

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

2.2016



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Keine Gewinnrealisierung von Abschlagszahlungen für Werkverträge

Erleichterungen bei der gewinnneutralen Realteilung

Umsatzsteuer:

Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen bei sog. gebrochenen Transport

Grunderwerbsteuer:

Möglicher EU-Beihilfecharakter der grund-erwerbsteuerlichen Konzernklausel

Erbschaft-/Schenkungssteuer:

Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschaftsanteils zur Schenkungssteuer

TAX | Internationales

Nichtanwendungserlass zur Sperrwirkung einer dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden DBA-Regelung gegenüber § 1 Abs. 1 AStG

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Betriebsstättengewinnaufteilung

CONSULTING

Financial Advisory:

Beachtung der GoB und GoBD beim IT-Outsourcing einschließlich Cloud Computing (IDW RS FAIT 5)

Compliance:

Gesetz zur Bekämpfung von Korruption – Änderungen und mögliche Auswirkungen auf die Compliance-Organisation von Unternehmen

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	1 Ertragsteuern	d Warenlieferungen über Konsignationslager – ein Update	16
5	a Keine Gewinnrealisierung von Abschlagszahlungen für Werkverträge	e Verbilligte Parkplatzüberlassung an Arbeitnehmer	17
5	b Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Golfturnieren	f BFH begrenzt Vorsteuerabzug für Unternehmensgründer	17
6	c Erleichterungen bei der gewinnneutralen Realteilung	3 Grunderwerbsteuer	
7	d Keine Minderung der Einkünfte durch Übernahmeverlust bei Formwechsel	a Fortgesetzte Kritik der Finanzgerichte an der restriktiven Auslegung grunderwerbsteuerlicher Befreiungsvorschriften	18
8	e Anwendung der sog. Zinsschranke bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung	b Möglicher EU-Beihilfecharakter der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel	18
8	f Aufrechterhaltung der Organschaft nach Abschaffung der sog. Mehrmütterorganschaft und Unterbrechung der finanziellen Eingliederung	c Zeitpunkt grunderwerbsteuerlicher Vereinigung sämtlicher Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft	19
10	g Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung	d Gleich lautender Ländererlass zu §§ 5 und 6 GrEStG	20
11	h Getrennte Beurteilung von Zins- und Darlehensforderung bei verdeckter Gewinnausschüttung	4 Bewertung	
11	i Verluste aus dem Verfall von Optionen abzugsfähig	Regelungen zur Bedarfsbewertung des Grundvermögens für Bewertungsstichtage ab dem 01.01.2016	21
12	j Verrechnung von dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsverlusten nach Einführung der Abgeltungssteuer	5 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
13	k Vorrang der Schuldentilgung verpflichtet nicht zur Kündigung in Finanzierung eingebundener Kapitallebensversicherungen	Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschaftsanteils zur Schenkungssteuer	21
	2 Umsatzsteuer	6 Lohnsteuer	
13	a Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen bei sog. gebrochenen Transport	a Kein Arbeitslohn durch eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH	22
14	b Vorsteuerabzug einer Holding und Eingliederung von Personengesellschaften in den umsatzsteuerlichen Organkreis	b Kein Arbeitslohn durch Betriebshaftpflichtversicherung eines Krankenhauses	23
15	c Aussetzung der Vollziehung in Bauträgerfällen – Vertrauensschutz für Bauleistende	c Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts zur Pauschalierung der Lohnsteuer bei Zuschüssen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	23
		7 Abgabenordnung	
		a Manipulationssicherheit für Registrierkassen (INSIKA-Konzept)	24
		b Hinterziehungszinsen auf zu niedrige Einkommensteuer-Vorauszahlungen nach Selbstanzeige	25

Seite		LEGAL	Seite
	8 Energie- und Stromsteuer	Gesellschaftsrecht	
25	Zukunft der Stromsteuerbefreiung für dezentrale EEG-Anlagen	Herabsetzung von Vorstandsbezügen	40
	9 Zoll		
27	Zugelassener Ausführer im Unionszollkodex	CONSULTING	
	TAX Internationales	1 Financial Advisory	
	10 China	a Beachtung der GoB und GoBD beim IT-Outsourcing einschließlich Cloud Computing (IDW RS FAIT 5)	42
29	Neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und China in Kraft getreten	b Durchschnittsstrompreisverordnung (DSPV) zur Besonderen Ausgleichsregelung des EEG in Kraft getreten	43
	11 Deutschland	c Aktuelle Entwicklungen im Datenschutz nach Safe Harbor	44
29	a Nichtanwendungserlass zur Sperrwirkung einer dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden DBA-Regelung gegenüber § 1 Abs. 1 AStG	d Neufassung des IDW Prüfungsstandards für Prüfungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften (IDW EPS 970 n.F.)	45
30	b Entwurf eines BMF-Schreibens zur Betriebsstättengewinnaufteilung	e DRSC verabschiedet den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 (DRÄS 6)	46
31	c Besonderheiten zu Bau- und Montagebetriebsstätten im Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	f Entwurf von Änderungen an DRS 16 Zwischenberichterstattung veröffentlicht	48
	12 EU	g IASB veröffentlicht Änderungen zu IAS 7 Kapitalflussrechnungen	48
33	EU-Verrechnungspreisforum veröffentlicht Diskussionspapier zur Verwendung von Vergleichsdaten innerhalb der EU	2 Compliance	
	13 EuG	Gesetz zur Bekämpfung von Korruption – Änderungen und mögliche Auswirkungen auf die Compliance-Organisation von Unternehmen	49
34	Sanierungsklausel mit EU-Beihilferegelungen unvereinbar		
	14 Finnland		
34	Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Finnland		
	15 OECD		
36	Entwicklungen beim internationalen Datenaustausch und der Veröffentlichung von CbC Reports		
	16 Österreich		
37	Neues Konzept bei der Wegzugsbesteuerung		
	17 Schweiz		
38	Die Unternehmenssteuerreform III nimmt Gestalt an		



Peter Jung,
Steuerberater,
Managing Partner WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

selten hat ein steuerliches Thema so lange Schatten vorausgeworfen wie das Thema BEPS. Ausgangspunkt waren bekanntlich Steuervermeidungsstrategien internationaler US-Konzerne, die dazu führten, dass die G20 Staats- und Regierungschefs die OECD baten, Vorschläge zur Bekämpfung der Erosion des Steueraufkommens zu erarbeiten. Nach Vorlage der Abschlussberichte der OECD im vergangenen Oktober sowie der Billigung des OECD-BEPS Pakets durch die G20 im November 2015 geht es nun an die Umsetzung der Maßnahmen in nationales Recht.

Obwohl BEPS ein multidisziplinäres Thema ist, das von der steuerlichen Compliance (u. a. Country-by-Country Reporting) über eine Vielzahl von Verrechnungspreissimplifikationen bis in die Forschungs- und Entwicklungsabteilungen hinein reicht, werden für deutsche Unternehmen vor allem die Änderungen in Bezug auf Betriebsstätten praktische Relevanz haben. Was unter der Rubrik künstliche Betriebsstättenvermeidung (Aktionspunkt 7) begann, stellt sich jetzt so dar, dass Agenten- und Kommissionärs-Vertriebsstrukturen (im Ausland) künftig regelmäßig Betriebsstätten für den Prinzipal begründen werden und selbst bei reinen Vorratslagern im Ausland eine Betriebsstätte denkbar ist. Nachdem sich die OECD offensichtlich vom Konzept der festen Geschäftseinrichtung endgültig verabschiedet hat, ist zu befürchten, dass sich die Anzahl der Betriebsstätten deutscher Unternehmen im Ausland erheblich erhöhen wird.

Gleichzeitig ist derzeit noch unklar, wie die Gewinnermittlung dieser „zusätzlichen“ Betriebsstätten erfolgen soll. Hierzu wird die OECD bis Ende des Jahres 2016 einen Vorschlag zur Anpassung von Art. 7

OECD-Musterabkommen vorlegen. Es ist zu erwarten, dass viele Unternehmen in der Folge gezwungen sind, ihre jeweilige Verrechnungspreissystematik anzupassen.

Aktuell herrscht also im Hinblick auf künftige ausländische Betriebsstätten ein Höchstmaß an Unsicherheit. Neben den Fragen, ob überhaupt eine ertragsteuerliche Betriebsstätte vorliegt und wie ggf. der Betriebsstättengewinn formal und materiell zu ermitteln ist, sind auch die Wechselwirkungen mit anderen Steuerarten, wie z. B. der Umsatzsteuer, oder Quellensteuern unklar.

In einem solchen Umfeld ist die Analyse eventueller Auswirkungen durch BEPS auf bestehende (Organisations-) Strukturen unumgänglich, gleichzeitig sind einmal mehr Weitblick und pragmatische Lösungen in der Umsetzung gefragt. Eine erste Übersicht der Regularien für Betriebsstätten in 61 EU-/OECD- sowie BRICS-Staaten gibt die Global WTS PE Study, die wesentliche Fragen in übersichtlicher Form darstellt.

Um das Thema BEPS zielgerichtet anzugehen, haben wir bei der WTS ein BEPS-Team aufgestellt, das die Steuer- und Consultingexpertise der Spezialisten unserer WTS Service Lines bündelt. Erste Referenzprojekte haben gezeigt, dass wir damit in der Lage sind, Sie jederzeit umfassend zu beraten. Wenn Sie hierzu mehr erfahren möchten, sprechen Sie uns gerne an.

Ihr Peter Jung

1a | Keine Gewinnrealisierung von Abschlagszahlungen für Werkverträge |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Hintergrund	Im WTS Journal 04/2015 (Beitrag 1f, S. 11) und 01/2016 (Beitrag 1b, S. 6) berichteten wir zum Sachstand in Bezug auf die von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 29.06.2015 geäußerte und heftig kritisierte Rechtsauffassung hinsichtlich einer Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen.	Mit Schreiben vom 15.03.2016 wurde das ursprüngliche Schreiben vom 29.06.2015 im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wieder aufgehoben. Stattdessen wurde die Anwendung des zugrundeliegenden BFH-Urteils nun auf § 8 HOAI a.F. beschränkt, zu dem das BFH-Urteil seinerzeit ergangen war.	BMF vom 15.03.2016
			Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de

1b | Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Golfturnieren |

Autor: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 16.12.2015 (AZ: IV R 24/13) und vom 14.10.2015 (AZ: I R 74/13)	Der BFH nahm in zwei Urteilen zu der Frage Stellung, unter welchen Voraussetzungen Steuerpflichtige Aufwendungen für die Ausrichtung von Golfturnieren als Betriebsausgaben abziehen können. In einem Fall waren die Aufwendungen als Repräsentationsaufwendungen zu qualifizieren und der Betriebsausgabenabzug zu versagen, in einem weiteren Fall sah der BFH aufgrund der Besonderheit im Sachverhalt die entsprechenden Kosten einer Brauerei als steuerlich abzugsfähig an.	die Veranstaltung neben Werbezwecken auch oder sogar überwiegend einem Wohltätigkeitszweck dient. Im Urteilsfall ließ der Senat dahingestellt, ob es infolge der Motivation des Steuerpflichtigen zur Förderung gemeinnütziger Zwecke nicht bereits an der betrieblichen Veranlassung der Veranstaltung fehle. Selbst wenn die Aufwendungen entsprechend dem sog. Sponsoringerlass – an den die Rechtsprechung nicht gebunden ist – zu Gunsten der Klägerin als Betriebsausgaben einzustufen wären, sei ein Betriebsausgabenabzug zu versagen, weil die fraglichen Veranstaltungen einen Zusammenhang mit der Lebensführung (Freizeitgestaltung) des Steuerpflichtigen und/oder seiner Geschäftsfreunde aufweisen. Hätte der Unternehmer unmittelbar für den guten Zweck gespendet, wäre ein Abzug als Spende möglich gewesen.	
Repräsentationsaufwendungen	Durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen sind grds. von den Betriebseinnahmen abzuziehen. Ein Abzugsverbot besteht aber für solche Kosten, die mit der gesellschaftlichen Stellung des Unternehmers oder seiner Geschäftspartner zusammenhängen (sog. Repräsentationsaufwendungen). Darunter fallen nach dem Gesetzeswortlaut Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind.	Zu einem anderen Ergebnis kam der BFH im Fall einer Brauerei, die sich im Rahmen von Bierliefervereinbarungen vertraglich dazu verpflichtet hatte, ihre Geschäftspartner (Golfvereine und Betreiber der angeschlossenen Gastronomiebetriebe) finanziell bei der Durchführung einer Golfturnierreihe zu unterstützen. Die Turniere hatten nach Ansicht des BFH ausschließlich den Zweck, den Warenabsatz zu sichern. Ein Zusammenhang mit der gesellschaftlichen Stellung von Geschäftspartnern des Steuerpflichtigen sei rein zufällig und falle im Hinblick auf die Anzahl der Turniere nicht ins Gewicht. Auf Grund der freien Teilnahmemöglichkeit für jeden Interessenten dienten die Turniere nicht einem besonderen Repräsentationszweck.	Urteilsfall mit Betriebsausgabenabzug
Urteilsfall ohne Betriebsausgabenabzug	Im erstgenannten Urteilsfall nahm der BFH bei der Ausrichtung eines Golfturniers und einer daran anschließenden Abendveranstaltung durch eine Versicherungsagentur einen „ähnlichen Zweck“ an. Das Betriebsausgabenabzugsverbot gelte nach Auffassung des Senats selbst dann, wenn das Turnier – wie im zu entscheidenden Fall – in Verbindung mit einer Wohltätigkeitsveranstaltung durchgeführt wird und		Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de

1c | Erleichterungen bei der gewinnneutralen Realteilung |

Autorin: StBin Monika Renzler, München

BFH vom 17.09.2015
(AZ: III R 49/13)

Mit seinem Urteil vom 17.09.2015 hat der III. Senat des BFH entschieden, dass eine gewinnneutrale Realteilung auch dann vorliegen kann, wenn ein Gesellschafter (Mitunternehmer) unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird. Der BFH hält damit nicht mehr an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, wonach eine Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG die Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft voraussetzt.

Urteilsfall

Die Klägerin war Gesellschafterin einer Freiberufersozietät. Mit Vertrag vom 15.12.2005 vereinbarten die Gesellschafter das Ausscheiden der Klägerin aus der Sozietät. Als Abfindung sollte die Klägerin zum 02.01.2006 die Y Niederlassung (Teilbetrieb) übernehmen, während die verbleibenden Gesellschafter die Hauptniederlassung weiterführten. Neben der Zweigniederlassung wurde der Klägerin zur wirtschaftlichen Absicherung und Versorgung eine monatliche Rente von € 5.000 bis zum Mai 2016 zugesichert. Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der erklärte Veräußerungsgewinn laufender Gewinn in der Form eines Übergangsgewinns sei. Im Klageweg erwirkte die Klägerin die Herabsetzung des auf sie entfallenden Gewinns von € 624.470 auf € 850.

FG Hamburg vom
18.04.2012
(AZ: 3 K 89/11)

Urteilsbegründung

Die hiergegen eingelegte Revision beim BFH war erfolgreich. Der BFH führt aus, dass im Gegensatz zum bisher von ihm vertretenen Realteilungsbegriff eine nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfolgsneutrale Realteilung vorliegt, soweit der Abfindungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters durch Übereignung eines Teilbetriebs erfüllt wird. Der Begriff der Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG sei ein steuerrechtlicher Begriff. Seine Auslegung sei entgegen früherer Rechtsprechung nicht mehr an das Zivilrecht gebunden. Zweck der Realteilung sei es, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen steuerlich nicht zu belasten, solange die Besteuerung der

stillen Reserven sichergestellt ist. Der Gesetzgeber sieht die Realteilung weiterhin als Umstrukturierungsmaßnahme, mittels der die Aufdeckung der stillen Reserven vermieden werden kann. Die Umstrukturierung solle aber nicht nur durch die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft, sondern auch durch die Übernahme eines Teilbetriebs durch den ausscheidenden Gesellschafter sinnvoll möglich sein.

Zur Verwirklichung dieses Zwecks sei die Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gegenüber der Analogie zu § 24 UmwStG oder einer teleologischen Extension des auf Einzelwirtschaftsgüter beschränkten § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorzugswürdig, denn sie könne sich unmittelbar auf den Gesetzeswortlaut stützen und im Gegensatz zur Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine gewinnneutrale Umstrukturierung auch insoweit sicherstellen, als mit dem Teilbetrieb Verbindlichkeiten übergehen.

Soweit dem Teilbetrieb vor Übergang erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden, erzielt die Klägerin dennoch keinen Veräußerungsgewinn, da Geld und Forderungen als Teil des Betriebsvermögens wie andere Wirtschaftsgüter im Rahmen der Realteilung den Gesellschaftern frei zugeordnet werden können.

Ein Veräußerungsgewinn ist jedoch insoweit anzunehmen, als der Klägerin anlässlich ihres Ausscheidens eine aus künftigen Erlösen zu leistende Rente zugesagt wurde. Der Veräußerungsgewinn bestimmt sich aus dem Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des Teilbetriebs abzüglich Veräußerungskosten und des Werts des Kapitalkontos der Klägerin an der Sozietät.

Zur Ermittlung des Anteilswerts der Klägerin musste die Sozietät zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen. Ein Übergangsgewinn ist der Klägerin im Zeitpunkt des Ausscheidens gemäß gesellschaftsvertraglichem Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen.

Kein Veräußerungsgewinn
in Bezug auf Zuführung
liquider Mittel vor TeilungVeräußerungsgewinn in
Höhe zugesicherter RenteÜbergang zu Bilanzierung
nach § 4 Abs. 1 EStG
erforderlich

Keine Bindungswirkung einer erteilten verbindlichen Auskunft zulasten des Steuerpflichtigen

Der BFH verneint die Bindungswirkung einer vom Finanzamt erteilten verbindlichen Auskunft, die im Vorfeld der Realteiligung erwirkt wurde. Die Bindungswirkung gelte nur zugunsten, nicht zulasten des Steuerpflichtigen. Betreffe die verbindli-

che Zusage mehrere Steuerpflichtige, wie bei einer einheitlichen und gesonderten Feststellung einer Gesellschaft, so müssten sich alle Feststellungsbeteiligten einvernehmlich auf sie berufen können. Daran fehle es jedenfalls im Streitfall.

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

1d | Keine Minderung der Einkünfte durch Übernahmeverlust bei Formwechsel |

Autorin: RAin/StBin Dr. Kristina Frankus, Köln

BFH vom 22.10.2015
(AZ: IV R 37/13)

Mit Urteil vom 22.10.2015 hat der BFH bestätigt, dass ein Übernahmeverlust eines Gesellschafters beim Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co. KG gemäß § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 vollständig außer Ansatz bleibt.

Urteilsfall

A war an der I-GmbH zu 100 % beteiligt. Zum 01.01.2007 veräußerte er 40 % seines Geschäftsanteils an den Kläger zu einem Kaufpreis von € 180.000. Mit notarieller Urkunde vom 26.01.2007 wurde die I-GmbH durch Formwechsel rückwirkend zum 02.01.2007 mit Buchwertfortführung in die I-GmbH & Co. KG (kurz: KG) umgewandelt. Der Kläger erhielt als Kommanditist einen Anteil am Kapitalkonto i. H. v. € 10.000 (= 40 %). Dem Kläger entstand somit ein Übernahmeverlust in Höhe von € 170.000 (Anschaffungskosten der Beteiligung an der I-GmbH abzüglich des Kapitals i. H. v. € 10.000). Im Jahr 2008 beschlossen die Mitgesellschafter, den Kläger aus der KG und der Komplementär-GmbH „aus wichtigem Grund“ auszuschließen. Der Kläger veräußerte daraufhin seine Gesellschaftsanteile in Höhe von nominell € 10.000 zu einem Preis von € 180.000 an A.

Das Finanzamt berücksichtigte den Übernahmeverlust weder im Rahmen des Feststellungsbescheides der KG für das Jahr 2007 noch im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Jahr 2008, in dem es u. a. einen Veräußerungsgewinn i. H. v. € 162.226 feststellte. Der Kläger beantragte daher – nach erfolglosem Einspruch – auf dem Klageweg, den Übernahmeverlust im Feststellungsbescheid 2007 einkunftsminierend zu berücksichtigen, hilfsweise im Feststellungsbescheid 2008 bei der Ermittlung des ihm zuzurechnenden Veräußerungsgewinns abzuziehen. Das FG wies die Klage ab.

Der BFH hat nunmehr die Vorinstanz im Ergebnis bestätigt. Ein Übernahmeverlust bleibe gemäß § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG vollständig außer Ansatz, da im Streitfall keine Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG angefallen seien. Eine einschränkende Auslegung des § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG mit dem Ziel, den Übernahmeverlust zu berücksichtigen, komme nicht in Betracht. Durch eine teleologische Reduktion könne das gesetzgeberische Ziel, eine Einmalbesteuerung der im Betriebsvermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherzustellen, gefährdet werden. Auch können die das Kapitalkonto der Kommanditbeteiligung an der KG übersteigenden Anschaffungskosten der GmbH-Anteile nicht in einer Ergänzungsbilanz aktiviert und in Form von Absetzungen geltend gemacht werden, da die formwechselnde Umwandlung keinen tauschähnlichen Anschaffungsvorgang darstelle.

Zudem führt der BFH aus, dass die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts führe zwar zum endgültigen Verlust von Anschaffungskosten. Dies stelle auch eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip dar. Dieser Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sei jedoch sachlich gerechtfertigt, da sich der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG innerhalb seiner Typisierungsbefugnis bewege.

Schließlich stellt der BFH klar, dass bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile ursprüngliche Anschaffungskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der GmbH-Anteile nicht abgezogen werden können. Der BFH beschränkt sich stattdes-

Kein Ansatz des Übernahmeverlusts

Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG trotz endgültigem Verlust von Anschaffungskosten

sen auf eine wortlautgetreue Anwendung des § 16 Abs. 2 EStG, indem er dem Veräußerungspreis das Kapitalkonto und die Veräußerungskosten gegenüberstellt.

Fazit Das Urteil des BFH betrifft zwar einen besonderen Einzelfall. Interessant ist

dabei aber, dass der BFH auch bei gravierenden Verstößen gegen das objektive Nettoprinzip einen Rechtfertigungsgrund in der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers sieht. Dies kann im Einzelfall zu erheblichen Ungleichbehandlungen führen.

Kontakt:
RA/StB Thomas
Dennissen, Köln,
thomas.dennissen@
wts.de

1e | Anwendung der sog. Zinsschranke bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung |

Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

BFH vom 11.11.2015
(AZ: I R 57/13)

Mit Urteil vom 11.11.2015 hat der BFH entschieden, dass Vergütungen für Fremdkapital von einzeln qualifiziert beteiligten Gesellschaftern bei der Prüfung der 10%-Grenze im Hinblick auf die Anwendung der Zinsschranke nicht zusammenzurechnen sind.

Urteilsfall

Im Streitjahr 2008 waren an der B-GmbH (Klägerin) die I L.P. und die I GmbH & Co. KG jeweils zu über 25 % und damit wesentlich beteiligt. In ihrer Körperschaftsteuererklärung 2008 erklärte die B-GmbH unter Ansatz von Vergütungen für Fremdkapital i. H. v. € 3.745.795 einen Jahresfehlbetrag von € 140.737, wobei sich die Zinsen für Gesellschafter-Darlehen auf € 1.084.383 beliefen. Davon entfielen € 398.008 auf die I L.P. und € 353.918 auf die I GmbH & Co. KG.

von keinem qualifiziert beteiligten Gesellschafter überschritten wurde.

Das Finanzamt addierte hingegen – gestützt auf BMF-Schreiben vom 04.07.2008 – die an die qualifiziert beteiligten Gesellschafter geleisteten Fremdkapital-Vergütungen nach Art einer Gesamtbetrachtung und ließ im Ergebnis Zinsen i. H. v. € 2.697.826 nicht zum Abzug zu. Die dagegen erhobene Klage blieb weitgehend ohne Erfolg.

BMF vom 04.07.2008
(Rz. 82 Satz 2)

Die Revision der Klägerin hatte Erfolg, da nach Ansicht des BFH qualifiziert Beteiligte – nach dem Wortlaut des Gesetzes („an einen Gesellschafter“) – einzeln betrachtet werden müssen, d. h. die Zinssaldo-Grenze muss auf jeden Gesellschafter getrennt angewendet werden. Eine anders lautende Intention des Gesetzgebers hätte einer eindeutigen Formulierung bedurft. Der Auffassung der Finanzverwaltung könne nicht gefolgt werden. Im Streitfall komme daher die Rückausnahme des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 nicht zum Tragen.

Isolierte Betrachtung für
qualifiziert Beteiligte

Eigenkapital-Escape

Die Eigenkapitalquote lt. einem zum 31.12.2007 erstellten Teilkonzernabschluss betrug 10,5 % und war höher als die des Konzerns. Dementsprechend ging die Klägerin davon aus, dass die Zinsschranke aufgrund § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n. F. nicht anzuwenden ist. Auch die Rückausnahme des § 8a Abs. 3 KStG 2002 n. F. hielt die Klägerin nicht für anwendbar, da die Grenze von 10 % bezogen auf den Zinssaldo isoliert betrachtet

Vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung sind ähnlich gelagerte Fälle dahingehend zu prüfen, ob die Zinsschranke auch bei einer isolierten Betrachtung von qualifiziert Beteiligten Anwendung findet.

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

1f | Aufrechterhaltung der Organschaft nach Abschaffung der sog. Mehrmütterorganschaft und Unterbrechung der finanziellen Eingliederung |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

FG Saarland
vom 16.06.2015
(AZ: 1 K 1109/13)

Das FG Saarland hatte sich mit einem Fall zu beschäftigen, in dem es zum einen um die Aufrechterhaltung einer Organschaft zu einem der bisherigen Beteiligten einer (zwischenzeitlich abgeschafften) Mehr-

mütterorganschaft ging. Zum anderen war die Frage zu klären, ob – unabhängig von einer Mehrmütterorganschaft – die gesamte Organschaft scheitert, wenn die finanzielle Eingliederung während der

	Mindestlaufzeit von fünf Jahren unterbrochen wird.	Aktien abgespalten und auf die GbR übertragen werden konnten. Ferner hätte die E-AG ihren Willen über die GbR alt bei der Klägerin durchsetzen können.	
Urteilsfall	Strittig ist das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft im Veranlagungszeitraum 2005 zwischen der Klägerin in der Rechtsform einer AG und der E-AG als Organträgerin. Mit Wirkung zum 01.01.2001 gründeten die E-AG und die S-AG eine GbR, an der die E-AG mit 51 % und die S-AG mit 49 % beteiligt waren (GbR alt). Die Stimmrechtsausübung in der GbR entsprach dem Beteiligungsverhältnis. In entsprechender Höhe waren die E-AG und die S-AG auch an der Klägerin beteiligt. Diese schloss im Jahr 2000 einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag (EAV) mit der GbR alt ab, der erstmals fünf Jahre nach Beginn des Vertrages gekündigt werden konnte, d. h. erstmals zum 31.12.2005. Der EAV wurde am 24.07.2002 im Handelsregister eingetragen und wurde vom 01.01.2001 bis zum 31.12.2005 durchgeführt, auch nachdem die GbR alt durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz ab 2004 kein tauglicher Organträger mehr war. Die S-AG übertrug ihren Anteil an der GbR alt „rückwirkend zum 01.01.2005“ auf die E-AG. Damit war der EAV im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit Wirkung vom 01.01.2005 auf die E-AG übergegangen. Dies wurde am 14.11.2005 ins Handelsregister eingetragen. Am 18.11.2005 gründeten die E-AG und die S-AG eine neue gewerblich tätige GbR (GbR neu), auf die sie ihre Anteile an der Klägerin übertrugen. Der mit der GbR alt geschlossene EAV wurde zum 31.12.2005 beendet bzw. als beendet angesehen. Die Klägerin schloss ab dem 01.01.2006 einen neuen EAV mit der GbR neu ab.	Weiterhin ist der EAV nach Auffassung des Finanzgerichts wirksam abgeschlossen und lückenlos durchgeführt worden. Zwar zielte die Errichtung der GbR alt darauf ab, die Voraussetzungen für eine steuerliche Organschaft zu schaffen. Allerdings gibt es nach Ansicht des Gerichts keinen Hinweis, dass die Existenz der GbR alt an die Zulässigkeit der ertragsteuerlichen Mehrmütterorganschaft geknüpft worden sei, so dass es die Auffassung des BMF einer automatischen Beendigung der GbR alt durch die Aufhebung der Mehrmütterorganschaft ablehnt. Gegen die Beendigung spricht auch die tatsächliche Durchführung des EAV in den Jahren 2003 und 2004 nach Wegfall der Möglichkeit der Mehrmütterorganschaft sowie im Streitjahr 2005. Folglich war nach Ansicht des Finanzgerichts auch nicht der Abschluss eines neuen EAVs erforderlich. Darüber hinaus führe auch die Unterbrechung der Organschaft für zwei Jahre während der Mindestlaufzeit – mangels finanzieller Eingliederung – nicht zum Scheitern der Organschaft. Nach dem Gesetzeswortlaut muss der EAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während seiner gesamten Geltungsdauer tatsächlich durchgeführt werden. Nach Ansicht des Gerichts setzt der Gesetzeswortlaut dagegen nicht voraus, dass alle übrigen Voraussetzungen während dieses Zeitraums ununterbrochen erfüllt sein müssen. Vielmehr sei die Organschaft nur partiell für diejenigen Jahre zu versagen, in denen die Voraussetzungen nicht vorliegen hätten.	Kein Untergang des EAV mangels Beendigung der GbR alt Entgegen BMF: Kein automatisches Erlöschen des EAV durch Abschaffung der Mehrmütterorganschaft Kein Scheitern der Organschaft aufgrund Unterbrechung während der Mindestlaufzeit Partielle Nichtanerkennung der Organschaft
Finanzielle Eingliederung zu Anteilseignerin trotz EAV zu GbR alt	Das FG Saarland bejaht in seinem Urteil die erforderliche finanzielle Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen der E-AG als Organträgerin über den gesamten Zeitraum des Wirtschaftsjahres 2005, da die E-AG über das ganze Jahr 2005 51 % der Aktien der Klägerin hielt und diese auch nicht der GbR alt zuzurechnen seien. Auch der EAV mit der GbR alt stünde der finanziellen Eingliederung nicht entgegen, da die GbR alt weder Aktionärin der Klägerin geworden sei noch die Stimmrechte von	Auch einen Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO durch die Veräußerung der Anteile an der „Mehrmütter-GbR“ lehnt das Gericht ab, da die Klägerin selbst keine „Gestaltung“ vorgenommen habe, sondern Objekt der Übertragung sei, und es sich bei der Veräußerung der Anteile an der GbR alt um eine zulässige Steuergestaltung handle.	Kein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO
	Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage wurde die Revision zugelassen und eingelegt.		Anhängige Revision (AZ: I R 51/15)

Praxishinweis

Die Entscheidung des BFH ist mit Spannung zu erwarten, insbesondere da die Frage nach den steuerlichen Folgen im Fall einer Unterbrechung der Organschaft während der vertraglichen Mindestlaufzeit nicht auf die Fälle beschränkt ist,

in denen eine Mehrmütterorganschaft beendet wurde. Daher sollten Fälle, in denen aufgrund einer Organschaftsunterbrechung das Scheitern der Organschaft droht, bis zur Entscheidung des BFH offen gehalten werden.

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

1g | Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung | Autorin: RAin/StBin Birgit Weng, Erlangen

BFH vom 11.11.2015
(AZ: I R 26/15)

In einem jüngst veröffentlichten Urteil entschied der BFH, dass eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH vereinbar ist und daher grds. eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) auslöst.

Urteilsfall

Der alleinige Gesellschafter und einzelvertretungsberechtigte Alleingeschäftsführer der Klägerin (eine GmbH) erhielt für seine Tätigkeit ein monatliches Gehalt sowie das Versprechen über ein Ruhegehalt.

Im Dezember 2005 trafen die Klägerin und der Gesellschafter-Geschäftsführer eine „Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten“, nach welcher ein Gehaltsanteil auf ein auf den Namen der Klägerin bei einer schweizerischen Bank geführtes Investmentkonto abgeführt werden konnte, dessen Guthaben zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes oder zur Altersversorgung des Geschäftsführers dienen sollte. Die Klägerin verpfändete an ihn alle Anteilscheine des Investmentkontos. Ab Oktober 2005 wurden monatlich mehrere tausend Euro ohne Lohnsteuereinbehalt auf das besagte Konto überwiesen. In gleichem Umfang wurden die Gehaltsauszahlungen gekürzt. Das Finanzamt behandelte die „Rückstellungen für Zeitwertkonten“, welche in 2005 und 2006 von der GmbH gebildet wurden, vollumfänglich als vGA. Die dagegen gerichtete Klage war in erster Instanz zum Teil erfolgreich.

Die hiergegen seitens des Finanzamts eingelegte Revision hatte Erfolg. Die im Streitfall gebildete Rückstellung stelle eine vGA dar, unabhängig davon, ob es – wie im vorliegenden Fall – an einem erforderlichen Gesellschafterbeschluss nach § 46 Nr. 5 GmbHG mangelt. Nach Ansicht des BFH müsse sich der Geschäftsführer aufgrund seiner „Allzuständigkeit“ in besonderem Maße mit den Interessen und Belangen der von ihm geleiteten Gesellschaft identifizieren und daher auch über die üblichen Arbeitszeiten hinaus Einsatz bringen. Vereinbarungen über die Abgeltung von Überstunden seien mit dieser Position ebenso wenig vereinbar wie ein entgeltumwandlungsbasiertes Arbeitszeitkonto und seien somit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Abgeltung von Überstunden durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst

Anders als das Finanzgericht sah der BFH in der Einzahlung der Kapitalbeträge auf das Investmentkonto bzw. in der Bildung der Rückstellung eine Vermögensminderung der Klägerin. Er stellte dabei klar, dass auf den einzelnen Geschäftsvorfall abzustellen sei. Eine gegenseitige Verrechnung aus verschiedenen Geschäftsvorfällen – hier des aus der Bildung der Rückstellung folgenden Aufwands mit der Verringerung des Gehaltsaufwands – sei bei beherrschenden Gesellschaftern nur dann möglich, wenn diese – anders als im Streitfall – auf einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung beruhen.

Grds. keine Saldierung verschiedener Geschäftsvorfälle

Bei Vereinbarungen über Arbeitszeitkonten mit Gesellschafter-Geschäftsführern ist Vorsicht geboten. Sind diese mit einer Gehaltsumwandlung verbunden, kann eine vGA dadurch vermieden werden, dass diese klar im Voraus vereinbart wird.

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

1h | Getrennte Beurteilung von Zins- und Darlehensforderung bei verdeckter Gewinnausschüttung | Autor: StB Christian Seib, Frankfurt a. M.

BFH vom 11.11.2015
(AZ: I R 5/14)

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 11.11.2015 zu entscheiden, ob Teilwertabschreibungen auf Zinsforderungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) führen, wenn die vorherige Teilwertabschreibung der zugrundeliegenden Darlehensforderung selbst bereits in vollem Umfang als vGA zu beurteilen war.

Urteilsfall

Eine GmbH gewährte einer ihrem alleinigen Gesellschafter nahestehenden Person ein verzinsliches Darlehen. Sicherheiten wurden nicht vereinbart, jedoch war zunächst von der Werthaltigkeit des Darlehens auszugehen. Das Darlehen wurde als Verrechnungskonto geführt und in Teilbeträgen in den Jahren 1997 bis 1999 ausgezahlt. Bis einschließlich des Jahres 2003 wurden dem Verrechnungskonto die vereinbarten Zinsen belastet. Für die Jahre 2004 und 2005 wurden die vereinbarten Zinsen bilanziell nicht als Zinsforderungen erfasst. Tilgungen des Darlehens sowie der Zinsforderungen fanden nicht statt. Das Darlehen war aufgrund einer finanziell angespannten Lage des Darlehensnehmers im Jahr 2003 in voller Höhe abzuschreiben. Diese gewinnmindernde Teilwertabschreibung führte aufgrund der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis als vGA zu einer entsprechenden außerbilanziellen Hinzurechnung. Strittig war die steuerliche Behandlung der Zinsforderungen.

Die Vorinstanz ging davon aus, dass aufgrund der Zuordnung der Darlehensforderung zum gesellschaftlichen Bereich die Zinsforderungen für Zeiträume nach der Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung steuerbilanziell nicht mehr zu erfassen seien und somit – mangels bilanzieller Vermögensminderung – eine vGA bereits dem Grunde nach ausscheide.

Dieser Auffassung folgte der BFH nicht. Er stellte vielmehr klar, dass es sich bei der Forderung auf Rückzahlung des Darlehens und der Forderung auf Zahlung der vereinbarten Darlehenszinsen um eigenständige und getrennt voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter handele. Demzufolge seien auch etwaige Wertberichtigungen dieser Wirtschaftsgüter unabhängig voneinander zu beurteilen.

Im Ergebnis waren die bilanziell bisher nicht berücksichtigten Zinsforderungen für die Jahre 2004 und 2005 zunächst gewinnerhöhend zu bilanzieren. Diese Zinsforderungen waren – wie auch die bereits bilanzierte Zinsforderung des Jahres 2003 – aufgrund einer dauernden Wertminderung jedoch in voller Höhe abzuschreiben. Die sich aus der Wertberichtigung ergebende Gewinnminderung war jeweils als vGA zu beurteilen und somit außerbilanziell hinzuzurechnen.

FG Münster vom
18.12.2013
(AZ: 10 K 2908/11 K, G, F)

Getrennte Bilanzierung
von Darlehensforderung
und Zinsforderung

Kein Ausschluss einer
vGA in Bezug auf die
Zinsforderung

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

1i | Verluste aus dem Verfall von Optionen abzugsfähig |

Autor: StBin Kristina Kepp, Frankfurt a. M.

BFH vom 12.01.2016
(AZ: IX R 48/14,
IX R 49/14, IX R 50/14)

In drei Urteilen vom 12.01.2016 äußerte sich der BFH zur steuerlichen Verlustberücksichtigung aus dem Verfall von Optionen. In allen drei Fällen bestätigte der BFH den Privatanlegern die steuerliche Abzugsfähigkeit von Verlusten aus dem Verfall von Aktien- und Indexoptionen. Diese waren entstanden, weil sich die erworbenen Optionen nicht so entwickelt hatten wie erwartet und dementsprechend am Ende der Laufzeit wertlos waren. Der Abzug dieser Verluste widerspricht der Rechtsauffassung des BMF, wonach Anschaffungskosten einkommen-

steuerlich ohne Bedeutung bleiben, wenn die Option am Laufzeitende verfällt.

Hintergrund ist eine geänderte Sichtweise des BFH in Bezug auf die Regelungen zu Optionsgeschäften. Bisher wurden bei Optionen das Eröffnungs- und das Basisgeschäft stets getrennt betrachtet und eine Verrechnung abgelehnt. Mit Einführung der Abgeltungsteuer erfolgte jedoch die Übertragung der gesetzlichen Regelung von Termingeschäften, worunter auch Optionsgeschäfte fallen, von § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG.

Optionsgeschäft als
Einheit

Mit dieser Gesetzesänderung ging auch ein veränderter Wortlaut einher, nämlich der Wegfall des Begriffs „Beendigung des Rechts“. Dies wertet der erkennende Senat als Vorgabe des Gesetzgebers, das Optionsgeschäft als Einheit zu betrachten und die tatsächliche Durchführung des Basisgeschäfts als unerheblich einzustufen – was eine einheitliche Betrachtung der Anschaffungskosten aus dem Kauf der Option und dem Verfall aufgrund der Nichtausübung des Basisgeschäfts ermöglicht. Laut BFH handelt es sich bei dem Verfallenlassen einer Option um einen steuerbaren Vorgang i. S. d. § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG. Nach Auslegung der Richter erfasst das Gesetz nicht nur die positive Differenz aus einem Termingeschäft, sondern auch

die negative Differenz bei dessen Verfall. Eine negative Differenz ist aufgrund der Sondervorschrift des § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG abzugsfähig, welche gegenüber § 20 Abs. 9 EStG vorrangig ist.

Da die Verlustnutzung durch § 20 Abs. 6 EStG auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen beschränkt ist, sieht der BFH keine Gefahr einer ausufernden Verlustnutzung und entscheidet erfreulicherweise im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips. Anleger sollten ihre Verluste im Veranlagungsverfahren geltend machen und abweichende Bescheide bis zur Veröffentlichung des bisher nur als Entwurf vorliegenden BMF-Schreibens hierzu offen halten.

BMF-Entwurf
veröffentlicht

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

1j | Verrechnung von dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsverlusten nach Einführung der Abgeltungsteuer | Autor: StB Sergej Müller, Frankfurt a. M.

BFH vom 03.11.2015
(AZ: VIII R 37/13)

Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 01.01.2009 angeschafft und innerhalb eines Jahres veräußert wurden (sog. Altverluste), konnten bis Ende 2013 nach § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG 2008 mit positiven Einkünften aus der Veräußerung von Wertpapieren verrechnet werden. Auch nach dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer unterliegen die Altverluste dem sog. Halbeinkünfteverfahren (HEV).

Urteilsfall

Im Streitfall erzielten die Steuerpflichtigen 2009 positive Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG. Zudem erzielten sie Altverluste i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Diese Verluste beantragten die Kläger mit den positiven Einkünften aus Kapitalvermögen zu verrechnen. Das Finanzamt nahm die entsprechende Verrechnung der Altverluste unter Berücksichtigung des HEV vor.

Klagebegehren

Die Kläger beantragten hingegen eine volle Berücksichtigung der Altverluste, da sich aus der Neuregelung zur Abgeltungsteuer keine Beschränkung für die Abzugsfähigkeit von Altverlusten ergebe. Zudem sei das HEV erst auf den Saldo nach Verlustverrechnung anzuwenden. Ferner ergebe sich durch die nur hälftige Berücksichtigung der Altverluste eine Ungleichbehandlung.

Keine Einschränkung
des HEV

Der BFH entschied hingegen, dass sich aus § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG 2008 keine

Einschränkung des HEV dergestalt herleiten lasse, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Wertpapieren im Verlustfall voll zu berücksichtigen seien. Vielmehr bedinge die vom Gesetzgeber beim Übergang vom HEV zur Abgeltungsteuer eröffnete Optionsmöglichkeit, dass sich solche Altverluste bei der Verrechnung mit der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünften nur zur Hälfte auswirken. Einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz erkannten die Richter hierin nicht. Eine etwaige, aus dem Übergangsbedingten Verlust von Einkunfts-minderungspotenzial resultierende Ungleichbehandlung sei durch die Neukonzeption der Besteuerung von Kapitaleinkünften gerechtfertigt. Da das HEV sowohl auf den Veräußerungspreis (§ 3 Nr. 40 lit. j EStG) als auch auf die Anschaffungskosten, respektive Veräußerungskosten (§ 3c Abs. 2 EStG) anzuwenden sei, scheide eine Anwendung des HEV auf den Saldo entgegen dem Klagebegehren aus.

Im Urteilsfall ging es um die zum 31.12.2013 ausgelaufene Optionsmöglichkeit des § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG 2008. Da ein horizontaler Verlustausgleich bei den sonstigen Einkünften weiterhin möglich ist und auch Altverluste mit einer vereinbarten Kaufpreisstundung betroffen sein können, kommt dem Urteil auch künftig Bedeutung zu.

Fazit

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

1k | Vorrang der Schuldentilgung verpflichtet nicht zur Kündigung in Finanzierung eingebundener Kapitallebensversicherungen | Autor: StB Hubert Blank, München

BFH vom 16.09.2015
(AZ: IX R 40/14)

Um auch die nach dem Verkauf einer vermieteten Immobilie anfallenden (nachträglichen) Finanzierungskosten als Werbungskosten abziehen zu können, muss der von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung beachtet sein (vgl. WTS Journal 04/2012, 03/2014 und 04/2015). In Fortentwicklung dieses Grundsatzes stellt der IX. Senat klar, dass auch vereinnahmte Versicherungssummen aus einer in die Finanzierung eingebundenen Kapitallebensversicherung als „Veräußerungserlös“ in diesem Sinne anzusehen sind. Eine Pflicht zur vorzeitigen Beendigung einer Kapitallebensversicherung bestehe aber nicht.

Urteilsfall

Die Klägerin erwarb eine in der Folge vermietete Eigentumswohnung, die sie u. a. durch ein Festdarlehen finanzierte. Das Festdarlehen war vertragsgemäß durch die Abtretung einer Kapitallebensversicherung an die finanzierende Bank abgesichert. Als die Klägerin die Immobilie nach 14 Jahren veräußerte, reichte der Veräußerungserlös nicht aus, um die Darlehensverbindlichkeiten vollständig abzulösen. Eine Kündigung der eingesetzten Lebensversicherung, deren Rückkaufswert auch für weitere Tilgungsleistungen des Restdarlehens hätte verwendet

werden können, nahm der Kläger nicht vor. Das Finanzamt lehnte den Abzug der gezahlten Zinsen für die Finanzierung des Darlehensrestbetrags als nachträgliche Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung ab. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte jedoch Erfolg. Das FG verneinte u. a. auch eine Pflicht zur Kündigung der Lebensversicherung, um mit dem Rückkaufswert das Restdarlehen tilgen zu können, und sah folglich auch keinen Verstoß des Klägers gegen den Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung.

Die hiergegen seitens des Finanzamts eingelegte Revision wies der BFH zurück. Er hält an dem Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung fest und bezieht in den Erlös aus dem Grundstücksverkauf auch die in diesem Zusammenhang vereinnahmten Lebensversicherungssummen ein. Daher müssen Versicherungsleistungen aus – der Finanzierung dienenden – Lebensversicherungen, die anlässlich einer vorzeitigen Kündigung oder des regulären Vertragsablaufs ausgezahlt werden, stets und in vollem Umfang für die Schuldentilgung verwendet werden. Der BFH verlangt aber nicht, dass eine Kapitallebensversicherung vorzeitig gekündigt wird.

Keine Pflicht zur vorzeitigen Beendigung einer Kapitallebensversicherung

Kontakt:
StB Hubert Blank,
München,
hubert.blank@wts.de

2a | Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen bei sog. gebrochenen Transport | Autor: Frank Scheller, Erlangen

BMF-Schreiben vom
07.12.2015

Die Beurteilung, ob die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen bei sog. gebrochenen Beförderungen bzw. Versendungen anwendbar ist, gestaltet sich für die beteiligten Parteien oftmals schwierig. Das BMF nimmt in seinem Schreiben vom 07.12.2015 nach einer Eingabe des DIHK aus 2013 zu diesem Themenkomplex Stellung.

Definition gebrochene
Beförderung/Versendung

Eine gebrochene Beförderung/Versendung liegt demnach dann vor, wenn sowohl der Lieferer als auch ein Abnehmer in den Transport des Liefergegenstands eingebunden sind. Rein tatsächliche Unterbrechungen des Transports, die lediglich dem Transportvorgang geschuldet

sind, führen lt. BMF nicht zu der Annahme einer gebrochenen Beförderung/Versendung. Letztere führen auch generell nicht zur Versagung der Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen, wenn der Abnehmer zu Beginn des Transports feststeht und ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Lieferung des Gegenstands und seiner Beförderung sowie ein kontinuierlicher logistischer Vorgang gegeben sind; dies gilt auch im Rahmen von Reihengeschäften.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung bei grenzüberschreitenden Warensendungen ist zwischen Lieferkonstellationen mit

Lediglich transporttechnische Unterbrechung unschädlich

Unterscheidung Zweierbeziehung vs. Reihengeschäft

lediglich zwei beteiligten Parteien und Reihengeschäften zu unterscheiden: bei reinen Zweierbeziehungen führen auch gebrochene Beförderungen/Versendungen nicht zur Versagung der Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen. Insoweit ist aber gerade bei Ausfuhrlieferungen vor dem Hintergrund des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG bei der Prüfung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu beachten, welche Partei den grenzüberschreitenden Transport durchführt. Jedoch schließt das BMF das Vorliegen eines Reihengeschäfts zwischen allen Parteien im Falle eines gebrochenen Transportvorgangs weiterhin gänzlich aus. Nach Ansicht des BMF liegen in dem Fall mehrere hintereinander geschaltete Lieferungen vor, die getrennt nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen sind.

Vereinfachungsregelungen des Abschn. 3.14 Abs. 19 UStAE

Neben der Normierung der bisherigen Vereinfachung, dass bei Reihengeschäften der abweichenden Rechtsauffassung eines anderen EU-Mitgliedstaates bei der Zuordnung der Warenbewegung gefolgt werden kann, erweitert das BMF die

Regelung im Falle der Kollision mit dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaates bei gebrochener Beförderung/Versendung aus einem anderen EU-Mitgliedstaat nur zum Zweck der Verschiffung über Deutschland ins Drittland.

Schon die Eingabe des DIHK wurde vielfach kritisiert, da Fallkonstellationen, die in der Praxis seit jeher als umsatzsteuerfrei beurteilt wurden, nunmehr hinterfragt wurden. Auch die Antwort des BMF führt aufgrund des großen Interpretationsspielraums und vieler offener Fragen nicht zu einer hinreichenden Rechtssicherheit. Vielmehr wird die Steuerbefreiung durch die Forderung eines zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs sowie eines kontinuierlichen logistischen Vorgangs möglicherweise erheblich eingeschränkt, obwohl weder die MwStSystRL noch das UStG und auch nicht die Rechtsprechung überhaupt eine Ausfuhrfrist vorgeben. Darüber hinaus darf nach der aktuellen Rechtsprechung insgesamt angezweifelt werden, ob die Rechtsauffassung des BMF zu gebrochenen Beförderungen/Versendungen überhaupt EU-rechtskonform ist.

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

2b | Vorsteuerabzug einer Holding und Eingliederung von Personengesellschaften in den umsatzsteuerlichen Organkreis | Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a.M./Hamburg

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

Mit Urteil vom 19.01.2016 hat der XI. Senat des BFH die bedeutsamen EuGH-Entscheidungen Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt in die nationale Rechtsprechung umgesetzt (vgl. WTS Journal 04/2015, Beitrag 2a).

Urteilsfall

Im Streitfall erbrachte eine Holding an ihre Tochter-Personengesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG entgeltliche administrative und kaufmännische Dienstleistungen und legte zusätzlich Kapital verzinslich bei einer Bank an. Zur Finanzierung ihrer Geschäftstätigkeit und des Erwerbs der Anteile an den Tochtergesellschaften bezog die Holding Dienstleistungen von Dritten, aus deren Rechnungen sie einen uneingeschränkten Vorsteuerabzug anstrebte.

BFH vom 19.01.2016
(AZ: XI R 38/12)

Der BFH hat nun entschieden, dass der Kläger für solche Eingangsleistungen, die

im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an den Tochtergesellschaften stehen, zumindest dann grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zustehe, wenn die Holding entgeltliche Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften erbringt. Allerdings sei die verzinsliche Anlage eines Teils des eingeworbenen Kapitals bei einer Bank ein umsatzsteuerfreier Umsatz, so dass die mit der Kapitalanlage im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge (anteilig) nicht abziehbar seien. Auf die erforderliche Vorsteueraufteilung könne auch nicht aufgrund der Vereinfachungsregelung des § 43 UStDV verzichtet werden, weil die verzinsliche Anlage von Kapital vorliegend zur Haupttätigkeit der Holding gehöre.

Darüber hinaus hat der XI. Senat des BFH die jüngste Rechtsprechung des V. Senats zur Organschaftsfähigkeit von Personen-

Grds. voller Vorsteuerabzug bei Dienstleistungserbringung, aber...

... Einschränkung bei steuerbefreiten Ausgangsumsätzen

BFH vom 02.12.2015
(AZ: V R 25/13)

Personengesellschaft als
Organgesellschaft

gesellschaften (vgl. WTS Journal 01/2016, Beitrag 2a) bestätigt. Nach bisheriger Rechtsprechung und explizitem Gesetzeswortlaut des § 2 UStG musste eine Organgesellschaft stets eine juristische Person sein. Nunmehr stimmen beide Umsatzsteuersenate des BFH überein, dass auch eine Organschaft mit eingegliederten Tochter-Personengesellschaften möglich sei. Unklar ist aber weiterhin, ob diese

Eingliederungsmöglichkeit generell für alle Personengesellschaften gilt oder aber auf GmbH & Co. KGs im allgemeinen beschränkt sein soll (so ggf. der BFH im aktuellen Urteilsfall) oder nur für solche GmbH & Co. KGs anwendbar sein soll, deren Anteile von anderen Gesellschaften im selben umsatzsteuerlichen Organkreis gehalten werden (so BFH vom 02.12.2015).

Eingliederungsfähigkeit
in dynamischer
Entwicklung

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

2c | Aussetzung der Vollziehung in Bauträgerfällen – Vertrauensschutz für Bauleistende | Autor: RA/StB Thomas Dennisen, Köln

BFH vom 27.01.2016
(AZ: V B 87/15)

In seinem Beschluss vom 27.01.2016 hat der BFH in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes entschieden, dass einer Nachforderung von Umsatzsteuer bei einem Bauleistenden Vertrauensschutzgesichtspunkte entgegenstehen können, wenn dieser entsprechend der früheren Finanzverwaltungsauffassung von der Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft nach § 13b UStG (Reverse-Charge-Verfahren) ausgegangen ist. Daher hat der BFH dem Bauleistenden hinsichtlich der vom Finanzamt nachgeforderten Umsatzsteuer entgegen der Vorinstanz die Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt.

FG Düsseldorf vom
03.09.2015
(AZ: 1 V 1659/15)

Sachverhalt

Der Antragsteller erbrachte in den Streitjahren (2011 bis 2013) Bauleistungen an einen Bauträger und rechnete ihm gegenüber unter Hinweis auf die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG ohne Ausweis von Umsatzsteuer ab. Nach Veröffentlichung des Urteils des BFH vom 22.08.2013 (wir haben fortlaufend berichtet, vgl. zuletzt WTS Journal 04/2015, Beitrag 2e) forderte der Bauträger die auf die Bauleistungen entfallende Umsatzsteuer für die Streitjahre vom Finanzamt mit der Begründung zurück, er sei nicht Steuerschuldner der Umsatzsteuer. Daraufhin forderte die Finanzverwaltung von dem Antragsteller die entsprechende Umsatzsteuer. Hiergegen legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte zugleich AdV. Diese lehnte das Finanzamt ab. Der beim Finanzgericht Düsseldorf gestellte Antrag auf AdV hatte keinen Erfolg.

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

Der BFH gab der Beschwerde des Antragstellers statt. Es bestünden ernstliche

Zweifel, ob der Antragsteller den Steuerbetrag für die an den Bauträger erbrachten Leistungen im Streitzeitraum schulde. Zwar sei – nach der Rechtsprechung des BFH vom 22.08.2013 – der Antragsteller gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Schuldner der Umsatzsteuer für die an den Bauträger erbrachten Bauleistungen. Allerdings bestünden – aufgrund des BFH-Beschlusses vom 17.12.2015 – zum einen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG. Zum anderen sei es ernstlich zweifelhaft, ob unter Berücksichtigung der Grundsätze der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und von Treu und Glauben der festgesetzte Steueranspruch bestehe. Er könnte bereits für den gesamten Streitzeitraum (2011 bis 2013) entfallen sein. Der BFH führt aus, dass unter entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG aufgrund der Verwaltungsanweisung in Abschn. 13b.3 Abs. 10 UStAE eine Uneinbringlichkeit des Steuerbetrages vorliegen könnte. Hieraus folgert der BFH, dass der Antragsteller die an den Bauträger erbrachten Leistungen erst dann zu versteuern habe, wenn er den darauf entfallenden Umsatzsteuerbetrag vereinnahmt.

Bemerkenswert ist die folgende Aussage des BFH: Zu erheblichen Steuerausfällen soll es bei entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht kommen. Die aufgrund der Verwaltungsanweisung angenommene Steuerschuld des Leistungsempfängers dürfte – so der BFH – entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erst aufgrund einer Zahlung des Steuerbetrages durch den Leistungsempfänger an den Leistenden entfallen.

BFH vom 17.12.2015
(AZ: XI B 84/15)

Verfassungsrechtliche
Bedenken gegen
§ 27 Abs. 19 UStG

Steueranspruch
ggf. uneinbringlich

Entfallen der Steuer-
schuld des Leistungs-
empfängers erst bei
Zahlung der Umsatzsteuer
an den Leistenden

Fazit Die Entscheidung des V. Senats des BFH ist – auch wenn sie lediglich im einstweiligen Rechtsschutzverfahren ergangen ist – aus unserer Sicht durchaus bemerkenswert. Es bleibt aber abzuwarten, ob die Gerichte auch im Hauptsacheverfahren zu dem Ergebnis gelangen, dass Vertrauensschutzgesichtspunkte nach § 176 Abs. 2 AO gegen eine Inanspruchnahme

des Bauleistenden sprechen. Entscheidend wird sein, wie sich der BFH zu der Frage positionieren wird, ob das Vertrauensschutzkonzept des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG den verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben genügt. Das FG Münster hat jedenfalls die Europarechtskonformität des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG bestätigt, allerdings die Revision zum BFH zugelassen.

FG Münster vom
15.03.2016
(AZ: 15 K 1553/15 U)

Kontakt:
RA/StB Thomas
Dennissen, Köln,
thomas.dennissen@
wts.de

2d | Warenlieferungen über Konsignationslager – ein Update |

Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

Definition Ein Konsignationslager ist ein Warenlager, das ein Unternehmer bei einem Abnehmer unterhält und aus dem der Abnehmer bei Bedarf Waren entnehmen kann. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung im UStAE liegt umsatzsteuerlich grundsätzlich im Zeitpunkt des Verbringens von Waren in ein Konsignationslager noch keine Lieferung an den Abnehmer vor. Befindet sich das Konsignationslager im Inland, gilt die Befüllung durch einen Lieferanten aus einem anderen EU-Mitgliedstaat vielmehr als innergemeinschaftlicher Erwerb durch Verbringen. Erst im Zeitpunkt der Warenentnahme aus dem Konsignationslager durch den Abnehmer liegt dann eine in Deutschland steuerpflichtige Inlandslieferung vor. Der ausländische Lieferant muss sich daher in Deutschland für Umsatzsteuerzwecke registrieren lassen und hat steuerliche Pflichten zu erfüllen (z. B. Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Zusammenfassenden Meldungen, Intrastat-Meldungen).

Umsatzsteuerliche
Folgen gem. Abschn. 3.12
Abs. 3 Satz 7 UStAE

FG Niedersachsen
vom 18.06.2015
(AZ: 5 K 335/14),
FG Hessen
vom 25.08.2015
(AZ: 1 K 2519/10)
und FG Düsseldorf
vom 06.11.2015
(AZ: 1 K 1983/13 U)

Einige Finanzgerichte haben aber der Ansicht der Finanzverwaltung teilweise widersprochen. So kommen das FG Niedersachsen, das FG Hessen und auch das FG Düsseldorf zu dem Ergebnis, dass je nach konkreter Ausgestaltung des Konsignationslagervertrags bereits bei der Befüllung des deutschen Lagers durch den ausländischen Lieferanten eine innergemeinschaftliche Lieferung an den deutschen Kunden vorliegen kann, wenn der Abnehmer die Waren bereits verbindlich bestellt hat. Dann könnte der ausländische Lieferant seine Rechnungen an den deutschen Kunden ohne deutsche Umsatzsteuer ausstellen; seine Registrierungsspflicht in Deutschland würde somit entfallen.

Die OFD Frankfurt a. M. hat nun in ihrer aktualisierten Verfügung ausdrücklich auf den Widerspruch der Finanzgerichtsurteile zu der aktuellen Fassung des UStAE hingewiesen. Da gegen die Finanzgerichtsurteile Revision eingelegt wurde, ist mit einer höchstrichterlichen Entscheidung zu dieser Frage zu rechnen. In der Verfügung wird daher darauf hingewiesen, dass Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 1 AO ruhen.

OFD Frankfurt a. M.
vom 15.12.2015

Es ist zu beachten, dass die Regelungen zu Konsignationslagern in den EU-Mitgliedstaaten nicht einheitlich sind. So sehen einige Mitgliedstaaten Vereinfachungen vor, nach denen abweichend von der MwStSystRL die Warenverlagerung in ein Konsignationslager nicht zu einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Lager führt, sondern zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager an den dortigen Abnehmer. In der o. g. OFD-Verfügung werden die einzelnen Länder, in denen diese Vereinfachung gilt, aufgeführt. Die deutsche Finanzverwaltung folgt auf Antrag diesen Vereinfachungsregelungen, so dass ein deutscher Lieferant kein innergemeinschaftliches Verbringen (an sich selbst), sondern vielmehr eine innergemeinschaftliche Lieferung an den Kunden erklären kann.

Praxishinweis

Da es nach den Finanzgerichtsurteilen immer auf die konkrete Vertragsgestaltung im Einzelfall ankommt, sollten die Konsignationslagerverträge hinsichtlich des genauen Wortlauts der Verbindlichkeit der Bestellungen (unbedingte Kaufverträge) überprüft werden.

Fazit

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

2e | Verbilligte Parkplatzüberlassung an Arbeitnehmer |

Autor: StB Daniel Brunner, München

Urteilsfall	Die Klägerin mietete wegen der angespannten Parkplatzsituation an ihrem Unternehmensort Parkplätze in einem benachbarten Parkhaus an und stellte diese ihren Arbeitnehmern gegen Kostenbeteiligung zur Verfügung. Die Überlassung der Parkplätze gegen verbilligtes Entgelt unterwarf die Klägerin nicht der Umsatzsteuer. Hätte sie die Parkplätze unentgeltlich überlassen, wäre dies in der Regel wegen des überwiegenden unternehmerischen Interesses nicht steuerbar gewesen (vgl. Abschn. 1.8 Abs. 4 Nr. 5 UStAE). Bei Vereinbarung eines geringen Entgelts könne nichts anderes gelten, so das Argument der Klägerin. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.	hebt, dass die Leistungen überwiegend zu unternehmerischen Zwecken erbracht werden. Nur bei unentgeltlichen Leistungen nehme das europäische Mehrwertsteuerrecht für die Steuerbarkeit eine Differenzierung danach vor, ob die Leistung dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers und damit unternehmensfremden Zwecken diene oder aber ob die Erfordernisse des Unternehmers es gebieten, diese Leistung nicht als zu unternehmensfremden Zwecken erbracht anzusehen. Die Vorlage des Falles an den EuGH, wie von der Klägerin (hilfsweise) beantragt, hielt der BFH nicht für geboten.	
BFH vom 14.01.2016 (AZ: V R 63/14)	Auch der BFH teilte die Ansicht der Klägerin nicht. Die Besteuerung unentgeltlicher Leistungen erlaube keinen Rückschluss auf die Besteuerung von Leistungen, die gegen verbilligtes Entgelt erbracht werden. Auch eine verbilligte Überlassung der Parkplätze sei unzweifelhaft eine Leistung gegen Entgelt. Der Leistungstatbestand erfordere lediglich eine beliebige Vorteilsgewährung an einen identifizierbaren Leistungsempfänger, die zu einem Verbrauch führen kann. Dabei sei unerheblich, dass die Leistungen überwiegend zu unternehmerischen Zwecken erbracht werden. Nur bei unentgeltlichen Leistungen nehme das europäische Mehrwertsteuerrecht für die Steuerbarkeit eine Differenzierung danach vor, ob die Leistung dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers und damit unternehmensfremden Zwecken diene oder aber ob die Erfordernisse des Unternehmers es gebieten, diese Leistung nicht als zu unternehmensfremden Zwecken erbracht anzusehen. Die Vorlage des Falles an den EuGH, wie von der Klägerin (hilfsweise) beantragt, hielt der BFH nicht für geboten.	Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kommt bei verbilligten Leistungen an Arbeitnehmer die sog. Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 UStG) nicht zur Anwendung, wenn die Leistung ohne Entgeltvereinbarung nicht steuerbar wäre. Für die Bemessung der Umsatzsteuer ist in diesen Fällen daher das vom Arbeitnehmer tatsächlich gezahlte Entgelt maßgeblich. Der Umsatzsteuer unterliegt bei der verbilligten Parkplatzüberlassung demnach nur das vom Arbeitnehmer tatsächlich aufgewendete (geringere) Entgelt.	Praxishinweis
Leistung gegen verbilligtes Entgelt umsatzsteuerbar			Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de

2f | BFH begrenzt Vorsteuerabzug für Unternehmensgründer |

Autor: RA Anton Appel, München

BFH vom 11.11.2015 (AZ: V R 8/15)	Mit Urteil vom 11.11.2015 hat der BFH entschieden, dass der Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmenstätigkeit der GmbH nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt sein könne, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter bei der GmbH zu einem Investitionsumsatz führen soll.	bereits langjährig im Geschäft mit Bauelementen tätigen B-GmbH. Der Kläger bezog hierfür Beratungsleistungen einer Unternehmensberatung zur Existenzgründung sowie eines Rechtsanwalts zu einem (geplanten) Unternehmenskauf. Der Erwerb der Vermögensgegenstände der B-GmbH unterblieb ebenso wie die GmbH-Gründung.	
Urteilsfall	Dem Rechtsstreit lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) beabsichtigte die Aufnahme einer unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit über eine von ihm zu gründende GmbH, deren Alleingesellschafter er sein sollte. Geplant war der Erwerb der Vermögensgegenstände der	Der BFH hat entschieden, dass der Kläger nicht berechtigt sei, den begehrten Vorsteuerabzug aus den bezogenen Beratungsleistungen geltend zu machen. Der Vorsteuerabzug scheitere nicht daran, dass die Gründung der GmbH entgegen der ursprünglichen Planung des Klägers als künftigen GmbH-Gesellschafter unterblieben	Entscheidung

ist. Maßgeblich sei vielmehr, dass die vom Kläger bezogenen Beratungsleistungen auch im Fall einer tatsächlich gegründeten GmbH nicht auf die GmbH übertragbar wären. Durch die vom Kläger bezogenen Leistungen seien keine auf eine GmbH übertragbaren Vermögenswerte („Investitionsgüter“) entstanden.

Gestützt wird diese Sichtweise durch das EuGH-Urteil Malburg, wonach eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung kein Recht auf Vorsteuerabzug des Gesellschafters begründe. Dies gilt auch für denjenigen, der eine Gesellschaftsgründung zwar beabsichtigt, aber aufgrund deren Scheiterns nicht Gesellschafter wird.

EuGH vom 13.03.2014
(Rs. C-204/13)

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

3a | Fortgesetzte Kritik der Finanzgerichte an der restriktiven Auslegung grunderwerbsteuerlicher Befreiungsvorschriften | Autor: StB Christian Vogt, MBA (International Taxation), Düsseldorf

Hintergrund Der § 6a GrEStG ermöglicht grunderwerbsteuerneutrale Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen. Die hierfür von der Finanzverwaltung definierten Voraussetzungen sind jedoch sehr streng. Verschiedene Finanzgerichte haben sich in den vergangenen Monaten daher bereits mit der Auslegung der Norm beschäftigen müssen. Zahlreiche dieser Verfahren sind mittlerweile beim BFH anhängig (vgl. WTS Journal 01/2016).

FG Berlin-Brandenburg
vom 01.10.2015
(AZ: 15 K 3015/15)

An diese Entwicklung schließt nun die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 01.10.2015 an. Das Finanzgericht schränkt in seinem Urteil die grundsätzlich erforderliche fünfjährige Nachbehaltefrist ein. Insbesondere wurde festgestellt, dass die im Fall der Aufwärtsverschmelzung einer Tochter- auf ihre Muttergesellschaft bedingte Beendigung des sog. Verbundes insoweit unschädlich sei. Das FG

Berlin-Brandenburg schließt sich hiermit ausdrücklich der Entscheidung des FG Nürnberg vom 16.10.2014 an, das einen ähnlichen Fall zu beurteilen hatte.

FG Nürnberg
vom 16.10.2014
(AZ: 4 K 1059/13);
anhängige Revision
(AZ: II R 62/14)

Auch gegen das jüngst veröffentlichte Urteil des FG Berlin-Brandenburg wurde zur Fortbildung des Rechts die Revision zugelassen, welche nun beim BFH anhängig ist. Die Vielzahl der mittlerweile anhängigen Verfahren zeigt, dass der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG im Falle positiver Entscheidungen des BFH eine deutliche Erweiterung erfahren könnte, was bei der Beurteilung grunderwerbsteuerlich relevanter Vorgänge stets berücksichtigt werden sollte.

Anhängige Revision
(AZ: II R 53/15)

Den hier erörterten „praktischen“ Anwendungsfragen übergeordnet ist das Thema des möglichen EU-Beihilfecharakters des § 6a GrEStG (vgl. nachfolgender Beitrag in dieser Ausgabe).

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

3b | Möglicher EU-Beihilfecharakter der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel | Autorin: RAin Monika Kirsch-Waltinger, München

BFH vom 25.11.2015
(AZ: II R 63/14, II R 62/14,
II R 36/14, II R 50/13)

Der BFH hat jüngst in vier zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel des § 6a GrEStG anhängigen Revisionsverfahren das BMF aufgefordert, diesen beizutreten. Zudem wurde das BMF gebeten mitzuteilen, ob vor der Einführung des § 6a GrEStG ein beihilferechtliches Genehmigungsverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) durchgeführt wurde und welches Ergebnis dieses ggf. hatte. Sofern ein solches Verfahren nicht durchgeführt wurde, soll zur Frage des Vorlie-

gens einer Beihilfe i. S. d. Art. 107 Abs. 1 AEUV Stellung genommen werden.

Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV ist eine staatliche Beihilfe (hier Steuervergünstigung) anzunehmen, wenn damit lediglich bestimmte Unternehmen begünstigt werden, diese Begünstigung durch den Staat oder staatliche Mittel finanziert wird und diese zudem geeignet ist, den Handel zu beeinträchtigen oder den Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten zu verfälschen.

Beihilfedefinition des
Art. 107 Abs. 1 AEUV

Weitere Entwicklung
ungewiss

Ob die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG als staatliche Beihilfe im o. g. Sinne zu qualifizieren ist, kann anhand der bisher vorliegenden Stellungnahmen des BFH und Literatur sowie der Rechtsprechung des EuGH im Zusammenhang mit steuerrechtlichen Normen zumindest nicht ganz ausgeschlossen werden.

Die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG kann insbesondere dann als Beihilfe angesehen werden, wenn diese selektiv wirkt. Dies kann auch dann anzunehmen sein, wenn man den § 6a GrEStG, entsprechend den vorliegenden Entscheidungen der Finanzgerichte, weiter auslegt als die Finanzverwaltung. Andererseits folgt die Abgrenzung der begünstigungsfähigen Vorgänge nach § 6a GrEStG bestimmten objektiven Kriterien, die keine zielgerichtete Begünstigung einer bestimmten

Gruppe von Unternehmen erkennen lassen.

Bei Vorliegen einer rechtswidrigen Beihilfe kann die EU-Kommission innerhalb einer Frist von zehn Jahren (Art. 17 Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13.07.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 AEUV) beschließen, dass der betreffende Mitgliedstaat die gewährte Beihilfe aufzuheben oder umzugestalten hat. Das Unionsrecht wäre in diesem Fall vorrangig anzuwenden und würde die nationalen Vorschriften zur Verjährung und Bestandskraft verdrängen. Eine nachträgliche Erhebung von Grunderwerbsteuer (zzgl. Zinsen) wäre dann nicht auszuschließen. Auch eine ggf. vorliegende verbindliche Auskunft i. S. d. § 89 Abs. 2 AO würde insoweit keinen Schutz bieten.

Mögliche Rechtsfolgen

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

3c | Zeitpunkt grunderwerbsteuerlicher Vereinigung sämtlicher Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft | Autor: StB Christian Vogt, MBA (International Taxation), Düsseldorf

Grunderwerbsteuerliche
Anteilsvereinigung

Werden sämtliche Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft in der Hand einer Person vereinigt, unterliegt dies der Grunderwerbsteuer. Im Fall einer GmbH & Co. KG ist für die Vereinigung neben dem Innehaben von mindestens 95 % des Vermögens auch die Beherrschung des Komplementärs erforderlich. Dies gilt auch dann, wenn dieser über keinen Anteil am Vermögen der Gesellschaft verfügt. Das GrEStG unterscheidet dabei zwischen zwei verschiedenen Arten von Anteilsvereinigungen. Eine solche kann einerseits durch ein Rechtsgeschäft verwirklicht werden, das den Anspruch auf Übertragung von Anteilen an der grundbesitzenden Gesellschaft begründet (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG). Andererseits kann eine Vereinigung auch dann eintreten, wenn kein schuldrechtliches Geschäft i. S. d. vorgenannten Vorschrift vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG). Die Unterscheidung ist von Bedeutung für die Bestimmung des Zeitpunktes der Anteilsvereinigung.

Komplementär-GmbH an die verbleibende Gesellschafterin (Klägerin) übertragen und als Kommanditisten ausschieden. Als Abfindung erhielten die ausscheidenden Gesellschafter einen Teil des Grundbesitzes der GmbH & Co. KG. Der Austritt basierte auf dem notariell beurkundeten Vertrag vom 23.11.2011, sollte jedoch erst mit Ablauf des 31.12.2011 wirksam werden.

Der BFH stellte hierzu fest, dass ein Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG und nicht der Nr. 1 dieser Vorschrift verwirklicht wurde. Durch den Vertrag vom 23.11.2011 wurde kein Anspruch der Klägerin auf Übertragung der Beteiligungen an der KG begründet. Vielmehr sollten die betreffenden zwei Gesellschafter gegen eine von der KG zu leistende Abfindung aus dieser ausscheiden. Diese Differenzierung hatte im Urteilsfall entscheidenden Einfluss auf den Grundbesitzbestand, der von der Anteilsvereinigung erfasst wurde.

BFH vom 20.01.2016
(AZ: II R 29/14)

Mit Urteil vom 20.01.2016 entschied der BFH über einen Fall, in dem zwei von drei Gesellschaftern einer grundbesitzenden GmbH & Co. KG ihre Anteile an der

Konsequenz des festgestellten Tatbestandes war, dass dieser erst mit Vollzug der Vereinbarung – und daher nicht bereits mit Abschluss des Vertrages – erfüllt war und Grunderwerbsteuer auslöste. Im

Unterschiedliche
Zeitpunkte

konkreten Fall bedeutete dies, dass die Grundstücke, die als Gegenleistung an die ausgeschiedenen Gesellschafter übertragen worden waren, nicht mehr von der Anteilsvereinigung erfasst wurden. Die Übertragung der Grundstücke unterfiel dem § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Vorgänge dieser Art werden regelmäßig bereits mit Abschluss der entsprechenden Vereinbarung wirksam. Unmittelbar ab diesem Zeitpunkt (hier der 23.11.2011) waren die Grundstücke der Gesellschaft folglich

bereits nicht mehr Grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen.

Die Entscheidung zeigt, dass die Einordnung eines Sachverhalts in die unterschiedlichen Tatbestände des GrEStG Einfluss auf den Umfang der Grunderwerbsteuerpflicht haben kann. Dies gilt immer dann, wenn der Grundbesitzbestand zu verschiedenen Zeitpunkten aufgrund weiterer Übertragungsvorgänge unterschiedlich ist.

Fazit

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

3d | Gleich lautender Ländererlass zu §§ 5 und 6 GrEStG |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Mit Gleich lautenden Erlassen vom 09.12.2015 haben die obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG Stellung genommen. Der Erlass tritt an die Stelle aller zuvor ergangenen Erlasse zu den §§ 5 und 6 GrEStG und ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Zusammenführung
und Ersatz von
Vorgängererlassen

Inhaltlich basiert der Erlass in weiten Teilen auf vorausgegangenen Verfügungen einzelner Bundesländer zur Anwendung der § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG. Diese werden nun ergänzt und präzisiert.

Der Erlass stellt zunächst grundlegende Ausführungen zum Anwendungsbereich der §§ 5, 6 GrEStG (begünstigte Vorgänge und Gesamthandsgemeinschaften) voran. Als maßgebend für den Begriff des ‚Anteils am Vermögen‘ wird die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Beteiligung am Vermögen (fest oder variabel) im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs i. S. d. § 23 GrEStG festgelegt. Diese entspricht der sachenrechtlichen Mitberechtigung des grundstücksübertragenden Gesellschafters, die sich aus der Stellung als Gesamthänder ableitet, sowie der vermögensmäßigen Beteiligung an dem in das gesamthänderische Vermögen übergegangenen Grundstück.

BFH vom 27.04.2005
(AZ: II R 61/03)

Ausführungen zur Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG in den Fällen der sog. Ersatztatbestände (§§ 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG) folgen. Hervorzuheben ist, dass (im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH) bei einem in mehreren Teilakten gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklichten

steuerpflichtigen Gesellschafterwechsel eine vorübergehende Aufgabe der gesamthänderischen Mitberechtigung im Rahmen der Vergünstigungsvorschrift des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG (anders als auf Tatbestandsebene des § 1 Abs. 2a GrEStG) als unschädlich angesehen wird. Vorausgesetzt wird insoweit lediglich, dass der betreffende Gesamthänder seine gesamthänderische Beteiligung vor dem ersten Teilakt der Tatbestandsverwirklichung fünf Jahre unverändert innehatte und spätestens mit dem letzten Teilakt wiedererlangt. Auch im Fall einer Anteilsvereinigung bzw. -übertragung einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach § 1 Abs. 3 GrEStG sowie in den Fällen des § 1 Abs. 3a GrEStG sind § 6 Abs. 2 und Abs. 3 GrEStG anwendbar.

BFH vom 16.05.2013
(AZ: II R 3/11)

Zur Versagung der Steuerbegünstigung nach § 5 Abs. 3 GrEStG bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG orientiert sich der Erlass weitgehend an den vorausgegangenen Verfügungen. Soweit durch den Verkauf des Grundstücks oder durch gesellschaftsrechtliche Maßnahmen eine Missbrauchsgestaltung objektiv ausgeschlossen ist, wird die Steuervergünstigung für den vorangegangenen Vorgang nicht in Frage gestellt, ggfls. lediglich die 5-jährige Überwachungsfrist beispielsweise auf den homogen formgewechselten Rechtsträger ausgedehnt. Auch in einem Fall des § 3 GrEStG wird ein Missbrauch hinsichtlich § 5 Abs. 3 GrEStG grds. verneint, die Einhaltung der verbleibenden Behaltensfrist durch den Rechtsnachfolger jedoch gefordert.

4 Bewertung

5 Erbschaft-/Schenkungsteuer

Verlängerung der
Festsetzungsfrist bei
unterlassener Anzeige

Anzeigepflichten, verfahrensrechtliche Folgen und Regelungen zum zeitlichen Anwendungsbereich schließen den Erlass ab. Gerade im Bereich der Anzeigepflichten bei Nichteinhaltung der Nachbehaltensfristen ist künftig erhöhte Aufmerksamkeit geboten: An diversen Stellen enthält der Erlass Regelungen zur Überwachung der Fristen

durch die Finanzverwaltung. Bei Verletzung der Anzeigefristen (14-Tagesfrist des § 19 Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. Abs. 3 GrEStG) wird hinsichtlich der Festsetzungsfrist nun erstmalig in einem Erlass ausdrücklich auf deren Verlängerung auch unter dem Gesichtspunkt der Steuerhinterziehung bzw. leichtfertigen Steuerverkürzung hingewiesen.

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

4 | Regelungen zur Bedarfsbewertung des Grundvermögens für Bewertungsstichtage ab dem 01.01.2016 | Autor: Philipp Dobrodziej, München

Hintergrund

Mit gleich lautenden Erlassen vom 08.01.2016 nahmen die obersten Finanzbehörden der Länder zu dem durch das Steueränderungsgesetz 2015 modifizierten § 190 BewG sowie den Anlagen 22, 24 und 25 zum BewG Stellung.

Der Erlass knüpft an die Erbschaftsteuer-richtlinien 2011 an und konkretisiert bzw. ergänzt diese im Hinblick auf die o. g. Änderungen. Die darin getroffenen Regelungen geben u. a. auch Antworten auf diverse offene Zweifelsfragen, wie z. B.:

Hilfestellungen und
Konkretisierungen

Steueränderungsgesetz
2015

Das Steueränderungsgesetz 2015 enthält, bezogen auf die neuerdings auch für die Grunderwerbsteuer maßgeblichen Grundbesitzwerte gemäß §§ 157 ff. BewG, als wesentliche Neuerung die Verkürzung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauern einzelner Gebäudeklassen (Anlage 22 zum BewG). Darauf aufbauend wird eine Herabsetzung des Mindestgebäudewertes auf 30 % vorgenommen (§ 190 BewG). Zudem stellen auch die Ermittlung des Gebäudeherstellungswertes (nun u. a. fünf statt drei Ausstattungsstandardstufen, Zugrundelegung der Normalherstellungskosten 2010) sowie Anpassungen der sog. Wertzahlen (Anlage 25 zum BewG) wesentliche Änderungen dar.

- Bestimmung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer bei unterschiedlich genutzten Gebäudeteilen,
- Berechnung der Restnutzungsdauer nach einer Modernisierung,
- Berechnung der Restnutzungsdauer bei mehreren Gebäuden/Gebäudeteilen in einer wirtschaftlichen Einheit,
- Bestimmung des Gebäudestandards,
- Berechnung der Brutto-Grundfläche,
- Anwendung der Baupreisindizes und
- Regelherstellungskosten für besonders werthaltige Außenanlagen.

Sowohl die Gesetzesänderungen als auch die Regelungen des Erlasses finden für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 Anwendung. Soweit der Erlass keine Regelungen enthält, gelten die Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 subsidiär weiter.

Anwendungsbereich

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

5 | Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschaftsanteils zur Schenkungsteuer | Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

BFH vom 20.01.2016
(AZ: II R 40/14)

Veräußert ein Gesellschafter seinen Geschäftsanteil zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Preis an die GmbH und handelt es sich um eine verdeckte Einlage des Anteils in das Vermögen der GmbH, liegt nach einem aktuellen Urteil des BFH keine Schenkung an die Gesellschaft vor.

Gesellschafter ihr Ehegatte war. Der Kaufpreis lag deutlich unter dem gemeinen Wert des Anteils. Die Veräußerung war als verdeckte Einlage i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG zu werten. Das Finanzamt setzte gegenüber der Klägerin Schenkungsteuer fest. Im erstinstanzlichen Verfahren wurde der Klage gegen den Schenkungsteuerbescheid stattgegeben. In der Revision des Finanzamts folgte der BFH im Ergebnis der finanzgerichtlichen Entscheidung.

Verdeckte Einlage eines
Gesellschaftsanteils

Im Streitfall übertrug eine Gesellschafterin im Jahr 2004 ihren Geschäftsanteil auf die GmbH (Klägerin), deren einziger weiterer

Keine Schenkung
an die Gesellschaft

Eine freigebige Zuwendung scheidet nach Auffassung des II. Senats aus, da der Erwerb einer Kapitalgesellschaft durch eine verdeckte Einlage nicht zugleich als Erwerb durch freigebige Zuwendung gewertet werden könne. Auch ein fiktiver Erwerb durch Anteilsübergang aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters liege nicht vor. Die Vorschrift des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG sei – auch nach ihrer Neufassung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – auf die rechtsgeschäftliche Übertragung eines Gesellschaftersanteils schon dem Wortlaut nach nicht anwendbar. Auch aus der Gesetzesbegründung gehe nichts anderes hervor. Der Auffassung der Finanzverwaltung, die von einem fiktiven Erwerb durch Anteilsübergang ausgehe, wenn ein Gesellschafter seinen Geschäftsanteil zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Preis an die GmbH veräußere und nach den Umständen des Einzelfalls keine freigebige Zuwendung an den anderen Gesellschafter gegeben sei, könne demnach nicht gefolgt werden.

Weder freigebige
Zuwendung i. S. d. § 7
Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
noch Erwerb gem.
§ 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG

Schenkung an den
Gesellschafter

Ob eine solche verdeckte Einlage als Schenkung an den anderen Gesellschafter beurteilt werden kann, war im Übrigen nicht Gegenstand der Entscheidung. Eine freigebige Zuwendung an den anderen Gesellschafter dürfte daran scheitern, dass die Werterhöhung der Anteile des anderen Gesellschafters lediglich als Reflex der Einlage eintritt und es damit

an einem tauglichen Zuwendungsgegenstand fehlt.

Nach heutiger Rechtslage wäre in dieser Konstellation der Erwerbstatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu berücksichtigen. Die durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.12.2011 neu eingefügte Vorschrift fingiert bei der Werterhöhung von Anteilen infolge einer Leistung eine Schenkung an den oder die Gesellschafter. Ob der verbilligte Erwerb eigener Anteile unter den Leistungsbegriff i. S. d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fallen kann, ist allerdings umstritten.

Bei der Beurteilung des Streitfalls nach derzeit geltendem Recht wären ferner die durch das BilMoG geänderten Bilanzierungsvorschriften und deren Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Beurteilung zu berücksichtigen. Aufgrund des Bilanzierungsverbots für eigene Anteile ist umstritten, ob die verbilligte Veräußerung an die Gesellschaft eine verdeckte Einlage darstellen kann oder nicht. Lehnt man die Möglichkeit einer verdeckten Einlage in diesem Zusammenhang ab, könnte ggf. der Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eröffnet und eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft grundsätzlich wieder möglich sein.

Es bleibt also abzuwarten, wie sich der BFH zu diesen Konstellationen in Zukunft äußern wird.

Neue Rechtslage

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

6a | Kein Arbeitslohn durch eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH | Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., München

BFH vom 26.07.2007
(AZ: VI R 64/06)

Mit Urteil vom 26.07.2007 entschied der BFH, dass die Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber zu Arbeitslohn führt, weil diese gem. § 51 BRAO zum Abschluss der Versicherung verpflichtet ist und daher ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers entfällt.

Anwältin. Die Rechtsanwalts-GmbH wendet durch ihre eigene Versicherung ihren angestellten Rechtsanwälten weder Geld noch einen geldwerten Vorteil in Form des Versicherungsschutzes zu.

BFH vom 19.11.2015
(AZ: VI R 74/14)

Nach der Entscheidung vom 19.11.2015 gilt für die eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH nach § 59j BRAO jedoch etwas anderes. Diese führt nicht zu Lohn bei deren angestellten

Nach § 59j Abs. 1 BRAO ist die Rechtsanwalts-GmbH verpflichtet, eine eigene Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen und die Versicherung während der Dauer ihrer Zulassung aufrechtzuerhalten. Diese Versicherung sei nicht nur aufgrund einer eigenbetrieblichen Verpflichtung, sondern ausschließlich im eigenbetrieblichen Interesse der Rechtsanwalts-Gesellschaft.

Kein geldwerter Vorteil
durch eigene Berufshaft-
pflichtversicherung einer
Rechtsanwalts-GmbH

schaft abgeschlossen und decke allein Risiken aus der Führung von Mandaten der GmbH ab. Daher versichere die GmbH durch den Abschluss der Berufshaftpflichtversicherung nur ihre eigene Berufstätigkeit.

Gegenteiliges folge auch nicht aus § 51 Abs. 1 BRAO. Danach ist zwar der angestellte ebenso wie der selbständig tätige Rechtsanwalt verpflichtet, eine Berufs-

haftpflichtversicherung zur Deckung der sich aus der Berufstätigkeit ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden abzuschließen. Diese Verpflichtung wird aber nicht dadurch erfüllt, dass die Rechtsanwaltsgesellschaft ihre eigene Berufshaftpflichtversicherung nach § 59j BRAO abschließt. Die Versicherungspflicht des angestellten Rechtsanwalts nach § 51 Abs. 1 BRAO besteht unabhängig davon.

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

6b | Kein Arbeitslohn durch Betriebshaftpflichtversicherung eines Krankenhauses |

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

BFH vom 19.11.2015
(AZ: VI R 47/14)

Die Mitversicherung angestellter Klinikärzte in der eigenen Betriebshaftpflichtversicherung eines Krankenhauses gem. § 102 Abs. 1 VVG stellt keinen Arbeitslohn dar, weil die Mitversicherung nicht als Gegenleistung für die Beschäftigung anzusehen ist.

Mitarbeiter in die Versicherung folge allein aus der Regelung des § 102 Abs. 1 VVG. Das Krankenhaus wende insoweit seinen Mitarbeitern keinen Lohn zu. Es entsteht demnach nach Auffassung des BFH kein durch das Dienstverhältnis veranlasster geldwerter Vorteil „für“ die Beschäftigung.

BFH vom 19.11.2015
(AZ: VI R 74/14)

Wie im Urteilsfall zur Rechtsanwalts-GmbH geht der BFH auch im Fall einer Mitversicherung angestellter Klinikärzte von einer Leistung im eigenbetrieblichen Interesse des Krankenhauses aus. Der vom Krankenhaus erworbene Versicherungsschutz zur Deckung des mit dem Betrieb des Krankenhauses erwachsenden Haftungsrisikos diene dem eigenen Versicherungsschutz des Arbeitgebers. Die Einbeziehung der

Aufgrund der Bezugnahme auf § 102 VVG hat das BFH-Urteil eine große Reichweite. Die Grundsätze sind in allen Fällen anwendbar, in denen Unternehmen eine auch ihre Mitarbeiter einbeziehende eigene Haftpflichtversicherung abgeschlossen haben. Davon zu unterscheiden ist aber die Übernahme von Beiträgen für private, auf angestellte Mitarbeiter persönlich lautende Berufshaftpflichtversicherungen.

Fazit

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

6c | Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts zur Pauschalierung der Lohnsteuer bei Zuschüssen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte |

Autor: StB Thomas Mayer, München

BFH vom 24.09.2015
(AZ: VI R 69/14)

Der BFH entschied, dass das Wahlrecht zur Pauschalierung der Lohnsteuer für geldwerte Vorteile bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (erster Tätigkeitsstätte) nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht durch einen nachträglichen Antrag im finanzgerichtlichen Verfahren, sondern nur durch eine entsprechende Lohnsteuer-Anmeldung ausgeübt werden kann.

versteuert, da der Arbeitgeber fälschlicherweise von einem anteiligen monatlichen Zufluss und somit von der Unterschreitung der € 44 Freigrenze ausging.

Urteilsfall

Im Streitfall gewährte der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern verbilligte Jahreskarten für öffentliche Verkehrsbetriebe in Form sog. Job-Tickets. Der entstandene geldwerte Vorteil wurde im laufenden Lohnsteueranmeldungsverfahren nicht

Das Finanzamt erließ nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung einen Haftungsbescheid. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das FG trotz eines (nachgereichten) Antrags auf Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG ab, da das Pauschalierungswahlrecht erst nach Ausschreibung oder Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen und damit verspätet ausgeübt worden sei.

Ausübung des
Pauschalierungs-
wahlrechts

Der BFH wies die Revision zurück. Der Arbeitgeber habe das Pauschalierungswahlrecht des § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG durch Anmeldung der pauschalen Lohnsteuer auszuüben. Mangels wirksam ausgeübten Pauschalierungswahlrechts könne sich die Klägerin im Urteilsfall nicht auf § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG berufen.

Fazit

Das Urteil wurde inzwischen im BStBl. II veröffentlicht und ist somit in gleichgelagerten

Fällen entsprechend anzuwenden. Die Entscheidung bedeutet u. E. aber nicht, dass die (erstmalige) Pauschalierung der Lohnsteuer im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung nicht mehr möglich ist. Der Arbeitgeber kann u. E. sein Wahlrecht zur Pauschalierung auch weiterhin im Rahmen der Lohnsteuerprüfung ausüben, ggf. indem er anstelle eines Nachforderungsbescheids des FA die Beträge in eine Lohnsteuer-Anmeldung aufnimmt (§ 42d Abs. 4 EStG).

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

7a | Manipulationssicherheit für Registrierkassen (INSIKA-Konzept) |

Autoren: Gregor Bühler und StB Henning Burlein, beide München

Referentenentwürfe
vom 18.03.2016

Das BMF hat den Referentenentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sowie den Referentenentwurf einer technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen veröffentlicht. Mit dem in der Literatur in einem Zug genannten INSIKA-Konzept („Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme“) steht zwar ein technologieoffenes Lösungskonzept bereit, das auch als Alternative im Entwurf behandelt wird. Dieses wird jedoch für ungeeignet befunden, obwohl von anderen EU-Ländern und der deutschen Steuerwerkschaft präferiert.

INSIKA

Die Entwürfe sollen daneben weitere sich aus den GoBD ergebende Anforderungen technisch absichern.

Es ist zu begrüßen, dass in der neuen technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen definiert wird, dass mit elektronischen Aufzeichnungssystemen elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen gemeint sind und elektronische Buchhaltungsprogramme nicht dazu gehören. Letztere Einschränkung führt aber dazu, dass ein Auslegungsspielraum eröffnet wird, welche der in Rz. 20 der GoBD beispielhaft aufgeführten DV-Systeme unter den Begriff der elektronischen Aufzeichnungssysteme fallen bzw. welche nicht (z. B. Warenwirtschaftssysteme und Geldspielgeräte).

„Elektronische
Aufzeichnungssysteme“

Neue gesetzliche
Regelungen in der
Abgabenordnung
geplant

Das Erfordernis der neuen gesetzlichen Regelungen gemäß §§ 146a und 146b AO-E begründet das BMF insbesondere damit, dass technische Manipulationen von Kassendaten im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung nur mit hohem Aufwand feststellbar sind.

Die derzeitigen gesetzlichen Regelungen bieten hier nach Ansicht des BMF keine ausreichende Grundlage, um die Manipulationen digitaler Grundaufzeichnungen aufzudecken. Um die technischen Möglichkeiten zur Manipulation von digitalen Grundaufzeichnungen, wie z. B. Kassenaufzeichnungen, einzudämmen, soll die Unveränderbarkeit im Sinne der GoBD sichergestellt werden. Dies soll im Wesentlichen dadurch erreicht werden, dass elektronische Aufzeichnungssysteme künftig über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen.

Zusätzlich soll eine Kassen-Nachschau als eigenständige Prüfung eingeführt werden, die grundsätzlich keine Außenprüfung i. S. d. § 193 AO ist. Es gelten für sie dieselben Regeln wie bei der Lohnsteuer- und der Umsatzsteuer-Nachschau (z. B. keine Vorankündigung, unter besonderen Umständen Übergang in Außenprüfung). Außerdem sollen Verstöße gegen die neuen Regelungen mit einer Geldbuße von bis zu € 25.000 geahndet werden können – unabhängig von etwaig entstandenen steuerlichen Schäden.

Kassen-Nachschau

Vor dem Hintergrund, dass die Entwicklung einer technischen Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme und deren Zertifizierung einige

Zeitliche Umsetzung

Zeit in Anspruch nehmen wird, sollen die Neuregelungen für Wirtschaftsjahre verpflichtend anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2018 beginnen.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Stellungnahmen und gegebenenfalls eine Anhörung der Verbände noch zu Änderungen im Rahmen des zu erwartenden Regierungsentwurfs führen.

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

7b | Hinterziehungszinsen auf zu niedrige Einkommensteuer-Vorauszahlungen nach Selbstanzeige | Autorin: StBin Jutta Wagner, München

FinMin Nordrhein-Westfalen vom 06.10.2014 (AZ: S 0462)

Das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen hat mit Schreiben vom 06.10.2014 die Anwendung der Regelungen des § 235 AO (Verzinsung von hinterzogenen Steuern) auf Einkommensteuer-Vorauszahlungen ausgeweitet.

In Selbstanzeigefällen werden Hinterziehungszinsen auf die jeweiligen nachversteuerten Jahressteuerbeträge festgesetzt. Im Rahmen der Einkommensteuer werden Hinterziehungszinsen auf die nach der Selbstanzeige fällige Einkommensteuer und den fälligen Solidaritätszuschlag festgesetzt. Die zuvor festgesetzten Zinsen auf die Einkommensteuer nach § 233a AO werden auf die Hinterziehungszinsen angerechnet (der Zinslauf nach § 233a AO beginnt 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums).

schaft, da bei Kenntnis der ausländischen, bisher nicht erklärten Kapitalerträge die Einkommensteuer-Vorauszahlungen höher festgesetzt worden wären.

Das den Hinterziehungszinsbescheid erlassende Finanzamt muss in dem Zinsbescheid genau begründen, dass und warum eine Steuerhinterziehung vorliegt und in welcher Höhe die zu verzinsenden Steuern hinterzogen worden sind.

Die Rechtmäßigkeit eines Hinterziehungszinsbescheides hängt regelmäßig davon ab, dass die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung vorliegen. Das Finanzamt trägt insoweit die Feststellungslast. Soweit das Finanzamt dies nicht nachweist, ist der Zinsbescheid rechtswidrig.

Feststellungslast
beim Finanzamt

Hinterziehungszinsen
auch auf Vorauszahlungen

Das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen ist der Ansicht, dass insbesondere in den Fällen von lang andauernden Steuerverkürzungen bei ausländischen Kapitalerträgen auch die verkürzten vierteljährlichen Einkommensteuer-Vorauszahlungen nach § 235 AO zu verzinsen seien. Der Zinsschuldner habe sich einen ungerechtfertigten Liquiditäts- und Zinsvorteil ver-

Es gibt eine Reihe von Gründen, weshalb ein Hinterziehungszinsbescheid, der aufgrund einer Verkürzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen ergangen ist, rechtswidrig sein kann. Daher ist unsere Empfehlung, deren Rechtmäßigkeit prüfen zu lassen und im Zweifel gegen entsprechende Bescheide Einspruch einzulegen.

Praxishinweis

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

8 | Zukunft der Stromsteuerbefreiung für dezentrale EEG-Anlagen |

Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Stromsteuerbefreiung für
dezentrale Kleinanlagen

Strom, der in Kraftwerken mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW erzeugt wird, ist nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG von der Stromsteuer befreit, sofern der Strom entweder vom Betreiber selbst oder von einem anderen Letztverbraucher im räumlichen Zusammenhang zur Erzeugungsanlage verbraucht wird. Im zweiten Fall kann die Steuerbefreiung grundsätzlich nur gewährt werden, wenn

außer dem Anlagenbetreiber und dem Letztverbraucher keine weiteren Personen eingebunden sind.

Sofern der erzeugte Strom im Rahmen der sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung lediglich zur Inanspruchnahme der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) zunächst an einen Netzbetreiber geleistet und

Kaufmännisch-
bilanzielle Einspeisung

sogleich vom Anlagenbetreiber zurück-erworben wird, soll dies nach § 12b Abs. 4 Satz 2 StromStV für die Steuerbefreiung unschädlich sein. Formal gesehen kann der Anlagenbetreiber den zur Inanspruchnahme der EEG-Einspeisevergütung an den jeweiligen Netzbetreiber verkauften Strom jedoch nicht wie in der Verordnung vorgesehen zurück-erwerben, weil der Netzbetreiber aufgrund des Wälzmechanismus des EEG verpflichtet ist, die vergüteten Grünstrommengen unmittelbar an den vorgelagerten Übertragungsnetzbetreiber weiterzugeben.

schutzes und einer bisher uneinheitlichen Verwaltungspraxis nun doch zumindest für bis zum 31.03.2015 entnommene Strommengen zu gewähren. Nach dem am 04.01.2016 vorgelegten Referentenentwurf zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung soll der Hinweis in § 12b Abs. 4 Satz 2 StromStV zur gleichzeitigen Inanspruchnahme von EEG-Einspeisevergütung und Stromsteuerbefreiung analog zum BMF-Erlass vom 23.03.2015 ersatzlos gestrichen werden.

Referentenentwurf zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung

Vor diesem Hintergrund ist zudem der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung des Strommarktes (Strommarktgesetz) vom 14.09.2015 zu beachten. Der Gesetzentwurf sieht u. a. Änderungen des Stromsteuergesetzes und des Erneuerbare-Energien-Gesetzes vor, nach denen eine Kumulierung der finanziellen Förderung nach dem EEG mit der Stromsteuerbefreiung für in Kleinanlagen erzeugten Strom ausdrücklich nicht mehr möglich sein soll. Stattdessen soll der Anlagenbetreiber jeweils selbst entscheiden, welche der beiden Förderungen er in Anspruch nehmen möchte. Da das EEG grundsätzlich höhere Förderungen vorsieht, sollte in diesem Fall die Inanspruchnahme der Stromsteuerbefreiung

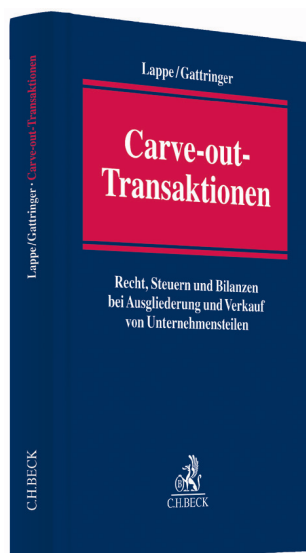
Gesetzgebungsverfahren zum Strommarktgesetz

Einschränkung der Steuerbefreiung per BMF vom 23.03.2015

Aus diesem Grund soll nach dem BMF-Erlass vom 23.03.2015 kein Anspruch auf die Steuerbefreiung für dezentrale Kleinanlagen bestehen, sofern der erzeugte Strom zur Inanspruchnahme der EEG-Vergütung an den Netzbetreiber verkauft wird und gleichzeitig Strom im gleichen Umfang von einem Dritten erworben wird. Diese Sichtweise erscheint allerdings sehr formalistisch, denn der Verordnungsgeber hat in § 12b Abs. 4 Satz 2 StromStV in Kenntnis des Wälzmechanismus die kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung auch von der Stromsteuer befreien wollen. Nach dem BMF-Erlass vom 10.12.2015 ist immerhin die Steuerbefreiung in diesen Fällen aus Gründen des Vertrauens-

Expertenwissen zu Carve-out-Transaktionen

Unter Mitwirkung der WTS-Autoren Peter Jung und Marinus Eßer



Das bislang einmalige Handbuch erklärt umfassend und praxisorientiert die Planung, Vorbereitung und Umsetzung von Carve-out-Transaktionen. Dabei werden alle Regelungsbereiche zu Recht, Steuern und Bilanzen, die bei der Ausgliederung und beim Verkauf von Unternehmensteilen relevant sind, berücksichtigt. Ein Wissensfundus für alle, die sich mit Carve-out-Transaktionen beschäftigen, sei es in Unternehmen oder als Berater.

Carve-out-Transaktionen

Lappe/Gattringer

Erschienen am 06.04.2016, ca. 350 Seiten

Verlag C.H. BECK

ISBN 978-3-406-68251-3

Preis: € 129,00 inkl. MwSt.

bestellbar unter www.beck-shop.de

Anlagenverklammerung bei Fernsteuerbarkeit zur Inanspruchnahme der EEG-Marktpremie	gen im Regelfall erst nach Auslaufen der EEG-Förderung sinnvoll sein. Nach dem am 04.01.2016 vorgelegten Referentenentwurf zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung soll zudem eine Definition des virtuellen Kraftwerks in § 12b Abs. 2 StromStV erfolgen. Nach den Vorstellungen des BMF soll in der Stromsteuerverordnung zukünftig ausdrücklich geregelt werden, dass die zur Begründung eines virtuellen Kraftwerks erforderliche zentrale Steuerung der Stromerzeugungsanlagen insbesondere dann vorliegen soll, wenn die einzelnen Stromerzeugungseinheiten fernsteuerbar im Sinne des § 35 EEG 2014 i. V. m. § 36 EEG 2014 sind. Die Fernsteuerbarkeit von Stromerzeugungsanlagen ist eine notwendige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Marktpremie im Rahmen der geförderten Direktvermarktung nach § 34 EEG 2014. Diese einschränkende Rechtsauffassung hatte das BMF bereits mit Erlass vom 25.03.2015 verkündet und anschließend mit Erlass vom 10.12.2015 für erst ab dem 01.04.2015 anwendbar erklärt. Auch diese Neuerung scheint sehr fragwürdig, da jede nach dem EEG 2014 geförderte Direktvermarktungsanlage fernsteuerbar sein muss und somit de facto Strom aus erneuerbaren Energien nie mehr unter die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG fallen würde.	Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen i. S. d. § 3 Nr. 38 EnWG, die nicht nur in den Bereichen Erzeugung und Vertrieb, sondern auch im Netzbetrieb, d. h. Übertragung und Verteilung, tätig sind, sollen nach den Reformplänen zur Stromsteuereinführung zukünftig für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG als verschiedene Personen gelten. Mit dieser neuen Regelung soll berücksichtigt werden, dass diese Unternehmen aufgrund der Regulierungsvorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes zur Entflechtung ihrer Tätigkeiten verpflichtet sind. Schließlich soll der Begriff des räumlichen Zusammenhangs nach den Plänen des BMF zukünftig klar definiert werden. Demnach sollen neben dem Gebäude oder dem Grundstück, in oder auf dem sich die Stromerzeugungsanlage befindet, zukünftig nur noch unmittelbar anliegende Gebäude und Grundstücke sowie geographisch abgrenzbare Gewerbe- und Wohngebiete auf dem Stadt- oder Gemeindegebiet, auf denen sich die Stromerzeugungseinheiten befinden, unter den Begriff „räumlicher Zusammenhang“ fallen. Es sollte zeitnah geprüft werden, ob diese neue Auslegung der Finanzverwaltung zu einer Einschränkung der Steuerbefreiung führen kann und mit den Vorgaben des Stromsteuergesetzes vereinbar ist.	Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen Definition des Begriffs „räumlicher Zusammenhang“
Kontakt: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, karen.moehlenkamp@wts.de			

9 | Zugelassener Ausführer im Unionszollkodex | Autorin: Doris Forster, Düsseldorf

Bisherige Rechtslage	Die Bewilligung des sog. Zugelassenen Ausführers (ZA) nach Art. 76 Abs. 1 Buchst. c Zollkodex (ZK) stellt für Unternehmen eine bedeutende und effektive Verfahrenserleichterung bei der Überführung von Waren in das Ausfuhrverfahren dar. Denn dem Inhaber einer solchen Bewilligung ist es nach Art. 283 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) gestattet, die Ausfuhrformalitäten in seinen Geschäftsräumen oder an anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Orten zu erfüllen. Darüber hinaus erfolgt im Regelfall unverzüglich eine automatisierte Überlassung der Ware zur Ausfuhr. Dies ermöglicht eine zügige Ausfuhrabwicklung auch außerhalb der Öffnungszeiten der Zollbehörden.	Im Hinblick auf das vollumfängliche Inkrafttreten des Unionszollkodex (UZK) zum 01.05.2016 stellt sich die Frage, ob der ZA oder die entsprechenden Verfahrenserleichterungen auch nach neuem Recht zukünftig noch vorgesehen sind und ob bestehende Bewilligungen weiter Gültigkeit besitzen. Der Begriff „Zugelassener Ausführer“ ist sowohl im UZK als auch in den Delegierten Rechtsakten (UZK-DA) und Durchführungsrechtsakten (UZK-IA) nicht mehr vorhanden. Gemäß den in Art. 250 ff. UZK-DA aufgeführten Regelungen müssen Bewilligungen mit unbefristeter Geltungsdauer neu bewertet werden. Da es sich bei der ZA-	Fehlen des Begriffs „Zugelassener Ausführer“ im UZK Übergangsvorschriften
----------------------	---	--	---

Bewilligung im Regelfall um eine unbestimmte Bewilligung handelt, bleiben am 01.05.2016 gültige ZA-Bewilligungen weiterhin bis zu ihrer Neubewertung weiterhin gültig (Art. 251 UZK-DA) und werden ab dem 01.05.2016 unter den Bedingungen angewendet, die in den entsprechenden Bestimmungen des UZK, der UZK-IA und der UZK-DA gemäß der Entsprechungstabelle in Anhang 90 UZK-DA festgelegt sind. Für Inhaber der ZA-Bewilligung besteht demnach kein Handlungsbedarf. Vielmehr werden die Zollbehörden bezüglich einer Neubewertung auf die Wirtschaftsbeteiligten zukommen.

ZA-Bewilligung als „vereinfachte Zollanmeldung“

Fraglich blieb allerdings weiterhin, nach welchen Vorschriften die Neubewertung oder gar eine Neuerteilung der bisher als ZA-Bewilligung bekannten Verfahrenserleichterungen unter dem UZK-Regime erfolgen wird. Bisher konnten hier lediglich Vermutungen angestellt werden, dass die Vereinfachungen künftig nicht im Rahmen eines sog. Anschreibeverfahrens, sondern der „vereinfachten Zollanmeldung“ bewilligt werden würden. Der „Einführungserlass zur Anwendung neuen Unionsrechts

im Zollbereich ab dem 1. Mai 2016“ des BMF vom 19.02.2016 hat diesbezüglich nun für Klarheit gesorgt: Die vereinfachte Zollanmeldung wird tatsächlich das heutige ZA-Verfahren ersetzen. Im Rahmen dieser Vereinfachung werden dann auch die bekannten Vorteile des ZA, wie die Gestellung an zugelassenen Orten, sowie die grundsätzlich automatisierte Überlassung bei der Ausfuhrzollstelle, erhalten bleiben.

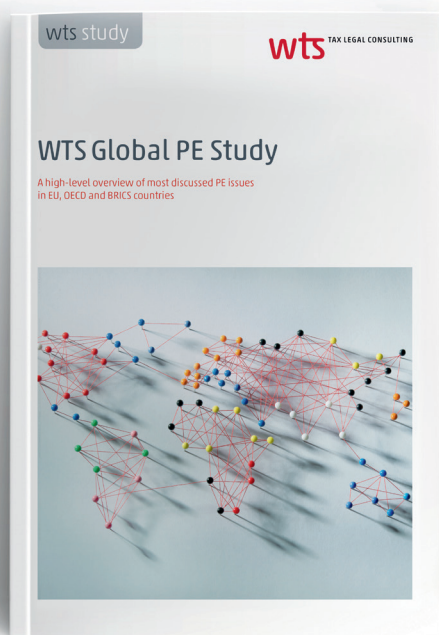
Um diese Vereinfachungen zu erlangen, muss der Wirtschaftsbeteiligte nicht zwingend Inhaber einer AEO(Authorized Economic Operator)-Bewilligung sein. Teilweise müssen jedoch gleiche oder ähnliche Voraussetzungen erfüllt werden (Art. 145 UZK-DA). Hieran wird die Entwicklung ersichtlich, dass sich die Bewilligungsvoraussetzungen für die Nutzung von Verfahrenserleichterungen oder besonderen Verfahren immer mehr denen der AEO-Bewilligung angleichen. Der Erwerb des AEO-Status gewinnt für Unternehmen mithin weiter an Bedeutung und sollte daher als wertvoller Vorteil erkannt und angestrebt werden.

Erwerb des AEO-Status nicht zwingend notwendig, aber erstrebenswert

Kontakt:
RA Michael Connemann, München,
michael.connemann@wts.de

WTS Global PE Study

A high-level overview of most discussed PE issues in EU, OECD and BRICS countries



Betriebsstätten entwickeln sich immer mehr zu einem signifikanten steuerlichen Risikofaktor. Das bestätigt die aktuelle WTS-Studie „WTS Global PE Study“, die einen umfassenden Überblick über die wichtigsten Diskussionspunkte rund um das Thema Betriebsstätten in insgesamt 62 Ländern bietet.

Umfang: 44 Seiten
Sprache: Englisch

Kostenlose Bestellung:

WTS Group AG
Florian Kestler
Telefon +49 (0) 89 286 46-1565
florian.kestler@wts.de

10 | Neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und China in Kraft getreten | Autoren: StBin Xiaolun Heijenga, StB Guido Kirchmayer, beide Frankfurt a.M.

CHINA

Ratifikation in Deutschland und Umsetzung in China

Das am 28.03.2014 unterzeichnete neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Volksrepublik China (DBA-China) wurde in Deutschland bereits am 29.12.2015 ratifiziert. Nach Umsetzung auch in China ist es nunmehr am 05.04.2016 in Kraft getreten. Das Abkommen ist folglich ab dem 01.01.2017 anzuwenden. Dies ist einer Veröffentlichung der China State Administration of Taxation zu entnehmen.

Anwendbarkeit ab dem 01.01.2017

Praxishinweis

Anlässlich des neuen Abkommens sollten Unternehmen die steuerliche Ausgestaltung bestehender sowie neuer chinesischer Investitionen im Hinblick auf die Änderungen im neuen Doppelbesteuerungsabkommen einer Prüfung unterziehen. Diese sollte folgende Gesichtspunkte umfassen (vgl. hierzu auch bereits WTS Journal 02/2014):

- Dienstleistungsbetriebsstätte – z. B. Anlagenbau in China – (Art. 5 Abs. 3 DBA-China)
- Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 6 DBA-China)
- Aufteilung der Betriebsstättengewinne (Art. 5 Abs. 2 DBA-China)
- Dividenden (Art. 10 Abs. 2 Buchstabe a, b, c DBA-China)
- Zinsen (Art. 11 Abs. 2, 3, 4 i. V. m. Protokoll zu Art. 10, 11 DBA-China)
- Lizenzgebühren (Art. 12 Abs. 2 DBA-China)
- Veräußerungsgewinne (Art. 13 DBA-China)
- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Art. 14 DBA-China)
- Fiktive Anrechnung entfällt (Art. 26 DBA-China)

Kontakt:
Martin Ng, WTS China,
martin.ng@wts.cn,
StB Guido Kirchmayer,
Frankfurt a.M.,
xiaolun.heijenga@wts.de

11a | Nichtanwendungserlass zur Sperrwirkung einer dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden DBA-Regelung gegenüber § 1 Abs. 1 AStG |

Autor: Andreas Riedl, Frankfurt a. M.

DEUTSCHLAND

Nichtanwendungserlass vom 30.03.2016 zu BFH vom 17.12.2014 (AZ: I R 23/13) und vom 24.06.2015 (AZ: I R 29/14)

Mit BMF-Schreiben vom 30.03.2016 hat die Finanzverwaltung einen sog. Nichtanwendungserlass veröffentlicht. Danach sind die Grundsätze der genannten BFH-Entscheidungen (vgl. hierzu WTS Journal 02/2015 und 05/2015) nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden, soweit der BFH eine Sperrwirkung von DBA-Normen, die inhaltlich Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechen, gegenüber § 1 AStG angenommen hat.

Reaktion des BMF auf BVerfG vom 15.12.2015 (AZ: 2 BvL 1/12)

Nach Auffassung der Finanzverwaltung lassen weder der Wortlaut des Gesetzes noch der Wille der vertragschließenden Parteien der DBA-Regelung die Auslegung zu, die der BFH seinen Urteilen zugrunde gelegt hat. Soweit der BFH aber – entgegen dieser Auffassung – einen Konflikt zwischen § 1 AStG und den DBA annimmt, hätte er von einem „Treaty Override“ ausgehen müssen, über dessen Wirksamkeit er das BVerfG durch Vorlage hätte entscheiden lassen müssen. Der Nichtanwendungserlass muss damit auch als Reaktion der Finanzverwaltung auf den kürzlich veröffentlichten Beschluss

des Zweiten Senats des BVerfG gesehen werden, wonach das Überschreiben eines Doppelbesteuerungsabkommens durch innerstaatliches Gesetz („Treaty Override“) verfassungsrechtlich zulässig ist.

In Bezug auf die Ausführungen des BFH im Urteil vom 24.06.2015 zum Konzernrückhalt weist das BMF darauf hin, dass das BMF-Schreiben vom 29.03.2011 unverändert anzuwenden sei. Grund dafür ist, dass dieses BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen auf Darlehen zwischen nahe stehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG unter der Voraussetzung ergangen ist, dass § 1 AStG entgegen der BFH-Rechtsprechung durch DBA-Normen, die Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechen, nicht „gesperrt“ ist.

Für Veranlagungszeiträume ab 2008 ist für Kapitalgesellschaften die Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 gegenüber § 1 AStG vorrangig, soweit § 1 AStG keine weitergehenden Rechtsfolgen vorsieht. Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen

BMF vom 29.03.2011 unverändert anzuwenden

Ab 2008 § 8b Abs. 3 KStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2008 gegenüber § 1 AStG vorrangig

sind in diesem Zusammenhang nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Einkünftekorrektur
über Verrechnungspreis
hinaus möglich

Grundsätzlich sollten Steuerpflichtige beobachten, in welchem Umfang eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG zukünftig vorgenommen wird, da das BMF eine Einkünftekorrektur, die sich auf den jeweiligen Verrechnungspreis beschränkt, im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz als sinnwidrig ansieht. Das BMF geht dabei von Sachverhalten aus, bei denen die bloße Korrektur des Verrechnungspreises weder dazu geeignet ist

noch ausreicht, ein Ergebnis zu erzielen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Dahingegen hat der BFH schon mit seiner Entscheidung vom 17.12.2014 festgestellt, dass eine über den § 1 Abs. 1 AStG ermöglichte Einkommenskorrektur sich auf Grund der abkommensrechtlichen Relevanzen nur auf jene Beträge beziehen kann, die durch einen nicht fremdvergleichsgerechten Verrechnungspreis bewirkt wurden. Die vorhandene Rechtsunsicherheit in diesem Zusammenhang wird somit weiter fortbestehen.

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

DEUTSCHLAND 11b | Entwurf eines BMF-Schreibens zur Betriebsstättengewinnaufteilung |

Autorin: StBin Marion Just, Hamburg

Ziel: Konkretisierung der
Anwendung des AOA

Die Umsetzung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die grenzüberschreitende Einkünfteermittlung einer Betriebsstätte („Authorised OECD Approach“ – AOA) in innerstaatliches Recht erfolgt grundsätzlich durch die Regelungen des § 1 Abs. 5 und 6 AStG sowie der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) vom 13.10.2014. Ziel des nun vorliegenden Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung vom 18.03.2016 (VwG BsGa-E), eines fast 150-seitigen BMF-Schreibens, ist die Konkretisierung der Anwendungsregeln des AOA. Im Rahmen der Verbandsanhörung war eine schriftliche Stellungnahme zum Entwurf noch bis zum 13.05.2016 möglich.

fung ist die Personalfunktion maßgebend, die für den Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts verantwortlich ist. Diese ist nicht zwangsläufig der letztendliche Erwerber. Ausschlaggebend ist jeweils nicht die formale Entscheidungsgewalt, sondern vielmehr die mit der Entscheidung verbundene Übernahme des Risikos und des Risikomanagements.

Im Zuge der Betriebsstättengewinnaufteilung können grundsätzlich schuldrechtliche Beziehungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte jeder Art fingiert werden. Von einer fingierten schuldrechtlichen Beziehung ist insbesondere im Fall von fiktiven Verkäufen, Nutzungsüberlassungen und Dienstleistungen auszugehen. Keine fiktive schuldrechtliche Beziehung ist hingegen in der Nutzung der finanziellen Mittel des übrigen Unternehmens zu sehen (fiktives Darlehen).

Anzunehmende
schuldrechtliche
Beziehungen
(„Dealings“)

Maßgebliche
Personalfunktionen

Entscheidendes Kriterium für die vorzunehmende Zuordnung von Vermögenswerten, Chancen und Risiken sowie Geschäftsvorfällen – und damit für die Gewinnermittlung der Betriebsstätte – sind die sog. maßgeblichen Personalfunktionen. Für die Zuordnung der Personalfunktion kommt es in erster Linie darauf an, in welchem Unternehmensbereich die Personalfunktion tatsächlich ausgeübt wird.

Im Falle einer Vertreter-Betriebsstätte werden die Personalfunktionen in der Regel vom Personal des Vertreters ausgeführt. In diesem Fall ist, abweichend vom bestehenden Grundsatz, die Ausübung der Personalfunktion dem Vertretenen zuzurechnen. Laut BMF wird jedoch in vielen Fällen, trotz Zurechnung der Personalfunktionen zum Vertretenen, seiner Betriebsstätte kein Ergebnis zuzurechnen sein, da der bei der Vertreter-Betriebsstätte entstehende Ertrag regelmäßig vollständig an den Vertreter weiterzugeben ist (Bestätigung der sog. Null-Summen-Theorie).

Vertreter-Betriebsstätte

Zuordnung immaterieller
Wirtschaftsgüter

Immaterielle Wirtschaftsgüter (wie z. B. Patente, Marken, Know-How, etc.) sind vorrangig dem Unternehmensbereich zuzuordnen, der die entscheidende Personalfunktion für die Herstellung bzw. Entstehung des Wertes beinhaltet (u. a. F & E Tätigkeiten). Im Falle der Anschaf-

Anwendungsregeln des AOA	Der AOA ist insbesondere anzuwenden, wenn der Wortlaut des heranzuziehenden DBA entweder bereits die AOA-Grundsätze berücksichtigt (d. h. das DBA eine Regelung enthält, die Art. 7 des OECD-MA entspricht) oder ein DBA mit einem OECD-Mitgliedstaat betroffen ist, das eine Regelung i. S. d. Art. 7 OECD-MA 2008 („alte DBA“) enthält. Sofern es bei Betriebsstättensachverhalten, die den AOA berücksichtigen, zu einer Doppelbesteuerung kommt, ist die Ausnahmeregelung des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG nicht anzuwenden. Die Doppelbesteuerung soll hier auf Antrag des Steuerpflichtigen in einem Verständigungsverfahren vermieden werden. Ist hingegen ein DBA mit Nicht-Mitgliedstaaten der OECD anzuwenden, ist der AOA gem. der o. g. Ausnahmeregelung nicht anzuwenden.	fiktive Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG – Entstrickung) bzw. Veräußerungen (§ 12 KStG) oder fiktive Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Hs. 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG – Verstrickung) zu behandeln.	
Übergangsregelung	Für notwendige Zuordnungsänderungen (insbesondere von materiellen und immateriellen Vermögenswerten), die ausschließlich auf dieses BMF-Schreiben zurückzuführen sind, besteht eine Übergangsregelung. Die Umgliederungen werden erst zu Beginn des Wirtschaftsjahres, das auf den 31.12.2014 folgt, vorgenommen und sind in dem Zeitpunkt als	Sofern aus der Anwendung der BsGaV die erstmalige Zuordnung eines Gegenstands zu einer ausländischen Betriebsstätte erfolgt, soll aus Billigkeitsgründen die Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG zugelassen werden, um die negativen steuerlichen Folgen abzumildern. Die Anwendung des § 4g EStG soll entgegen des Gesetzeswortlauts auch gegeben sein, wenn es sich um beschränkt Steuerpflichtige handelt und wenn die Zuordnung zu einer Betriebsstätte eines Nicht-EU/EWR-Staates erfolgt. Voraussetzung hierfür ist jeweils die Feststellung der grundsätzlich aufzudeckenden stillen Reserven.	Billigkeitsmaßnahmen
		Der Entwurf des BMF-Schreibens geht auch auf besondere Zuordnungsregelungen für Spezialfälle von Betriebsstätten ein. Hervorgehoben werden im nachfolgenden Beitrag die aufgezeigten Besonderheiten hinsichtlich Bau- und Montagebetriebsstätten.	Sonderfall Bau- und Montagebetriebsstätte
			Kontakt: StB/Fachberater IStR Torsten Hopp, Hamburg, torsten.hopp@wtS.de

11c | Besonderheiten zu Bau- und Montagebetriebsstätten im Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung | Autoren: StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München, und StBin Inken Taubenheim, Hamburg

DEUTSCHLAND

Besondere Vorschriften für Bau- und Montagebetriebsstätten	Grundsätzlich sind die im vorstehenden Beitrag dargestellten allgemeinen Vorschriften des Abschnitts 1 der BsGaV und des Entwurfs der dazugehörigen Verwaltungsgrundsätze (VwG BsGa-E) auch auf Bau- und Montagebetriebsstätten anzuwenden. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn der Abschnitt 4 der BsGaV besondere Regelungen enthält (Rn. 341 VwG BsGa-E). Besonderheiten für Bau- und Montagebetriebsstätten sind erforderlich, da diese von vornherein zeitlich begrenzt sind und durchaus eine intensive Verflechtung zum Stammhaus aufweisen können, wodurch u. E. ein Herunterbrechen auf Einzelleistungen in der Gesamtschau häufig nicht sachgerecht wäre.	Montageunternehmen. Dies gilt unabhängig von dessen Anteil an der gesamten Geschäftstätigkeit (Rn. 349 VwG BsGa-E).	
Per definitionem	Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist jedes Unternehmen mit einer Bau- und Montagebetriebsstätte ein Bau- und	Gemäß der besonderen Regelungen ist die Nutzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern nur dann einer Bau- und Montagebetriebsstätte zuzurechnen, wenn zusätzlich maßgebliche Personalfunktionen durch die Betriebsstätte ausgeübt werden. Diese müssen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Veräußerung oder Verwertung des Wirtschaftsgutes stehen. Entscheidend ist, dass die Nutzung bzw. die Personalfunktionen gegenüber dem Stammhaus („übriges Unternehmen“) qualitativ deutlich überwiegen. Anderenfalls ist das Wirtschaftsgut nicht der Betriebsstätte, sondern dem übrigen Unternehmen zuzuordnen. Es gilt dann als unentgeltlich	Zuordnung von Wirtschaftsgütern

beigestellt (s. voranstehender Beitrag). Im Falle der Beistellung mindert sich die Kostenbasis der Betriebsstätte, da Fertigungsgemeinkosten (wie z. B. Abschreibungen) nicht mehr angesetzt werden können.

Gewinnermittlung

Der Bau- und Montageauftrag mit dem Auftraggeber ist ein Geschäftsvorfall im Sinne des § 1 Abs. 4 Nr. 1 AStG, der im Regelfall (widerlegbare Vermutung) dem Stammhaus zuzuordnen ist. Die Mitwirkung der Betriebsstätte gilt danach als fiktive Dienstleistung. Der angemessene Verrechnungspreis ist im Regelfall durch Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen, wenn diese fiktive Dienstleistung eine Routinetätigkeit ist. Eine Routinetätigkeit ist dann anzunehmen, wenn „lediglich“ die eigentlichen Bau- und Montagearbeiten erbracht werden. Das soll auch gelten, wenn diese technisch schwierig und anspruchsvoll sind, aber die eigentliche Wertschöpfung im übrigen Unternehmen erfolgt.

Nur in Ausnahmefällen wird das Stammhaus sinngemäß als „Routineunternehmen“ auftreten und somit Dienstleistungen an die Betriebsstätte erbringen (Rn. 354 VwG BsGa-E). Eine „Gleichstellung“ der Betriebsstätte als Co-Entrepreneur zum Stammhaus ist jedoch durchaus (wieder) darstellbar (§ 33 BsGaV).

Gewinnaufschlag

Die Kostenbasis der Betriebsstätte besteht vor allem in den direkten Personalkosten, die durch die eigenen Personalfunktionen verursacht werden. Weitere Kosten, wie die für Materialbeschaffung oder die Einschaltung von Subunternehmern, sollen nur dann bei der Betriebsstätte zu berücksichtigen sein, wenn der jeweilige Vertrag der Bau- und Montagebetriebsstätte nach § 9 BsGaV zuzuordnen ist (Rn. 359 VwG BsGa-E). Auch künftig ist davon auszugehen, dass ein Gewinnaufschlag in Höhe von 5 bis 10 % für Routinetätigkeiten als angemessen gilt.

Fehlmaßnahmen, soweit sie durch die Personalfunktionen der Betriebsstätte verursacht werden, sind von dieser zu tragen und gehören damit nicht zur Kostenbasis. Gleichmaßen werden Vorlaufkosten i. Z. m. einem Bau- und Montagevertrag, also Akquisitions- und Planungskosten, dem übrigen Unternehmen zugeordnet. Begründet wird dies damit, dass eine Bau- und Montagebetriebsstätte erst nach Abschluss des Auftrages entstehe.

In besonderen Einzelfällen sind die Verrechnungspreise für die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Bau- und Montagebetriebsstätte und dem übrigen Unternehmen nicht nach einer kostenorientierten Verrechnungsmethode, sondern einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu bestimmen.

Im Ergebnis ist aufgrund des Entwurfs der VwG BsGa davon auszugehen, dass der wesentliche Unterschied für die Bau- und Montagebetriebsstätten in der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zur bisherigen Kostenschlüsselmethode besteht. In diesem Zusammenhang wirken sich insbesondere das Fehlen des Ansatzes der anteiligen Fertigungsgemeinkosten und anteiliger Vorlaufkosten bei der Betriebsstätte als Minderung des ausländischen Steuersubstrats aus (die Berücksichtigung von Subunternehmern sei hier weiterhin unterstellt).

Durch die eingeschränkte Nutzung des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG bei den OECD-Mitgliedstaaten ist ein Ansteigen des Verwaltungsaufwandes zu befürchten. Es bleibt abzuwarten, ob die bis zum 13.05.2016 gegebene Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme rege genutzt wurde und Änderungen im endgültigen BMF-Schreiben herbeiführen wird.

Ausblick

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

12 | EU-Verrechnungspreisforum veröffentlicht Diskussionspapier zur Verwendung von Vergleichsdaten innerhalb der EU | Autoren: Hanno Scholz und Miriam Hägele, beide München

EU

EU JTPF Diskussionspapier zum Umgang mit Vergleichsdaten [JTPF/001/2016/EN]

Das EU-Verrechnungspreisforum (EU Joint Transfer Pricing Forum – EU JTPF) hat im Rahmen seiner am 18.02.2016 abgehaltenen Sitzung ein neues Diskussionspapier über die Verwendung von Vergleichsdaten in der Europäischen Union veröffentlicht. Im Fokus steht dabei insbesondere die Erarbeitung von Best-Practice-Modellen und praktischen Lösungsansätzen zur Verwendung und Interpretation allgemein zugänglicher Daten, die für Vergleichbarkeitsanalysen innerhalb der EU verwendet werden können. Hintergrund der im Diskussionspapier dargelegten Analyseabsichten des EU JTPF sind die EU-weiten Unterschiede der angewandten Praktiken und Methoden im Umgang mit Vergleichsdaten. Mit der Frage der tatsächlichen Vergleichbarkeit widmet sich das EU JTPF einem der Grundprobleme, wenn im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse auf interne oder externe Vergleichsdaten zurückgegriffen wird.

Vereinfachte Verwendung interner Vergleichsdaten

Laut dem Diskussionspapier sollte, wie bereits in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien unter Tz. 3.4 und 3.24 dargelegt, internen Vergleichsdaten grundsätzlich der Vorzug vor externen Vergleichsdaten gegeben werden. Da die Verwendung interner Vergleichsdaten in der Praxis jedoch häufig stark eingeschränkt ist, beabsichtigt das EU JTPF, allgemeingültige Ausschlussgründe zu identifizieren und einen transparenten Ansatz für eine mögliche Suchstrategie für interne Vergleichsdaten zu erarbeiten, um die Verwendung interner Vergleichsdaten für die Zukunft zu vereinfachen.

Einheitliche Verwendung externer Vergleichsdaten

Im Hinblick auf externe Vergleichsdaten merkt das EU JTPF in seinem Diskussionspapier an, dass derzeit verschiedenste Ansätze seitens der Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen angewandt werden. Hier sollen ein allgemeingültiger Ansatz zur Datengewinnung sowie einheitliche Grundsätze für das quantitative als auch qualitative Screening ausgearbeitet werden. Das EU JTPF weist auf den qualitativen Mangel von Datenbankstudien hin, in denen durch extensive Nutzung

von automatisierten Datenbankkriterien die Quantität der externen Vergleichsdaten über die Datenqualität gestellt wird und eine sinnvolle Datenanalyse gänzlich unterbleibt. Diese Praxis ist insgesamt und auch vor dem Hintergrund der aktuellen Schlussfolgerungen der BEPS-Maßnahmen 8-10 kritisch zu betrachten. Ferner spricht das EU JTPF in dem Diskussionspapier an Unternehmen die Empfehlung aus, den Steuerverwaltungen sämtliche, einer Datenbankstudie zu Grunde liegenden Informationen und Daten zur Verfügung zu stellen und zudem zu gewährleisten, dass diese im Unternehmen dokumentiert und gesichert sind.

Ein weiterer im Diskussionspapier aufgeführter Aspekt bezieht sich auf die Verwertung der Vergleichsdaten und in der Praxis gegebenenfalls vorzunehmende Anpassungsrechnungen. Hierzu sollen häufig angewandte Anpassungen durch das EU JTPF bewertet und Standardmethoden identifiziert sowie allgemeine Voraussetzungen für Anpassungen aufgestellt werden. Auch die Behandlung von Standortvorteilen und Besonderheiten lokaler Märkte sollen im Rahmen möglicher Datenanpassungen weiter analysiert werden. Ferner werden in dem Diskussionspapier die Verwendung von mehrjährigen Vergleichsdaten sowie die Interpretation von Ergebnisspannen adressiert. Diesbezüglich sollen Empfehlungen für Minimum-Standardperioden sowie zur Bestimmung und Interpretation von Ergebnisspannen vom EU JTPF erarbeitet werden.

Standardisierte Verwertung von Vergleichsdaten, Mehrjahresdaten und Bandbreiten

Das EU JTPF zeigt mit dem aktuell veröffentlichten Diskussionspapier auf, welche Probleme bei der Verwendung von internen und externen Vergleichsdaten bei Verrechnungspreisanalysen bestehen können, gibt jedoch bislang keine finalen Handlungsempfehlungen. Es bleibt daher abzuwarten, ob vom EU JTPF in seiner nächsten Sitzung am 23.06.2016 weitere Arbeitsergebnisse zum Umgang mit Vergleichsdaten innerhalb der EU veröffentlicht werden.

Fazit

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

EuG 13 | Sanierungsklausel mit EU-Beihilferegeln unvereinbar |

Autorin: StBin Evelyn Hollender, Erlangen

Hintergrund	Die Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG wurde vom deutschen Gesetzgeber im Rahmen des „Bürgerentlastungsgesetzes 2009“ mit rückwirkender Anwendung ab 01.01.2008 ins Gesetz eingefügt. Danach gehen Verlustvorträge bei einem schädlichen Anteilseignerwechsel nicht unter, sofern der Beteiligungserwerb der Sanierung des Unternehmens dient.	Die Klägerinnen (zwei Kapitalgesellschaften, die in 2009 mehr als 50 % ihrer Anteile zu Sanierungszwecken übertrugen) hatten jeweils vor der Anteilsübertragung eine verbindliche Auskunft erhalten, die die Anwendung der Sanierungsklausel bestätigte. Mit Eröffnung des Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission wurden die verbindlichen Auskünfte widerrufen und die Sanierungsklausel in der Veranlagung nicht angewendet.	Urteilsfälle
EU-Kommission vom 26.01.2011	Im Februar 2010 hatte die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet, da die Sanierungsklausel Unternehmen in Schwierigkeiten gegenüber finanziell gesunden Unternehmen begünstige. Mit Beschluss vom 26.01.2011 hatte die Kommission schließlich die Klausel als europarechtswidrige Beihilfe beurteilt und Deutschland angewiesen, die gewährten Steuervorteile von den Begünstigten zurückzufordern.	Streitentscheidend war die Frage, ob es sich bei der Sanierungsklausel um eine selektive Maßnahme handelt. Die Klägerinnen argumentierten, dass die unbegrenzte Vortragsfähigkeit von Verlusten die Regel und der Verlustuntergang die Ausnahme sei. Die Sanierungsklausel stelle nur die Rückausnahme zum Verlustuntergang dar und führe lediglich zur Anwendung der Grundregel. Das EuG folgte hingegen der Argumentation der Kommission, die den Verlustuntergang bei schädlichem Anteilseignerwechsel als Regel und die Sanierungsklausel als begünstigende Ausnahme von der Regel erachtet.	Unterschiedliche Referenzsysteme
	Gegen den Beschluss erhoben die Bundesregierung und weitere private Unternehmen Nichtigkeitsklagen. Die Klage der Bundesregierung wurde allerdings nicht fristgerecht eingereicht und deshalb abgewiesen (EuG vom 18.12.2012, Rs. T-205/11, bestätigt mit Beschluss des EuGH vom 03.07.2014, Rs. C-102/13 P).	Die betroffenen Unternehmen und die Bundesrepublik Deutschland haben zwischenzeitlich Rechtsmittel eingelegt, um die EuG-Entscheidung vom EuGH abschließend prüfen zu lassen. Die Rechtsmittelbefugnis Deutschlands ergibt sich aus Art. 56 Abs. 3 der Satzung des EuGH. Bis zur finalen Klärung der Europarechtskonformität der Sanierungsklausel ist ihre Anwendung nach § 34 Abs. 6 KStG ausgesetzt.	Rechtsmittel beim EuGH (Rs. C-203/16 P, C-208/16 P und C-209/16 P)
EuG vom 04.02.2016 (Rs. T-620/11 und T-287/11)	Zu den Klagen der Unternehmen hatte das Europäische Gericht (EuG) in der Sache selbst zu entscheiden. Mit zwei Urteilen vom 04.02.2016 hat das EuG die Klagen abgewiesen und die Sichtweise der Kommission bestätigt.		Kontakt: <i>StBin Diana Driemel, Erlangen, diana.driemel@wts.de</i>

FINNLAND 14 | Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Finnland |

Autorin: StBin / FBin IStR Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf

Am 19.02.2016 wurde in Helsinki ein neues Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und Finnland unterzeichnet, welches das derzeit geltende DBA aus 1979 sowie das Rechtshilfeabkommen aus 1935 zukünftig ersetzen wird. Im Grunde handelt es sich um eine (teilweise nur redaktionelle) Modernisierung des DBA im Sinne der deutschen Verhandlungsgrundlage des BMF aus 2013. Inhaltlich sind insbesondere folgende Änderungen hervorzuheben:	
Die Vermögensteuer wird in beiden Ländern nicht mehr erhoben und daher aus dem Anwendungsbereich des DBA gestrichen. Stattdessen kommen auf deutscher Seite zu den Ertragsteuern erhobene	Vermögensteuer ausgeklammert

	Zuschläge, d. h. insbesondere der Solidaritätszuschlag, neu hinzu.	Wesentlichen um einen Progressionsvorbehalt ergänzt. Ansonsten bleibt es grundsätzlich bei der Anrechnungsmethode mit Ausnahme der Freistellung von Dividenden zwischen Kapitalgesellschaften (wenn Stimmrechte $\geq 10\%$).	
Personengesellschaften nicht abkommensberechtig	Personengesellschaften gelten nicht mehr als „Person“ im Sinne des DBA, so dass insoweit nun die Frage der Abkommensberechtigung klar verneint werden kann und die komplexe Regelung des Besteuerungsrechts gemäß Protokoll zum DBA 1979 wegfallen kann (vgl. insoweit noch BMF vom 26.09.2014).	Auf deutscher Seite gilt wie bisher grundsätzlich die Freistellungsmethode. Diese wird nun um einen Aktivitätsvorbehalt für finnische Betriebsstätten- und Dividendeneinkünfte ergänzt und an die tatsächliche Besteuerung in Finnland geknüpft.	Deutschland: Grundsatz Freistellungsmethode, mit Ausweitung der Anwendungsfälle für die Anrechnungsmethode
Kein AOA	Artikel 5 (Betriebsstätte) und Artikel 7 (Unternehmensgewinne) bleiben im Wesentlichen unverändert. Insbesondere wird nicht Art. 7 Abs. 2 und 3 des OECD-Musterabkommens (2010) und damit nicht der sog. Authorized OECD Approach (AOA) zur Zurechnung von Betriebsstättegewinnen in das neue DBA übernommen. Eine Dienstleistungsbetriebsstätte ist nicht vorgesehen und auch die Empfehlungen zum BEPS-Aktionsplan 7 werden nicht umgesetzt.	Das Schachtelprivileg für von deutschen Kapitalgesellschaften empfangene Dividenden bei Kapitalbeteiligungen von mindestens 10 % wird neu formuliert und an die deutsche Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in § 8b KStG angepasst. Der Katalog der Einkünfte, auf die Deutschland die Anrechnungsmethode anwendet, wird um folgende Einkünfte erweitert: Veräußerungsgewinne (Art. 13 Abs. 2), Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von Leiharbeitnehmern (Art. 14 Abs. 3), Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 15), Einkünfte von Künstlern und Sportlern (Art. 16) sowie Ruhegehälter, Renten und ähnliche Vergütungen (Art. 17).	
Keine Dienstleistungsbetriebsstätte Kein BEPS AP 7	Artikel 9 (Verbundene Unternehmen) wird um einen Absatz 2 zur Berichtigung von Verrechnungspreisen ergänzt.	Neu ist die Klausel, dass Deutschland bei nicht über ein Verständigungsverfahren lösbaren Qualifikationskonflikten die Anrechnungsmethode anwenden wird.	
Reduzierte Quellensteuersätze	Artikel 10 (Dividenden) bleibt im Wesentlichen gleich, jedoch mit reduzierten Quellensteuersätzen von 5 % bei Ausschüttungen an unmittelbar zu mind. 10 % beteiligte Kapitalgesellschaften. In allen anderen Fällen bleibt es bei den bisherigen 15 %. Stille Gesellschaften werden vom Dividendenartikel nicht mehr erfasst.	Artikel 24 (Informationsaustausch) wird entsprechend der deutschen Verhandlungsgrundlage erweitert. Neu ist der Anti-Missbrauchs-Artikel 25, wonach das DBA die Vertragsstaaten nicht daran hindert, ihre innerstaatlichen Vorschriften zur Vermeidung von Steuerumgehung oder -hinterziehung anzuwenden.	
Keine 183-Tage-Regel für gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung	Neben Zinsen bleiben gem. Artikel 12 künftig auch Lizenzgebühren im Quellenstaat steuerfrei. Bislang war insoweit noch ein Sockelbetrag von 5 % Quellensteuer zulässig.	Das Abkommen bedarf zu seinem Inkrafttreten entsprechender Gesetzgebungsverfahren in beiden Ländern und jeweiliger Ratifikation. In Finnland ist dies bereits am 22.04.2016 erfolgt. Mit Ratifikation auf deutscher Seite ist im Laufe des Jahres 2016 zu rechnen. Das Abkommen wird dann in beiden Vertragsstaaten ab dem 01.01. des Kalenderjahres anzuwenden sein, das dem Jahr des Inkrafttretens folgt, also frühestens ab 01.01.2017.	Ratifikation in 2016 erwartet
Finnland: Grundsatz Anrechnungsmethode	Artikel 14 (früher Art. 15, Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) wird um einen Absatz 3 ergänzt, der Fälle der gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung von der Anwendung der 183-Tage-Regel ausnimmt. Somit steht dem Tätigkeitsstaat in diesen Fällen ab dem ersten Tag ein solches Besteuerungsrecht zu. Finnland übt ein solches Besteuerungsrecht für Leiharbeiter regelmäßig aus.	Artikel 23 (Vermeidung der Doppelbesteuerung) wird auf finnischer Seite im	Kontakt: StBin / FBIn IStR Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf, anne-kathrin.steinroeder@wtS.de

OECD 15 | Entwicklungen beim internationalen Datenaustausch und der Veröffentlichung von CbC Reports | Autoren: Andreas Riedl, Jeanette Lembach, beide Frankfurt a. M.

Veröffentlichung des CbC Standard-datenformats zum Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden der Länder

Am 22.03.2016 hat die OECD die erste Version des elektronischen Datenformats zum einheitlichen, automatischen und länderübergreifenden Datenaustausch von Country-by-Country (CbC) Reports zwischen den Finanzbehörden und einen Leit-faden zur Nutzung des Datenaustauschs veröffentlicht. Das CbC Reporting ist ein Teil der drei Säulen des neuen Standards zur Verrechnungspreisdokumentation, der als Ergebnis aus Aktionspunkt 13 der OECD-Initiative „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) hervorging (vgl. WTS Journal 05/2015). Das veröffentlichte elektro-nische Standardformat betrifft dabei die Übertragung der CbC Reports zwischen den Finanzbehörden. Der CbC Report soll in diesem veröffentlichten elektronischen Datenformat verschlüsselt automatisch an alle betroffenen Finanzbehörden weiter-geleitet werden. Dieser automatische Da-tenaustausch ist dabei auf die Unterzeich-ner des Multilateral Competent Authorities Agreement („MCAA“) begrenzt (vgl. WTS Journal 01/2016). Bzgl. der Ratifizierung des MCAA liegt in Deutschland mittlerwei-le der Referentenentwurf des entspre-chenenden Gesetzes vor. Bislang haben 33 Staaten, darunter auch Deutschland, das Abkommen unterzeichnet. Bereits 2018 soll der erste Austausch von CbC Reports für die Jahre ab 2016 erfolgen.

Beschränkung des automatischen Daten-austauschs auf Unter-zeichner des MCAA

Referentenentwurf zur Ratifizierung des MCAA

Umsetzung des Datenaustauschs in EU beschlossen

Öffentliches CbC Reporting in EU durch Entwurf zur Änderung der Rechnungslegungs-richtlinie geplant

überschreiten, die folgenden Informatio-nen länderspezifisch veröffentlichen:

- Art der Tätigkeiten
- Zahl der Beschäftigten
- Nettoumsatzerlöse
- Gewinn vor Steuern
- Angefallene Ertragsteuer
- Tatsächlich gezahlte Ertragsteuer
- Einbehaltene Gewinne

Inhalt weniger umfang-reich als OECD-Ergebnis

Von diesem öffentlichen CbC Reporting werden nicht nur Konzerne mit der Zentra-le innerhalb der EU erfasst, sondern eben-falls Konzerne, die ihre Zentrale außerhalb der EU haben. Voraussetzung ist in diesen Fällen, dass diese über Tochterunterneh-men oder Zweigniederlassungen in der EU verfügen. Dabei sind die Daten für alle EU-Staaten einzeln abzugeben, wenn für das jeweilige Unternehmen in einem der EU-Staaten ein entsprechender Anknüp-fungspunkt vorhanden ist.

Darüber hinaus sind die Informationen beim öffentlichen CbC Reporting grund-sätzlich aggregiert für alle Drittstaaten anzugeben. Eine wichtige Änderung in diesem Zusammenhang stellt die Neu-formulierung des Art. 48g im Entwurf zur Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie als Reaktion auf die Panama-Papers dar. Darin ist vorgesehen, dass die EU-Kommis-sion eine Blacklist der Staaten erstellt, die als Steueroasen zu qualifizieren sind. Über diese Drittstaaten dürfen die Unternehmen dann nicht aggregiert berichten, sondern müssen die Informationen gem. Art. 48c Abs. 3 des Entwurfs separat ausweisen.

Keine aggregierte Berichterstattung für sog. Steueroasen

Mit diesem neuerlichen Vorstoß auf EU-Ebene ist die Einführung eines öffentlichen CbC Reportings wahrscheinlich geworden. Es steht keinem Staat ein Vetorecht zu, da es sich um einen Vorschlag zur Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie und nicht um einen Vorschlag im Bereich der Steuer-gesetzgebung handelt. Der Vorschlag kann somit mit einer qualifizierten Mehrheit beschlossen werden.

Qualifizierte Mehr-heit für Änderung der Rechnungs-legungsrichtlinie ausreichend

Gleichzeitig ist festzustellen, dass die EU mit ihrem Vorschlag gegen den auf OECD-Ebene erzielten Konsens im Rahmen

EU-Vorschlag verstößt gegen OECD-Konsens

des BEPS-Projekts verstößt, wonach die Informationen aus dem CbC Reporting streng vertraulich behandelt werden müssen. Auch wenn die Informationen im Vergleich zu Aktionspunkt 13 des BEPS-Aktionsplans weniger umfangreich sind, könnte z. B. aus Sicht der USA in dem Ver-

halten der EU ein Bruch der Ende letzten Jahres unterzeichneten Vereinbarungen zum BEPS-Aktionsplan gesehen werden. Ob daraus eine Weigerung der USA oder anderer Staaten resultieren wird, sich am Austausch der CbC Reports zu beteiligen, bleibt abzuwarten.

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

16 | Neues Konzept bei der Wegzugsbesteuerung | Autor: Jürgen Reinold, Wien

ÖSTERREICH

Abgabenänderungs- gesetz 2015	Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 wurde das bisherige „Wegzugsbesteuerungskonzept“ aufgrund der jüngsten Entwicklungen in der EuGH-Rechtsprechung mit Wirkung ab 01.01.2016 neu geregelt. Die Neuregelungen betreffen sowohl den betrieblichen als auch außerbetrieblichen Bereich.	Bekanntgabe des Abgabenbescheides und die Folgeraten aus Vereinfachungsgründen jeweils am 30.09. der Folgejahre fällig werden. Scheiden die Wirtschaftsgüter (bzw. der Betrieb/die Betriebsstätte) vor Ablauf des Verteilungszeitraumes aus dem Betriebsvermögen aus (z. B. durch Veräußerung, Überführung in einen Drittstaat), sind die noch offenen Raten sofort fällig zu stellen. Dies gilt allerdings nur für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Der Steuerpflichtige muss diesen Umstand der zuständigen Abgabenbehörde innerhalb von drei Monaten ab Eintritt des Ereignisses anzeigen.
Betrieblicher Bereich – alte Rechtslage	Nach alter Rechtslage wurde bei der Überführung von Wirtschaftsgütern oder der Verlegung eines Betriebes (bzw. einer Betriebsstätte) desselben Steuerpflichtigen in einen anderen EU/EWR-Staat (z. B. Deutschland) mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe die Steuerschuld hinsichtlich der stillen Reserven nicht sofort festgesetzt, sondern auf Antrag bis zur tatsächlichen Veräußerung (oder bis zum sonstigen Ausscheiden) aufgeschoben („Nichtfestsetzungskonzept“).	Wird das „wegziehende“ Vermögen, für welches das Ratenzahlungskonzept in Anspruch genommen worden ist, in späteren Jahren wieder nach Österreich zurückgeführt, erfolgt eine Bewertung mit dem Verkehrswert („Fremdvergleichswert“). Noch offene Raten aus dem vormaligen Wegzug laufen unverändert weiter. Ein Ansatz mit den fortgeschriebenen Buchwerten ist lediglich auf jene Fälle beschränkt, in denen es in der Vergangenheit (somit vor dem 01.01.2016) zur Anwendung des Nichtfestsetzungskonzeptes nach alter Rechtslage kam. Weist der Steuerpflichtige bei späterer Veräußerung nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen. Anderenfalls käme es aufgrund des Ansatzes mit den fortgeschriebenen Buchwerten zu einer Doppelbesteuerung.
Betrieblicher Bereich – neue Rechtslage	Wie bisher kommt es in den oben angeführten Fällen grundsätzlich zur sofortigen Festsetzung der Steuerschuld im Wegzugszeitpunkt. Zudem führen auch sonstige Umstände (z. B. Geschäftsleitungsverlegungen von Körperschaften, Änderungen von DBA), die zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes führen, zu einer sofortigen Festsetzung der Steuerschuld. Allerdings kann der Steuerpflichtige nach neuer Rechtslage auf Antrag die Steuerschuld hinsichtlich der betroffenen Wirtschaftsgüter gleichmäßig über einen gesetzlich vorgesehenen Verteilungszeitraum strecken („Ratenzahlungskonzept“). Der Verteilungszeitraum beträgt für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sieben Jahre und für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens zwei Jahre. Bei Ausübung des Wahlrechtes werden die einzelnen Fälligkeitstermine der Raten im Abgabenbescheid festgesetzt, wobei die erste Rate einen Monat nach	Hinzuweisen ist darauf, dass das neue Ratenzahlungskonzept auch bei umwandlungsbedingten Einschränkungen des österreichischen Besteuerungsrechtes anzuwenden ist (Ausnahme: Einbringung von Kapitalanteilen gem. Art. III UmgrStG).

Außerbetrieblicher
Bereich

Das Konzept der Ratenzahlung wurde mit Einschränkungen auch auf den außerbetrieblichen Bereich (Kapitalvermögen) erstreckt. Das bisherige antragsgebundene Nichtfestsetzungskonzept (Aufschub der Besteuerung bis zur tatsächlichen Veräußerung) wurde für den tatsächlichen Wegzug einer natürlichen Person (Ansässigkeitswechsel) sowie für unentgeltliche Übertragungen an eine andere natürliche Person (z. B. Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung) beibehalten, soweit die Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe erfolgt. Zur Festsetzung der Abgabenschuld kommt es beim „Nichtfestsetzungskonzept“ erst bei tatsächlicher Veräußerung. Der tatsächlichen Veräußerung gleichgestellt ist ein Wegzug des Steuerpflichtigen oder eine unentgeltliche Übertragung in einen Staat, der außerhalb des EU/EWR-Raumes mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe liegt.

triebliche Entstrickungsfälle vorgesehene Ratenzahlungskonzept (Festsetzung der Steuerschuld und Verteilung auf sieben Jahre) zur Anwendung. In der Praxis werden oftmals unentgeltliche Übertragungen auf Stiftungen/Trusts innerhalb des EU/EWR-Raumes (z. B. Liechtenstein) zukünftig vom Ratenzahlungskonzept erfasst sein. Erfolgt eine Veräußerung innerhalb des Ratenzahlungszeitraumes oder scheidet das Wirtschaftsgut auf sonstige Art aus dem EU/EWR-Raum mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe später aus, sind noch offene Raten sofort fällig zu stellen.

In Fällen des Wiedereintritts in das österreichische Besteuerungsrecht ist zwischen dem Nichtfestsetzungs- und dem Ratenzahlungskonzept zu differenzieren. Beim Nichtfestsetzungskonzept sind die Wirtschaftsgüter mit den ursprünglichen Anschaffungskosten anzusetzen, höchstens aber mit dem gemeinen Wert im Zugangszeitpunkt (ein Import von im Ausland tatsächlich berücksichtigten Wertverlusten ist daher nicht möglich). Wurde das Ratenzahlungskonzept in Anspruch genommen, ist das entsprechende Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen („step-up“).

Weitere Anwendungsfälle des Ratenzahlungskonzepts

In allen anderen Fällen, in denen es hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe kommt, gelangt auf Antrag künftig ebenfalls das für be-

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

SCHWEIZ 17 | Die Unternehmenssteuerreform III nimmt Gestalt an |

Autoren: Bruno Bächli und Barbara Brauchli Rohrer, Dipl. Steuerexperten, beide Zürich

Reformziele

Die Schweiz muss aufgrund des jahrelangen internationalen Drucks ihre privilegierten Steuerstatus abschaffen. Dabei war dem Ausland insbesondere die unterschiedliche Besteuerung von in- und ausländischen Erträgen ein Dorn im Auge. Damit die Schweiz ihre Wettbewerbsfähigkeit aufrechterhalten kann, sind Ersatzmaßnahmen für die abzuschaffenden Steuerprivilegien einzuführen, da ansonsten ein Wegzug der von der Reform betroffenen Unternehmen droht. Die Unternehmenssteuerreform III (USR III) ist der direkte Ausfluss dieses politischen Prozesses. Grundsätzlich kann festgestellt werden, dass die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz nach der Einführung der USR III bestehen bleiben wird.

Unbestrittene Maßnahmen der Reform sind die Einführung einer Patentbox sowie die steuerliche Förderung von Forschung & Entwicklungsarbeiten (F&E) durch einen überproportionalen Aufwandsabzug und die Aufdeckung stiller Reserven, die während des privilegierten Steuerstatus gebildet wurden, zu einem privilegierten Steuersatz. Zudem darf erwartet werden, dass einzelne Kantone ihre Gewinn- und Kapitalsteuersätze substantiell senken werden. Die Kantone Zug (Reduktion auf 12 %) bzw. Genf (13 %) haben bereits entsprechende Steuersatzsenkungen angekündigt. Zurzeit herrscht noch Uneinigkeit über die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer auf überdurchschnittliches Eigenkapital (steuerliche Gleichbehand-

Reformelemente

lung von Fremd- und Eigenkapital) und einer Tonnage Tax für Schifffahrtsunternehmen. Die Entlastung aus Patentbox, Inputförderung, zinsberechtigter Gewinnsteuer und Aufdeckung stiller Reserven soll 80 % nicht übersteigen.

tungen von Tochtergesellschaften nichts ändern wird. Eine Mehrbelastung bei der Kapitalsteuer kann mit der zinsberechtigten Gewinnsteuer sowie den kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuersenkungen abgefangen werden.

Wirkung Die Effektivität der einzelnen Elemente hängt stark von den Eigenschaften der einzelnen Unternehmung und der konkreten Anwendung der Instrumente in den Kantonen ab. Den Kantonen sollen dabei weitreichende Freiräume zugestanden werden. Insbesondere die Festlegung der Steuersätze und die Höhe der Entlastungen von einzelnen Erträgen liegen in ihrer Kompetenz.

Für die internationalen (Rohstoff-)Handelsgesellschaften, welche überwiegend in den Kantonen Genf und Zug angesiedelt sind, ist die Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze von entscheidender Bedeutung. Die Aufdeckung bestehender stiller Reserven zu einem privilegierten Steuersatz ist ebenfalls eine für diese Branche wichtige Ersatzmaßnahme zu den bestehenden Steuerprivilegien.

Internationale
Handelsgesellschaften

Pharmakonzerne Durch eine optimale Kombination von Patentbox und Förderung von F&E sollte beispielsweise die Pharmabranche hinreichend entlastet werden können.

Da die Reform in der aktuellen Form jährlich geschätzte Steuereinkünfte von CHF 1,2 Mrd. zur Folge haben wird, wurde angekündigt, dass gegen die Gesetzesvorlage das Referendum ergriffen wird und somit letztlich das Volk an der Urne über die Reform entscheiden wird. Durch die Volksabstimmung wird die USR III frühestens im Januar 2018 in Kraft treten.

Inkrafttreten
Kontakt:
Bruno Bächli,
b.baechli@
wengerviel.ch,
Barbara Brauchli Rohrer,
b.brauchli@
wengerviel.ch,
Dipl. Steuerexperten,
Zürich

Holdinggesellschaften Für Holdinggesellschaften wird die Steuerbelastung nach der USR III mit der aktuellen Situation vergleichbar sein. Entscheidend dafür ist, dass sich am Beteiligungszug für Dividendenausschütt-



International Tax Desks

Internationalität gehört zu unserem Anspruch.

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

Länder: Brasilien | China | Indien | Russland | USA

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

Weitere Informationen unter
www.wts.de/international_tax_desks

Sprechen Sie uns an.

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

Herabsetzung von Vorstandsbezügen | Autorin: RAIN Dorothee Reuther, München

BGH vom 27.10.2015
(AZ: II ZR 296/14)

Urteilsfall

Im Urteil vom 27.10.2015 hat sich der BGH mit der in § 87 Abs. 2 AktG normierten Herabsetzung der Bezüge von Vorständen nach Verschlechterung der Lage der Gesellschaft befasst und ein paar Grundfragen der komplexen Vorschrift geklärt.

Der Kläger im urteilsgegenständlichen Verfahren ist der ehemalige CFO und Mitglied des Vorstandes der U-AG. Nach seinem bis zum 31.12.2012 befristeten Anstellungsvertrag bezog er ein Jahresgehalt i. H. v. € 188.000 zuzüglich einer variablen Vergütung von 1,5 % des Betriebsergebnisses nach Steuern nebst Sachleistungen. Im Laufe des Jahres 2011 geriet die Gesellschaft in Schieflage, der Aufsichtsrat berief den Kläger auf Drängen der Banken als Vorstand ab und stellte ihn unter Fortzahlung seiner Bezüge frei. Ab Januar 2012 zahlte die Gesellschaft diese nicht mehr. Nach Aufforderung durch den – nach Eigenantrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 03.02.2012 – im Februar 2012 bestellten vorläufigen Insolvenzverwalter beschloss der Aufsichtsrat am 15.03.2012 unter Verweis auf § 87 Abs. 2 AktG, ab Insolvenzeröffnung die Bezüge aller Vorstandsmitglieder auf € 2.500 herabzusetzen. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 30.03.2012 kündigte der Insolvenzverwalter (Beklagter im Rechtsstreit) dem Kläger zum 30.06.2012 und verweigerte weitere Zahlungen. Am 10.04.2012 beschloss der Aufsichtsrat, die Reduzierung der Bezüge rückwirkend aufzuheben. Der Kläger meldete seine Gehaltsansprüche zur Insolvenztabelle an. Diese bestritt der Beklagte. Mit seiner Klage hat der Kläger u. a. die Feststellung der Forderungen zur Insolvenztabelle und die Verurteilung des Beklagten zur Zahlung seines Gehalts für April bis Juni 2012 geltend gemacht. Nachdem das LG die Klage – nach Abtrennung des Teils, der die Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung betrifft – im Wesentlichen abgewiesen hatte, hatte das OLG Stuttgart der Berufung des Klägers vollumfänglich stattgegeben. Die Revision des Beklagten führte zur Aufhebung der Entscheidung und Zurückverweisung an die Vorinstanz.

Das OLG Stuttgart hatte sein Urteil vor allem damit begründet, dass der erste Aufsichtsratsbeschluss mangels hinreichender Bestimmtheit (es sei nicht klar, ob nur amtierende oder auch ausgeschiedene Vorstände gemeint seien) und wegen fehlender Ermessensausübung des Aufsichtsrates (es sei in jedem Fall ermessensfehlerhaft, die Vergütung des Vorstandes unter das Gehalt der leitenden Angestellten abzusenken) unwirksam sei.

Dem erteilte der BGH eine klare Absage. Der Aufsichtsratsbeschluss sei nicht wegen Unbestimmtheit unwirksam, da er auslegungsfähig sei. Ferner führten etwaige Ermessensfehler des Aufsichtsrates – also Mängel bei der internen Willensbildung – nicht ohne Weiteres dazu, dass der Beschluss im Außenverhältnis unwirksam sei. Der Anwendungsbereich der Norm erfasse auch Zeiträume nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Im vorliegenden Fall könne aber offen bleiben, ob für Zeiträume nach Insolvenzeröffnung weiterhin der Aufsichtsrat für die Beschlussfassung zuständig sei. Nach Verfahrenseröffnung bedürften Beschlüsse des Aufsichtsrates jedenfalls wegen Betroffenheit der Insolvenzmasse der Zustimmung des Insolvenzverwalters nach § 80 Abs. 1 InsO. Der Kläger könne daher hinsichtlich des Beschlusses vom 15.03.2012 keine Beschlussmängel geltend machen und der Beschluss vom 10.04.2012 entfalte keine Wirkung im Verhältnis zum Kläger.

Eine Verschlechterung der Lage der Gesellschaft sei jedenfalls dann gegeben, wenn die Gesellschaft insolvenzreif ist.

Ist eine solche Verschlechterung eingetreten, sei der Aufsichtsrat im Regelfall zu einer Herabsetzung der Bezüge verpflichtet, sofern nicht auf Grund besonderer Umstände hiervon abgesehen werden dürfe. Dies ergebe sich aus dem in § 87 Abs. 2 Satz 1 AktG eingefügten Wort „soll“. Dabei müsse die Herabsetzung zum einen mindestens auf einen Betrag erfolgen, dessen Gewährung angesichts der Verschlechterung der Lage der Gesellschaft nicht mehr

Bestimmtheit des Aufsichtsratsbeschlusses / Ermessensausübung des Aufsichtsrates / Zuständigkeit für Zeiträume nach Insolvenzeröffnung

Insolvenzreife = Verschlechterung der Lage der Gesellschaft

Herabsetzung / Höhe der Vergütung

als unbillig im Sinne des § 87 Abs. 2 Satz 1 AktG angesehen werden könne, zum anderen dürfe sie aber auch nur auf den höchstmöglichen noch angemessenen Betrag herabgesetzt werden. Eine Herabsetzung bis auf Null sei nicht grundsätzlich ausgeschlossen.

Gerichtliche Überprüfung

Im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung habe das Gericht sämtliche Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen (Umfang der Verschlechterung der Lage, Zeitpunkt der Vereinbarung der Vergütung, Grad der Zurechenbarkeit der Verschlechterung, etwaiges pflichtwidriges Verhalten des jeweiligen Vorstandes, Zumutbarkeit der Herabsetzung für das Vorstandsmitglied, weiterhin vom Vorstandsmitglied zu erbringende Tätigkeit und deren Nutzen für die Gesellschaft).

Für den Aufsichtsrat bedeutet das Urteil des BGH, dass nach Eintritt der Insolvenzreife in der Regel über die Herabsetzung der Bezüge der Vorstände zu beschließen ist und nach Insolvenzeröffnung bei dieser Beschlussfassung stets eine Abstimmung mit dem Insolvenzverwalter erfolgen sollte. Schwierig wird es dann bei der Findung der angemessenen Höhe der Bezüge, da die Entscheidung dem Aufsichtsrat keine klaren Leitlinien an die Hand gibt, sondern auf die Umstände des Einzelfalles abstellt. Die Herabsetzung hat auf den Betrag zu erfolgen, der angesichts der verschlechterten Lage der Gesellschaft angemessen ist, wobei eine Reduzierung bis auf Null nicht ausgeschlossen ist. Bei der Entscheidung ist eine Differenzierung zwischen den Vorständen erforderlich und es besteht die Pflicht, jeweils den höchstmöglichen Betrag festzusetzen.

Fazit

Kontakt:
RA Ivo Ziganke,
München,
ivo.ziganke@
wtS-legal.de

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



1a | Beachtung der GoB und GoBD beim IT-Outsourcing einschließlich Cloud Computing (IDW RS FAIT 5) | Autor: Thomas Heimhuber, München

IDW RS FAIT 5 vom
04.11.2015 als
Ergänzung zum
IDW RS FAIT 1

Für die Auslagerung der IT-Funktion eines Unternehmens hat das IDW die Stellungnahme zur Rechnungslegung, den IDW RS FAIT 5, als Ergänzung zur bereits seit 2002 geltenden IDW Stellungnahme zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1) mit Stand vom 04.11.2015 verabschiedet. Diese Stellungnahme zu den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen bezieht sich neben herkömmlichen Auslagerungsvarianten auch auf das immer weiter verbreitete Cloud Computing.

sowie deren Beendigung. Ebenso gehen sie auf Besonderheiten des Cloud Computing ein.

Für das auslagernde Unternehmen ist es demnach bereits mit Beginn der Vorbereitungsphase erforderlich, neben den eigenen fachlichen Anforderungen insbesondere Risiken und notwendige Kontrollen hinsichtlich der Einhaltung von Anforderungen aus externen Regelungen zu analysieren. Auch sollte auf eine ausreichende Verfahrensdokumentation geachtet werden. Dies ist entscheidend, um auch nach der Auslagerung zum Dienstleister eine geeignete Grundlage für die Erfüllung sowohl der geltenden Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanforderungen als auch der sonstigen relevanten gesetzlichen Regelungen zu schaffen.

Konsequenz und
möglicher Beratungs-
ansatz

Es ist also durchaus möglich, dass eine mangelhaft ausgeführte Vorbereitungsphase dazu führt, dass das später genutzte ausgelagerte IT-System nicht die geltenden GoB-Anforderungen erfüllt.

Daraus ergibt sich die Empfehlung, projektbegleitend einen Berater für alle Phasen der Umsetzung der Auslagerung hinzuzuziehen. Ebenso kann bei der Abwicklung einer ausgelagerten IT-Funktion die Einhaltung der GoB im Rahmen eines entsprechenden Beratungsprojektes sichergestellt werden. Anhand eines Anforderungskatalogs kann systematisch sowohl eine regelungskonforme Auslagerung als auch eine regelungskonforme Beendigung der Auslagerung sichergestellt werden.

Verantwortung
bleibt bei auslagerndem
Unternehmen

Grundsätzlich gelten die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen inkl. der Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) nach § 239 Abs. 4 HGB uneingeschränkt auch bei Auslagerung des IT-Betriebs. Neben den rechnungslegungsspezifischen Anforderungen trifft dies auch auf weitere Anforderungen aus dem Bundesdatenschutzgesetz (BDSG), dem Strafrecht oder dem Steuerrecht zu. Das Steuerrecht betreffend sind z. B. die Anforderungen hinsichtlich der Aufbewahrungspflichten steuerrelevanter Daten und Informationen gem. § 146 ff. AO sowie das hierzu ergangene BMF-Schreiben „Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufzeichnung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ zu nennen. Die Verantwortung für die Einhaltung aller bestehenden Anforderungen verbleibt bei den gesetzlichen Vertretern des auslagernden Unternehmens.

BMF vom 14.11.2014

Outsourcing-Phasen

Die Maßgaben des IDW RS FAIT 5 umfassen dabei die beim Outsourcing üblicherweise zu durchlaufenden Phasen der Vorbereitung, des Aufbaus, der eigentlichen Nutzung der ausgelagerten IT-Dienstleistung

Nach vollzogener IT-Auslagerung kann zudem die Unterstützung bei der Bewertung des Kontrollumfelds des Outsourcing-Dienstleisters angeboten werden, bspw. im Rahmen der Erstellung eines Prüfberichts nach IDW PS 951.

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

1b | Durchschnittsstrompreisverordnung (DSPV) zur Besonderen Ausgleichsregelung des EEG in Kraft getreten | Autor: Matthias Neukäufer, München

BMWi-Verordnung zur Besonderen Ausgleichsregelung nach EEG 2014

Die vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) herausgegebene Verordnung zur Berechnung durchschnittlicher Strompreise für die Besondere Ausgleichsregelung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG 2014) zur Begrenzung der EEG-Umlage, kurz DSPV, ist am 24.02.2016 in Kraft getreten. Zuvor hatte das BMWi am 06.01.2016 einen Referentenentwurf hierzu vorgelegt. Zu diesem Entwurf hatte auch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) Stellung genommen.

Letztere ergeben sich durch Multiplikation des durchschnittlichen Strompreises stromkostenintensiver Unternehmen (mit ähnlichen Stromverbräuchen) mit dem arithmetischen Mittel der Stromverbräuche der letzten drei abgeschlossenen Geschäftsjahre.

Die Stellungnahme des IDW zum Referentenentwurf der DSPV vom 26.01.2016 führte im Wesentlichen zu folgenden Änderungen in der im Februar in Kraft getretenen Endfassung:

IDW-Stellungnahme zum Referentenentwurf zur DSPV vom 26.01.2016

Europäische Kommission zur Ermittlung der Stromkostenintensität

Basis für die DSPV ist eine Vorgabe der Europäischen Kommission, geregelt in deren Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen. Danach ist die Stromkostenintensität (SKI) ab dem Antragsjahr 2016 auf Basis durchschnittlicher Strompreise zu ermitteln. Die SKI ist das zentrale Kriterium für eine Antragsberechtigung hinsichtlich einer Begrenzung der EEG-Umlage im Rahmen der Besonderen Ausgleichsregelung.

An einigen Stellen in der DSPV wurde auf die Anmerkung des IDW hin nochmals verdeutlicht, dass die Strombezugsmengen nicht nur die von Elektrizitätsversorgungsunternehmen (EVU) bezogenen Mengen, sondern auch Börsen- und OTC-Bezüge beinhalten müssen. Auch sollten im Sinne der Vergleichbarkeit der Strombezugsmengen diese im Falle von Rumpfgeschäftsjahren bei der Berechnung der durchschnittlichen Strompreise entsprechend der Regelung für die Vollbenutzungsstunden (VBh) gemäß § 2 Nr. 7 DSPV auf ein Jahr hochgerechnet werden.

Verordnungs-ermächtigungen zur Besonderen Ausgleichsregelung nach § 94 EEG

Zur Umsetzung dieser Vorgabe wurde das BMWi gem. § 94 EEG dazu ermächtigt, durch Rechtsverordnung festzulegen, welche durchschnittlichen Strompreise nach § 64 Abs. 6 Nr. 3 EEG für die Berechnung der SKI eines Unternehmens herangezogen werden müssen und wie diese durchschnittlichen Strompreise zu berechnen sind.

Neben obigen Punkten besteht die wesentliche inhaltliche Änderung der Endfassung der DSPV im Vergleich zum Referentenentwurf darin, dass bei der Zuordnung eines Unternehmens zu einem Durchschnittsstrompreis nicht nur fremderzeugte Strombezugsmengen, sondern auch umlagepflichtige eigenerzeugte Strommengen nach § 61 EEG mit einfließen müssen.

Berücksichtigung von umlagepflichtigem Eigenstrom nach § 61 EEG

Tatsächliche Stromkosten vs. maßgebliche Stromkosten gem. § 5 Abs. 2 DSPV

Bisher errechnete sich die SKI als Quotient aus tatsächlichen Stromkosten und dem arithmetischen Mittel der Bruttowertschöpfung der letzten drei abgeschlossenen Geschäftsjahre. Dadurch bestand die Möglichkeit für Unternehmen, durch entsprechende Preisgestaltungen (künstliche Erhöhung ihrer Strombezugpreise) die gesetzlich geforderten Schwellenwerte für die SKI zu erreichen, um eine Begrenzung der EEG-Umlage geltend machen zu können. Künftig werden die tatsächlichen Stromkosten (als Produkt aus Strombezugsmenge und Strombeschaffungspreis des Unternehmens) durch die sog. maßgeblichen Stromkosten ersetzt.

Jedes antragstellende Unternehmen hat sich bei der Antragstellung selbst seinem durchschnittlichen Strompreis aus der vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) veröffentlichten Tabelle zuzuordnen. Diese ist in Hauptgruppen (differenziert nach Strombezugsmengen) und Nebengruppen (differenziert nach VBh) untergliedert. Die Tabelle wird nach § 4 Abs. 2 DSPV am 28. Februar eines jeden Jahres veröffentlicht und gilt jeweils für das folgende Bewilligungsjahr.

BAFA veröffentlicht Tabelle von Durchschnittsstrompreisen

Kontakt:
RA Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,
karen.moehlenkamp@wtS.de;
WP/StB Hans-Georg Weber, München,
hans-georg.weber@wtS.de

1c | Aktuelle Entwicklungen im Datenschutz nach Safe Harbor |*Autor: Wolfgang Ebert, München*

Aktuell beobachten wir eine verstärkte Aktivität bei den deutschen Datenschutzbehörden. So hat das Landesamt für Datenschutz in Bayern seit Januar Anfragen zur Selbstauskunft beim Datenschutz versendet.

EuGH erklärte im Oktober 2015 Safe Harbor für ungültig

Im Herbst 2015 hatte der EuGH in einer Entscheidung zum Datenschutz bei Facebook in Irland das sog. Safe Harbor-Abkommen zwischen der EU und den USA für ungültig erklärt. Dieses Urteil sorgte für einige Aufregung in der Datenschutzszene. So stellte dies für viele Unternehmen die rechtliche Grundlage für einen Datentransfer ihrer personenbezogenen Daten in die USA in Frage. Denn obwohl sich das Urteil nur auf das Safe Harbor-Abkommen bezieht, strahlt es auf sämtliche Instrumente aus, die zur Herstellung eines angemessenen Datenschutzniveaus in den USA herangezogen werden können, z. B. EU-Standardvertragsklauseln. Dies stellt sich als Herausforderung dar, denn US-Datentransfers sind oftmals aus betriebswirtschaftlichen Gründen sinnvoll oder notwendig, etwa weil die Unternehmen Tochtergesellschaften in den USA haben oder die Muttergesellschaft dort ihren Sitz hat, oder einfach nur weil sie dort IT-Services wie Google-Analytics oder Cloud-Services nutzen.

Anfangs wurde von Seiten der EU-Kommission zur Schadensbegrenzung noch argumentiert, dass die von ihr herausgegebenen Standardvertragsklauseln zum Datenschutz ausreichende Sicherheit bezüglich der Anforderungen der europäischen Datenschutzregelungen bieten würden. Von Seiten der staatlichen Datenschutzbehörden wurde dagegen aber sehr schnell darauf aufmerksam gemacht, dass die Begründungen des Gerichts in Bezug auf die Ungültigkeit des Safe Harbor-Abkommens auch bei den Standardklauseln zuträfen und damit auch diese einer gerichtlichen Prüfung kaum standhalten könnten. Dasselbe soll im Übrigen für Einwilligungserklärungen gelten, wenn diese darauf abzielen, wiederholte, massenhafte oder routinemäßige Datenübermittlungen in die USA zu legitimieren. Damit bewegen sich seither sehr viele deutsche

wie europäische Unternehmen in einer rechtlichen Grauzone. Haben sie keine weitere Rechtsgrundlage vereinbart (und das dürfte für die meisten zutreffen), gibt es aktuell keine rechtliche Grundlage, auf deren Basis sie ihre datenschutzrelevanten betrieblichen Daten in die USA übertragen können.

Auf zwei Ebenen setzten nun Aktivitäten ein: Zum einen verhandelt die EU-Kommission mit den USA, um eine neue Vereinbarung zu treffen. Zum anderen wurden in Europa die nationalen, staatlichen Datenschutzbehörden aktiv. Sie erklärten zunächst ein Moratorium, nach dem sie bis Ende Januar 2016 keine Überprüfungen von US-Datentransfers durchführen würden, die auf andere Datenschutzinstrumente als Safe Harbor gestützt werden. Parallel fragt z. B. das Bayerische Landesamt für Datenschutzaufsicht seit Dezember 2015 bis heute in signifikantem Umfang bei den Unternehmen an, ob und auf Grund welcher rechtlichen Basis diese datenschutzrelevante Daten in den USA speichern und damit verarbeiten lassen.

Der EU-Kommission gelang es Ende Februar 2016, ein neues Abkommen mit den USA auszuhandeln, das sog. Privacy Shield. Das Abkommen liegt aktuell bei den EU-Staaten, die dem neuen Datenschutzrahmen zustimmen müssen. Es ist eigentlich geplant, diese Vereinbarung bis zum Juni dieses Jahres abzuschließen. Doch wurde bereits bemängelt, dass wesentliche Kritikpunkte des EuGH bislang nicht ausreichend gewürdigt seien und damit die große Gefahr eines erneuten Scheiterns vor den europäischen Gerichten bestünde. So auch die Bundesdatenschutzbeauftragte Andrea Voshoff und jüngst die Artikel-29-Datenschutzgruppe. Die wesentliche Problematik bleibt an dieser Stelle, dass nach dem Verständnis des EuGH die Bürger vor der anlasslosen Ausspähung durch die US-Nachrichten geschützt werden müssen, die USA aber auf dieses Privileg trotz massiven Drucks ihrer eigenen IT-Anbieter nicht ausnahmslos verzichten wollen. Hier wartet eine Herausforderung auf die Unterhändler.

Ohne weitere Vereinbarungen fehlt rechtliche Grundlage für Transfer von personenbezogenen Daten in die USA

EU und USA vereinbaren Privacy Shield, aber Zustimmung der Mitgliedstaaten steht noch aus

Nationale Datenschutzbehörden prüfen Umsetzung

Die nationalen Datenschutzbehörden sind unterdessen aktiv dabei, den Status der Situation zu Rechtsgrundlagen wie Safe Harbor bzw. künftig Privacy Shield in den Unternehmen aufzunehmen (siehe die Aufforderungen zur Selbstauskunft) und diese Auskünfte wohl auch in gewissem Umfang zu überprüfen. Die Diskussionen um mehr Mittel für den Datenschutz in den Länderbudgets, wie zum Beispiel in Hamburg im Februar dieses Jahres, können als ein Indiz hierfür gesehen werden. Damit erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass die Aufsichtsbehörden in näherer Zukunft von ihren Kontrollrechten intensiv Gebrauch machen werden. Sollten die Aufsichtsbehörden bei entsprechenden Kontrollen feststellen, dass personenbezogene Daten in die USA übertragen werden, obwohl ein angemessenes Datenschutzniveau nicht sichergestellt ist, drohen neben empfindlichen Geldbußen vor allem auch Unterlassungsverfügungen.

Gerade letztere dürften Unternehmen in praktischer Hinsicht vor erhebliche Herausforderungen stellen, da diese eine sehr kurzfristige Umstrukturierung der IT-Infrastruktur und -Prozesse erforderlich machen können.

Insofern lohnt es sich, die eigene Handhabung des Compliance-Themas Datenschutz im Unternehmen zu betrachten – und dies auch über die Safe Harbor- und Privacy Shield-Thematik hinaus. So tritt bereits in zwei Jahren die EU-Datenschutzgrundverordnung in Kraft, was zu einer erheblichen Verschärfung der datenschutzrechtlichen Anforderungen führen wird. Vor dem Hintergrund der in der Verordnung vorgesehenen massiven Erhöhung der Bußgelder für Datenschutzverstöße auf bis zu € 20 Mio. oder 4 % des weltweiten Jahresumsatzes ist ein frühzeitiges Handeln nicht nur zu empfehlen, es ist in aller Regel geboten.

Erhöhte Bußgelder mit der kommenden EU-Datenschutzgrundverordnung

Kontakt:
RA Dr. Thorsten B. Behling, Köln,
thorsten.behling@wtS.de

1d | Neufassung des IDW Prüfungsstandards für Prüfungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften (IDW EPS 970 n. F.) |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

Überarbeiteter Prüfungsstandard EPS 970 für Prüfungen im Energiesektor

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards 970 „Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und ähnliche Leistungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften (IDW EPS 970 n. F.)“ veröffentlicht.

Prüfungsgegenstand: auch andere Informationen als Abschlussinformationen

Energierrechtliche Vorschriften, wie bspw. das EEG 2014 oder das KWKG, verlangen von Elektrizitätsversorgungsunternehmen und Netzbetreibern, bestimmte Angaben durch einen Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer prüfen zu lassen. Dabei sind nicht nur vergangenheitsorientierte Finanzinformationen Gegenstand der Prüfungen, sondern auch andere Informationen, wie vergangenheits- oder zukunftsorientierte Strommengen, Brennstoffarten und Branchenzuordnungen. Eine wichtige Vorschrift ist in diesem Zusammenhang die Prüfung gem. § 64 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c EEG 2014 für stromkostenintensive Unternehmen im Rahmen der Besonderen Ausgleichsregelung des EEG. Hier muss u. a. eine bestimmte Stromkostenintensität

des Unternehmens für die Erlangung von EEG-Umlagebefreiungen vom Wirtschaftsprüfer bescheinigt werden.

IDW EPS 970 n. F. beschreibt die allgemeinen Grundsätze, nach denen solche sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen zu planen und durchzuführen sind. Grundsätzlich werden diese Prüfungen in die Phasen Auftragsannahme, Planung und Durchführung, Dokumentation und Berichterstattung unterteilt.

Der Rahmen, der von IDW EPS 970 n. F. gesetzt wird, wird durch verschiedene IDW Prüfungshinweise und andere IDW Verlautbarungen in Bezug auf die einzelnen im EEG 2014 und KWKG geregelten sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen und ähnlichen Leistungen konkretisiert.

Neben Beispielen für einzelne Prüfungshandlungen enthalten diese IDW Prüfungshinweise auch Formulierungsvorschläge für die Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers.

Konkretisierung des Standards durch Prüfungshinweise

Folgende korrespondierende IDW Prüfungshinweise wurden überarbeitet bzw. neu verabschiedet. Diese betreffen die Prüfung

- der zusammengefassten Endabrechnung eines Netzbetreibers nach § 75 Satz 1 EEG 2014 (IDW PH 9.970.11),
- der Endabrechnung eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens nach § 75 Satz 2 EEG 2014 (IDW PH 9.970.12),
- der Endabrechnung eines Eigenversorgers für die Kalenderjahre 2014 und 2015 nach § 75 Satz 2 EEG 2014 (IDW PH 9.970.13) sowie
- der Jahresabrechnung über entgangene Netzentgelte eines Netzbetreibers nach § 19 Abs. 2 Satz 15 StromNEV i. V. m. § 30 Abs. 1 Nr. 7 KWKG (IDW PH 9.970.30).

Für diese Prüfungen existieren bis auf den neuen IDW PH 9.970.13 bereits IDW Prüfungshinweise, die durch die neuen Prüfungshinweise aufgehoben werden.

Der Arbeitskreis „Prüfung nach KWKG und EEG“ arbeitet derzeit an weiteren IDW Prüfungshinweisen, u. a. zur Prüfung im Zusammenhang mit der Antragstellung auf Besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG 2014.

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

1e | DRSC verabschiedet den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 (DRÄS 6) | Autorin: Viktoriia Palii, München

DRÄS 6 ab 01.01.2016
anzuwenden

Das DRSC hat am 07.10.2015 den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 6 (E-DRÄS 6) veröffentlicht und – nach einer Kommentierungsfrist bis 23.11.2015 – am 29.02.2016 den endgültigen Standard DRÄS 6 verabschiedet. Der Überarbeitungs- und Anpassungsbedarf ergab sich im Wesentlichen aus dem im Juli 2015 in Kraft getretenen Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG). Ferner sollten die weiteren Gesetzesänderungen, wie etwa die „Capital Requirement Regulation“ oder das „Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern in Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst“, berücksichtigt werden. Grundlegende konzeptionelle Änderungen an bestehenden Standards waren nicht vorgesehen. Die verpflichtende Erstanwendung ist für Geschäftsjahre vorgesehen, die nach dem 31.12.2015 beginnen. DRÄS 6 beinhaltet Änderungen an neun verabschiedeten Deutschen Rechnungslegungs Standards.

Erweiterung der
Angaben im Konzern-
anhang

Im Konzernanhang sind fortan u. a. folgende Positionen anzugeben (betrifft DRS 8, 9, 17, 18, 21):

- Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird,
- Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder von

außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind,

- Gesamtbetrag der in der Konzernbilanz nicht enthaltenen sonstigen finanziellen Verpflichtungen,
- durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer für die anteilmäßig konsolidierten Unternehmen während des Geschäftsjahrs,
- für die Organmitglieder die vom Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten oder erlassenen Beträge,
- latente Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und Änderungen dieser Salden im Laufe des Geschäftsjahrs.

In den Konzernlagebericht sind des Weiteren folgende Angaben aufzunehmen (betrifft DRS 20):

- Bedeutung der Zweigniederlassungen des Konzerns,
- Darstellung der Zielgrößen für den Frauenanteil in Aufsichtsrat, Vorstand und den beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands und deren Erreichung,
- Angaben zur Einhaltung der Mindestquoten bei der Besetzung des Aufsichtsrats, sofern das Unternehmen börsennotiert ist und der paritätischen Mitbestimmung unterliegt,

Zusätzliche Informationen
im Konzernlagebericht

- Gründe für die Nichterreichung der jeweiligen Zielgrößen in der angestrebten Frist und sich daraus ergebende Folgen für den Konzern.

Auf die letzten drei Positionen ist in einer Erklärung zur Unternehmensführung einzugehen, die ein Mutterunternehmen fortan zu erstellen und als gesonderten Abschnitt im Konzernlagebericht aufzunehmen hat.

Änderungen in der Konzernrechnungslegung

In der Konzernrechnungslegung werden ebenfalls einige Änderungen vorgenommen (betrifft DRS 8, 18, 19):

- Wenn bei der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode die Wertansätze zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist, nicht endgültig ermittelt werden können, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen,
- die Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen zwischen dem assoziierten Unternehmen und einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind zu eliminieren, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind,
- kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sowie eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen,
- weiterhin richtet sich der Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss regelmäßig nach dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums der Anteile auf den Erwerber; dies ist insbesondere für den Fall des zeitlichen Auseinanderfallens von Signing und Closing bei einem Anteilserwerb relevant.

Einige Formulierungen und Begrifflichkeiten werden standardübergreifend vereinheitlicht (betrifft DRS 3, 8, 9, 13, 19, 20, 21):

- Das „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ wird durch das „Ergebnis nach Steuern“, welches die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag berücksichtigt, ersetzt und das außerordentliche Ergebnis aufgehoben. Zahlungsströme aus Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sind in der Kapitalflussrechnung in dem Tätigkeitsbereich gesondert auszuweisen, dem die Zahlungen zuzuordnen sind,
- die Definitionen „Anteile anderer Gesellschafter“ und „Zweigniederlassung“ werden eingefügt,
- die Definitionen „Tochterunternehmen“, „Beherrschender Einfluss“, „Beizulegender Zeitwert“, „Maßgeblicher Einfluss“, „Beteiligungsunternehmen“, „Gemeinschaftsunternehmen“, „Konsolidierungskreis“, „Kapitalmarkt-orientiertes Unternehmen“ (DRS 19, 20), „Zweckgesellschaften“, „Leistungsindikator“ und „Risikokapitalallokation“ werden geändert,
- die Definitionen „kumuliertes übriges Konzernergebnis“ und „Kapitalmarkt-orientiertes Unternehmen“ (DRS 9) werden als Folge anderer Änderungen gestrichen.

Aufnahme, Änderung
bzw. Streichung von
Definitionen

DRS 3 erfährt eine Ausdehnung des Geltungsbereichs auf Finanzinstitute, hierzu werden die branchenspezifischen Vorschriften des DRS 3-10 (betr. Kreditinstitute) und DRS 3-20 (betr. Versicherungsunternehmen) zur Segmentberichterstattung in den DRS 3 integriert. Schließlich wurden im Rahmen des DRÄS 6 redaktionelle oder klarstellende Änderungen an den Standards vorgenommen, die der Angleichung innerhalb der DRS sowie der Beseitigung formaler Unstimmigkeiten dienen.

Weitere Änderungen

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

1f | Entwurf von Änderungen an DRS 16 Zwischenberichterstattung veröffentlicht |*Autorin: Irina Pohl, München*

Anpassung des DRS 16 an
geänderte gesetzliche
Grundlagen

Am 08.02.2016 wurde der Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 7 (E-DRÄS 7) veröffentlicht, um DRS 16 „Zwischenberichterstattung“ an geänderte gesetzliche Grundlagen anzupassen. Anlass der Überarbeitung ist zum einen das am 26.11.2015 in Kraft getretene Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie (Richtlinie 2013/50/EU). Dabei wurde die gesetzliche Pflicht zur Erstellung und Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen der Geschäftsführung bzw. von Quartalsfinanzberichten (§ 37x WpHG) aufgehoben. Zum anderen wurde mit dem am 23.07.2015 in Kraft getretenen Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) die Ausnahmeregelung von der Pflicht, über Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen zu berichten, in § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB geändert.

Im Einzelnen schlägt E-DRÄS 7 folgende Änderungen an DRS 16 vor:

Wegfall der Verpflichtung
zur Veröffentlichung
einer Zwischenmit-
teilung bzw. Quartals-
finanzberichterstattung

→ Die wesentliche Änderung resultiert aus der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie. Durch diese wurde die Pflicht zur Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen bzw. von Quartalsfinanzberichten von Inlands-emittenten aufgehoben. Wie bereits angesprochen, wurde dies mit Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie (BGBl. I 2015 S. 2029) durch Änderung des § 37x WpHG

umgesetzt. Insofern wurden sämtliche Bezüge auf § 37x WpHG gestrichen.

- Dementsprechend wurde die Bezeichnung des Standards DRS 16 von „Zwischenberichterstattung“ in „Halbjahresfinanzberichterstattung“ geändert.
- Eine Halbjahresfinanzberichterstattung hat einen verkürzten Abschluss, einen Zwischenlagebericht und eine Versicherung der gesetzlichen Vertreter zu enthalten. Die Frist für die Veröffentlichung wurde von zwei auf drei Monate nach Ende des Halbjahres verlängert.
- Ferner wurden alle Definitionen gemäß der Aufhebung der Pflicht zur Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen der Geschäftsführung bzw. von Quartalsfinanzberichten an die geänderten Inhalte des DRS 16 angepasst (u. a. das Wort „Zwischenabschluss“ durch das Wort „Halbjahresabschluss“ sowie „Zwischenberichterstattung“ durch „Halbjahresfinanzberichterstattung“ ersetzt).
- Darüber hinaus gab es eine Änderung in Bezug auf § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB im Zusammenhang mit dem BilRUG. Diese betrifft die Ausnahmeregelung von der Pflicht, über Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen zu berichten. Ausgenommen von der Angabepflicht sind nun die Geschäfte zwischen in einen Konzernabschluss einbezogenen nahestehenden Unternehmen, wenn diese Geschäfte bei der Konsolidierung weggelassen werden.

Ausnahmeregelung
bei Pflichtangaben im
Konzernanhang nach
§ 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB

Kontakt:
**WP/StB Hans-Georg
Weber, München,**
[hans-georg.weber@](mailto:hans-georg.weber@wts.de)
wts.de

1g | IASB veröffentlicht Änderungen zu IAS 7 Kapitalflussrechnungen |*Autor: WP/StB Christian Verse, München*

Änderung zu IAS 7

Im Rahmen seiner in 2013 begonnenen Initiative zur Verbesserung der Anhangangaben hat der IASB Änderungen zu IAS 7 Kapitalflussrechnungen veröffentlicht.

Bessere Informationen
zur Veränderung der
Verschuldungssituation

Kern der Änderungen sind Vorgaben zu zusätzlichen Anhangangaben, die es dem Abschlussadressaten ermöglichen sollen, die Veränderungen der Finanzschulden eines Unternehmens besser zu beurteilen.

Um diese Zielsetzung zu erreichen, fordert der IASB folgende Angaben zu Änderun-

gen im Fremdkapital als Ergebnis von Finanzierungstätigkeiten:

- Änderungen bei den Cashflows aus Finanzierungstätigkeit
- Änderungen aus dem Erwerb oder der Veräußerung von Unternehmen
- Wechselkursbedingte Änderungen
- Änderungen von beizulegenden Zeitwerten
- Sonstige Änderungen

Zusätzliche Angaben zu
Änderungen der Finanz-
verbindlichkeiten

Finanzschulden zeichnen sich dadurch aus, dass die sie betreffenden Zahlungs-

vorgänge in der Kapitalflussrechnung als Cashflows aus Finanzierungstätigkeit klassifiziert werden. Die neuen Vorschriften zu Anhangangaben gelten gemäß IASB auch für Veränderungen im Finanzvermögen, wenn diese in den Cashflow aus Finanzierungstätigkeit einbezogen werden.

Das IASB schlägt vor, die neuen Angaben in einer Überleitungsrechnung vom Anfangs-

bestand der Finanzschulden in der Bilanz bis zum Endbestand darzustellen, lässt aber auch andere Darstellungen zu.

Die Änderungen sind erstmals in Geschäftsjahren anzuwenden, die am oder nach dem 01.01. 2017 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Im Jahr der Erstanwendung sind keine Vorjahresvergleichsinformationen anzugeben.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

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

2 | Gesetz zur Bekämpfung von Korruption – Änderungen und mögliche Auswirkungen auf die Compliance-Organisation von Unternehmen |

Autor: Mirco Vedder, Düsseldorf

Korruption ist ein
wesentliches
Compliance-Risiko

Korruption ist eines der wesentlichen Compliance-Risiken für Unternehmen. Das liegt zum einen daran, dass sich Korruption und Kundenpflege in Grenzbereichen überschneiden und daher zu einer Verunsicherung in der geschäftlichen Praxis führen. Zum anderen sind die mit Korruptionshandlungen verbundenen Strafen und Konsequenzen erheblich. Darüber hinaus unterliegen Korruptionshandlungen einem latenten Aufdeckungsrisiko durch die steuerliche Betriebsprüfung und haben daher regelmäßig auch steuerliche Konsequenzen (vgl. WTS Journal 01/2016, S. 48 f.). Bereits seit 1997 waren Zuwendungen strafbar, wenn sie die Gegenleistung für eine unlautere Bevorzugung im Wettbewerb darstellten. Fehlte es an einer Wettbewerbsverzerrung, schied eine Korruptionsstrafbarkeit aus.

Mit den Neuregelungen
des Gesetzes zur
Bekämpfung von
Korruption erhöhen sich
die Risiken weiter

Mit dem am 26.11.2015 in Kraft getretenen Gesetz zur Bekämpfung von Korruption wurde das deutsche Strafrecht mit folgenden wesentlichen Änderungen an die verbindlichen Vorgaben aus dem EU-Rahmenbeschluss zur Bekämpfung der Bestechung im privaten Sektor angepasst:

→ Einführung des sog. Geschäftsherren-Modells

Danach sind auch die Fälle von Bestechung und Bestechlichkeit im wirtschaftlichen Verkehr strafbar, in denen es nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung, aber zu einer Verletzung der Pflichten gegenüber dem sog. Geschäftsherrn kommt. Im Fokus dieser Tatvarianten steht demnach das Pflichtenprogramm von

Angestellten und Beauftragten gegenüber ihrem Auftraggeber, welches sich aus Gesetz oder (Arbeits-)Vertrag ergibt. Daher wird durch unternehmensinterne Regeln die Strafbarkeit eines Verhaltens zumindest mitbestimmt.

→ Erweiterung des Amtsträgerbegriffs

Darüber hinaus wird der Begriff des europäischen Amtsträgers in die Straftatbestände gem. § 331 ff. StGB mit aufgenommen. Damit wird die sog. Klimapflege, also die bloße Vorteilsgegewährung im Sinne einer Zuwendung für eine pflichtgemäße Dienstaussübung gegenüber europäischen Amtsträgern (wie zum Beispiel Mitgliedern der Europäischen Kommission oder Beamten oder sonstigen Bediensteten der Europäischen Union) strafbar. Des Weiteren sind sog. Beschleunigungszahlungen, also Zahlungen zur bevorzugten, aber ansonsten ordnungsgemäßen Bearbeitung eines Antrags gegenüber europäischen Amtsträgern nun in Deutschland strafrechtlich verfolgbar. Darüber hinaus werden bestimmte (ausländische) Personen durch die Gleichstellungsklausel des § 335a StGB den nationalen und europäischen Amtsträgern gleichgestellt.

→ Deutsches Korruptionsrecht gilt weltweit

Über den neuen § 5 Nr. 15 StGB in Verbindung mit der Gleichstellungsklausel sind die deutschen Bestechungsvorschriften für einen Deutschen zukünftig

Unternehmen müssen die Neuregelungen in ihrem Compliance Management System berücksichtigen

tig auch für Sachverhalte im Ausland anwendbar. Strafverfolgungsbehörden sind danach angehalten, zukünftig jeden Deutschen nach deutschem Strafrecht zu verfolgen, der im Ausland einen Amtsträger besticht.

Auch wenn die Konsequenzen in der Rechts- und Unternehmenspraxis in ihrer Reichweite noch nicht absehbar sind, können Compliance-Organisationen auf die neue Gesetzgebung bereits jetzt mit folgenden Maßnahmen reagieren:

1) Identifizierung und Analyse des Korruptionsrisikos

Die Ausweitung der Straftatbestände im Hinblick auf Amtsträger sollten bei der Risikobewertung berücksichtigt werden. Vor allem in den Bereichen Einkauf, Vertrieb und Transport/Logistik haben sich die Korruptionsrisiken erhöht. Darüber hinaus sollten Auslands-sachverhalte im Hinblick auf Risiken einer Amtsträgerbestechung identifiziert und analysiert werden.

2) Anpassung von Richtlinien

Bisherige Regelungen zum Umgang mit Geschenken und Einladungen müs-

sen auf den Prüfstand gestellt werden. Durch Einführung des Geschäftsherren-Modells sind unternehmensinterne Regelungen auf Risiken im Zusammenhang mit der neuen Tatbestandsvariante der Pflichtwidrigkeit gegenüber dem Geschäftsherrn zu prüfen. Unklarheiten und Ungenauigkeiten sollten beseitigt, komplexe Überregulierungen sollten auf das Wesentliche reduziert werden. Bei der Gelegenheit kann es sich anbieten, auch weitere internationale Anti-Korruptionsregelungen wie den UK Bribery Act oder den US-FCPA zu berücksichtigen.

3) Aktualisierung von Schulungen

Zudem sollte die Aktualität der Inhalte von Anti-Korruptionsschulungen sichergestellt werden. Neben dem europäischen Amtsträgerbegriff und der internationalen Tragweite der Regelungen für deutsche Mitarbeiter sind auch die angepassten Richtlinien sowie konkrete Einzelfälle des täglichen Geschäfts zu erläutern. Schließlich sollten neben nationalen und internationalen Mitarbeitern der Compliance-Organisation auch die deutschen Geschäftsführer über die Neuregelungen informiert werden.

Kontakt:
WP/StB 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, Anne Linke, Dr. Axel Löntz, Gitta Mannke-
Asanatu, Andreas Masuch, Christian Vogt, Hans-
Georg Weber

Standorte

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

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.

Cover: © knallgrün / photocase.de

wts im Dialog

Aktuelle Termine 2016

Seminare → **WTS im Dialog – Steuern zum Frühstück**
Aktuelles zum Konzernsteuerrecht
Hamburg 09.06.2016 08:30 – 10:00 Uhr

Messen → **IFA Madrid 2016**
25. – 30. September 2016

→ **EXPO REAL 2016**
München 04.10.2016 – 06.10.2016

Wir freuen uns auf Sie!

Ansprechpartnerin für Seminare/Messen/
Kongresse/Fachtagungen

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

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

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

