer Zugewinnausgleichslast bei Erwerb begünstigten Vermögens | 22 |
| 10 | e Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt – Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss | b Neues zur erbschaftsteuerrechtlichen Befreiung für ein Familienheim | 23 |
| 11 | f Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen | 5 Lohnsteuer | |
| 12 | g Übertragung von Versorgungsverpflichtungen und -anwartschaften auf Pensionsfonds | a Keine 1%-Regelung, wenn das Fahrzeug dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist | 23 |
| 12 | h Veröffentlichung E-Bilanz Taxonomie 5.4 | b Übergangsregelung für Befreiung von der Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ in der Lohnsteuerbescheinigung verlängert | 25 |
| 13 | i Steuerliche Behandlung von negativen Einlagezinsen und von Zinsen auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren | c Zeitpunkt des Versorgungsbeginns für die Berechnung der Freibeträge für Versorgungsbezüge | 25 |
| 14 | j Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung | d Geldwerter Vorteil bei Jobtickets und Anwendung der € 44-Freigrenze | 26 |
| | 2 Umsatzsteuer | e Anwendung der Fünftelregelung bei Vergütung für mehrjährige Tätigkeit | 27 |
| 15 | a Rechtsverständnis zur Führungsholding und zur Organschaft – Grenzsetzung aus Europa? | f Sonderausgabenabzug bei Bonusprogrammen der Krankenkassen | 27 |
| 16 | b Keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bei unzutreffender Absenderangabe in Feld 1 des CMR-Frachtbriefs | 6 Abgabenordnung | |
| 17 | c Abgrenzung des Begriffs des Bauwerks und der Betriebsvorrichtung für Zwecke des Reverse-Charge-Verfahrens bei Bauleistungen | a Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO | 28 |
| 18 | d Leistungsaustausch oder Schadensersatz bei vorzeitiger Beendigung von Leasing- und anderen Mietverträgen | b Korrektur von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen bei elektronischen Einkommensteuererklärungen | 28 |
| 19 | e Vertrauensschutz für Bauleistende? | c Strenge Anforderungen an eine Schätzung mittels eines Zeitreihenvergleichs | 29 |

| Seite | TAX Internationales | LEGAL | Seite |
|-------|---|--|-------|
| | 7 China | Gesellschaftsrecht | |
| 31 | Update zur ausstehenden Ratifikation des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen China und Deutschland | Befreiung eines Geschäftsführers von den Beschränkungen des § 181 BGB | 38 |
| | 8 Deutschland | CONSULTING | |
| 32 | a Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer („Meilicke“) | 1 Financial Advisory | |
| 32 | b Bundesregierung setzt Kampf gegen Steuerhinterziehung fort | a Angestrebte Änderungen der HGB-Bewertung von Pensionsrückstellungen | 39 |
| 33 | c Umqualifizierung von Zinsaufwand in vGA nach § 8a Abs. 6 KStG a.F. als Verstoß gegen Art. 6 DBA Niederlande gewertet | b IDW ändert IDW RS HFA 34 zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen | 39 |
| | 9 EuGH | c Stellungnahme des IDW zum Entwurf des DRS 32 Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss | 40 |
| 34 | Schachtelstrafe bei fehlender Möglichkeit zur Gruppenbesteuerung aus Gründen der Ansässigkeit nicht europarechtskonform | d IASB verschiebt den verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkt des IFRS 15 | 41 |
| | 10 Österreich | 2 Compliance | |
| 36 | Kein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern | Erhöhte Compliance-Risiken bei steuerlichen Betriebsprüfungen | 41 |
| | 11 WCO | | |
| 36 | Neue Richtlinie zu Zollbewertung und Verrechnungspreisen veröffentlicht | | |
| | 12 USA | | |
| 37 | Erneuter Warnbrief des US-Kongresses an das US-Finanzministerium zu den BEPS-Verhandlungen | | |



Thomas Dennisen,
Rechtsanwalt und
Steuerberater,
Partner WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

der Immobilienmarkt und damit auch die Immobilienbesteuerung haben in Deutschland einen besonderen Stellenwert. Dies gilt heutzutage mehr als je zuvor. Die Immobilienpreise in Deutschland steigen und steigen. Die Mieten für Gewerbe-, Handels- und Wohnimmobilien ziehen jedenfalls in Top-Lagen immer weiter an. Investoren stürmen den deutschen Immobilienmarkt. Erstmals seit der Finanzkrise lagen die Transaktionen im Jahr 2014 oberhalb der Marke von 50 Milliarden Euro. Im Jahr 2015 wird dieser Wert voraussichtlich noch überschritten.

Insofern ist es nicht verwunderlich, dass die Besteuerung im Zusammenhang mit dem Halten, Verwalten und der Veräußerung von Immobilien oder Immobilien-gesellschaften insbesondere in jüngster Vergangenheit immer wieder die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung beschäftigt. Auch der Gesetzgeber misst der Immobilie besondere Bedeutung zu. Dies wird daran deutlich, dass derzeit ungewöhnlich schnell versucht wird, gewisse Rechtsentwicklungen noch im Rahmen bereits laufender Gesetzgebungsverfahren umzusetzen bzw. zu korrigieren. So auch im „Protokollerklärungs-umsetzungsgesetz“, das zwischenzeitlich in „Steueränderungsgesetz 2015“ umbenannt wurde. Die Umbenennung soll der besseren Zitierbarkeit dienen und dem Umstand Rechnung tragen, dass über die bisherigen Regelungen hinaus weitere Vorschläge aufgenommen werden. Diese betreffen insbesondere die Immobilienbesteuerung:

→ In Reaktion auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 23.06.2015, nach dem die Ersatzbemesungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar ist, soll § 8 Abs. 2 GrEStG (steuerverschärfend) geändert werden. Mit Rückwirkung für Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2008 wird für die Ermittlung der Grundbesitzwerte auf die Regelungen der §§ 151, 157 BewG verwiesen, um die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Annäherung an den gemeinen Wert zu erreichen. Abhängig von der Fallgestaltung werden in der Praxis einer Rückwirkung

oftmals Vertrauensschutzgesichtspunkte entgegenstehen (vgl. gesonderter Beitrag in diesem Heft).

- Als Gegenreaktion auf das für den Steuerpflichtigen günstige Urteil des BFH vom 24.04.2013 soll eine gesetzliche Präzisierung des § 1 Abs. 2a GrEStG erfolgen: In Anlehnung an die bisherige Finanzverwaltungs-auffassung soll für Grunderwerbsteuerzwecke der mittelbare Gesellschafterwechsel bei Personen- und Kapitalgesellschaften unterschiedlich zu handhaben sein. Nur die Personengesellschaften sollen als transparent behandelt werden. Die Unterscheidung ist auf jeder Beteiligungsstufe zu beachten.
- Um dem EuGH-Urteil vom 16.04.2015 im Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland Rechnung zu tragen, soll in § 6b EStG ein rückwirkend anwendbarer § 6b Abs. 2a EStG eingefügt werden. Hiernach wird einem Steuerpflichtigen bei Ersatzinvestitionen in begünstigte Anlagegüter (z. B. Immobilie) einer im EU/EWR-Raum belegenen Betriebsstätte ein Antragsrecht dahingehend eingeräumt, die auf den Gewinn i. S. d. § 6b Abs. 2 EStG entfallende festgesetzte Steuer in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten.

Das Steueränderungsgesetz 2015 ist noch im September vom Bundestag beschlossen worden und die Zustimmung des Bundesrats noch im Oktober 2015 geplant. Es bleibt spannend, welche Vorschläge zu Gesetzesänderungen in nächster Zukunft (z. B. ggf. Reform der Investmentbesteuerung) umgesetzt werden.

Insbesondere auch im Immobilienbereich verfügt WTS über exzellente Fachkenntnisse, einschlägige Berufserfahrung und die notwendigen Kontakte in den Markt sowie zur Finanzverwaltung, um aktuelle Entwicklungen rechtzeitig, d. h. proaktiv beraten zu können. Wenn Sie hierzu mehr erfahren möchten, sprechen Sie uns gerne an.

Ihr Thomas Dennisen

1a | Geplante Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz |*Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen*

Diskussionsentwurf zur
Reform des Investment-
steuergesetzes vom
22.07.2015

Das BMF hat den Verbänden am 22.07.2015 einen Diskussionsentwurf zur Reform des Investmentsteuergesetzes zugesandt. Neben der eigentlichen Reform der Investmentbesteuerung (vgl. hierzu gesonderter Beitrag im gleichen Heft) soll auch der bisher nur auf Streubesitzdividenden bezogene § 8b Abs. 4 KStG auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitz erweitert werden. Von dieser Änderung wären ausschließlich Körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner betroffen. Für natürliche Personen und Personengesellschaften als Anteilseigner bliebe es bei der unveränderten Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. der Abgeltungsteuer.

Beteiligungshöhe zu
Beginn des Kalender-
jahres maßgeblich

Für die Qualifizierung als Streubesitz soll wie bisher die Beteiligungshöhe (weniger als 10 %) zu Beginn des Kalenderjahres maßgeblich sein. Dieses Stichtagsprinzip soll jedoch für Veräußerungsgewinne – anders als bisher bei Streubesitzdividenden – ausnahmslos gelten. So würde eine Beteiligung ab 10 % aufwärts, welche unterjährig erworben und wieder verkauft wird, wohl als Streubesitz qualifizieren. Der Veräußerungsgewinn unterläge der (Streubesitz-) Besteuerung. Dieses Ergebnis erscheint höchst willkürlich, da die Steuerpflicht bereits dann entfele, wenn die gleiche Beteiligung bei gleicher Haltedauer (z. B. 6 Monate) über einen Jahreswechsel hinaus gehalten würde.

Zur Vermeidung von Umgehungsgestaltungen bei Streubesitzdividenden ist auch eine Umformulierung des bislang geltenden § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG vorgesehen, der dann auf die Zurechnung bis zum Ablauf des Kalenderjahres abstellt, jedoch nicht für Veräußerungsgewinne gelten soll.

Schedulenbesteuerung

In § 8b Abs. 4 Sätze 8 ff. KStG-E soll zur Vermeidung von Haushaltsrisiken und zur Vorbeugung von Missbrauchsgestaltungen eine Schedulenbesteuerung in Bezug auf Veräußerungsverluste aus Streubesitzanteilen eingeführt werden. Danach dürften solche Verluste bzw. Gewinnminderungen nur mit Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz oder mit Gewinnen nach § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG ausgeglichen werden. Die nicht im gleichen Veranlagungszeitraum

ausgeglichenen Gewinnminderungen gehen in einen entsprechend beschränkten Verlustvortrag ein. Ein Verlustrücktrag ist nicht vorgesehen.

Für Streubesitzbeteiligungen an bestimmten EU-beihilfefähigen Unternehmen soll in § 26a KStG-E – unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen – eine antragsgebundene Steuerermäßigung aufgenommen werden. Streubesitzbeteiligungen an börsennotierten Unternehmen wären jedoch von der Begünstigung ausgeschlossen.

Politisch ist die geplante Einführung der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz weiterhin äußerst umstritten. So haben sich die beiden stellvertretenden Vorsitzenden der CDU/CSU-Bundestagsfraktion, Brinkhaus und Fuchs, in einer offiziellen Pressemitteilung der Parteien vom 28.07.2015 umgehend gegen das Gesetzesvorhaben gewandt. Die Einführung der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz sei kein gutes Signal für die Wagniskapitalbranche. Zudem sähen weder die Koalitionsverhandlungen noch der Koalitionsvertrag Steuererhöhungen vor. Die Steuerpolitik des den Gesetzentwurf initiiierenden Bundesrats bezeichneten sie als nicht akzeptabel und rein fiskalgetrieben.

Die Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz würde auch auf die Gewerbesteuer durchschlagen. Allerdings würde dies unseres Erachtens nach der derzeitigen Formulierung – wie auch bei § 15 Abs. 4 EStG (vgl. R 7.1 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 GewStR) – nicht für die in § 8b Sätze 8 ff. KStG-E vorgesehene Schedulenbesteuerung gelten. Ohne Verlustausgleichsbeschränkung und Regelung eines Verlustvortrags speziell auch für die Gewerbesteuer sollten hier entsprechende Verluste sofort voll berücksichtigt werden können.

Das Gesetzgebungsverfahren könnte nachzeitigem Stand gegebenenfalls im ersten Halbjahr 2016 abgeschlossen werden. Die Neuregelungen sollen dann – unter Einbezug sämtlicher bis zum 31.12.2017 aufgebauter stiller Reserven – für Gewinne gelten, die nach dem 31.12.2017 anfallen bzw. realisiert werden.

Steuerermäßigung für
bestimmte Unternehmen

Politische Gegenstimmen

Gewerbesteuerliche
Auswirkungen

Geltung der Neuregelung
ab 2018 geplant

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

1b | Diskussionsentwurf zur Reform der Investmentbesteuerung |*Autoren: StB Dieter Lübbehüsen, RA Andreas Walter, beide Frankfurt a. M.*

| | | | |
|---|--|--|---|
| Hintergrund | <p>Am 22.07.2015 hat das BMF den Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung (InvStG-E) veröffentlicht. Dieser Diskussionsentwurf revolutioniert die Investmentbesteuerung und kann erhebliche steuerliche Nachteile für Anleger mit sich bringen. Die Neuregelungen sollen ab dem 01.01.2018 gelten (§ 39 Abs. 1 Satz 1 InvStG-E). Im Rahmen dieses Reformvorhabens ist darüber hinaus angedacht, die Steuerbefreiung auf Veräußerungsgewinne bei Streubesitzbeteiligungen abzuschaffen (vgl. hierzu Beitrag 1a in diesem Heft).</p> | <p>gehaltene sog. Alt-Fondsanteile (Erwerb vor dem 01.01.2009) abgeschafft werden. Künftig sollen sämtliche Wertsteigerungen ab dem 01.01.2018 (abzüglich eines Freibetrags von € 100.000) der Besteuerung unterliegen (§ 39 Abs. 6 InvStG-E). Darüber hinaus kommt es zu einer Reihe von Verschärfungen im Bereich der Ertragsermittlung, wie z. B. Werbungskostenabzugsverbot bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterlegen haben (§ 6 Abs. 3 Satz 2 InvStG-E), und Berücksichtigung lediglich von Nettozinserträgen im Rahmen der Zinsschranke (§ 31 InvStG-E).</p> | |
| Anwendungsbereich | <p>Nachfolgend werden die wesentlichen geplanten Änderungen und Verschärfungen der Investmentbesteuerung kurz dargestellt.</p> <p>Der spezifische Anwendungsbereich des InvStG wird zusätzlich um sog. Ein-Anleger-Fonds und bestimmte Kapitalgesellschaften, denen eine operative unternehmerische Tätigkeit untersagt ist, erweitert (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 InvStG-E). Andererseits werden Personengesellschaften zukünftig grundsätzlich vom Anwendungsbereich des InvStG ausgenommen (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 InvStG-E).</p> | <p>Für Investmentfonds soll erstmals ein intransparentes Besteuerungsregime gelten. Danach unterliegen auch inländische Investmentfonds mit inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG der Körperschaftsteuer (§ 6 InvStG-E). Zu den vorgenannten inländischen Einkünften gehören insbesondere inländische Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Beteiligungen i. S. v. § 17 EStG (ohne Anwendung von § 8b KStG) sowie inländische Immobilienerträge (Vermietungseinkünfte und Veräußerungsgewinne aus inländischen Immobilien), wobei die Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne auch bei einer Haltedauer von mehr als 10 Jahren gilt. Der Investmentfonds ist vollumfänglich von der Gewerbesteuer befreit, wenn insbesondere eine aktive unternehmerische Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände ausgeschlossen ist (§ 13 InvStG-E mit Ausnahmeregelung für Immobilien-Gesellschaften).</p> | <p>Intransparentes Besteuerungssystem bei Investmentfondsanlagen</p> <p>Ebene des Investmentfonds</p> |
| Investmentsteuerliche Neukonzeption mit Unterscheidung zwischen Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds sowie etlichen Steuerverschärfungen | <p>Die erst mit dem AIFM-StAnpG vom 18.12.2013 eingeführte Zweiteilung des InvStG in Regelungen zu Investmentfonds einerseits und Investitionsgesellschaften andererseits soll wieder abgeschafft werden. Sämtliche Anlagevehikel, die in den Anwendungsbereich des InvStG-E fallen, qualifizieren zukünftig als sog. Investmentfonds. Sofern ein Investmentfonds darüber hinaus die weiteren Voraussetzungen des § 20 InvStG-E erfüllt, liegt ein sog. Spezial-Investmentfonds vor.</p> <p>Die umfangreichen steuerlichen Ermittlungs-, Bekanntgabe- und ggf. Veröffentlichungspflichten entfallen nahezu vollständig. Die Regelungen zum Ertragsausgleich (§ 9 InvStG) werden insgesamt nicht übernommen und sollen durch eine besitzzeitanteilige Zurechnung von ausschüttungsgleichen Erträgen ersetzt werden (§ 26 Abs. 3 InvStG-E). Ferner soll der Bestandsschutz für im Privatvermögen</p> | <p>Sofern die inländischen Einkünfte der Kapitalertragsteuer unterliegen, beträgt diese 15 % (inklusive Solidaritätszuschlag) und hat abgeltende Wirkung (§ 7 Abs. 1 und 2 InvStG-E).</p> <p>Zukünftig sollen Erträge aus Investmentfonds grundsätzlich nur noch bei Ausschüttung bzw. Veräußerung/Rückgabe der Anteile der Besteuerung unterliegen. Für Investmentfonds, die keine Spezial-Investmentfonds sind, wird das Konzept der Besteuerung (thesaurierter) ausschüttungsgleicher Erträge aufgegeben. Allerdings sind zukünftig (wiederum in Durchbre-</p> | <p>Ebene des Anlegers des Investmentfonds</p> |

chung des Zufluss- und nun auch Intransparenzprinzips) fiktive Erträge in Form einer sog. Vorabpauschale (= 80 % des Basiszinssatzes i. S. d. § 203 Abs. 2 BewG multipliziert mit dem Rücknahmepreis des Anteils zu Beginn des Kalenderjahres) mit Ablauf des Kalenderjahres zu erfassen. Laufende Ausschüttungen während des Kalenderjahres mindern den Betrag der zu versteuernden Vorabpauschale. Ferner ist die Höhe der Vorabpauschale auf den Betrag der Wertsteigerung innerhalb des Kalenderjahres beschränkt. Bei Veräußerung/Rückgabe mindern die während der Besitzzeit versteuerten Vorabpauschalen die Höhe des Veräußerungs-/Rückgabegewinns. Erträge aus Investmentfonds (Ausschüttungen, Veräußerungs-/Rückgabegewinne und Vorabpauschalen) sind bei betrieblichen Anlegern grundsätzlich in voller Höhe steuerpflichtig, die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG sind ausdrücklich ausgeschlossen. Bei Privatanlegern greift die Abgeltungsteuer (§§ 14 bis 16 InvStG-E).

Pauschalisiertes Teilfreistellungsverfahren

Steuerliche Vorbelastungen sollen jedoch pauschaliert durch Einführung eines neuen Teilfreistellungssystems für Zwecke der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer Berücksichtigung finden. Für Gewerbesteuerzwecke gilt die Freistellung nicht, wenn der Investmentfonds von der Gewerbesteuer befreit ist. Erträge (= Ausschüttungen, Vorabpauschalen und Gewinne aus der Veräußerung/Rückgabe) von Investmentfonds, die nach ihren Anlagebedingungen fortlaufend zu mindestens 51 % in Aktien investieren (Aktienfonds), sind auf Anlegerebene zu 20 % steuerbefreit. Für Erträge aus Investmentfonds, die nach ihren Anlagebedingungen fortlaufend zu mindestens 51 % in Immobilien und Immobilien-Gesellschaften investieren (Immobilienfonds), beträgt die Freistellung grundsätzlich 40 %. Wird nach den Anlagebedingungen zu mindestens 51 % in ausländische Immobilien investiert, erhöht sich die Freistellung auf 60 %. Aufwendungen im Zusammenhang mit den teilfreigestellten Fondserträgen sollen in entsprechender Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG nur anteilig abzugsfähig sein (§ 17 InvStG-E).

Wirkung der Vorbelastung im Grundsatz definitiv

Die Vorbelastung auf Ebene des Investmentfonds wirkt bei steuerbefreiten

Anlegern und Lebens- sowie Krankenversicherungen grundsätzlich definitiv; die Teilfreistellung geht insofern ins Leere. Lediglich für gemeinnützige Einrichtungen wird über § 8 InvStG-E eine steuerfreie Ver-einnahmung ohne Vorbelastung erreicht.

Die Einordnung als Spezial-Investmentfonds i. S. d. § 20 InvStG-E setzt voraus, dass die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 und 9 InvStG-E katalogisierten (§ 1 Abs. 1b Satz 2 InvStG ähnlichen) Anforderungen erfüllt werden; auch eine unternehmerische Bewirtschaftung und die damit einhergehende Gewerbesteuerpflicht muss ausgeschlossen sein (§ 20 Abs. 1 i. V. m. § 13 Abs. 1 InvStG-E). Darüber hinaus ist die Zahl der Anleger am Investmentfonds auf maximal 100 beschränkt. Nicht natürliche Personen sind ausgeschlossen. Dabei werden Personengesellschaften zukünftig als vollständig transparent behandelt, d. h. natürliche Personen können sich grundsätzlich nicht mehr mittelbar über Personengesellschaften an Spezial-Investmentfonds beteiligen (Ausnahmen gelten während bestimmter Übergangszeiträume und für aufsichtsrechtlich erforderliche Beteiligungen natürlicher Personen, § 20 Abs. 1 Nr. 8 InvStG-E). Die Qualifikation als Spezial-Investmentfonds ermöglicht insbesondere die Option zur Steuerbefreiung für inländische Erträge auf Fondsebene sowie die Weiterreichung von DBA-Vergünstigungen auf Anlegerebene.

Modifiziertes Transparenzprinzip bei Spezial-Investmentfondsanlagen

In- und ausländische Spezial-Investmentfonds sollen zukünftig mit inländischen Einnahmen grundsätzlich ebenfalls der Besteuerung unterliegen. Allerdings können Spezial-Investmentfonds zur Steuerfreiheit auch im Hinblick auf diese Einkünfte optieren (bei Transparenzoption nach § 23 InvStG-E für inländische Dividenden und andere inländische kapitalertragsteuerpflichtige Erträge bzw. bei Erhebung von Kapitalertragsteuer i. H. v. 15 % auf inländische Immobilien erträge und andere inländische nicht kapitalertragsteuerpflichtige Erträge durch Spezial-Investmentfonds gem. § 24 InvStG-E).

Ebene des Spezial-Investmentfonds

Für Spezial-Investmentfonds gilt weiterhin ein beschränktes investmentsteuerliches Transparenzprinzip. Das sog. Fondsprivileg, wonach bestimmte ausschüttungsgleiche Erträge steuerfrei sind, wird im Ergebnis

Ebene des Anlegers des Spezial-Investmentfonds

stark eingeschränkt. Nach § 26 Abs. 3 Nr. 1 InvStG-E unterfallen zukünftig zwar auch Erträge aus sog. Finanzinnovationen dem Fondsprivileg; das Fondsprivileg wird zukünftig aber auf 90 % der begünstigten Erträge beschränkt und durch die Einbeziehung von Gewinnvorträgen zudem in den Folgejahren kontinuierlich (und nicht mehr erst mit Ausschüttung bzw. Veräußerung/Rückgabe) abgebaut. Darüber hinaus sind zukünftig sämtliche Immobilienveräußerungsgewinne als ausschüttungsgleiche Erträge zu erfassen (§ 26 Abs. 3 Nr. 2 InvStG-E). Die steuerliche Behandlung der thesaurierten Erträge, die sich bislang nach Art der Erträge auf der Fondseingangsseite richtete, wird so durch eine investimentrechtliche Hinzurechnungsbesteuerung ersetzt, die im Grundsatz zu einer Vollbesteuerung beim Anleger führt.

Die Erträge aus den Anteilen am Spezial-Investmentfonds unterliegen grundsätzlich in voller Höhe der Besteuerung; die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG (sowie der Abgeltungsteuersatz) sind nicht anwendbar. Nur noch für bestimmte Einkünfte des Spezial-Investmentfonds, die nach DBA steuerbefreit sind, kann eine Steuerbefreiung erfolgen (§ 25 InvStG-E).

Falls der Spezial-Investmentfonds mit inländischen Einkünften nicht zur Körperschaftsteuerbefreiung optiert (= bei steuerlicher Vorbelastung von inländischen Einnahmen auf Fondsebene), unterliegen diese Einkünfte auf Anlegerebene ebenfalls einer Teilfreistellung. Danach sind

insbesondere inländische Dividenden zu 60 % und inländische Immobilienerträge zu 20 % von der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer befreit. Bei unter das KStG fallenden Anlegern soll unter bestimmten Voraussetzungen eine vollständige Steuerbefreiung der inländischen Einkünfte möglich sein (§ 26 Abs. 5 InvStG-E).

Um auf Anlegerebene einen einheitlichen Übergang auf das neue Recht sicherzustellen, sieht § 39 Abs. 2 InvStG-E eine Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion vor.

Ziel der Investmentsteuerreform soll die Einführung eines einfachen, verständlichen und gut administrierbaren Besteuerungssystems sein. Ferner sollen durch die Reform auch EU-rechtliche Risiken des derzeitigen Investmentsteuerrechts beseitigt werden. Schließlich sollen aggressive Steuergestaltungen verhindert und die Gestaltungsanfälligkeit des Investmentsteuerrechts insgesamt verringert werden.

Sollte der Diskussionsentwurf so oder ähnlich Eingang in die Gesetzgebung finden, kann insbesondere im Bereich der Publikumsfonds bzw. Kapital-Investmentgesellschaften erheblicher Umstrukturierungsbedarf bestehen. Unabhängig davon würde die angestrebte Vereinfachung nicht erreicht; aufgrund der pauschalisierten Entlastungsregelungen ist vielmehr mit einer zusätzlichen Komplexität zu rechnen. Schließlich bietet selbstverständlich auch die angedachte Reform der Investmentbesteuerung Gestaltungsmöglichkeiten.

Übergangsregelung und Ausblick

Kontakt:
StB Dieter Lübbehüsen,
Frankfurt a. M.,
dieter.luebbehuesen@wts.de

1c | Veräußerungskosten und nachträgliche Kaufpreisanpassungen bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 12.03.2014
(AZ: I R 55/13)

Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch eine Kapitalgesellschaft sind nach § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit. Umstritten war die Frage, in welchem Veranlagungszeitraum nachträgliche Kaufpreisänderungen und Veräußerungskosten, die vor oder nach dem Jahr der Anteilsveräußerung entstehen, zu berücksichtigen sind. Hierzu hat der BFH zuletzt im vergangenen Jahr entschieden, dass Veränderungen des

Kaufpreises sowie Veräußerungskosten nach den Grundsätzen des § 8b Abs. 2 KStG stichtagsbezogen in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen sind, in dem das Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Beteiligung endet (vgl. WTS Journal 03/2014).

In einem aktuellen BMF-Schreiben hat die Finanzverwaltung vor diesem Hintergrund ihre im Schreiben vom 13.03.2008 vertre-

BMF vom 24.07.2015

tene Auffassung zur Frage der Behandlung von nachträglichen Kaufpreisanpassungen und Veräußerungskosten teilweise geändert und folgt nun der BFH-Rechtsprechung. Das BMF-Schreiben aus dem Jahr 2008 wird durch das neue Schreiben ersetzt.

Neuerung

Wie bisher wird die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG ermittelt, indem Veräußerungskosten und (nachträgliche) Veränderungen des Kaufpreises stets im Wirtschaftsjahr der Beteiligungsveräußerung berücksichtigt werden. Neu ist nun aber die Umsetzung der jüngsten Rechtsprechung zur Korrektur des steuerbilanziellen Gewinns der jeweiligen Wirtschaftsjahre, wenn die Veränderung des Kaufpreises oder die Veräußerungskosten bilanziell in einem anderen Wirtschaftsjahr als dem Wirtschaftsjahr der Beteiligungsveräußerung berücksichtigt wurden.

Steuerliche Korrektur von nachträglichen Kaufpreisänderungen und Veräußerungskosten

Der BFH hatte in dem o. g. Urteil der im BMF-Schreiben vom 13.03.2008 vertretene Ansicht, nach welcher bei nachträglichen Veräußerungskosten und Kaufpreisanpassungen keine entsprechenden (Gegen-)Korrekturen bei der Ermittlung des steuerbilanziellen Gewinns des Veräußerungsjahres vorzunehmen seien, eine klare Absage erteilt. Die Finanzverwaltung übernimmt nunmehr die vom BFH vertretene Auffassung, wonach bei Veränderungen des Kaufpreises oder bei Veräußerungskosten, welche bilanziell

in anderen Wirtschaftsjahren als dem Wirtschaftsjahr der Veräußerung berücksichtigt wurden, sowohl der steuerbilanzielle Gewinn dieser Wirtschaftsjahre als auch der steuerbilanzielle Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Veräußerung erfolgte, außerbilanziell entsprechend zu korrigieren ist. Entsprechende außerbilanzielle Korrekturen sind auch vorzunehmen, wenn es zu späteren (Teil-)Ausfällen der Kaufpreisforderung kommt oder Veräußerungskosten vor dem Wirtschaftsjahr der Anteilsveräußerung entstanden sind. An der Auffassung, dass bei einem späteren Forderungsausfall eine Änderung der Berechnung nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG im Wirtschaftsjahr der Veräußerung erforderlich ist, d. h. dass es zu keiner steuermindernden Berücksichtigung des Verlusts aus dem Ausfall der Forderung kommt, wird – in Übereinstimmung mit der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH – auch im neuen BMF-Schreiben festgehalten.

Korrekturen sind außerbilanziell vorzunehmen

Das BMF-Schreiben erläutert weiterhin, wie die Änderungen der entsprechenden Veranlagungen nach den Korrekturvorschriften der Abgabenordnung erfolgen können.

Verfahrensrecht

Zusätzlich wird im BMF-Schreiben darauf hingewiesen, dass der Aufwand oder Ertrag aus einer Auf- oder Abzinsung der Kaufpreisforderung nicht unter § 8b KStG fällt.

Auf- oder Abzinsung der Kaufpreisforderung

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

1d | Atypisch stille Beteiligungen im Lichte der körperschaftsteuerlichen Organschaft | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BMF vom 20.08.2015

Mit BMF-Schreiben vom 20.08.2015 äußert sich die Finanzverwaltung zu Fragen in Bezug auf die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft im Zusammenhang mit atypisch stillen Beteiligungen am Handelsgewerbe einer Kapitalgesellschaft. Danach gelte Folgendes:

Atypisch stille Gesellschaft selbst weder Organgesellschaft noch Organträger

→ Bestehe am Handelsgewerbe einer Kapitalgesellschaft eine stille Beteiligung nach § 230 HGB, die ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren sei (sog. atypisch stille Gesellschaft), könne die atypisch stille Gesellschaft selbst weder Organgesellschaft nach

den §§ 14, 17 KStG noch Organträgerin nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG sein.

→ Eine Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung bestehe, könne gleichfalls weder Organgesellschaft nach den §§ 14, 17 KStG noch Organträgerin nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG sein. Hierzu wird im BMF-Schreiben weiter ausgeführt, dass die am 20.08.2015 bereits existierenden und steuerlich anerkannten Organschaften mit Organträgern, an deren Handelsgewerbe atypisch stille Beteiligungen bestehen, unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls im

Kapitalgesellschaft ebenso weder Organgesellschaft noch Organträger

Wege der Billigkeit und aus Gründen des Vertrauensschutzes weiter steuerlich anerkannt werden können.

Parallele zu BMF vom 10.11.2005

Bereits im BMF-Schreiben vom 10.11.2005 wurde es bei Organträger-Personengesellschaften generell für erforderlich gehalten, dass die Anteile an der Organgesellschaft im Gesamthandsvermögen gehalten werden. Aufgrund dessen wurde auch in vereinzelt Verfügen kundgetan, dass eine atypisch stille Gesellschaft mangels vorhandenem Gesamthandsvermögen nicht als Organträgerin anerkannt werden kann (vgl. OFD Frankfurt vom 30.01.2013 und FinMin Schleswig-Holstein vom 04.03.2013).

Die Frage nach der Organgesellschaftstauglichkeit einer Kapitalgesellschaft, an der

eine atypisch stille Gesellschaft besteht, ist dagegen deutlich umstrittener. Mit dem aktuellen BMF-Schreiben bestätigt die Finanzverwaltung nun die diesbezüglich mit dem BFH-Beschluss vom 31.03.2011 begründete ablehnende Haltung des Finanzministeriums Schleswig-Holstein (vgl. FinMin Schleswig-Holstein vom 04.03.2013), wonach in solchen Konstellationen nicht der „ganze Gewinn“ der GmbH an den Organträger abgeführt werde und diese somit keine taugliche Organgesellschaft sein kann.

Die Auffassung des BMF, dass eine Kapitalgesellschaft, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, keine Organträgerin nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG sein kann, ist wohl vor dem Hintergrund der ansonsten ähnlichen Wirkungen wie bei der Mehrmutterorganschaft zu sehen.

BFH vom 31.03.2011 (AZ: I B 177/10)

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

1e | Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt – Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss | Autor: RA/StB Bernd Keller, Köln

BFH vom 15.04.2015
(AZ: I R 44/14)

Mit Urteil vom 15.04.2015 hat der BFH entschieden, dass (1.) eine Verbindlichkeit, die gemäß Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG unterliegt und (2.) ein hierdurch ausgelöster steuerlicher Gewinn, sofern er auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderung durch eine verdeckte Einlage steuerlich neutralisiert wird.

Urteilsfall

Eine GmbH erhielt von ihrer Muttergesellschaft zwei Darlehen, die jeweils mit einem Rangrücktritt versehen waren, wonach die Muttergesellschaft mit ihrem Anspruch im Rang hinter die Forderungen sämtlicher anderer Gläubiger dergestalt zurücktrat, dass sie „Tilgung und Verzinsung der Darlehen nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss“ verlangen konnte. Das Finanzamt löste die subordinierten Darlehen in der Steuerbilanz 2005 der GmbH gewinnerhöhend auf.

die Befriedigung ausdrücklich nur aus künftigen Jahresüberschüssen (Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10) bzw. künftigen Bilanzgewinnen (vorliegendes Urteil) oder einem Liquidationsüberschuss verlangt werden kann, wegen fehlender wirtschaftlicher Belastung gemäß § 5 Abs. 2a EStG nicht in der Steuerbilanz passiviert werden dürfen. Dies gelte jedenfalls dann, wenn aufgrund der konkreten Verlustsituation des Schuldners selbst bei Auflösung der Kapitalrücklage kein Bilanzgewinn entstehe. Man muss insoweit wohl von einer gefestigten Rechtsprechung ausgehen. Ob vorstehende Ausführungen auch im Fall einer „unspezifischen“ Rangrücktrittsvereinbarung (vgl. BFH vom 10.11.2005, IV R 13/04) gelten, bleibt ausdrücklich offen.

In Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung bejaht der BFH nunmehr, dass auch der Wegfall oder die Minderung eines Passivpostens (hier: subordinierte Verbindlichkeiten) steuerrechtlich eine Einlage darstellen kann. Sofern daher der Rangrücktritt durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wird der durch die Ausbuchung der Verbindlichkeiten entstehende „Wegfallgewinn“ durch eine verdeckte Einlage in Höhe des werthaltigen

Ggf. Neutralisierung des „Wegfallgewinns“ durch verdeckte Einlage

Keine Passivierung ohne Bezugnahme auf „sonstiges freies Vermögen“

Zunächst bestätigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung, dass Verbindlichkeiten bei einem Rangrücktritt, bei dem

Teils der jeweiligen Forderung steuerlich neutralisiert.

Fazit Um den Nachweis erbringen zu können, dass ein möglicher „Wegfallgewinn“ durch eine Einlage neutralisiert wird, sollte der Steuerpflichtige Beweisvorsorge für die Werthaltigkeit der Forderung treffen (z. B. durch laufende Darlehensbewertungen, Bonitäts-

einschätzungen). Dies ist gerade mit Blick auf Restrukturierungsfälle wichtig. Hinsichtlich dieser Entscheidung und dem – immer noch aktuellen – BMF-Schreiben vom 08.09.2006 zu § 5 Abs. 2a EStG bleibt es aber ohnehin bei der Empfehlung für die Beratungspraxis, in Rangrücktrittsvereinbarungen die Formulierung aufzunehmen, dass die Tilgung auch aus „sonstigem freien Vermögen“ erfolgt.

Kontakt:
WP/StB Prof. Dr.
Ulrich Prinz, Köln,
ulrich.prinz@wts.de

1f | Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen |

Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

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

Mit Urteil vom 14.05.2014 hat der BFH entschieden, dass eine Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen aus Planungsleistungen eines Ingenieurs – anders als nach bisheriger Rechtsprechung – nicht erst bei der Abnahme oder Stellung der Schlussrechnung eintritt, sondern vielmehr bereits dann, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI 1995 entstanden ist. Diese Abschlagszahlungen seien nicht wie Anzahlungen auf schwebende Geschäfte zu behandeln (vgl. WTS Journal 05/2014).

derlich, eine genaue Abgrenzung zwischen Forderungen aufgrund verdienter Abschlagszahlungen und Forderungen für einen Vorschuss – bei denen mangels Leistungserbringung nach wie vor keine Gewinnrealisierung eintritt – vorzunehmen, um so den zutreffenden steuerlichen Gewinn auszuweisen.

Abgrenzung zwischen Abschlagszahlungen und Forderungen auf Vorschuss

Gewinnrealisierung
bei Anspruch auf
Abschlagszahlung

Die im BMF-Schreiben vertretene neue Rechtsauffassung wird über alle Branchen und Verbände hinweg sowie in der HGB-Kommentierung heftig kritisiert. Das IDW hält strikt an seiner Auffassung fest, dass im handelsrechtlichen Jahresabschluss der bisherige erfolgsneutrale Ausweis von Abschlagszahlungen beibehalten wird. Im Ergebnis würde dies zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit führen und eine ggf. weitere Überleitungsrechnung für steuerliche Zwecke wäre von Nöten. Dies dürfte für viele Steuerpflichtige mit entsprechenden Herausforderungen und etwaigen Umstellungen des internen Reportingsystems verbunden sein. Es empfiehlt sich daher, frühzeitig etwaige steuerliche Implikationen aus dem BFH-Urteil sowie dem ergangenen BMF-Schreiben zu eruieren.

Kritik und mögliche Durchbrechung der Maßgeblichkeit

BMF vom 29.06.2015

Das BMF hat die allgemeine Anwendung des zwischenzeitlich im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteils bestätigt. Die Urteilsgrundsätze seien zudem ebenso auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB – und damit auf alle Werkverträge – sowie auf Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI n. F. anzuwenden. Es handele sich hierbei um Abrechnungen aus bereits verdienten Ansprüchen, denn der Schuldner des Werkvertrags habe seine Leistungen bereits erbracht. Es wird nicht beanstandet, wenn die Grundsätze des BFH-Urteils erstmals in dem Wirtschaftsjahr angewendet werden, das nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt) beginnt. Zur Vermeidung unbilliger Härten ist der Steuerpflichtige berechtigt, den aus der erstmaligen Anwendung dieser Grundsätze resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das Folgejahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre zu verteilen.

Von Seiten der Verbände versucht man parallel, die Finanzverwaltung wieder zur Aufgabe ihrer neuen Rechtsauffassung zu bewegen. Alternativ gehen die Bemühungen dahin, zum einen eine handhabbare Differenzierung zwischen Abschlagszahlungen und Vorauszahlungen für die Zukunft und zum anderen eine Änderung der Übergangsregelung zu erreichen, so dass nur neue Projekte in den Anwendungsbereich fallen und nicht auch der Projektbestand.

Praxisinweis

Ausblick

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

Aufgrund der Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung ist es zwingend erforder-

1g | Übertragung von Versorgungsverpflichtungen und -anwartschaften auf Pensionsfonds | Autorin: StBin Sandra Paintner, München

| | | | |
|--|---|---|--|
| BMF vom 10.07.2015 | <p>Nach § 4d Abs. 3 EStG und § 4e Abs. 3 EStG sind bestimmte in Zusammenhang mit der Übertragung von Pensionsverpflichtungen oder Pensionsanwartschaften auf Pensionsfonds oder Unterstützungskassen von einem Trägerunternehmen zu erbringende Leistungen auf Antrag in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abzuziehen. Wird ein solch unwiderruflicher Antrag gestellt, ist die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG zu gewähren. Mit BMF-Schreiben vom 10.07.2015 hat die Finanzverwaltung zur Berechnung des auf Antrag zu verteilenden Betriebsausgabenabzugs Stellung genommen.</p> | <p>sind entsprechend den Regelungen in § 2 BetrAVG zu ermitteln, wobei auf den jeweiligen Übertragungszeitpunkt abzustellen ist. Soll nicht der erdiente Teil der zugesagten Versorgungsleistung auf den Pensionsfonds übertragen, sondern ein konstanter Anspruch abgedeckt werden, ist die Gleichwertigkeit des rechnerisch übertragungsfähigen „Past Service“ mit der auf den Pensionsfonds übertragenen Versorgung durch einen Barwertvergleich nachzuweisen.</p> | |
| Berücksichtigung künftiger Rentenanpassungen | <p>Werden Versorgungsanwartschaften aktiver Beschäftigter entgeltlich übertragen, kommt die Anwendung von § 3 Nr. 66 EStG nur für Zahlungen an den Pensionsfonds in Betracht, die für die bis zum Zeitpunkt der Übertragung bereits erdienten Versorgungsanwartschaften geleistet werden. Künftige Rentenanpassungen für zum Zeitpunkt der Übertragung bereits erdiente Versorgungsanwartschaften stellen keine bestehende Verpflichtung i. S. d. § 4e Abs. 3 EStG dar, soweit diese nicht fest zugesagt wurden. Allerdings kann für Verpflichtungen, die einer Anpassungsprüfungspflicht gem. § 16 Abs. 1 BetrAVG unterliegen, aus Vereinfachungsgründen eine jährliche pauschale Erhöhung von bis zu einem Prozent berücksichtigt werden.</p> | <p>Ist infolge der Übertragung einer Versorgungsverpflichtung oder -anwartschaft auf einen Pensionsfonds eine Pensionsrückstellung aufzulösen, ist bei Ermittlung der sofort als Betriebsausgaben abzugsfähigen Leistungen auf die am vorangegangenen Bilanzstichtag gebildete Pensionsrückstellung abzustellen. Weicht der Übertragungszeitpunkt vom Bilanzstichtag ab, kommt die Zugrundelegung einer (fiktiven) Pensionsrückstellung, die zu diesem Zeitpunkt maßgebend wäre, nicht in Betracht.</p> | Höhe der aufzulösenden Rückstellung |
| Ermittlung erdienter Anteil der Pensionszusage | <p>Die bis zum Zeitpunkt der Übertragung erdienten Versorgungsanwartschaften</p> | <p>Wird der erdiente Teil einer Versorgungsanwartschaft auf einen Pensionsfonds übertragen, ist der sofortige Betriebsausgabenabzug nach § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG nur möglich, soweit die Auflösung der Pensionsrückstellung auf der Übertragung des erdienten Teils auf den Pensionsfonds beruht.</p> <p>Die Regelungen gelten für alle noch offenen Fälle, wobei jedoch im Hinblick auf das BMF-Schreiben vom 26.10.2006 einige Sonderregelungen bestehen.</p> | <p>Zeitliche Anwendung</p> <p>Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de</p> |

1h | Veröffentlichung E-Bilanz Taxonomie 5.4 | Autor: StB Henning Burlein, München

| | | |
|---------------------|--|---|
| BMF vom 25.06.2015 | <p>Mit BMF-Schreiben vom 25.06.2015 hat die Finanzverwaltung die Veröffentlichung der Taxonomie 5.4 (Stand 03.04.2015) bekanntgegeben. Sie ist auf „www.eststeuer.de“ zur Ansicht und zum Abruf eingestellt.</p> | <p>standet es nicht, wenn die Taxonomie 5.4 auch für das vorangehende Wirtschaftsjahr 2015 oder 2015/2016 verwendet wird. Hinsichtlich der technischen Verfügbarkeit wird die Taxonomie 5.4 ab der ERIC-Version 23 im November 2015 für Testfälle zur Verfügung stehen, während für Echtfälle die elektronische Abgabe erst ab ERIC-Version 24 im Mai 2016 erfolgen kann. Die unter „www.eststeuer.de“ dazu</p> |
| Zeitliche Anwendung | <p>Die Taxonomie 5.4 ist grundsätzlich für die Bilanzen aller Wirtschaftsjahre zu verwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Die Finanzverwaltung bean-</p> | |

veröffentlichte Übersicht über die Verwendung der Taxonomie-Versionen für die Übermittlung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung ist entsprechend angepasst worden.

rung der Bewirtungskosten in der Version 5.4 berücksichtigt und „Davon-Positionen“ im Rahmen der sonstigen beschränkt abziehbaren Betriebsausgaben in rechnerisch verknüpfte Positionen umgewandelt.

Neuerungen

Mit der Taxonomie 5.4 kann neben der bisherigen optionalen Übermittlung des Anlagespiegels im Berichtsteil „Anhang“ nun auch ein detailliertes Anlageverzeichnis (Entwicklung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) übermittelt werden. Dies geschieht in einer Fußnote entweder – wie bisher – gezielt zu beliebigen Positionen des Anlagevermögens oder – vorzugsweise aus Sicht des BMF – als Fußnote zur zusätzlich eingefügten Position „Anlageverzeichnis“ im Berichtsteil „Anhang“. Zur außerbilanziellen Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 2 EStG sind im Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung“ neue Positionen aufgenommen worden. Für eine etwaige Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 3 und 4 EStG muss dagegen für das Wirtschaftsjahr, das rückabgewickelt werden soll, ein neuer E-Bilanz-Datensatz ohne den (nicht mehr) zu berücksichtigenden Investitionsabzugsbetrag übermittelt werden. In den Modulen GCD und GAAP der Taxonomie wurden weitere Parameter und neue Positionen (z. B. bei der Sonder-GuV) für die elektronische Abgabe von Sonder- und Ergänzungsbilanzen im Rahmen der Taxonomie eingefügt. Daneben wurden neue Positionen zur Differenzie-

Darüber hinaus bleibt festzuhalten, dass die weiteren Änderungen in der Taxonomie 5.4 vor allem redaktioneller Natur sind, z. B. weitere Überarbeitung der Bezeichner in der Taxonomie (Standardlabel/ Terse Label), Überarbeitung der Positionserläuterungen hinsichtlich der dort abzubildenden Sachverhalte und Terminierung von nicht mehr gültigen Positionen.

Redaktionelle Änderungen

Im Rahmen der Taxonomie-Version 5.4 wurden neben den GCD-Daten und der Kerntaxonomie u. a. auch die Spezialtaxonomien für Banken und Versicherungen entsprechend angepasst.

Anpassung der Spezialtaxonomien

Die Neuerungen können im Einzelnen dem Änderungsnachweis zum Taxonomie Update 2015 (Taxonomie 5.3 / 5.4) entnommen werden.

Abschließend ist zu erwähnen, dass Unternehmen, deren Finanzbuchhaltung auf dem Gesamtkostenverfahren (GKV) aufgebaut ist und die zum Ausweis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung über die Kosten-Leistungs-Rechnung eine Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) ausweisen, für Zwecke der E-Bilanz alternativ in der Taxonomie auch das GKV nutzen können.

Vereinfachung

Kontakt:
StBin Anne Mäkinen,
München,
anne.maekinen@
wts.de

1i | Steuerliche Behandlung von negativen Einlagezinsen und von Zinsen auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren | Autorin: StBin Sandra Paintner, München

BMF vom 27.05.2015

Mit BMF-Schreiben vom 27.05.2015 äußerte sich die Finanzverwaltung zur Frage der ertragsteuerlichen Behandlung sowohl von negativen Einlagezinsen als auch von Zinsen auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren sowie der im letzteren Fall damit einhergehenden Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug.

wurden. Die steuerliche Behandlung dieses neuen Phänomens war bis dato unklar. Das BMF stellte nun klar, dass negative Einlagezinsen aus wirtschaftlicher Sicht eine Art Verwahr- oder Einlagegebühr darstellen. Um Zinsen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG handelt es sich hingegen nicht, da kein Entgelt für Kapitalüberlassung gezahlt wird. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Privatvermögen wird die Gebühr somit als Werbungskosten vom Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG) erfasst.

Negative Einlagezinsen

2014 führte die Europäische Zentralbank (EZB) negative Zinsen auf Einlagen von Kreditinstituten ein, die von diesen teilweise an ihre Kunden weiterbelastet

Zinsen auf rückerstattete
Kreditbearbeitungs-
gebühren

Des Weiteren hat der BGH im Jahr 2014 in mehreren Urteilen entschieden, dass formularmäßig vereinbarte Bearbeitungsgebühren in Darlehensverträgen unwirksam sind und die Kreditnehmer einen Anspruch auf Rückzahlung der gezahlten Gebühren haben. Die Verpflichtung zur Herausgabe erstreckt sich auch auf die gezogenen Nutzungen. Das BMF-Schreiben konkretisiert, dass es sich bei dem Nutzungersatz um Zinsen i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 lit. b, § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG handelt, bei denen eine Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug besteht. Soweit von einzelnen Kreditinstituten bereits entsprechender Nutzungersatz ohne Einbehalt von Kapitalertragsteu-

er ausgezahlt wurde, haben diese den Steuerabzug nach Maßgabe der Rz. 241 des BMF-Schreibens vom 09.10.2012 zu korrigieren.

Die Finanzverwaltung konkretisiert die steuerliche Behandlung von negativen Einlagezinsen und von Zinsen auf rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren. Dennoch gibt es noch Klarstellungsbedarf, wie etwa die Behandlung von negativen Einlagezinsen im Rahmen der Zinsschranke oder der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 GewStG. Allerdings sollten solche Beträge auch in diesem Zusammenhang als eine Art Verwahr- oder Einlagegebühr anzusehen sein.

Fazit

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

1j | Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung | Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

BMF vom 27.07.2015

Das BMF hat jüngst dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Berücksichtigung finden. Das Schreiben enthält zudem Aussagen zur Behandlung von im Zuge der Veräußerung gezahlten Vorfälligkeitsentschädigungen. Die Finanzverwaltung reagiert damit auf eine ganze Reihe jüngst ergangener BFH-Entscheidungen in diesem Bereich.

sen mit früheren Einkünften i. S. d. § 21 EStG nicht anzunehmen ist, wenn der Steuerpflichtige zwar ursprünglich mit Einkunftserzielungsabsicht gehandelt hat, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkunftserzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Mietobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist. Im Ergebnis ist in solchen Fällen ein nachträglicher Werbungskostenabzug ab Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht nicht mehr möglich.

Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht

BFH vom 08.04.2014
(AZ: IX R 45/13)

Das BMF-Schreiben setzt u. a. eine Entscheidung des BFH vom 08.04.2014 – vgl. WTS Journal 03/2014 – konsequent um. Danach ist ein Werbungskostenabzug von nachträglichen Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stehen, unabhängig von der Steuerbarkeit der Veräußerung der Immobilie immer dann möglich, wenn und soweit der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung beachtet wurde. Diese Auffassung gilt für nach dem 31.12.1998 getätigte Grundstücksveräußerungen und ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Grundstücksveräußerungen vor dem 01.01.1999 ist dagegen ein nachträglicher Werbungskostenabzug ausgeschlossen.

Auch nach der Objektveräußerung anfallende Schuldzinsen für Finanzierungen von Erhaltungsaufwendungen sollen – sofern das obligatorische Veräußerungsgeschäft nach dem 31.12.2013 rechtswirksam abgeschlossen wurde – nur dann und soweit als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden können, wenn der Erlös aus der Veräußerung der Immobilie nicht zur Tilgung des Darlehens ausreicht. Wurde dagegen das Veräußerungsgeschäft vor dem 01.01.2014 abgeschlossen, bleibt das BMF-Schreiben vom 03.05.2006 anwendbar, dem noch die zwischenzeitlich überholten Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils vom 12.10.2005 zugrunde lagen. Danach wurde im Bereich der Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen vorrangig auf den Zusammenhang mit der tatsächlichen Verwendung des Darlehens abgestellt und mithin dem Grundsatz

Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen

Grundsatz des Vorrangs
der Schuldentilgung

BFH vom 21.01.2014
(AZ: IX R 37/12)

Das BMF-Schreiben berücksichtigt zudem das BFH-Urteil vom 21.01.2014, wonach ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzin-

BMF vom 03.05.2006
gestützt auf
BFH vom 12.10.2005
(AZ: IX R 28/04)

des Vorrangs der Schuldentilgung kein Gewicht beigemessen.

Die oben bereits erwähnten Einschränkungen für den Fall, dass die Absicht zu einer (weiteren) Einkunftserzielung bereits vor der Veräußerung aus anderen Gründen weggefallen war, sollen auch bei nachträglichen Schuldzinsen für die Finanzierungen von Erhaltungsaufwendungen gelten. Dies gilt allerdings nur, wenn die Einkunftserzielungsabsicht nach dem 31.12.2014 aufgegeben wurde. Für „Altfälle“ bleiben die bisherigen Grundsätze (BMF vom 03.05.2006) anwendbar.

BFH vom 11.02.2014
(AZ: IX R 42/13)

Mit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens (d. h. im Falle eines rechtswirksamen obligatorischen Veräußerungsgeschäfts ab dem 27.07.2015) wendet die Finanzverwaltung außerdem das BFH-Urteil vom 11.02.2014 an (vgl. zum Urteil ebenso bereits WTS Journal 03/2014). Danach

fehlt es bei im Zuge der Veräußerung gezahlten Vorfälligkeitsentschädigungen für die Ablösung einer Fremdfinanzierung der Anschaffungs-/ Herstellungskosten des Mietobjekts an einem Veranlassungszusammenhang zwischen der Vorfälligkeitsentschädigung und der Vermietungstätigkeit. Eine solche Vorfälligkeitsentschädigung stellt in diesem Fall infolge des Veranlassungszusammenhangs mit der Veräußerung keine nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar, sondern Veräußerungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Entsprechendes soll auch für Vorfälligkeitsentschädigungen im Bereich der Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen gelten. Die Absetzbarkeit der Kosten scheidet somit vollständig aus, wenn kein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft, z. B. wegen Überschreiten der zehnjährigen Haltefrist, vorliegt.

Kein Veranlassungszusammenhang zwischen Vorfälligkeitsentschädigung und Vermietung

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

2a | Rechtsverständnis zur Führungsholding und zur Organschaft – Grenzsetzung aus Europa? | Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a. M./Hamburg

EuGH vom 16.07.2015
(Rs. C-108/14
und C-109/14)

Das EuGH-Urteil vom 16.07.2015 zu den verbundenen Rechtssachen „Larentia + Minerva mbH & Co. KG“ und „Marenave Schiffahrts AG“ betrifft das deutsche Umsatzsteuerrecht in zwei zentralen Regelungsfeldern (vgl. auch WTS Journal 02/2014, Beitrag 2a).

mit den europarechtlichen Vorgaben in Einklang steht, wenn es zwar juristische Personen als Organgesellschaften zulässt, nicht jedoch Personengesellschaften. Die Einschränkung sei grundsätzlich ein Verstoß gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie – auch Personengesellschaften könnten als Organgesellschaften qualifizieren.

Vorsteuerabzug einer
Führungsholding

Erstens sei einer Führungsholding der Vorsteuerabzug für Kosten in Bezug auf ihre wirtschaftliche Tätigkeit, d. h. ihre steuerpflichtigen Dienstleistungen, grundsätzlich uneingeschränkt zuzusprechen. Eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs durch Schlüsselung müsse hingegen nur erfolgen, wenn die Führungsholding Kosten trage, die teilweise einer wirtschaftlichen (z. B. Erbringung von Managementleistungen an eine Tochtergesellschaft) und teilweise einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit (reines Halten einer [anderen] Tochtergesellschaft) zuzurechnen seien. In diesem Fall sei der Vorsteuerabzug nur für Kosten möglich, die im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit stehen.

Nach deutschem Rechtsverständnis bedingt die umsatzsteuerliche Organschaft für die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung überdies ein Unterordnungsverhältnis der Organgesellschaft zum Organträger. Der EuGH vertritt insoweit die Position, dass es demgegenüber ausreichend sei, wenn die Personen innerhalb der Organschaft durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind.

Über- und Unterordnungsverhältnis

Personengesellschaft als
Organgesellschaft

Zweitens sei fraglich, ob das deutsche Recht zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Trotz insoweit offensichtlicher Verstöße deutscher Organschaftsregelungen gegen das Unionsrecht obliegt es nun dem BFH, zu prüfen, ob die angesprochenen deutschen Regelungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der

BFH muss deutsches Recht vor Unionsrecht rechtfertigen

Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind.

Fazit Im Ergebnis stellt der EuGH die teilweise fehlende Unionsrechtskonformität deutschen Umsatzsteuerrechts fest, schafft gegenwärtig aber wenig Rechtssicherheit. Bestätigt wurde lediglich der Vorsteuerabzug für Fälle, in denen einer Führungshol-

ding Kosten bezüglich ihrer ausschließlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erwachsen.

Offen bleiben zunächst aber die an den BFH zur Rechtfertigungsprüfung zurückverwiesenen Fragen der Organschaft, so dass es trotz eines Verstoßes der deutschen Organschaftsbestimmungen gegen das Unionsrecht dem BFH obliegt festzulegen, ob er eine Änderung der gegenwärtigen deutschen Praxis für geboten hält.

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

2b | Keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bei unzutreffender Absenderangabe in Feld 1 des CMR-Frachtbriefs | Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

Belegnachweis für Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen i. S. d. § 6a Abs. 1 UStG hat der Unternehmer durch Belege nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das EU-Ausland befördert oder versendet hat. Die Voraussetzungen müssen sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Bei Beförderungen im Straßenverkehr wird der Belegnachweis in der Praxis häufig durch den CMR-Frachtbrief geführt. Auch nach Einführung der sog. Gelangensbestätigung ist der CMR-Frachtbrief weiterhin als alternativer Belegnachweis i. S. d. § 17a UStDV zugelassen.

BFH vom 22.07.2015
(AZ: V R 38/14)

In einem aktuellen Urteil hat der BFH entschieden, dass ein CMR-Frachtbrief nur dann als Frachtbrief i. S. v. § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV a. F. (§ 17a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStDV n. F.) anzuerkennen sei, wenn er die Vertragsparteien des Beförderungsvertrages angibt, d. h. den Frachtführer sowie denjenigen, der den Vertrag mit dem Frachtführer geschlossen hat. Dieses

Urteil entspricht der Entscheidung des FG Nürnberg vom 28.05.2013 (AZ: 2 K 417/11, rkr.), über die wir im WTS Journal 04/2014 (Beitrag 2a) berichtet hatten.

Im Urteilsfall hatte die Klägerin PKWs an Kunden (Unternehmer) im EU-Ausland veräußert. Für zwei Fahrzeuglieferungen wurden CMR-Frachtbriefe als Belegnachweis vorgelegt. Der Spediteur für den Transport von der Klägerin zu den Abnehmern im EU-Ausland wurde nicht von der Klägerin, sondern von den Kunden beauftragt. Dennoch war – wie in der Praxis durchaus üblich – die Klägerin, bei der die Kfz abgeholt wurden, in Feld 1 des CMR-Frachtbriefs als „Absender“ eingetragen.

Urteilsfall

Diese Eintragung hält der BFH für fehlerhaft: „Absender“ sei im Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (CMR) derjenige, der den Vertrag mit dem Frachtführer geschlossen hat. Gemäß CMR-Übereinkommen müsse der Frachtbrief vom Absender (Feld 22) und Frachtführer (Feld 23) unterzeichnet werden.

Angabe im CMR-Frachtbrief

| | | |
|--|---|---|
| <p>1 Mittente (nome, domicilio, paese) Expéditeur (nom, adresse, pays) Sender (name, address, country)</p> <p>Name und Anschrift „Absender“</p> | <p>Lettera di vettura internazionale Lettre de voiture internationale International consignment note</p> <p style="text-align: center;">CMR</p> <p>Questo trasporto è sottoposto, nonostante tutte le clausole contrarie, alla Convenzione del Trasporto Stradale.</p> <p>Ce transport est soumis à la Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route.</p> <p>This carriage is subject to the Convention on the Contract for the Inter-Carriage of goods by road.</p> <p style="text-align: right;">SPECIMEN</p> | |
| <p>2 Destinataro (nome, domicilio, paese) Destinataire (nom, adresse, pays) Consignee (name, address, country)</p> | <p>16 Trasportatore (nome, domicilio, paese) Transporteur (nom, adresse, pays) Carrier (name, address, country)</p> <p>Name und Anschrift „Frachtführer“</p> | |
| <p>22</p> <p>Unterschrift „Absender“</p> <p>Firma e Timbro del Mittente Signature et timbre de l'expéditeur Signature and stamp of the sender</p> | <p>23</p> <p>Unterschrift „Frachtführer“</p> <p>Firma e Timbro del Trasportatore Signature et timbre du transporteur Signature and stamp of the carrier</p> | <p>24 Ricevuta della Merce / Marchandises reçues / Goods received</p> <p>Luogo Lieu Place</p> <p>Unterschrift „Empfänger“</p> <p>Firma e Timbro del Destinataro Signature et timbre du destinataire Signature and stamp of the consignee</p> |

den. Dabei müsse der CMR-Frachtbrief den Namen und die Anschrift des Absenders (Feld 1) sowie den Namen und die Anschrift des Frachtführers (Feld 16) enthalten. Die Angabe der Vertragsparteien des Beförderungsvertrages gehöre – anders als z. B. die Empfängerbestätigung in Feld 24 – zu den konstitutiven Frachtbriefangaben.

Für die Rechtslage 2006 führte der BFH ferner aus, dass CMR-Frachtbriefe gem. § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStDV nur als Belegnachweis anzuerkennen seien, wenn sie die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV bezeichneten Angaben enthalten. Das umfasse den Namen und die Anschrift des Ausstellers, den Tag der Ausstellung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStDV) sowie den Namen und die Anschrift des Unternehmers und des Auftraggebers, wenn dieser nicht der Unternehmer ist (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStDV). Zu beachten ist, dass nach der seit dem 01.10.2013 geltenden Rechtslage (Übergangsfrist

bis zum 31.12.2013) der Frachtbrief vom Auftraggeber des Frachtführers und vom Empfänger unterschrieben sein muss (vgl. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStDV n.F.).

Der BFH stufte die CMR-Frachtbriefe damit als unrichtig ein, weil sie nicht den zutreffenden „Absender“ auswiesen und erkannte sie nicht als zulässigen Belegnachweis an. Auch eine Steuerbefreiung aus Gründen des Gutgläubensschutzes gewährte der BFH nicht, da die Klägerin wusste, dass sie nicht Absenderin war. Der Einwand, der allgemeine Sprachgebrauch umfasse auch denjenigen als „Absender“, von dem aus ein Gegenstand versendet werde, ließ der BFH nicht gelten. Wer regelmäßig Waren ins Ausland versende, der hätte zumindest wissen müssen, dass der im CMR-Frachtbrief einzutragende „Absender“ der Auftraggeber des Frachtführers ist. Die Fahrzeuglieferungen wurden folglich vom BFH als steuerpflichtige Lieferungen qualifiziert.

Kein Gutgläubensschutz

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

Neue Unterschriftserfordernisse

2c | Abgrenzung des Begriffs des Bauwerks und der Betriebsvorrichtung für Zwecke des Reverse-Charge-Verfahrens bei Bauleistungen |

Autorin: Stephanie Keusch, München

§ 13b Abs. 2 Nr. 4 i. V. m.
Abs. 5 Satz 2 UStG

Bei Werklieferungen oder sonstigen Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung/-haltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner (Reverse-Charge-Verfahren) für die an ihn erbrachte Leistung, wenn er selbst solche Leistungen nachhaltig erbringt.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 28.07.2015 erklärt, dass das o. g. BFH-Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden sei. Das BMF führt hierzu aus, dass der Begriff des Bauwerks nicht nach nationalem Bewertungsrecht, sondern entsprechend dem Unionsrecht auszulegen sei. Die vom BFH nach nationalem Bewertungsrecht aufgestellte Schlussfolgerung, dass Betriebsvorrichtungen stets nicht zu den Bauwerken gehörten, sei deshalb nicht zutreffend. Daher könnten beispielsweise auch Ladeneinbauten, die zwar nach nationalem Bewertungsrecht Betriebsvorrichtungen darstellten, unter den Anwendungsbereich des § 13b UStG fallen.

Nichtanwendungserlass
vom 28.07.2015

BFH vom 28.08.2014
(AZ: V R 7/14)

Dabei setzt § 13b Abs. 4 Nr. 2 UStG voraus, dass eine Tätigkeit im Zusammenhang mit einem Bauwerk ausgeführt wird. Mit Urteil vom 28.08.2014 hat der BFH entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass Betriebsvorrichtungen i. S. d. § 68 BewG nicht zu den Bauwerken gehörten (vgl. WTS Journal 01/2015, Beitrag 2b). Demnach würden Arbeiten an oder die Errichtung von Betriebsvorrichtungen nicht in den Anwendungsbereich des § 13b UStG fallen. In das Bauwerk eingebaute Anlagen seien nur dann Bestandteil des Bauwerks, wenn sie für Konstruktion, Bestand, Erhaltung und Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung sind und daher nicht als Betriebsvorrichtung klassifiziert werden.

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass sich der Begriff der Bauleistung nicht nur auf Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück beschränke, sondern entsprechend der Formulierung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie weiter auszulegen sei. Nichtsdestotrotz könne es sich bei Leistungen an Betriebsvorrichtungen aber auch um Bauleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück handeln. Betriebsvor-

Auslegung des Begriffs
des Bauwerks richtet sich
nach unionsrechtlichen
Vorgaben

richtungen seien im unionsrechtlichen Sinne jedoch nur dann nicht als „Grundstück“ zu verstehen, wenn sie nicht auf Dauer installiert sind oder bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Praxishinweis

Zumindest vorläufig wird aus Sicht der Finanzverwaltung alles beim Alten bleiben. Sofern durch den Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG erfüllt sind, können Betriebsvorrichtungen als Bauwerksbestandteile angesehen werden, so dass die Errichtung von Betriebsvorrichtungen sowie Arbeiten an diesen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers führen können. Der Nichtanwendungserlass des BMF wird überwiegend begrüßt, da die Anwendung des BFH-Urteils in der Praxis – wie das BMF selbst betont – zu erheblichen Schwierigkeiten bei der erforderlichen Abgrenzung zwischen Bauwerk und Betriebsvorrichtung geführt hätte.

Auch der Gesetzgeber hat bereits reagiert:

Am 23.09.2015 hat der Finanzausschuss des Bundestages zum Steueränderungsgesetz 2015 seine Beschlussempfehlung abgegeben, die der Bundestag mit Beschluss vom 24.09.2015 in zweiter und dritter Lesung in den Gesetzentwurf übernommen hat. Demnach wird die bisherige Verwaltungsregelung einem neu eingefügten Satz 2 in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG übernommen. Demzufolge gelten als Grundstücke insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerke installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern. Es steht nun noch die Billigung durch den Bundesrat an – voraussichtlich am 16.10.2015. Die Änderung soll am Tag nach der Gesetzesverkündung in Kraft treten.

Steueränderungsgesetz
2015

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

2d | Leistungsaustausch oder Schadensersatz bei vorzeitiger Beendigung von Leasing- und anderen Mietverträgen | Autorin: StBin Karin Bauer, München

OFD Karlsruhe
vom 19.02.2015

Die OFD Karlsruhe hat mit einer Verfügung zu den bereits vom BMF herausgegebenen Schreiben vom 22.05.2008 und 06.02.2014 (vgl. WTS Journal 02/2014, Beitrag 2d) hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Ausgleichszahlungen bei der Beendigung von Leasingverträgen Stellung bezogen.

steuerbarer Schadensersatz zu behandeln, da die vertragliche Beziehung beendet wurde und damit eine Leistungserbringung des Leasinggebers nicht mehr möglich sei. Aus Sicht der OFD Karlsruhe läge jedoch ein Leistungsaustausch vor, wenn gleichzeitig ein neuer Leasingvertrag abgeschlossen wird und sich die Zahlung mindernd auf die Leasingraten des neuen Vertrages auswirkt.

Kein Schadensersatz bei
Anrechnung auf künftige
Leasingraten

BMF vom 06.02.2014

Im Falle einer Zahlung für durch den Leasingnehmer verursachte Schäden liege weder eine eigenständige Leistung des Leasinggebers in Form einer Duldung der über den vertragsgemäßen Gebrauch hinausgehenden Nutzung noch eine Nebenleistung vor. Vielmehr stelle der Minderwertausgleich einen echten Schadensersatz dar, der nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Die OFD Karlsruhe bestätigt diese Auffassung und erläutert weiter, dass etwaige Mehrwertausgleichsansprüche zu Gunsten des Leasingnehmers zu einer Minderung des ursprünglichen Schadensersatzes führen würden.

Ferner führt die OFD Karlsruhe aus, dass die Steuerbarkeit einer Zahlung des Mieters bei vorzeitiger Beendigung des Mietvertrags davon abhängig sei, ob diese infolge pflichtwidrigen Handelns des Mieters geleistet werde oder aufgrund einer gegenseitigen Verpflichtung. Lediglich in letzterem Fall – insbesondere bei einvernehmlicher Beendigung des Mietvertrages – könne ein Leistungsaustausch und damit ein steuerbarer Vorgang bejaht werden.

Leistungsaustausch
bei einvernehmlicher
Aufhebung

Evtl. Mehrwertausgleich
mindert Schadensersatz

Nach Abschn. 1.3 Abs. 17 Satz 6 UStAE seien Zahlungen bei einer Kündigung für den Ausgleich künftiger Leasingraten als nicht

Die OFD Karlsruhe hat sich mit ihrer Verfügung den bisherigen Schreiben des BMF sowie der BFH-Rechtsprechung angeschlossen und in einigen praxisrelevanten Detailfragen ihre Rechtsauffassung weiter konkretisiert.

Fazit

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

2e | Vertrauensschutz für Bauleistende? | Autor: RA/StB Thomas Dennisen, Köln

| | | | |
|--|---|--|--|
| Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen | Wir haben fortlaufend über die Rechtsprechung und die sich anschließenden Rechtsänderungen bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen berichtet (vgl. zuletzt WTS Journal 02/2015, Beitrag 2f). Entgegen der in mehreren Verlautbarungen dargestellten früheren Finanzverwaltungsaufassung hat der BFH in seinem Urteil vom 22.08.2013 entschieden, dass § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG 2005 (im Wesentlichen gleichlautend zu § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung) dahingehend auszulegen sei, dass der Empfänger von Bauleistungen nur dann Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist, wenn er die an ihn erbrachten Leistungen seinerseits zur Erbringung von Bauleistungen verwendet. Dies treffe auf Bauträger, die steuerfreie Grundstückslieferungen ausführen, nicht zu. | Im Streitfall erbrachte die Antragstellerin Bauleistungen gegenüber einem Bauträger, der eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebaute. In ihrer Umsatzsteuererklärung 2011 gab die Antragstellerin an, umsatzsteuerpflichtige Bauleistungen entsprechend der damaligen Verwaltungsauffassung erbracht zu haben, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b UStG schulde. Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2015 vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die frühere Erlasslage aufgrund des BFH-Urteils vom 22.08.2013 nicht mehr gelte und setzte die Umsatzsteuer gegen die Antragstellerin fest. | Sachverhalt |
| Abschn. 182 Abs. 10 Satz 2 UStR 2005, BMF vom 16.10.2009, 11.03.2010 und 12.12.2011 | | | |
| BFH vom 22.08.2013 (AZ: V R 37/10) | | Das FG Münster äußerte im vorläufigen Rechtsschutzverfahren ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheids. Nach der einschlägigen Vertrauensschutzvorschrift (§ 176 Abs. 2 AO) dürfe bei der Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten der Antragstellerin berücksichtigt werden, dass die umsatzsteuerlichen Verlautbarungen der Finanzverwaltung vom BFH als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend angesehen werden. Auch die mit dem Kroatienänderungsgesetz eingeführte Übergangsvorschrift des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG, die die Anwendung des § 176 AO in derartigen Fällen ihrem Wortlaut nach ausschließt, ermöglicht nach summarischer Prüfung des FG Münster nicht zwingend eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung. Es bestünden – wie schon das FG Berlin-Brandenburg ausgeführt hat – ernstliche Zweifel, ob die Übergangsvorschrift eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung entfalte, weil sie nachträglich in eine bestehende Umsatzsteuerschuld eingreife. Möglicherweise sei die Übergangsregelung außerdem mit den europarechtlichen Vorgaben der Klarheit und Voraussehbarkeit von Rechtsvorschriften unvereinbar. | Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO |
| Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 | Durch das sog. Kroatienänderungsgesetz wurde mit § 27 Abs. 19 UStG eine Regelung für solche Fälle geschaffen, in denen sich Bauträger auf die zuvor bezeichnete Rechtsprechung des BFH berufen und die Erstattung der entrichteten Umsatzsteuer beantragen konnten. Als Rechtsfolge sieht § 27 Abs. 19 UStG vor, dass dann, wenn Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen sind, dass der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG auf eine vor dem 15.02.2014 (Tag der Veröffentlichung des o. g. BFH-Urteils) erbrachte steuerpflichtige Leistung schuldet und sich diese Annahme als unrichtig herausstellt, die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Steuerfestsetzung zu ändern ist. Nach Satz 2 der Norm soll § 176 AO der Änderung nicht entgegenstehen. | | |
| FG Münster vom 12.08.2015 (AZ: 15 V 2153/15 U) | In einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes (Aussetzung der Vollziehung) hat nun das FG Münster mit Beschluss vom 12.08.2015 nach summarischer Prüfung entschieden, dass einer Nachforderung von Umsatzsteuer bei einem Bauleistenden Vertrauensschutzgesichtspunkte entgegenstehen können, wenn dieser entsprechend der früheren Finanzverwaltungsaufassung von der Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft nach § 13b UStG (Reverse-Charge-Verfahren) ausgegangen ist. | Die Entscheidung des FG Münster ist – auch wenn sie lediglich im einstweiligen Rechtsschutzverfahren ergangen ist – aus unserer Sicht durchaus bemerkenswert (wobei die unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen zu verschiedenen Zeiträumen zu beachten sind). Sollte das Gericht auch | FG Berlin-Brandenburg vom 03.06.2015 (AZ: 5 V 5026/15) |

im Hauptsacheverfahren zu dem Ergebnis gelangen, dass Vertrauensschutzgründe gegen eine Inanspruchnahme des Bauleistenden sprechen, wenn die Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft nicht den Grundsätzen des BFH entspricht, würde das sich hieraus ergebende umsatzsteuerliche Ausfallrisiko (aus Umsätzen bis zum 14.02.2014) im Ergebnis vom Fiskus und damit dem deutschen Steuerzahler getragen werden müssen. Für den Bauleistenden und den Leistungsempfänger ergäben sich Gestaltungsspielräume.

Fazit Es bleibt abzuwarten, ob das FG Münster im Hauptsacheverfahren zu der Auffassung

gelangen wird, dass das Vertrauensschutzkonzept des § 27 Abs. 19 UStG den – vorbehaltlich ggf. erforderlicher Vorlagen beim BVerfG oder dem EuGH – verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben widerspricht und damit Vertrauensschutzgesichtspunkte nach § 176 Abs. 2 AO vorrangig zu beachten wären. Fraglich ist dabei, ob es darauf ankommt, dass dem Bauleistenden im konkreten Einzelfall ein Vermögensschaden droht, oder ob entsprechend der gesetzgeberischen Intention die theoretische Möglichkeit ausreicht, dass der Bauleistende dem Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nachberechnet und dem Finanzamt den zivilrechtlichen Anspruch abtritt.

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

3a | Anpassung der mit Verfassung unvereinbaren Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht | Autoren: RA/StB Dr. Andreas Bock, RAin Monika Kirsch-Waltinger, beide München

BVerfG vom 23.06.2015
(AZ: 1 BvL 13/11,
1 BvL 14/11)

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 23.06.2015 entschieden, dass die Regelung über die Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar ist. Bringt der Gesetzgeber eine Ersatzbemessungsgrundlage zur Anwendung, muss diese, um dem Grundsatz der Lastengleichheit zu genügen, Ergebnisse erzielen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind. Der Ersatzmaßstab des § 8 Abs. 2 GrEStG, der auf die §§ 138 ff. BewG verweist, führt jedoch zu einer erheblichen und sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber der Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG, der an die Gegenleistung des Erwerbsvorgangs anknüpft.

her: „Protokollerklärungs-umsetzungs-gesetz“) wird der Gesetzgeber diesbezüglich bereits aktiv. Am 24.09.2015 hat der Bundestag hierzu eine Beschlussempfehlung seines Finanzausschusses aufgegriffen und in zweiter und dritter Lesung in den Gesetzentwurf übernommen. Danach wird § 8 Abs. 2 GrEStG für Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2008 dahingehend geändert, dass für die Ermittlung der Grundbesitzwerte auf die Regelungen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG anstelle des bisher in Bezug genommenen § 138 Abs. 2 bis 4 BewG verwiesen wird. Die Abstimmung im Bundesrat ist für den 16.10.2015 vorgesehen.

BVerfG vom 07.11.2006
(AZ: 1 BvL 10/02)

Das Bundesverfassungsgericht knüpft damit an seinen Beschluss vom 07.11.2006 zur Erbschaftsteuer an und rügt die mangelnde gesetzgeberische Umsetzung im Bereich der Grunderwerbsteuer. Im Ergebnis hat das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber deshalb nun verpflichtet, spätestens bis zum 30.06.2016 rückwirkend zum 01.01.2009 eine neue Regelung zu treffen. Bis zum 31.12.2008 sei das bisherige Recht weiter anwendbar.

Relativiert wird die rückwirkende Anwendung der neuen materiell-rechtlichen Regelungen zur Ersatzbemessungsgrundlage allerdings ohnehin durch den verfahrensrechtlich zu beachtenden Vertrauensschutz (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Ausweislich der Gesetzesbegründung zur Neureglung des § 8 Abs. 2 GrEStG gilt § 176 AO auch für nach § 165 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO vorläufig durchgeführte Grunderwerbsteuerfestsetzungen und für vorläufig ergangene Feststellungsbescheide über die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

Vertrauensschutz
nach § 176 AO

Steueränderungsgesetz
2015 (bisher: Protokollerklärungs-
umsetzungsgesetz)

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum „Steueränderungsgesetz 2015“ (bis-

Lediglich in folgenden Fällen ist eine rückwirkende Anwendung der neuen materiell-rechtlichen Regelungen zur

Praxisfolgen

Ersatzbemessungsgrundlage möglich, weil § 176 AO nicht anwendbar ist.

- Für einen Besteuerungsfall liegt noch überhaupt keine Steuerfestsetzung oder gesonderte Feststellung vor.
- Der Steuerpflichtige hat eine bereits vorgenommene erstmalige Steuerfestsetzung oder erstmalige gesonderte Feststellung außergerichtlich mit dem Einspruch angefochten und es ist noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten. In diesem Fall kann der Einspruchsführer aber durch eine Rücknahme seines Einspruchs eine Verböserung der angefochtenen Steuerfestsetzung verhindern.
- Der Steuerpflichtige hat eine bereits vorgenommene erstmalige Steuerfestsetzung oder erstmalige gesonderte Feststellung gerichtlich angefochten und es ist noch keine Unanfechtbarkeit

eingetreten. In diesem Fall kann das Finanzgericht die Steuerfestsetzung zwar nicht verbösern, es kann aber einer anderweitig begründeten Klage die rückwirkende Neuregelung saldie- rend gegenüberstellen.

Zudem kann das Finanzamt auch anlässlich einer Änderung aus anderem Grunde nicht mit einem materiellen Fehler „aufrechen-“, der als solcher erst durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts erkennbar wurde (§ 177 Abs. 4 AO).

Durch eine gesonderte Vollstreckbarkeits- erklärung in Bezug auf bereits vorliegen- de Entscheidungen nach bisherigem Recht wird dem Gesetzesvorbehalt in § 79 Abs. 2 BVerfGG Rechnung getragen, der ansons- ten eine Vollstreckung aus Entscheidungen verhindern würde, die dem Vertrauens- schutz nach § 176 AO unterliegen (s.o.).

Vollstreckbarkeits- anordnung in Bezug auf Bescheide nach bisherigem Recht

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

3b | Grunderwerbsteuer bei Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks (Änderung der Rechtsprechung) | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Grundsätzlich Kaufpreis- aufteilung bei Gesamt- gegenleistung nach Boruttau'scher Formel

Liegt bei einem Grundstückskauf eine Gesamtgegenleistung vor, die Entgelt sowohl für das Grundstück als auch für nicht der Grunderwerbsteuer unterlie- gende Gegenstände darstellt, ist der Kaufpreis zur Errechnung der grunder- werbsteuerlichen Bemessungsgrundlage grds. nach der Boruttau'schen Formel aufzuteilen. Diese Verhältnisrechnung findet jedoch ausnahmsweise dann keine Anwendung, wenn Gegenstand des Erwerbsvorgangs neben dem Grundstück lediglich eine Geldforderung ist. In diesem Fall kann die Gesamtgegenleistung direkt um den Betrag der Geldforderung gekürzt werden, weil Kapitalforderungen im Regelfall mit dem Nennwert anzusetzen sind.

Ausnahmsweise Abzug von Gegenleistung bei Kapitalforderungen

Urteilsfall

Im konkreten Fall erwarben der Kläger und seine Eltern 1997 ein Erbbaurecht an einem Grundstück einer GmbH so- wie eine Erwerbsberechtigung für das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt. 2007 verkaufte die GmbH dem Kläger das Grundstück. Zugleich vereinbarten die Parteien die Aufhebung des Erbbaurechts an dem Grundstück. Streitig war, ob der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs aus

dem Kaufpreis nur verhältnismäßig aus- zuscheiden oder direkt abzugsfähig ist. Der BFH entschied sich (in einem von WTS geführten Verfahren) für letzteres und änderte seine bisherige Recht- sprechung.

Maßgebende Überlegung war, dass der Erbbauzinsanspruch – obwohl bürgerlich- rechtlich (§ 96 BGB) Teil des Grundstücks – grunderwerbsteuerlich nicht als Teil des Grundstücks i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG anzusehen, sondern als Geldforderung zu werten sei. Der Erwerb des Erbbauzinsanspruchs unterliege daher auch nicht der Grunderwerbsteuer. Er könne damit vom Kaufpreis direkt in Abzug gebracht werden. Das hätte auch den Vorteil, dass sich eine eigenständige Ermittlung des gemeinen Werts des erb- baurechtsbelasteten Grundstücks (ohne Berücksichtigung des Anspruchs auf den Erbbauzins), wie sie bei der Anwendung der Boruttau'schen Formel erforderlich gewesen wäre, damit erübrige.

Dies gelte auch dann, wenn der Erbba- uerwerb selbst das erbbaubelastete Grundstück erwerbe und zwar unabhän-

BFH vom 06.05.2015
(AZ: II R 8/14)

Direktabzug des Kapital- werts eines Erbbauzins- anspruchs bei Nacher- werb des Erbbaurechts möglich

gig davon, ob er beabsichtige, das Erbbaurecht anschließend aufzuheben oder nicht. Die Entscheidung zur Aufhebung des Erbbaurechts berühre ausschließlich die Sphäre des Erwerbers und könne die Höhe der Grunderwerbsteuer, die auch der Veräußerer gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG schulde, nicht beeinflussen. Entsprechendes gelte auch für den Verzicht der Eltern auf ihr Erbbaurecht gegenüber dem Käufer.

Abzugsgrenzen hiervon seien jedoch Vorgehensweisen, in denen von vornherein im Ergebnis der Erwerb eines nicht mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks beabsichtigt und der Wert des Erbbauszinsanspruchs daher mit Null anzusetzen sei, also bspw. der Erwerb des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks und des Erbbaurechts in einer Urkunde mit (aufschiebend bedingten) Erklärungen zur Aufhebung des Erbbaurechts und entsprechenden Vollzugsanträgen.

Abgrenzung zum Grundstückserwerb einer erbbaurechtsbelasteten Immobilie in zusammenhängenden Teilakten

Kontakt:

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

4a | Ungekürzter Abzug von Pflichtteils- und Vermächtnislasten sowie einer Zugewinnausgleichslast bei Erwerb begünstigten Vermögens |

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 war dies bislang bei Pflichtteilslasten und neuerdings auch für eine Zugewinnausgleichslast eines Erben. Obwohl diese nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit begünstigtem Vermögen stehen, wollte die Finanzverwaltung den ungekürzten Abzug nicht zulassen.

FinMin Baden-Württemberg vom 14.01.2015 (koordinierter Ländererlass)

hat. Gleiches gilt für ein Rentenvermächtnis, welches als Untervermächtnis den vermächtnisweisen Erwerb begünstigter GmbH & Co. KG-Anteile belastet.

Nach Auffassung des Gerichts besteht in den genannten Fallkonstellationen, ebenso wie bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten, kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der jeweiligen Last und dem begünstigten Vermögen, weshalb eine Kürzung der jeweiligen Lasten auch beim Erwerb von begünstigtem Vermögen nicht in Betracht kommt. Ein allenfalls vorliegender rechtlicher Zusammenhang reiche für eine Kürzung des Abzugs nach den gegenwärtig geltenden Vorschriften nicht aus.

Lasten stehen nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit begünstigtem Vermögen

BFH vom 22.07.2015 (AZ: II R 12/14, II R 15/14 sowie II R 21/13)

Drei Verfahren hat der BFH nun zu diesem Themenkomplex entschieden und dabei jeweils der Verwaltungsauffassung eine Absage erteilt: Sowohl Pflichtteilslasten als auch Zugewinnausgleichslast sind auch dann in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig, wenn zum Erwerb begünstigtes Vermögen gehört

Die Entscheidungen des BFH sind für den Steuerpflichtigen günstig und schaffen mehr Rechtssicherheit in diesem lange umstrittenen Fragenkreis. Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber reagieren und den Finanzämtern künftig weitreichendere Kürzungen an die Hand geben wird, als es die derzeitigen Regeln nach Auffassung des Gerichts hergeben.

Fazit

Kontakt:

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

4b | Neues zur erbschaftsteuerrechtlichen Befreiung für ein Familienheim |*Autor: RA/FAStR Michael Althof, München*BFH vom 23.06.2015
(AZ: II R 39/13)

Mit Urteil vom 23.06.2015 hat der II. Senat des BFH zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung eines Familienheims bei Erwerben von Todes wegen und dem Begünstigungstransfer im Rahmen von Erbauseinandersetzungen Stellung genommen.

und glaubhaft machen, wann er sich zur Selbstnutzung der Wohnung entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug nicht eher möglich war und warum er die Gründe für den späteren Einzug nicht zu vertreten hat.

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte der Kläger, der zusammen mit seiner Schwester hälftiger Miterbe u. a. des zum Nachlass des Vaters gehörenden Familienheims war, auch nach Auffassung des Finanzamts das Familienheim unverzüglich im Sinne der Befreiungsvorschriften bezogen. Die Erbauseinandersetzung und der damit verbundene Erwerb der zweiten Hälfte des Familienheims erfolgte aber erst über ein Jahr nach dem Erbfall, weshalb das Finanzamt die Steuerbefreiung nur für den hälftigen Anteil gewährte. Der BFH erteilte dieser Sichtweise eine Absage und stellte klar, dass – wenn die Selbstnutzung des Familienheims durch den Erwerber unverzüglich erfolgt – der Begünstigungstransfer auch dann zu gewähren ist, wenn dieser nicht zeitnah zum Erbfall erfolgt.

Die Begünstigung ist nach Auffassung des Gerichts für einen Erwerber, der das Familienheim unverzüglich im Sinne des Vorstehenden bezogen hat, auch dann für das ganze Familienheim zu gewähren, wenn er einen Teil erst im Zuge einer Erbauseinandersetzung erhält und diese erst deutlich später – im Fall lagen zwischen der Erbauseinandersetzung und dem Erbfall über ein Jahr – erfolgt. Der Begünstigungstransfer selbst, so die Richter, unterliegt – wenn die Voraussetzungen für eine Begünstigung beim Erwerber vorliegen – keinen zeitlichen Beschränkungen.

Begünstigungstransfer unterliegt keinen zeitlichen Beschränkungen

Fazit

Die Klarstellungen durch den BFH sind durchweg zu begrüßen. Allerdings äußerte der Senat erneut erhebliche Zweifel, ob die Steuerbefreiungen für den Erwerb eines Familienheims verfassungsgemäß sind. Eine Vorlage zum Bundesverfassungsgericht sei jedoch derzeit schon deshalb nicht in Betracht gekommen, weil dieses mit Beschluss vom 17.12.2014 (AZ: 1 BvL 21/12) trotz festgestellter Verfassungsverstöße durch § 13a und § 13b ErbStG jeweils i. V. m. § 19 Abs. 1 ErbStG die Weitergeltung des ErbStG bis zu einer Neuordnung angeordnet hat und diese Neuordnung spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen ist.

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

Bezug innerhalb von
sechs Monaten nach dem
Erbfall ist regelmäßig
unverzüglich

Dabei hat der BFH klargestellt, dass eine unverzügliche Selbstnutzung im Sinne der einschlägigen Befreiungsvorschriften im Regelfall dann vorliegt, wenn der Erwerber innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall das Familienheim bezieht. Erfolgt der Einzug erst nach Ablauf von sechs Monaten, kann dennoch eine unverzügliche Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen

5a | Keine 1%-Regelung, wenn das Fahrzeug dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist |*Autoren: RA Andreas Nocken, Hamburg, StBin Susanne Weber, München*

§ 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG
i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4
Satz 2 EStG

Die Überlassung eines PKW durch den Arbeitgeber an den Mitarbeiter für dessen Privatnutzung führt zu einem geldwerten Vorteil, der entweder nach der 1%-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten ist.

wenn das Fahrzeug nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Mitarbeiter zuzurechnen ist.

Urteilsfall

BFH vom 18.12.2014
(AZ: VI R 75/13)

Der BFH hatte jedoch für den besonderen Fall des sog. Behördenleasings entschieden, dass keine PKW-Überlassung vorliegt,

Im Urteilsfall bezahlte die Klägerin (Bürgermeisterin einer Gemeinde) die Leasingrate und alle weiteren Kosten für den PKW, welcher von der Gemeinde zu Sonderkonditionen für die öffentliche Hand (Behördenleasing) geleast worden

war. In ihrer Steuererklärung machte sie die tatsächlichen Kosten für berufliche Fahrten als Werbungskosten geltend. Soweit ersichtlich, wurde für das Fahrzeug kein geldwerter Vorteil versteuert.

Zurechnung zum
Mitarbeiter

Der BFH vertritt die Auffassung, dass die 1%-Regelung nicht zur Anwendung kommt, wenn das Fahrzeug dem Mitarbeiter zuzurechnen ist. Dies sei z. B. der Fall, wenn dieser Eigentümer des Fahrzeugs ist oder über das Fahrzeug wie ein wirtschaftlicher Eigentümer oder als Leasingnehmer verfügen kann. Auch wenn der Arbeitgeber dem Mitarbeiter das Fahrzeug aufgrund einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung (z. B. Unterleasingvertrag) überlassen hat, könne das Fahrzeug nach Auffassung des BFH dem Mitarbeiter zuzurechnen sein. Ein solcher Vertrag könne auch mündlich abgeschlossen worden sein.

Kostentragung nicht
entscheidend

Der Umstand, dass der Mitarbeiter sämtliche Kosten für das Fahrzeug trägt und ihm das Fahrzeug uneingeschränkt zur Verfügung steht, reiche allein nicht aus, um dieses dem Mitarbeiter zuzurechnen. Es müsse u. a. auch berücksichtigt werden, wer Halter und Versicherungsnehmer des Fahrzeugs ist und in welcher Weise der Mitarbeiter auch gegenüber dem Arbeitgeber das Nutzungsrecht an dem Fahrzeug so erlangt hat, als ob er selbst Leasingnehmer wäre.

Veröffentlichung im
Bundessteuerblatt

Das Urteil wurde inzwischen im Bundessteuerblatt veröffentlicht und wird somit in vergleichbaren Fällen allgemein angewendet. Die Finanzverwaltung unterzieht daher bestehende PKW-Überlassungsmodelle einer kritischen Überprüfung, insbesondere dann, wenn der Mitarbeiter die Fahrzeugkosten – durch Zuzahlung aus dem Nettoeinkommen oder durch Gehaltsumwandlung – in voller Höhe trägt.

Es besteht die Gefahr, dass eine vereinbarte Gehaltsumwandlung in Gehaltsverwendung umgedeutet, die Differenz zwischen Umwandlungsbetrag und dem nach der 1%-Regel versteuerten geldwerten Vorteil nachversteuert wird und die Sonderkonditionen, die dem Arbeitgeber als Großkunden eingeräumt wurden, als geldwerter Vorteil (Rabatt von Dritten) angesehen werden.

Die Besonderheiten des Urteilsfalls – insbesondere die fehlende Versteuerung der PKW-Überlassung in der Gehaltsabrechnung – sollten dabei aber unseres Erachtens berücksichtigt werden. Ist von den Beteiligten eine PKW-Gestellung gewollt, arbeitsrechtlich (z. B. durch PKW-Überlassungsvertrag) vereinbart und in der Gehaltsabrechnung umgesetzt, spricht nichts dafür, das Fahrzeug dem Mitarbeiter zuzurechnen. Eine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung scheidet in diesen Fällen regelmäßig aus. Dies gilt insbesondere, wenn arbeitsrechtlich eine Gehaltsumwandlung zugunsten einer PKW-Überlassung vereinbart wurde.

In einer aktuellen Verfügung OFD Nordrhein-Westfalen zur Gehaltsumwandlung zugunsten steuerfreier oder pauschalbesteuelter Arbeitgeberleistungen wird die Umwandlung von Barlohn zugunsten einer PKW-Gestellung wie bisher als zulässig angesehen. Nach Auffassung der OFD darf aber nur noch der verminderte Arbeitslohn (nach Gehaltsumwandlung) in der Gehaltsabrechnung aufgeführt werden. Es ist jedoch unschädlich, wenn der bisherige Bruttolohn (vor Gehaltsumwandlung) weiterhin Bemessungsgrundlage für künftige Gehaltserhöhungen und andere Leistungen (z. B. Weihnachtsgeld) ist, die Gehaltsminderung zeitlich befristet ist oder vereinbart wird, dass der Arbeitgeber oder der Mitarbeiter die Vereinbarung einseitig ändern kann.

Auswirkung des Urteils
auf bestehende Firmen-
wagenmodelle

Zurechnung des Fahr-
zeugs zum Mitarbeiter,
wenn aufgrund Arbeits-
vertrag überlassen?

OFD Nordrhein-Westfalen
vom 09.07.2015 zu
Gehaltsumwandlung

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

5b | Übergangsregelung für Befreiung von der Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ in der Lohnsteuerbescheinigung verlängert | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Eintrag des Großbuchstabens „M“ in die Lohnsteuerbescheinigung

Bereits seit dem Kalenderjahr 2014 muss in der Lohnsteuerbescheinigung der Großbuchstabe „M“ bescheinigt werden, wenn dem Mitarbeiter anlässlich oder während einer Dienstreise oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeit zur Verfügung gestellt wurde. Der Eintrag muss unabhängig davon erfolgen, ob die Besteuerung der Mahlzeit nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG unterbleiben konnte (weil der Mitarbeiter eine steuerfreie Verpflegungspauschale

beanspruchen konnte) oder ob der Arbeitgeber die Mahlzeit versteuern musste (was bei Dienstreisen ≤ 8 Stunden oder nach Ablauf der Dreimonatsfrist der Fall ist).

Arbeitgeber, denen das Betriebsstättenfinanzamt Aufzeichnungserleichterungen für die steuerfrei gezahlten Verpflegungspauschalen genehmigt hat (§ 4 Abs. 3 LStDV), müssen den Großbuchstaben „M“ nicht in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigen. Nach dem BMF-Schreiben zur Ausstellung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2016 gilt diese Regelung nun bis zum 31.12.2017.

BMF vom 24.10.2014, hier: Rz. 92

BMF vom 30.07.2015

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

5c | Zeitpunkt des Versorgungsbeginns für die Berechnung der Freibeträge für Versorgungsbezüge | Autor: StB Thomas Mayer, München

§ 19 Abs. 2 EStG

Von Versorgungsbezügen bleiben gem. § 19 Abs. 2 EStG ein nach einem Prozentsatz ermittelter, auf einen Höchstbetrag begrenzter Betrag (Versorgungsfreibetrag) sowie ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag steuerfrei. Der maßgebende Prozentsatz, der Höchstbetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag richten sich nach dem Jahr des Versorgungsbeginns. Sie bleiben grundsätzlich für die gesamte Dauer der Zahlung des Versorgungsbezugs gültig.

Grundsatz

Das Jahr des Versorgungsbeginns nach § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG ist grundsätzlich das Jahr, in dem der Anspruch auf die Versorgungsbezüge entsteht. Bei Bezügen wegen Erreichens einer Altersgrenze muss der Mitarbeiter aber zusätzlich das 63. (bzw. 60. Lebensjahr, wenn er schwerbehindert ist) vollendet haben.

Erreichen der Altersgrenze

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass der Versorgungsbeginn nicht eintritt, solange der Mitarbeiter von einer bloßen Option,

Versorgungsleistungen für einen Zeitraum ab dem Erreichen der maßgeblichen Altersgrenze beanspruchen zu können, tatsächlich keinen Gebrauch macht, z. B. weil er die Leistungen erst ab einem späteren Zeitpunkt in Anspruch nehmen will.

Beispiel: Der Mitarbeiter vollendet das 63. Lebensjahr im August 2014 und könnte ab diesem Zeitpunkt seine Betriebsrente beziehen. Er entscheidet sich aber erst in 2015 zu einer höheren, jährlichen Teilkapitalauszahlung beginnend ab 2016. Das maßgebende Jahr des Versorgungsbeginns ist das Jahr 2015, da in 2015 erstmalig kumulativ das 63. Lebensjahr vollendet ist und der Anspruch auf die Bezüge tatsächlich besteht. Der Versorgungsfreibetrag (24 % der Versorgungsbezüge, maximal € 1.800, und ein Zuschlag von € 540) wird erstmalig in 2016 mit Zufluss der ersten Auszahlung berücksichtigt.

Beispiel

Das BMF-Schreiben ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

BMF vom 10.04.2015:
Kein Versorgungsbeginn ohne tatsächliche Inanspruchnahme der Leistung

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

5d | Geldwerter Vorteil bei Jobtickets und Anwendung der € 44-Freigrenze |*Autoren: StB Thomas Mayer, Andrea Stein, beide München*

| | | | |
|--|---|---|---------------------------------|
| OFD NRW vom 24.11.2014, BayLfSt vom 12.08.2015 | Die verbilligte Überlassung eines Jobtickets an Mitarbeiter ist grundsätzlich ein geldwerter Vorteil. Die OFD Nordrhein-Westfalen und das Bayerische Landesamt für Steuern haben in zwei Verfügungen zu den möglichen Varianten dieses Sachbezugs Stellung genommen. | der Mitarbeiter der Verlängerung nicht widerspricht. | |
| Kein steuerpflichtiger Vorteil aus üblichen Mengenrabatten | Kein steuerpflichtiger Vorteil ist die Verbilligung in Form eines Mengenrabatts, den das Verkehrsunternehmen per Rahmenvereinbarung oder direkt über den Arbeitgeber nicht nur einem Arbeitgeber, sondern auch anderen Jobticket-Kunden gewährt. Ebenso stellen Serviceentgelte und/oder Aufwandspauschalen, die für die Verwaltung des Jobtickets anfallen, keinen geldwerten Vorteil dar. | Ist zwischen Mitarbeiter und Arbeitgeber nichts geregelt, ist der Zuflusszeitpunkt nach den Tarifbestimmungen des Verkehrsverbunds (AGB) und den für den Arbeitgeber geltenden Bestimmungen seines Vertrags mit dem Verkehrsbetrieb zu beurteilen. Gilt nach den AGB das Jobticket für einen Kalendermonat und verlängert es sich um einen weiteren Monat, solange der Fahrgast nicht widerspricht, fließt auch in diesem Fall der Wert des Jahres-Jobtickets monatsweise zu. | Allgemeine Geschäftsbedingungen |
| Anwendung € 44-Freigrenze | Eine zusätzliche Verbilligung durch den Arbeitgeber ist aber ein Sachbezug. Dieser kann unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der monatlichen Sachbezugsfreigrenze (€ 44) steuerfrei bleiben. Diesbezüglich müssen Arbeitgeber darauf achten, dass der Sachbezug monatlich zufließt. Hierbei gilt Folgendes: | Ein Sonderkündigungsrecht (z. B. bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses) reicht nicht aus, um den Sachbezug eines Jahres-Jobtickets auf die einzelnen Monate zu verteilen. Wenn die Jobticketvereinbarung vom Mitarbeiter oder Arbeitgeber nur jeweils zum Ende eines Vertragsjahres gekündigt werden kann, fließt jeweils zu Beginn des Vertragsjahres der Jahreswert des Sachbezugs „Jobticket“ zu. Als Zuflusszeitpunkt kann dabei der erste Gültigkeitstag des Jobtickets angenommen werden. | Sonderkündigungsrecht |
| Monatliche Überlassung und Kündigung | Ein monatlicher Zufluss liegt vor, wenn dem Mitarbeiter tatsächlich monatlich ein Ticket mit einem Gültigkeitszeitraum für einen Monat ausgehändigt wird. Ebenso, wenn das Ticket zwar für einen längeren Zeitraum gilt, dieses aber jeden Monat aktiviert/freigeschaltet wird oder wenn die jeweilige monatliche Fahrberechtigung durch die rechtzeitige monatliche Zahlung erworben wird. Für eine monatliche Fahrberechtigung spricht auch eine monatliche Kündigung oder eine Laufzeit des Jobtickets von jeweils einem Kalendermonat, die sich um einen Monat verlängert, solange der Arbeitgeber oder | Die vorzeitige Rückgabe eines Jobtickets, für das der geldwerte Vorteil lohnversteuert wurde, führt in Höhe des zu viel versteuerten Sachbezugs zu negativem Arbeitslohn im Zeitpunkt der Rückgabe. | Vorzeitige Rückgabe |
| | | Bei Mitarbeitern eines Verkehrsträgers kann der geldwerte Vorteil im Rahmen des Rabattfreibetrags gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG steuerfrei sein. Der geldwerte Vorteil aus dem Jobticket kann wahlweise aber auch nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ohne Bewertungsabschlag und ohne Rabattfreibetrag bewertet werden. | Rabattfreibetrag |

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

5e | Anwendung der Fünftelregelung bei Vergütung für mehrjährige Tätigkeit |

Autor: StB Michael Heuser, Köln

| | | |
|--|--|---|
| § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG | Arbeitslohn, der für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten geleistet wird, kann als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nach der Fünftelregelung besteuert werden. | die Zusammenballung nicht willkürlich und ohne wirtschaftliche Berechtigung bewirkt worden sei, sondern die vorge-tragenen gemeinnützigkeitsrechtlichen Gründe als wirtschaftlich vernünftiger Grund anzuerkennen seien. Insbesondere sei es nicht erforderlich, dass es sich um einmalige Einkünfte handelt, die für die konkrete Berufstätigkeit unüblich sind und nicht regelmäßig anfallen. Die ermäßigt zu steuernden Einkünfte müssten auch nicht auf einem besonderen Rechtsgrund beruhen oder von den laufenden Einkünften abgrenzbar sein. |
| Urteilsfall | Im Urteilsfall bezog der Mitarbeiter einer Stiftung einen Arbeitslohn, welcher aufgrund der Höhe die Gemeinnützigkeit der Stiftung gefährdet hätte. Durch die Verlängerung des Lohnzahlungszeitraums auf 14 Monate sollte dies vermieden werden, weil sich hierdurch der monatliche Durchschnitt reduzierte. Aufgrund der Auszahlung der Vergütung erst im Folgejahr wurde in diesem Jahr eine Zusammenballung von Einkünften aus zwei Kalenderjahren erzeugt. | Da die Gemeinnützigkeit jedoch auch durch eine schlichte Gehaltsreduzierung hätte bewahrt werden können, bleibt mit Spannung abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagieren wird. |
| BFH vom 07.05.2015 (AZ: VI R 44/13) | Der BFH lies die Anwendung der Fünftelregelung im vorliegenden Fall zu, da | |

Ausblick

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

5f | Sonderausgabenabzug bei Bonusprogrammen der Krankenkassen |

Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

| | | |
|---|---|---|
| FG Rheinland-Pfalz vom 28.04.2015 (AZ: 3 K 1387/14) | Das FG Rheinland-Pfalz hatte zu entscheiden, ob Bonuszahlungen von der Krankenkasse zu einer Kürzung des Sonderausgabenabzugs aus den Krankenversicherungsbeiträgen führen. | rungsschutz werde auch gewährt, wenn der Versicherte nicht am Bonusprogramm teilnehme. |
| Urteilsfall | Im Urteilsfall erhielt die Klägerin im Rahmen eines „Bonusprogramms“ eine einmalige Zahlung von € 150, da sie für bestimmte Vorsorgemaßnahmen die Aufwendungen selbst getragen hatte. Sinn und Zweck der Bonuszahlungen war die Verhaltenslenkung der Versicherten. Durch die Bonuszahlung sollten diese motiviert werden, Präventivmaßnahmen auf eigene Rechnung in Anspruch zu nehmen und damit Gesundheitsrisiken vorzubeugen. | Etwas anderes gelte bei der steuerlichen Behandlung von Beitragsrückerstattungen. Diese zielen darauf ab, dass die Versicherung vertraglich vereinbarte Leistungen nicht erbringen müsse, weil der Versicherungsnehmer keine versicherten Schäden erlitten habe oder solche nicht geltend mache. Beitragsrückerstattungen mindern somit – anders als die Bonuszahlungen – aufgrund ihrer Gleichartigkeit den Sonderausgabenabzug aus den gezahlten Beiträgen. |
| Keine Kürzung mangels Gleichartigkeit | Nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz setzt eine Verrechnung geleisteter Ausgaben mit Erstattungen deren „Gleichartigkeit“ voraus. Die Bonuszahlung sei aber in Bezug auf die Beitragszahlungen nicht „gleichartig“, da sie nicht im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stehe. Denn der Versiche- | Die vom Finanzgericht zugelassene Revision ist bereits beim BFH anhängig. Gegen entsprechende Kürzungen der Sonderausgaben im Einkommensteuerbescheid aufgrund von Bonuszahlungen kann unter Verweis auf dieses Revisionsverfahren Einspruch eingelegt werden. Das Verfahren ruht dann gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bis zur Entscheidung des BFH kraft Gesetzes. |

Gegensatz zur
Behandlung von
Beitragsrückerstattungen

Anhängige Revision
(AZ: X R 17/15)

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

6a | Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO | Autorin: RAin Eva Kannler-Schulze, München

Verbandschreiben des
BMF vom 14.07.2015

Mit Verbandschreiben vom 14.07.2015 hat das BMF den vorläufigen Diskussionsentwurf eines Anwendungserlasses zu § 153 AO vorgelegt. Hintergrund des Entwurfs sind die Verschärfungen der strafbefreienden Selbstanzeige, welche im Bereich der Unternehmen ungerechtfertigt zu einer zunehmenden Kriminalisierung führen können. Der Entwurf soll für eine klarere Trennung von § 153 AO (Berichtigung von Erklärungen) und § 371 AO (Selbstanzeige) sorgen und somit „reguläre“ Sachverhalte von strafrechtlich relevanten Fällen abgrenzen.

Leichtfertigkeit darstellen, so dass nur die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO eingreift.

→ Die Anzeige und die Berichtigung nach § 153 AO können zeitlich auseinanderfallen: Während die Anzeige unverzüglich zu erfolgen hat, kann bei der Berichtigung mehr Zeit für die Sachverhaltsermittlung etc. in Anspruch genommen werden. Dem Finanzamt sollte ein Hinweis auf die erforderliche Zeitdauer der Aufarbeitung sowie bei vorliegenden Sachverhaltsunklarheiten auf vorläufig gemachte Angaben gegeben werden.

Zeitpunkt von Anzeige
und Berichtigung

Kein Anfangsverdacht
allein durch Betragshöhe
und Berichtigungsanzahl

Der Entwurf trifft neben einer Darstellung bereits bekannter Definitionen wichtige neue Aussagen zu der Unterscheidung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von der Selbstanzeige. Hervorzuheben sind insbesondere folgende Aussagen:

→ Allein die Höhe der Steuermehrbelastung oder die Anzahl der abgegebenen Berichtigungen reicht für den Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung nicht automatisch aus. Die Einleitung eines Strafverfahrens darf nicht allein von der steuerlichen Auswirkung der Unrichtigkeit abhängig gemacht werden.

Bei der Vorlage handelt es sich bisher nur um einen „vorläufigen Diskussionsentwurf“. Er beinhaltet zum einen noch nicht alle diskutierten Fragestellungen, zum anderen ist er von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder noch nicht endgültig diskutiert. Die Verbände haben den Entwurf zunächst positiv aufgenommen, sehen jedoch an verschiedenen Stellen noch weiteren Klärungsbedarf.

Praxishinweis

Innerbetriebliches
Kontrollsystem

→ Die Einrichtung eines funktionierenden innerbetrieblichen Kontrollsystems (Tax Compliance System) kann ggf. ein Indiz gegen die Annahme von Vorsatz oder

Die Ausgestaltung eines innerbetrieblichen Tax Compliance Systems wird in dem Schreiben zwar noch nicht näher definiert. Vor dem Hintergrund der §§ 30, 130 OWiG (Aufsichtspflichtverletzung) sollte aber bei Unternehmen, die noch nicht über ein solches System verfügen, eine zeitnahe Einrichtung erwogen werden.

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

6b | Korrektur von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen bei elektronischen Einkommensteuererklärungen | Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 10.02.2015
(AZ: IX R 18/14)

Der BFH hat entschieden, dass das schlichte Vergessen des Übertrags selbst ermittelter Besteuerungsgrundlagen (im Urteilsfall negative Einkünfte aus der Liquidation einer GmbH) in die entsprechende Anlage zu einer elektronischen Einkommensteuererklärung nicht von vornherein als grob fahrlässig anzusehen ist, so dass eine nachträgliche Berücksichtigung steuermindernder Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich sein kann.

vanten Verlust erzielt, über den er seinen Steuerberater zutreffend informiert hatte. In den vom Berater gefertigten elektronischen Steuererklärungen fehlten jedoch Angaben zu diesem Verlust. Obwohl der Berater den Verlustbetrag selbst berechnet hatte, vergaß er den ermittelten Betrag in das Feld des EDV-Programms zu übertragen. Mangels Kenntnis von dem Verlust veranlagte das Finanzamt den Kläger erklärungskonform. Erst 2 Jahre später – nach Eintritt der formellen Bestandskraft – beantragte der Kläger nachträglich die Berücksichtigung der negativen Einkünfte.

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte der Kläger aus der Auflösung einer GmbH einen steuerlich rele-

| | | | |
|---|--|---|--|
| | <p>Das Finanzamt lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass dem Steuerpflichtigen ein grobes Verschulden seines Beraters für das nachträgliche Bekanntwerden der vorgebrachten neuen Tatsachen zuzurechnen sei. Eine Änderungsmöglichkeit sei daher nicht gegeben. Das Finanzgericht folgte dieser Auffassung und wies die eingelegte Klage ab.</p> | <p>pflichtigen liege bei der Finanzbehörde. Gerade ein solches individuelles Fehlverhalten habe das Finanzgericht jedoch nicht festgestellt. Die Nachlässigkeit, die im Streitfall dazu geführt habe, dass die negativen Einkünfte erst nachträglich bekannt wurden, habe nur darin bestanden, dass ein errechneter Verlustbetrag nicht in das elektronische Formular übertragen worden sei. Dies könne auch einen unbewussten mechanischen Fehler darstellen, der jederzeit bei der Verwendung eines Steuerprogramms unterlaufen könne, welches den Finanzämtern die mechanische Erfassungsarbeit von Steuerklärungsdaten abnehme. Solche bloßen Übertragungs- oder Eingabefehler könnten zu den Nachlässigkeiten gehören, die üblicherweise vorkämen und mit denen immer gerechnet werden müsse. Sie seien nicht als grob fahrlässig zu werten, wenn sie selbst bei sorgfältiger Arbeit nicht zu vermeiden seien. Von einer groben Fahrlässigkeit sei aber dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige in Steuerklärungsformularen gestellte Fragen bewusst nicht beantwortete oder klare Hinweise und Angaben bewusst unbeachtet lasse.</p> | |
| Besonderheiten der elektronischen Steuererklärung | <p>Der BFH hob die Vorentscheidung auf und verwies den Rechtsstreit an das Finanzgericht zurück, weil die streitige Frage, ob den Kläger am nachträglichen Bekanntwerden der zu einer niedrigeren Steuer führenden Tatsache ein grobes Verschulden trifft, auf Grundlage der bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts nicht abschließend entschieden werden konnte. Zunächst führte der BFH an, dass bei der Frage des Verschuldens i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bei elektronisch gefertigten Steuererklärungen der gleiche Maßstab anzuwenden sei wie bei schriftlich gefertigten Erklärungen. Besonderheiten der elektronischen Steuererklärung seien allerdings zu berücksichtigen. Insbesondere sei bei der notwendigen Beurteilung des individuellen Verschuldens des Steuerpflichtigen oder seines Beraters die Frage der Übersichtlichkeit und auch der Umstand, dass am Computerbildschirm ein Überblick über die ausfüllbaren Felder der elektronischen Steuererklärung oft schwieriger zu erlangen sei als bei einer Steuererklärung in Papierform, mit einzubeziehen.</p> | <p>Mangels ausreichender Feststellungen der Vorinstanz war die Sache nicht spruchreif. Das Finanzgericht hat nun unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des BFH erneut zu prüfen, ob den Steuerberater ggf. aus anderen Gründen ein grobes Verschulden daran trifft, dass die negativen Einkünfte des Klägers dem Finanzamt erst nachträglich bekannt geworden sind.</p> | <p>Zurückverweisung an die Vorinstanz</p> |
| Feststellungslast beim Finanzamt | <p>Die Feststellungslast für das Vorliegen eines groben Verschuldens des Steuer-</p> | | <p>Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de</p> |

6c | Strenge Anforderungen an eine Schätzung mittels eines Zeitreihenvergleichs |

Autor: StB Henning Burlein, München

| | | |
|---------------------------------------|--|---|
| BFH vom 25.03.2015 (AZ: X R 20/13) | <p>Der BFH hatte darüber zu entscheiden, unter welchen Bedingungen eine Hinzuschätzung zum Gewinn mittels eines Zeitreihenvergleichs zulässig ist, wenn die Buchführung gegen die formelle Ordnungsmäßigkeit verstößt.</p> | <p>elektronische Registrierkasse abgerechnet. Für die Thekeneinnahmen wurde eine getrennte Barkasse geführt. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung beanstandet, u. a. weil für gewisse Zeiträume Unterbrechungen der fortlaufenden Kassenbons festgestellt wurden und keine Programmierprotokolle der Registrierkasse vorgelegt werden konnten. Daraufhin wurden die vom Kläger erklärten Erlöse um Hinzuschätzungen mittels eines „Zeitreihenver-</p> |
| Urteilsfall | <p>Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2001 bis 2003 eine Schank- und Speisewirtschaft und ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Der größte Teil der Bareinnahmen wurde über eine</p> | |

gleichs“ erhöht. Dabei handelt es sich um eine mathematisch-statistische Verprobungsmethode, bei welcher die jährlichen Erlöse und Wareneinkäufe des Betriebs in kleine Einheiten – regelmäßig in Zeiträume von einer Woche – zerlegt werden. Für jede Woche wird sodann der Rohgewinnaufschlagsatz (das Verhältnis zwischen Erlösen und Einkäufen) ermittelt. Die Prüfer gingen davon aus, dass der höchste Rohgewinnaufschlagsatz, der sich für einen beliebigen Zehn-Wochen-Zeitraum ergibt, auf das gesamte Jahr anzuwenden sei.

Nachdem die Einsprüche gegen die jeweiligen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide abgelehnt wurden, blieb auch die Klage vor dem Finanzgericht im Wesentlichen erfolglos. Es stellte im Ergebnis fest, dass der im Streitfall verwendete Zeitreihenvergleich eine geeignete Schätzungsmethode sei.

Zeitreihenvergleich nur unter restriktiven Bedingungen anwendbar

Der BFH kam nunmehr allerdings zu dem Schluss, dass ein Zeitreihenvergleich als Schätzungsmethode zwar im Grundsatz zulässig sei, wenn die Buchführung des Klägers wegen der festgestellten formalen Mängel nicht im Einklang mit den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO stehe. Wegen der im Vergleich zu anderen Verprobungs- und Schätzungsmethoden bestehenden Problembereiche könne aber seine Anwendung nur unter restriktiven Bedingungen in Betracht kommen.

Kein Zeitreihenvergleich bei formell ordnungsmäßiger Buchführung

Das Verhältnis zwischen Erlösen und Wareneinkäufen im Betrieb müsse über das ganze Jahr hinweg weitgehend konstant sein. Bei einer formell ordnungsmäßigen Buchführung sei der Zeitreihenvergleich

zum Nachweis materieller Mängel der Buchführung von vornherein ungeeignet. Sofern die Buchführung zwar formell nicht ordnungsgemäß ist, aber materielle Unrichtigkeiten nicht konkret nachgewiesen werden können, seien andere Schätzungsmethoden als vorrangig einzustufen. Auch wenn solche anderen Schätzungsmethoden nicht zur Verfügung stehen, dürften die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs nicht unbesehen übernommen werden, sondern allenfalls einen Anhaltspunkt für eine Hinzuschätzung bilden. Nur wenn die materielle Unrichtigkeit der Buchführung bereits aufgrund anderer Erkenntnisse feststeht, könnten die Ergebnisse eines – technisch korrekt durchgeführten – Zeitreihenvergleichs auch für die Höhe der Hinzuschätzung herangezogen werden.

Des Weiteren stellt der BFH – im Einklang mit der Auffassung der Finanzverwaltung – fest, dass beim Einsatz eines programmierbaren Kassensystems bereits das Fehlen der hierfür nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Betriebsanleitung, Programmierprotokolle) einen gewichtigen formellen Mangel der Buchführung darstelle. Dieser Mangel berechtige grundsätzlich schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung.

Angesichts der Ausführungen des BFH zur Befugnis, eine Hinzuschätzung bereits bei formellen Mängeln im Rahmen der Verfahrensdokumentation, die die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit beeinträchtigen, vornehmen zu können, empfiehlt es sich, die Verfahrensdokumentationen im Sinne der GoBD einer Prüfung zu unterziehen.

Vorrang anderer Schätzungsmethoden

Hinzuschätzung aufgrund Zeitreihenvergleich, wenn materielle Unrichtigkeit der Buchführung feststeht

Berechtigung zur Hinzuschätzung bei fehlenden Bestandteilen einer Verfahrensdokumentation i. S. d. GoBD

Praxishinweis

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

7 | Update zur ausstehenden Ratifikation des neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen China und Deutschland | Autor: RA Martin Loibl, München

CHINA

Aktueller Stand Das neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen China und Deutschland wurde am 28.03.2014 unterzeichnet. Es sieht im Wesentlichen Steuererleichterungen für in China aktive ausländische natürliche oder juristische Personen vor.

Steuererleichterungen Zu diesen Erleichterungen zählen insbesondere Änderungen bei den Betriebsstättenfristen, die teilweise Absenkung der Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen und die Einschränkung des chinesischen Besteuerungsrechts bei Veräußerungsgewinnen (vgl. hierzu bereits ausführlich WTS Journal 02/2014).

Ratifizierung und Inkrafttreten Das neue DBA ist allerdings noch nicht in Kraft getreten, da die erforderliche Ratifizierung und der Austausch der Urkunden (Notifikation) noch ausstehen. Das DBA tritt 30 Tage nach Eingang der letzten Notifikation in Kraft. Nach den jüngsten Informationen sind die Lesungen im

deutschen Bundestag und Bundesrat von Mitte Oktober bis Mitte Dezember 2015 vorgesehen. Selbst wenn die Notifikation von chinesischer Seite bis dahin vorliegen und von deutscher Seite noch unmittelbar im Dezember erfolgen sollte, wird die 30-Tage-Frist erst im neuen Jahr 2016 ablaufen und das neue DBA somit erst in 2016 in Kraft treten.

Sofern also nach diesen Vorgaben das DBA in 2016 in Kraft tritt, würde es für Quellensteuern ab dem 01.01.2017 bzw. in Bezug auf übrige Steuern für Steuerjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 01.01.2017 beginnen. Bis dahin gilt weiterhin das bestehende DBA aus dem Jahr 1985.

Nach derzeitiger Informationslage ist im Ergebnis jedenfalls nicht mehr zu erwarten, dass das neue DBA für Steuern vor dem 01.01.2017 zur Anwendung kommen wird.

Zeitlicher Anwendungsbereich

Kontakt:
Tax Desk China,
RA Martin Loibl,
München,
martin.loibl@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

DEUTSCHLAND 8a | Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer („Meilicke“) | Autor: StB/Fachberater IStR Sebastian Hahn, München

BFH vom 15.01.2015
(AZ: I R 69/12)

Mit Urteil vom 15.01.2015 hat der BFH darüber entschieden, ob und unter welchen Voraussetzungen die im Ausland gegen dort ansässige Kapitalgesellschaften festgesetzte Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer in Deutschland ansässiger Anteilseigner angerechnet werden kann. Die Entscheidung erging in dem Rechtsstreit, der den EuGH-Urteilen Meilicke I und II zugrunde lag. Konkret begehrten die Erben des in Deutschland ansässigen Anteilseigners (H. Meilicke) im Zusammenhang mit Dividendenzahlungen die Anrechnung der in den Niederlanden und Dänemark gegenüber den dort ansässigen Kapitalgesellschaften festgesetzten Körperschaftsteuer auf die deutsche Einkommensteuer.

ausländischen Gewinns mit ausländischer Körperschaftsteuer. In diesem Zusammenhang kommt es von vornherein nicht in Betracht, den Anrechnungsbetrag lediglich rein rechnerisch über die Anwendung des im Ausland anzuwendenden nominellen Steuersatzes auf den bezogenen Beteiligungsertrag zu ermitteln. Vielmehr muss die Steuerbelastung „substantiell“ nachgewiesen werden. Auch (ausländische) Bankbescheinigungen, welche die anrechenbare ausländische Steuer lediglich aus dem Körperschaftsteuersatz rechnerisch ableiten und bescheinigen, sind für einen Nachweis der Vorbelastung nicht ausreichend. Im Urteilsfall war den Klägern ein solcher Nachweis nicht gelungen.

Substantieller Nachweis

EuGH vom 06.03.2007
(Rs. C-292/04)
und vom 30.06.2011
(Rs. C-262/09)

Zweistufige Ermittlung

In seinem Urteil hat der BFH entschieden, dass die im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer in den Streitjahren ab 1996 zunächst einkommenserhöhend im Rahmen der Einkünfte zu erfassen ist. Die darauf folgende Anrechnung bestimmt sich nach denselben Grundsätzen wie bei rein inländischen Sachverhalten, d. h. der Anrechnungsbetrag ist abhängig von der Belastung des ausgeschütteten

Im Ergebnis hat der BFH somit zu Lasten der Kläger entschieden, die trotz positiver Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH auf Grund fehlender Nachweise die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer nicht erreichen konnten. Das Verfahren hatte jedoch nach wie vor eine große praktische Bedeutung für den Haushalt, da viele Steuerbescheide wegen der ergangenen EuGH-Urteile offen gehalten wurden.

Fazit

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

DEUTSCHLAND 8b | Bundesregierung setzt Kampf gegen Steuerhinterziehung fort | Autoren: StB Christoph Schlieff, Köln, Lars Sander, Düsseldorf

Gesetzentwürfe zum
Informationsaustausch
bzgl. Finanzkonten

Die Bundesregierung hat am 15.07.2015 zwei Gesetzentwürfe beschlossen, die zusammen den automatischen Austausch von Informationen bezüglich Finanzkonten mit anderen Staaten regeln sollen. Hiermit wird der vom Rat der OECD am 15.07.2014 beschlossene globale Standard für einen automatischen Informationsaustausch, Common Reporting Standard (CRS), umgesetzt. Bereits am 29.10.2014 hatte hierzu die Bundesregierung zusammen mit weiteren 50 Staaten eine „Mehrseitige Vereinbarung über einen automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten“ unterzeichnet.

US-Gesetzes FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Diese Umsetzungsvereinbarungen (sog. Intergovernmental Agreements) haben die USA in den letzten Jahren mit vielen Staaten bilateral abgeschlossen, so auch mit Deutschland im Jahr 2013.

Ziel des CRS ist die wirksame Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung und die Förderung der Steuerehrlichkeit. Dieses Ziel soll durch die Sammlung, Aufbereitung und Weiterleitung von Informationen über Finanzanlagen verfolgt werden, die Steuerpflichtige eines Staates bei Finanzinstituten eines anderen Staates tätigen. So sollen zukünftig beispielsweise in Deutschland steuerpflichtige Personen, die Finanzanlagen bei

Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung als Ziel

Regelungen basieren auf
den Vorgaben des FATCA

Der CRS basiert im Kern auf dem Mustervertrag zur Umsetzungsvereinbarung des

| | | | |
|--|--|--|---|
| | einer Bank in der Schweiz tätigen, seitens der Schweizer Finanzbehörden an die Kollegen in Deutschland gemeldet werden. | BZSt meldet diese Daten zentral an die jeweilige Finanzbehörde der teilnehmenden Staaten weiter. Umgekehrt wird das BZSt die Daten aus den anderen teilnehmenden Staaten empfangen, die diese zu in Deutschland ansässigen Personen von den jeweiligen Finanzinstituten erhalten haben, und an die zuständigen Landesbehörden weiterleiten. | |
| Automatischer Austausch von Informationen bzgl. Finanzkonten ab 2017 | Um dieses Ziel zu erreichen, sehen die nun veröffentlichten Gesetzesentwürfe vor, dass ab 2017 zwischen den jeweils zuständigen nationalen Behörden ein automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten von ausländischen Kontoinhabern bzw. Investoren etabliert wird. Ab 2016 sind hierbei Finanzinstitute verpflichtet, Konten und Finanzanlagen von ausländischen Anlegern zu identifizieren und in diesem Zusammenhang bestimmte Sorgfalts-, Aufzeichnungs- und Meldepflichten zu erfüllen. | Signifikante inhaltliche Änderungen der Gesetzesentwürfe zu vorherigen Veröffentlichungen im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens sind hierbei nicht erkennbar. Insoweit haben Finanzverbände bereits darauf hingewiesen, dass die geplanten Regelungen derzeit nur vereinzelt spezifische Regelungen und Ausnahmen für die in Deutschland vorherrschend angebotenen Finanzprodukte enthalten. Darüber hinaus würden Erläuterungen zu datenschutzrechtlichen Fragestellungen fehlen. | Kritik der Finanzbranche bleibt unbeachtet |
| Sorgfalts- und Meldepflichten für Finanzinstitute | Demnach müssen Finanzinstitute, wie insbesondere Kreditinstitute, Investmentunternehmen und bestimmte Versicherungsunternehmen, Informationen mit Bezug auf Konten von sog. meldepflichtigen Personen jährlich an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) melden. Diese Daten umfassen unter anderem personenbezogene Informationen (wie Namen, Anschrift und Steueridentifikationsnummer des jeweiligen Anlegers) sowie anlagenspezifische Daten (wie Kontonummern, Bestandswerte, realisierte Kursgewinne und sonstige Erträge). | Aus diesem Blickwinkel erscheint es offen, ob und ggf. wann der Gesetzgeber oder das BMF den Finanzverbänden entgegenkommen und die vorliegenden Regelungen noch weiter konkretisieren wird. | |
| | Für inländische Finanzinstitute sind meldepflichtige Personen hierbei natürliche Personen und Unternehmen (sowie weitere Rechtsträger), die nicht im Inland, sondern in einem anderen teilnehmenden Staat steuerlich ansässig sind. Das | Aktuell ist die Anzahl von Staaten, welche der Implementierung des automatischen Austausches von Informationen bezüglich Finanzkonten zugestimmt haben, auf über 90 Staaten gestiegen. Die OECD hat mitgeteilt, dass 56 Staaten im September 2017 und weitere 38 Staaten in 2018 mit dem automatischen Datenaustausch beginnen werden. | Mehr als 90 Staaten haben Teilnahme zugestimmt |
| | | | Kontakt: StB Christoph Schlieff, Köln, christoph.schlieff@wts.de |

8c | Umqualifizierung von Zinsaufwand in vGA nach § 8a Abs. 6 KStG a.F. als Verstoß gegen Art. 6 DBA Niederlande gewertet | Autoren: StB Michael H. Wild, StBin Margarethe Eigelshoven, beide Düsseldorf

DEUTSCHLAND

| | | |
|---------------------------------------|--|--|
| BFH vom 17.12.2014 (AZ: I R 23/13) | Nach gesicherter Rechtsprechung des BFH entfalten DBA-Regelungen, die dem Art. 9 OECD-MA entsprechen, eine Sperrwirkung gegenüber nationalen Gewinnkorrekturvorschriften, soweit diese nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhen (z. B. Sonderbedingungen des § 8 Abs. 3 KStG; vgl. hierzu WTS Journal 01/2013; siehe ferner WTS Journal 02/2015). In einem von WTS geführten Klageverfahren hatte sich das FG Köln nun mit der Frage zu beschäfti- | gen, ob diese Sperrwirkung auch den § 8a Abs. 6 KStG a.F. betrifft. Diese Vorschrift war zum 01.01.2004 als Missbrauchsverhinderungsnorm eingeführt worden mit dem Ziel, Modelle zu verhindern, mit denen die Verbesserung des Eigenkapitals durch nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfreie Anteilsverkäufe erreicht wurde. Hierzu erfolgte eine Umqualifizierung von Zinsaufwand in vGA, soweit das zugrundeliegende Darlehen einem innerkonzernlichen |
| BFH vom 11.10.2012 (AZ: I R 75/11) | | |

| | | | |
|-------------|--|---|--|
| | Beteiligungserwerb diente und seinerseits innerhalb des Konzerns aufgenommen wurde, ohne dass dem Steuerpflichtigen eine Entlastungsmöglichkeit – z. B. wegen Angemessenheit – zustand. | Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren beim FG Köln erhobene Klage stützte sich im Wesentlichen auf die o. g. Sperrwirkung nach Art. 6 des DBA Deutschland/Niederlande (inhaltsgleich mit Art. 9 OECD-MA). Das FG Köln ist dieser Auffassung gefolgt und hat die Gewinnkorrektur nach § 8a Abs. 6 KStG a.F. unter Berufung auf die o. g. BFH-Rechtsprechung für unzulässig erklärt. Anders als das Hessische FG misst das FG Köln dem Missbrauchsverhinderungscharakter des § 8a Abs. 6 KStG a.F. dabei keine besondere Bedeutung zu, denn aus Sicht des Steuerpflichtigen sei diese Vorschrift eine Gewinnkorrekturvorschrift und müsse daher der Sperrwirkung des Art. 6 des DBA Deutschland/Niederlande unterfallen. | FG Köln vom 16.07.2015 (AZ: 13 K 1830/09) |
| Urteilsfall | Im Streitfall hatte eine unbeschränkt steuerpflichtige GmbH von einer niederländischen Schwestergesellschaft eine Beteiligung erworben und diesen Anteils-erwerb durch Abgabe eines verzinslichen Schuldanerkennnisses (sog. Note) gegen-über der Schwestergesellschaft fremdfinanziert. Im Anschluss an eine steuerliche Betriebsprüfung, die die vereinbarten Konditionen der Fremdfinanzierung als angemessen, d.h. fremdüblich angesehen hat, wurden die bei der GmbH in den Jah-ren 2004 und 2005 angefallenen Zinsauf-wendungen gem. § 8a Abs. 6 KStG a.F. in vollem Umfang als vGA dem steuerlichen Gewinn hinzugerechnet. Dies führte zu ei-ner wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, denn die korrespondierenden Zinserträge unterlagen bei der niederländischen Emp-fängerin nachweislich ungeschmälert der dortigen Ertragsbesteuerung. | Ferner hat das FG Köln erhebliche Zweifel an der Vereinbarkeit des § 8a Abs. 6 KStG a.F. mit Art. 49 AEUV (Niederlassungsfrei-heit) geäußert, diese Frage dann aber ausdrücklich offen gelassen, da es hierauf nicht (mehr) ankam. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zuge-lassen und bereits eingelegt. | Hessisches FG vom 03.09.2013 (AZ: 4 K 2550/12) |
| | | | Anhängige Revision (AZ: I R 60/15) |
| | | | Kontakt: <i>Michael H. Wild, Düsseldorf, michael.wild@wts.de</i> |

EUGH 9 | Schachtelstrafe bei fehlender Möglichkeit zur Gruppenbesteuerung aus Gründen der Ansässigkeit nicht europarechtskonform | Autor: StB Dirk Beduhn, Düsseldorf

| | | | |
|-------------|---|---|---------------------------------------|
| Hintergrund | Vergleichbar mit dem deutschen Recht sieht das französische Konzernsteuerrecht vor, dass Ausschüttungen von Tochterge-sellschaften an die Muttergesellschaft bei dieser zwar steuerfrei sind, allerdings pau-schal 5 % der empfangenen Ausschüttung nicht als Betriebsausgabe abgezogen wer-den dürfen. Die im Zusammenhang mit der Beteiligung entstandenen tatsächlichen Betriebsausgaben sind im Gegenzug voll abzugsfähig. Zu der pauschalen Besteu-erung von 5 % der Ausschüttung kommt es aber nicht, wenn beide Gesellschaften zur Gruppenbesteuerung (sog. intégration fiscale) optieren. Im Zuge additiver Ermitt-lung des Gruppenergebnisses wird dann die zuvor erfolgte Hinzurechnung durch Kürzung neutralisiert. Die Gruppenbesteu-erung erfordert jedoch die Ansässigkeit beider Gesellschaften in Frankreich. | die vollständige steuerliche Freistellung der Beteiligungserträge von Tochtergesell-schaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten und somit im Ergebnis eine Kürzung der pauschalen 5 %. Die Klägerin sah in der französischen Regelung einen Verstoß gegen die im Unionsrecht verankerte Nie-derlassungsfreiheit, da die Begründung einer steuerlichen Gruppe mit ausländi-schen Tochtergesellschaften in der EU nicht möglich sei. | |
| Urteilsfall | Im Ausgangsverfahren begehrte die Grou-pe Steria SCA für die Jahre 2005 bis 2008 | Der EuGH hat der Klägerin nun Recht gegeben und entschieden, dass die fran-zösische Regelung nicht mit der Niederlas-sungsfreiheit (Art. 49 AEUV) vereinbar ist. Die Unvereinbarkeit bestehe darin, dass die französischen Rechtsvorschriften eine Neutralisierung der 5 % für diejenigen Dividenden versagen, die von Tochterge-sellschaften ausgeschüttet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und die, wenn sie in Frankreich gebiets- | EuGH vom 02.09.2015 (Rs. C-386/14) |

| | | | |
|---------------|---|---|--|
| Urteilsgründe | <p>ansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht gekommen wären.</p> <p>Der EuGH sah die angenommene Ungleichbehandlung als nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt an: Der Steuervorteil stelle keinen untrennbaren Bestandteil der Regelung zur Konzernbesteuerung dar, der durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Auch die steuerliche Kohärenz des in Rede stehenden Steuersystems könne keine Rechtfertigung begründen, da kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden Steuervorteil und einem steuerlichen Nachteil bestehe, der sich aus der Neutralisation der konzerninternen Transaktionen ergebe. Eine Rechtfertigung scheide schließlich auch unter dem Gesichtspunkt der Konformität mit dem Umsetzungsspielraum der Mutter-Tochter-Richtlinie aus, da von der den Mitgliedstaa-</p> | <p>ten durch Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 eingeräumten Möglichkeit nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrags, im vorliegenden Fall der Niederlassungsfreiheit, Gebrauch gemacht werden dürfe.</p> <p>Dieses Urteil des EuGH wirft nun zwangsläufig die Frage nach dessen Übertragbarkeit auf die deutsche Konzernbesteuerung auf. Denn auch im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft kommt die entsprechende Regelung des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG nicht zur Anwendung. Während allerdings in Frankreich die Gruppenbesteuerung als Wahlrecht konzipiert ist, besteht in Deutschland die Notwendigkeit des Abschlusses eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV). Da dieser grundsätzlich grenzüberschreitend nicht möglich ist, stellt sich aus deutscher Sicht die Frage, ob die Voraussetzung des EAV als unionsrechtlich haltbar anzusehen ist. Hierüber musste der EuGH bislang noch nicht entscheiden.</p> | <p>Übertragbarkeit auf deutsche Organschaft?</p> <p>Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wtS.de</p> |
|---------------|---|---|--|

International Real Estate Tax Guide

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



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

Format: 14 x 21 cm
Umfang: 426 Seiten
Sprache: Englisch

Kostenlose Bestellung:
Florian Kestler
Business Development & Marketing
WTS Group AG
Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Telefon +49 (0) 89 286 46-1565
florian.kestler@wtS.de

ÖSTERREICH 10 | Kein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern |

Autor: Jürgen Reinold, Wien

Urteilsfall

Eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft bezog in den Jahren 1998 bis 2003 ausländische (unter anderem aus Deutschland) Zinsen, Lizenzen und Dividenden aus geringfügigen Beteiligungen. Nach Maßgabe der jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) waren die einzelnen Quellenstaaten dieser Einkünfte berechtigt, Quellensteuer zu erheben. Da die Gesellschaft in den streitgegenständlichen Veranlagungsjahren insgesamt negative Einkünfte erzielte, konnte die im Ausland erhobene Quellensteuer nicht auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden (Voraussetzung: Anrechnungsmethode im jeweiligen DBA vereinbart, z. B. Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA Österreich/Deutschland). Erst im Jahr 2004 war das Einkommen in Österreich positiv und die Gesellschaft beantragte die Anrechnung der in der Vergangenheit einbehaltenen ausländischen Quellensteuer auf die Körperschaftsteuer 2004 („Anrechnungsvortrag“).

Recht generell keinen Anrechnungsvortrag vorsehe. Die Anrechnung hat bei der Veranlagung desjenigen Kalenderjahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die (Quellen-)Einkünfte steuerlich erfasst worden sind. Dies ergäbe sich aus dem Grundsatz der Periodengrenzung und dem Wortlaut der Anrechnungsbestimmung des DBA. Zudem erblickte der VwGH keinen Verstoß gegen das Unionsrecht, weil der Europäische Gerichtshof entschieden hat, dass die Mitgliedstaaten nach derzeitigem Stand des Unionsrechts nicht verpflichtet sind, die Anrechnung ausländischer Quellensteuer in Folgeperioden vorzusehen.

EuGH vom 10.02.2011
(Rs. C-436/08 und
C-437/08)

Auf der Grundlage des VwGH-Urteils ist es aus Beratersicht empfehlenswert – soweit möglich – mit ausländischer Quellensteuer belastete Einkünfte nur in Jahren zu realisieren, in denen die Empfänger-gesellschaft österreichische Körperschaftsteuer zu entrichten hat, um die Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Quellensteuer nicht zu verlieren. Da Deutschland mit § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG offenbar die gleiche Rechtsauffassung wie Österreich vertritt, gilt diese Empfehlung in beide Richtungen, unabhängig davon, welcher Staat Ansässigkeits- oder Quellenstaat ist.

Konsequenzen

VwGH vom 27.11.2014
(AZ: 2012/15/0002)

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof verneinte die Anrechnung mit der Begründung (und unter Zuhilfenahme eines Rechtsvergleiches mit anderen Staaten, Verweis auf BFH vom 26.10.1972, AZ: I R 125/70), dass das innerstaatliche

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

WCO 11 | Neue Richtlinie zu Zollbewertung und Verrechnungspreisen veröffentlicht |

Autoren: Andreas Riedl, Tobias Faltlhauser, beide Frankfurt a. M.

Neue Richtlinie zu
Zollbewertung und
Verrechnungspreisen

Als Reaktion auf die zunehmenden Diskussionen multinationaler Unternehmen mit Zoll- und Steuerbehörden bei Betriebsprüfungen hat die World Customs Organisation (WCO) in Zusammenarbeit mit der OECD am 24.06.2015 eine neue Richtlinie mit dem Titel „WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing“ veröffentlicht. Die Richtlinie gibt Anhaltspunkte dazu, wie Behörden in Zukunft mit dem Thema Zollbewertung in Bezug auf Verrechnungspreise verfahren sollen. Zudem wird aufgezeigt, was Unternehmen ihrerseits tun können, um sich vor Problemen und Diskussionen auf diesem komplexen Feld zu schützen.

In den letzten Jahren haben Zollbehörden weltweit mit steigender Aufmerksamkeit Import-Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen betrachtet. Dabei liegt das Interesse der Zollbehörden insbesondere darin, den importierten Gütern einen möglichst hohen Wert beizumessen, um folglich hohe Zölle erheben zu können. Im Gegensatz dazu steht das Interesse der Steuerbehörden, möglichst niedrige Verrechnungspreise für die importierten Güter anzusetzen, um ein möglichst hohes Steuersubstrat in ihrem Land sicherzustellen. Anhand dieses Interessenkonflikts zeichnet sich ein Trend dahingehend ab, dass Verrechnungspreise von Zollbehörden

Konflikt zwischen Zoll-
und Steuerbewertung

Lösung z. B. durch Abstimmung zwischen den Behörden und erweiterte Darstellung in der Dokumentation

nicht als legitime Basis zur Bewertung von Zöllen anerkannt werden. Für multinationale Unternehmen ergeben sich daher oft Probleme bei der Einhaltung von Vorschriften, was auch regelmäßig zu Diskussionen bei Betriebsprüfungen führt.

Die veröffentlichte Richtlinie möchte die- sen Problemen entgegenwirken. Sie stellt klar, dass Verrechnungspreisdokumenta- tionen wichtige Informationen enthalten, die auch bei der Zollbewertung Beachtung finden müssen. Weiterhin werden Zoll- und Steuerbehörden angehalten, miteinander zu kommunizieren. So soll eine konsistente Bewertungsgrundlage bei der Bemessung von Zöllen und Steuern geschaffen werden. Die Richtlinie stellt allerdings auch heraus, dass die Mitarbeit der Unternehmen selbst ein wichtiger Bestandteil bei der Lösung der beschriebenen Probleme sein soll. So wird u. a. empfohlen, dass Unternehmen bei der Erstellung von Verrechnungspreis- dokumentationen auch beachten sollen, welche Ansprüche die Zollbehörden an die Preisfindung stellen.

Es zeigt sich, dass die WCO der Verbindung zwischen Zollbewertungen und Ver- rechnungspreisen eine hohe Beachtung schenkt, um die Einhaltung komplexer Anforderungen für Unternehmen zu er- leichtern. Unklar ist jedoch, inwiefern die neue Richtlinie von nationalen Behörden tatsächlich umgesetzt wird, stellt sie doch momentan nur eine Empfehlung und kein geltendes Recht dar. Es ist zu befürchten, dass Verrechnungspreise als Grundlage zur Zollbewertung weiterhin nur selten in Betracht gezogen werden. Um Diskus- sionen zu entgehen, sollten verbundene Unternehmen daher selbstständig dafür Sorge tragen, dass Steuer- und Zollbe- hörden sich miteinander abstimmen. Die eingeforderte Eigeninitiative und die gestiegenen Ansprüche an Verrechnungs- preisdokumentationen bedeuten eine Mehrbelastung für betroffene Unterneh- men. Es bleibt zu hoffen, dass es mit dieser Veröffentlichung der WCO nicht nur bei einem ersten Schritt in der Debatte um das Thema bleibt.

Fazit

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

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

USA

Erneuter Warnbrief vom 27.08.2015 des US-Kongresses an das Finanzministerium

Am 09.06.2015 hatten sich die Vorsitzen- den der jeweiligen Finanzausschüsse des Repräsentantenhauses und des Senats – zusammen der Kongress der Vereinigten Staaten – in einem gemeinsamen Brief mit Bedenken gegen die Positionierung der US-Regierung in den BEPS-Verhandlungen mit der OECD zu Wort gemeldet (vgl. WTS Journal 03/2015). Nun haben sie am 27.08.2015 einen erneuten Warnbrief an das US-Finanzministerium geschrieben. In diesem Brief äußern sie insbesondere ihre Bedenken im Hinblick auf das geplante Country-by-Country Reporting (Aktions- punkt 13 des BEPS-Aktionsplans). Auch dieser Brief ist in ungewöhnlich scharfem Ton verfasst.

Interessen der Vereinigten Staaten im Vordergrund

Bereits in seinem ersten Brief hatte der Kongress das Finanzministerium daran erin- nert, dass er die Steuergesetze im Einklang mit den Interessen der Vereinigten Staaten verabschieden werde und dass diese nicht zwangsläufig mit den Verhandlungsergeb- nissen des Finanzministeriums innerhalb

des BEPS-Projekts überein stimmen wür- den. Insbesondere sei der Kongress mit der Positionierung des Finanzministeriums in den Verhandlungen um die länderbezoge- ne Berichterstattung (Country-by-Country Reporting) sowie die Weitergabe der Master File-Dokumente an ausländische Finanzverwaltungen nicht einverstanden. Der Kongress forderte das US-Finanzminis- terium dazu auf, ihm darzulegen, wie die Informationen aus dem Country-by-Country Reporting verwendet werden sollten und inwiefern es gerechtfertigt sei, dass diese Informationen von anderen Ländern an- gefordert werden könnten. Insbesondere stellte der Kongress die verfassungsrechtli- che Rechtsetzungskompetenz des Finanz- ministeriums in Frage, die Vorschriften zum Country-by-Country Reporting ohne Zustimmung des Kongresses einzuführen.

Mit dem neuerlichen Brief wiederholt der Kongress seine Bedenken und fordert das Finanzministerium erneut auf, ihm seine Zuständigkeit darzulegen.

Erneutes Infragestellen der Zuständigkeit des Finanzministeriums

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

Befreiung eines Geschäftsführers von den Beschränkungen des § 181 BGB |

Autorin: RAin Katrin Guggenberger, München

OLG Nürnberg
vom 12.02.2015
(AZ: 12 W 129/15)

Urteilsfall

Entscheidung

Das OLG Nürnberg hat in seinem Beschluss vom 12.02.2015 entschieden, dass ein Gesellschafterbeschluss die Befreiung des Geschäftsführers von beiden Beschränkungen des § 181 BGB erkennen lassen muss, damit dies in das Handelsregister eingetragen werden kann.

Die Beschwerdeführer begeherten die Eintragung der Befreiung ihres Geschäftsführers von den Beschränkungen des § 181 BGB in das Handelsregister. Dem Antrag lag folgender Beschluss zugrunde: „Herr S. [...] vertritt als alleiniger Geschäftsführer die Gesellschaft. Eine Befreiung von der Beschränkung des § 181 BGB ist gegeben.“ Das Registergericht erließ eine Zwischenverfügung, dass die Eintragung nicht möglich sei, da ein entsprechender Beschluss der Gesellschafterversammlung fehle. Der hiergegen eingelegten Beschwerde half das Erstgericht nicht ab.

Das OLG Nürnberg stellte zunächst klar, dass § 181 BGB zwei Verbote enthalte: das Verbot des Insichgeschäfts (d. h. der Untersagung der Vertretung der Gesellschaft bei einem Rechtsgeschäft mit sich selbst) und das der Mehrfachvertretung (d. h. das Verbot der Vertretung der Gesellschaft bei einem Rechtsgeschäft mit einem Dritten, dessen Vertreter man selbst ist). Die Geschäftsführer oder einzelne von ihnen

könnten bei – hier vorliegender – entsprechender Ermächtigung in der Satzung von der Gesellschafterversammlung ganz oder teilweise von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit werden. Mit dem getroffenen Beschluss sei der Geschäftsführer aber nur von „der“ Beschränkung des § 181 BGB befreit worden. Eine anderweitige Auslegung sei nicht möglich, da keine besonderen Umstände dargelegt wurden, dass der Geschäftsführer entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Beschlusses von beiden Beschränkungen des § 181 BGB befreit wurde. Außerdem habe die Gesellschafterversammlung in einem vorangehenden Beschluss ausdrücklich zwischen den verschiedenen Beschränkungen des § 181 BGB unterschieden.

Ausschlaggebend war nur die Formulierung im Singular, die zur Ungenauigkeit des Beschlusses und damit der Versagung der Eintragung führte. Bei der Befreiung eines Geschäftsführers ist daher darauf zu achten, dass aus dem Beschluss klar hervorgeht, ob von „den“ (und damit von beiden) Beschränkungen des § 181 BGB oder nur vom Verbot des Insichgeschäfts oder dem der Mehrfachvertretung befreit wird. Anderenfalls wird man einen klarstellenden weiteren Gesellschafterbeschluss fassen müssen, damit die Eintragung in das Handelsregister erfolgen kann.

Praxishinweis

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

1a | Angestrebte Änderungen der HGB-Bewertung von Pensionsrückstellungen |

Autor: StB Christian Verse, München

Abzinsung langfristig fälliger Rückstellungen

Für langfristig fällige Rückstellungen, insbesondere für Altersversorgungsverpflichtungen, sind Unternehmen verpflichtet, im Jahresabschluss Rückstellungen zu bilden und diese Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.

Denn die Betrachtung über den 7-Jahres-Zeitraum wird den Abzinsungssatz weiter sinken lassen und dadurch den Umfang der Rückstellungen weiter erhöhen.

Entschließung des Deutschen Bundestags

Vermeidung von Bewertungsvolatilität

Durch die Abzinsung mit einem durchschnittlichen Zinssatz im Handelsrecht anstelle eines stichtagsbezogenen Marktzins im Rahmen der Rechnungslegung nach den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) werden Zinsänderungen zeitverzögert bzw. abgemildert gezeigt. Der deutsche Gesetzgeber wollte bei Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) im Jahr 2009 so bewusst die mit einer reinen Stichtagsbewertung verbundene erhöhte Bewertungsvolatilität vermeiden.

Der Deutsche Bundestag hat – im Ergebnis auf Anregung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland – zeitgleich mit der Verabschiedung des BilRUG eine Entschließung hinsichtlich der Ermittlung des Zinssatzes für die Abzinsung von langfristig fälligen Rückstellungen (für Altersversorgungsverpflichtungen) verabschiedet. Die Bundesregierung wird darin aufgefordert, ihre damaligen Annahmen im Hinblick auf Anpassungsbedarf zu überprüfen und dem Bundestag ggf. eine Neuregelung des § 253 Abs. 2 HGB vorzuschlagen. Ziel ist es, für Altersversorgungsverpflichtungen eine angemessene Verlängerung des Bezugszeitraumes für die Ermittlung des Durchschnittszinssatzes vorzusehen, wobei diese erforderlichenfalls mit einer Gewinnausschüttungssperre zu verbinden ist. Hierdurch könnten die mit dem weiteren Absinken des Durchschnittszinssatzes verbundenen bilanziellen Belastungen der Unternehmen abgemildert werden.

Annahmen durch andauernde Niedrigzinsphase in Frage gestellt

Aufgrund der nicht vorhersehbaren und seit vielen Jahren andauernden Niedrigzinsphase ist die Annahme, mit der Regelung einen hinreichenden Glättungseffekt bewirken zu können, zu überdenken.

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

1b | IDW ändert IDW RS HFA 34 zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen | Autorin: Irina Pohl, München

Streichung des Wahlrechts bei „Verteilungsrückstellungen“

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 01.07.2015 eine Änderung von IDW RS HFA 34 zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen bekanntgegeben. Nach diesem Standard wurde bislang bei so genannten Verteilungsrückstellungen im Falle einer Verlängerung des Verteilungszeitraums das Wahlrecht eingeräumt, den Rückstellungsbetrag entweder in der Periode, in der der Verteilungszeitraum verlängert wurde, zu verringern, oder den Rückstellungsbetrag zunächst unverändert zu belassen und den bis zum Abschlussstichtag noch nicht angesammelten Betrag über den verlängerten Zeitraum zu verteilen.

Dieses Wahlrecht wurde zugunsten einer Pflicht zur anteiligen Auflösung der Rückstellung gestrichen. Anlass für die Änderung ist ein zwischenzeitlich ergangenes gegenläufiges Urteil des BFH vom 02.07.2014, wonach steuerlich in den Fällen eine Rückstellung anteilig aufzulösen ist, wenn sich der Verteilungszeitraum durch die Verlängerung eines bestehenden oder durch Abschluss eines neuen Vertrages mit dem bisherigen Vertragspartner verlängert. Nach Auffassung des BFH ist der in dem verlängerten Nutzungszeitraum künftig laufende Betrieb wirtschaftlich für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich, so dass hierfür insoweit keine Rückstellung gebildet werden darf. Dieser

(Anteiliges) Auflösungsgebot der Rückstellungen nach BFH vom 02.07.2014 (AZ: I R 46/12)

Ansicht stehe weder das handelsrechtliche Auflösungsverbot für Rückstellungen gemäß § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB noch das handelsrechtliche Vorsichtsgebot entgegen.

Im Falle einer Verkürzung des Verteilungszeitraums ist die Rückstellung – wie bisher – sofort um den noch nicht anteilig angesammelten, aber wirtschaftlich bereits verursachten Betrag zu erhöhen.

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

1c | Stellungnahme des IDW zum Entwurf des DRS 32 Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss | Autor: StB Christian Verse, München

Entwurf des DRS 32
Immaterielle Ver-
mögensgegenstände im
Konzernabschluss

Der DRSC hat den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Standards Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss (E-DRS 32) vorgelegt. Ziel des DRS ist es, handelsrechtliche Vorschriften zur Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen zu konkretisieren und in diesem Zusammenhang bestehende Zweifelsfragen zu klären. Der neue Standard betrifft Unternehmen, die nach HGB oder PubLG verpflichtet sind, einen Konzernabschluss aufzustellen.

vorgesehene Ausführungen zu überarbeiten. Dies betrifft die Aktivierung von nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sowie die Behandlung unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände.

Bzgl. der vorgeschlagenen Aktivierungspflicht nachträglicher Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wird eine Abstimmung mit den Ausführungen in der „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW RS HFA 11)“ vorgeschlagen. Das IDW regt an, bei der vom DRSC vorgeschlagenen Aktivierungspflicht nachträglicher Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten darauf abzustellen, wer das Risiko der erfolgreichen Modifikation der Software trägt. Sofern das aktivierende Unternehmen das Risiko trägt, soll das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB gelten.

Nachträgliche
Anschaffungs- bzw.
Herstellungskosten

Konkretisierung von
Anwendungsfragen

Der in 2010 aufgehobene Vorgängerstandard (DRS 12 Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens) war außer Kraft gesetzt worden, da sich mit Verabschiedung des BilMoG wesentliche Änderungen ergeben haben, insbesondere die Einführung des Aktivierungswahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände. Der vorgelegte E-DRS 32 regelt u. a. Anwendungsfragen bei der Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen, erworbenen und selbst geschaffenen Vermögensgegenständen sowie von Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens. Weiterhin konkretisiert er die Aktivierungsvoraussetzungen für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Weiterhin wird die vom DRSC vorgeschlagene Aktivierungspflicht für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit dem Zeitwert kritisch hinterfragt, da mangels Entgeltlichkeit gerade deren Wert am Markt wenig bestätigt ist. Stattdessen wird eine Anwendung der Tauschgrundsätze vorgeschlagen.

Unentgeltlich
erworbene immaterielle
Vermögensgegenstände

Stellungnahme des IDW

Das IDW regt in seiner Stellungnahme an, zwei weitere im Standardentwurf

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

1d | IASB verschiebt den verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkt des IFRS 15 |*Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München*Verschiebung
auf den 01.01.2018

Am 11.09.2015 hat das International Accounting Standards Board (IASB) die Anpassung des IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers veröffentlicht. Der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 15 wird im Zuge dessen um ein Jahr, d. h. auf Geschäftsjahre beginnend ab dem 01.01.2018, verschoben. Eine vorzeitige Anwendung soll weiterhin gestattet bleiben.

Die Verschiebung folgt den Vorschlägen im Zusammenhang mit den Arbeiten zur Klarstellung des IFRS 15. Mit der Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts soll auch eine Harmonisierung mit US-GAAP sichergestellt werden. Das FASB hat im August 2015 ebenfalls eine Verschiebung der Erstanwendung um ein Jahr beschlossen.

Harmonisierung
mit US-GAAP

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

2 | Erhöhte Compliance-Risiken bei steuerlichen Betriebsprüfungen |*Autor: Mirco Vedder, Düsseldorf*Internationale WTS-
Studie „Tax, Compliance
& Investigations“

Trotz der zunehmenden Implementierung von Compliance-Management-Systemen stellt die Bekämpfung von Korruption für viele Unternehmen noch immer eine Herausforderung dar. Ein häufig unterschätzter Faktor im Hinblick auf das Entdeckungsrisiko sind steuerliche Betriebsprüfungen. Dies belegt die aktuelle WTS-Studie „Tax,

Compliance & Investigations“, die diesen Umstand und die Verfolgung von Korruptionszahlungen durch Steuerbehörden in 38 Ländern untersuchte.

Steuerliche Betriebsprüfungen von Finanzbehörden gewinnen bei der Korruptionsaufdeckung weltweit an Bedeutung.

Korruptionsaufdeckung
durch steuerliche
Betriebsprüfungen

Tax, Compliance & Investigations

International survey about tax audits and the detection risk
and consequences of corruption



Das Entdeckungsrisiko von Korruptionszahlungen im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung ist im In- und Ausland enorm. Viele Unternehmen sind sich dieser Gefahr nicht bewusst und sollten deshalb ihr Compliance-Management-System dringend auf den Prüfstand stellen. Zu diesem Ergebnis kommt unsere aktuelle Studie „Tax, Compliance & Investigations“, die wir in insgesamt 38 Ländern durchgeführt haben.

Format: 21 x 29,7 cm

Umfang: 72 Seiten

Sprache: Englisch

Kostenlose Bestellung:

Florian Kestler

WTS Group AG

Thomas-Wimmer-Ring 1-3

80539 München

Telefon +49 (0) 89 286 46-1565

florian.kestler@wts.de

Regelmäßig arbeiten Finanzbeamte mit Strafverfolgungsbehörden zusammen, um Korruptionshandlungen aufzudecken und die hierfür verantwortlichen Täter zu identifizieren. Im Mittelpunkt der Untersuchungen stehen zunehmend verdächtige Zahlungen, die – als Betriebsausgaben geltend gemacht – häufig Ausgangspunkt großer Compliance-Vorfälle sind. So sind Steuerbeamte in 50 % der betrachteten Länder dazu verpflichtet, bei ihren Betriebsprüfungen auch aktiv nach Korruptionsszahlungen zu fahnden.

Unterschätzte
Aufdeckungs-
wahrscheinlichkeit

Das Bewusstsein, dass Strafverfolgungsbehörden „durch die Hintertür“ der steuerlichen Betriebsprüfung Hinweisen auf Korruptionsstraftaten in Unternehmen auf die Spur kommen, ist vielfach noch nicht sehr stark ausgeprägt. Auf der einen Seite gehen in jedem zweiten Land die Steuerprüfer möglichen Korruptionsszahlungen nach. Auf der anderen Seite schätzen 61 % der Studienteilnehmer das Entdeckungsrisiko bezüglich Korruptionshandlungen als gering bis sehr gering ein.

Zusammenarbeit mit
Strafverfolgungsbehörden

Werden Korruptionstatbestände durch eine gezielte Recherche oder durch Zufall

identifiziert, müssen in 74 % der Länder Strafverfolgungsbehörden eingeschaltet werden. In den meisten Fällen (68 %) wird die Staatsanwaltschaft informiert, mit der die Steuerbeamten dann in der Regel auch kooperieren. Unabhängig von der letztendlich zuständigen Stelle sind die Behörden in 84 % der Länder dazu angehalten, Korruptionssachverhalte auch ohne Beachtung eines monetären Mindestbetrags zu verfolgen.

Die Ermittlungen nationaler Behörden bleiben oft nicht auf das jeweilige Land beschränkt. Darüber hinaus spielt die Korruptionsaufdeckung bei steuerlichen Betriebsprüfungen in der internationalen Zusammenarbeit eine wichtige Rolle. In 42 % der untersuchten Länder besteht die Pflicht, ausländische Steuerbehörden über Korruptionssachverhalte zu informieren, wenn ausländische Tochtergesellschaften involviert sind – beispielsweise in Brasilien, Finnland, Ungarn, Irland, Italien, Norwegen, Polen und Spanien.

Die vollständige Studie steht hier für Sie zum Download bereit:
www.wts.de/studien

Zunehmender internationaler Austausch bei der Korruptionsaufdeckung

Kontakt:
*StB/WP Christian
Parsow, Düsseldorf,
christian.parsow@
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 Mannke-Asanatucu,
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 Herbst/Winter 2015

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

Seminare → **M&A China – Stay on Desk**

| | | |
|------------|------------|-------------------|
| München | 28.10.2015 | 16:30 – 20:00 Uhr |
| Frankfurt | 29.10.2015 | 16:30 – 20:00 Uhr |
| Düsseldorf | 02.11.2015 | 16:30 – 20:00 Uhr |

→ **Aktuelles Lohnsteuerrecht 2015/2016**

Aktuelle Entwicklungen und Änderungen im Lohnsteuerrecht

| | | |
|------------|------------|-------------------|
| Hamburg | 02.11.2015 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| Düsseldorf | 03.11.2015 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| Frankfurt | 04.11.2015 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| München | 10.11.2015 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| Raubling | 11.11.2015 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| Erlangen | 12.11.2015 | 09:00 – 13:00 Uhr |

→ **WTS Studie und Seminar – Tax, Compliance and Investigations**

| | | |
|------------|------------|-------------------|
| Düsseldorf | 04.11.2015 | 13:00 – 15:00 Uhr |
| Frankfurt | 05.11.2015 | 13:00 – 15:00 Uhr |
| Köln | 10.11.2015 | 13:00 – 15:00 Uhr |
| Hamburg | 17.11.2015 | 13:00 – 15:00 Uhr |
| München | 19.11.2015 | 13:00 – 15:00 Uhr |

→ **Immobilien Summit 2015**

| | | |
|-----------|------------|-------------------|
| Hamburg | 05.11.2015 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| Frankfurt | 10.11.2015 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| München | 11.11.2015 | 14:00 – 18:00 Uhr |

→ **Jahresendseminar 2015**

| | | |
|------------|------------|-------------------|
| München | 05.11.2015 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Düsseldorf | 12.11.2015 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Köln | 16.11.2015 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Frankfurt | 18.11.2015 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Erlangen | 19.11.2015 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Hamburg | 19.11.2015 | 09:00 – 13:00 Uhr |

Messen → **Insolvenzforum 2015**

| | |
|-------|------------|
| Essen | 11.11.2015 |
|-------|------------|

→ **Fachtagung Verrechnungspreise und IW**

| | |
|------|------------|
| Köln | 19.11.2015 |
|------|------------|

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

