

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

3.2016



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Erster Regierungsentwurf zur BEPS-Umsetzung auch mit ertragsteuerlichen Nichtanwendungsvorschriften

Umsatzsteuer:

Die Veräußerung eines Miteigentumsanteils als Lieferung

Erbschaft-/Schenkungssteuer:

Erbschaftsteuerreform im Vermittlungsausschuss

Abgabenordnung:

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

TAX | Internationales

Pflicht zur Verrechnung der Nutzung des Firmennamens im Konzern?

Implementierung der dreiteiligen Verrechnungspreisdokumentation in Deutschland nimmt konkrete Züge an

ECOFIN einigt sich auf „BEPS-Richtlinie“

LEGAL

Familienrecht:

Betreuungsanordnung trotz Vorsorgevollmacht

CONSULTING

Process & Risk Management:

Tax IKS – ein Indiz zur Enthftung für Unternehmen und Geschäftsführung

Compliance:

Korruptionsbekämpfung im Gesundheitswesen – Auswirkungen der Gesetzesinitiative auf die Branchenteilnehmer

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite		Seite
	1 Ertragsteuern	
5	a Erster Regierungsentwurf zur BEPS-Umsetzung auch mit ertragsteuerlichen Nichtanwendungsvorschriften	17
7	b Veröffentlichung der E-Bilanz Taxonomie 6.0	
8	c Gewinnminderungen aus Auslandsbeteiligungen in 2001 abzugsfähig (STeko)	
9	d Auswirkung der handelsrechtlichen Neuregelung von Altersvorsorgeverpflichtungen auf die ertragsteuerliche Organschaft	
10	e Vorerst keine Entscheidung zum Begriff der steuerlichen Schlussbilanz in Einbringungsfällen	
10	f Verfassungsmäßigkeit von § 4 Abs. 6 UmwStG und § 18 Abs. 2 UmwStG	
11	g Aufwand des Unternehmer-Ehegatten für Errichtung eines betrieblich genutzten Gebäudes auf auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörendem Grundstück	
12	h Verfassungsrechtliche Prüfung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung abgelehnt	
13	i Keine spiegelbildliche Anwendung der Betragsgrenze bei negativer Hinzurechnung der Verlustübernahme eines stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 1 GewStG	
14	j Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel einer Personengesellschaft	
	2 Umsatzsteuer	
14	a Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer	
15	b Unionszollkodex ab 01.05.2016 – Folgen für die Umsatzsteuer	
16	c Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen Umsatzsteuerregelungen für Reisebüros	
	d Die Veräußerung eines Miteigentumsanteils als Lieferung	17
	e Keine Mindestbemessungsgrundlage bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers	17
	3 Grunderwerbsteuer	
	Anteilige Instandhaltungsrückstellungen mindern Meistgebot als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht	18
	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer	
	a Erbschaftsteuerreform im Vermittlungsausschuss	19
	b Beschränkung der Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG auf im Inland besteuerte Vorerwerbe europarechtskonform?	21
	5 Lohnsteuer	
	a Kein Lohnsteuerhaftungsbescheid gegen den Arbeitgeber bei Festsetzungsverjährung der Lohnsteuerschuld gegenüber dem Arbeitnehmer	21
	b Besteuerung von Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses bei Bestehen einer Konsultationsvereinbarung mit einem anderen DBA-Staat	22
	c Minderung der Lohnsteueranmeldung für Anmeldezeiträume bis Dezember 2013 auch nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung?	23
	6 Abgabenordnung	
	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	23
	7 Energie- und Stromsteuer	
	a Neue Meldepflichten aufgrund der Energiesteuer- und Stromsteuertransparenzverordnung	25
	b Praxisrelevante Änderungen der Stromsteuerdurchführungsverordnung	26

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	8 China	Familienrecht	
28	Abschluss der Umsatzsteuerreform in China	Betreuungsanordnung trotz Vorsorgevollmacht	36
	9 Deutschland	CONSULTING	
29	a Pflicht zur Verrechnung der Nutzung des Firmennamens im Konzern?	1 Process & Risk Management	
30	b Keine Berücksichtigung von Währungsverlusten bei Investitionen in Auslandsbetriebsstätten	a Tax IKS – ein Indiz zur Enthftung für Unternehmen und Geschäftsführung	37
31	c AOA – Übergangsregelung für Bau- und Montagebetriebsstätten gemäß § 34 BsGaV	b Besonderheiten bei der Implementierung eines Tax Risk Managements	38
31	d Implementierung der dreiteiligen Verrechnungspreisdokumentation in Deutschland nimmt konkrete Züge an	c Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit von Risikomanagementsystemen (IDW EPS 981)	39
	10 EU	2 Financial Advisory	
32	ECOFIN einigt sich auf „BEPS-Richtlinie“	a Strukturfonds zur Konsolidierung des deutschen Krankenhausmarktes aufgelegt	40
	11 Luxemburg	b Die Rolle des Wirtschaftsprüfers bei der Wertermittlung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften nach dem Kapitalanlagegesetzbuch gemäß IDW S 12	41
33	Geplante Steuerrechtsänderungen zum 01.01.2017	c Neuer Entwurf des IDW Prüfungsstandards zur Prüfung des Lageberichts (IDW EPS 350 n. F.)	42
	12 Österreich	d IASB veröffentlicht Klarstellungen zum IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden	44
34	Auslandsentsendungen – Ermittlung der Anwesenheitstage für 183-Tage-Frist	e Entwurf einer IDW Stellungnahme zu Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 (IDW ERS HFA 48)	45
		3 Compliance	
		Korruptionsbekämpfung im Gesundheitswesen – Auswirkungen der Gesetzesinitiative auf die Branchenteilnehmer	45

Der Anwendungserlass zu § 153 AO – Ein wichtiger Schritt zur Entkriminalisierung im Steuerrecht



Kristian Lindemann,
Rechtsanwalt,
Partner WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

mit dem im Mai veröffentlichten Anwendungserlass zu § 153 AO wendet sich die Finanzverwaltung nun endlich einem Thema zu, das in den letzten Jahren bei Unternehmen, die steuerliche Fehler nachträglich korrigieren mussten, in hohem Maße zu Unsicherheit geführt hat.

Die kontinuierliche Verschärfung der Regelungen zur Selbstanzeige wurde vielfach als eine Kriminalisierung des Steuerrechts empfunden. Faktisch stand häufig ein Ausschluss der Selbstanzeige im Raum, weil die Voraussetzungen, wie z. B. die Vollständigkeit der Korrekturen für alle nicht bestandskräftig veranlagten Zeiträume, praktisch kaum umsetzbar sind. Hierfür sorgt neben den ständig steigenden Anforderungen des Steuerrechts schon die stetig zunehmende Komplexität der Unternehmensprozesse. Insbesondere bei den Anmeldesteuern hat die Wiedereinführung der Teilselbstanzeige 2015 kaum Entlastung geschaffen. Die Abgrenzung zwischen strafbefreiender Selbstanzeige und „einfacher“ nachträglicher Korrektur nach § 153 AO erfolgt allein im Bereich des subjektiven Tatbestandes. Grundsätzlich stellte jede Steuererklärung, die aufgrund inhaltlicher Fehler zu einer Minderabführung von Steuern führt, objektiv eine Steuerverkürzung dar. Die Frage, ob diese strafbar oder bußgeldbewehrt ist, entscheidet sich allein im subjektiven Bereich. Vor dem Hintergrund der massiven Folgen für die Aufarbeitung (Remediation) wurde seit längerem der Ruf nach einer klaren Vorgabe für die Abgrenzung von Korrektur und Selbstanzeige immer lauter. Mit dem Anwendungserlass zu § 153 AO versucht die Finanzverwaltung, sowohl für die Unternehmen als auch für die Verwaltung Orientierungspunkte dafür zu schaffen, wann von einer einfachen Berichtigung nach § 153 AO ausgegangen werden kann. Durch den Erlass stellt die Finanzverwaltung erstmals klar, dass das Vorhandensein von klar strukturierten und dokumentierten steuerlichen Prozessen und wirksamen Kontrollen für die steuerstrafrechtliche Beurteilung von ganz erheblicher Bedeutung ist.

Dies wirkt sich mittelbar auch auf die bußgeldrechtlichen Risiken aus. Soweit keine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit vorliegt, sondern „nur“ eine „einfache“ Korrektur nach § 153 AO, bleibt auch kein Raum für eine bußgeldrechtliche Ahndung nach §§ 30, 130 OWiG. Gleichzeitig verringert das Vorhandensein eines internen steuerlichen Kontrollsystems auch das Haftungsrisiko der Unternehmensleitung.

Der Existenz und Wirksamkeit eines Tax IKS wird bei der Beurteilung der Frage, ob vorsätzliches bzw. leichtfertiges Handeln vorliegt, Indizienwirkung beigemessen. Auch wenn die Finanzverwaltung genauere Vorgaben für die Ausgestaltung des innerbetrieblichen Kontrollsystems schuldig bleibt, ist klar, dass es darauf ankommen wird, im konkreten Einzelfall die Wirksamkeit des Systems nachweisen zu können. Je besser dies gelingt, desto wahrscheinlicher ist es, dass von einer Korrektur nach § 153 AO auszugehen sein wird. Es bleibt jedoch weiterhin dem Steuerpflichtigen überlassen, die Wirksamkeit seiner steuerrelevanten Prozesse durch Organisations- und Kontrollmaßnahmen sicherzustellen und dadurch zu dokumentieren, dass sämtliche steuerliche Erklärungen nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig sind. Unternehmen sind daher gut beraten, die Angemessenheit und Wirksamkeit ihres Tax IKS extern prüfen zu lassen. Das Tax Performance Management & Compliance Team der WTS verfügt aufgrund erfolgreich durchgeführter Referenzprojekte über das spezifische Know how und die Erfahrung, hierbei umfassend zu unterstützen. Weiterführende Informationen hierzu finden Sie auch in den Beiträgen zum Tax IKS und zum Tax Risk Management in diesem Heft.

Ihr Kristian Lindemann

1a | Erster Regierungsentwurf zur BEPS-Umsetzung auch mit ertragsteuerlichen Nichtanwendungsvorschriften | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Hintergrund	Am 13.07.2016 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (RegE) beschlossen.	AZ: I R 23/13, und vom 24.06.2015, AZ: I R 29/14) notwendig, wonach die DBA so auslegt werden, dass eine „inhaltliche“ Sperrwirkung der DBA gegenüber § 1 Abs. 1 AStG entsteht (vgl. WTS Journal 02/2015 und 05/2015). Der diesbezügliche Nichtanwendungserlass des BMF vom 30.03.2016 bleibt bestehen.	
Ziel des Gesetzes und Regelungsbereiche	Mit dem RegE sollen insbesondere die aus dem gemeinsamen Projekt von OECD und G20 gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung („BEPS“) stammenden Empfehlungen zur Stärkung der Transparenz durch das CbCR (vgl. hierzu gesonderten Beitrag 9d) sowie hinsichtlich des automatischen Austauschs von Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden und Vorabverständigungen zwischen EU-Mitgliedstaaten umgesetzt werden. Zudem sind aber auch zahlreiche vom Thema „BEPS“ unabhängige Nichtanwendungsvorschriften in Bezug auf Rechtsprechung des BFH im Ertragsteuerrecht enthalten, die nachfolgend beschrieben werden:	→ Grundsätzlich sind Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft unter den Voraussetzungen des sog. gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs im Ergebnis zu 95 % gewerbsteuerfrei. Der BFH entschied in einem mittlerweile im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteil (BFH vom 17.12.2014, AZ: I R 39/14), dass eine schachtelprivilegierte Gewinnausschüttung, die eine Organgesellschaft bezieht, auf der Ebene der Organträger-Kapitalgesellschaft gewerbsteuerlich nicht zu 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgabe gem. § 8b Abs. 5 KStG (sog. Schachtelstrafe) hinzuzurechnen ist (vgl. WTS Journal 02/2015).	Einfügung eines neuen § 7a GewStG-E zur gewerbsteuerlichen Behandlung von Schachteldividenden im Organkreis
Klarstellende Änderung zum Verhältnis von Art. 9 OECD-MA und § 1 AStG	→ Vorgesehen ist eine Ergänzung des § 1 Abs. 1 AStG um einen letzten Satz, wonach sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, nach den Regelungen des AStG bestimmt. Dadurch soll der gesetzgeberische Wille, für Gewinnberichtigungen eine nationale Regelung durch die inhaltliche Umsetzung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zu schaffen, klarstellend verdeutlicht werden. Es soll sichergestellt werden, dass es nicht zu inhaltlichen Abweichungen zwischen den in der Substanz gleichlautenden Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz der DBA und der nationalen Korrekturvorschrift des § 1 AStG kommt. § 1 AStG und die auf § 1 Abs. 6 AStG beruhenden Rechtsverordnungen definieren damit laut Gesetzesbegründung abschließend das deutsche Abkommensverständnis zum Inhalt des in den jeweiligen DBA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes. Die Klarstellung sei aufgrund der BFH-Rechtsprechung (BFH vom 17.12.2014,	Dieses Urteil widerspricht der bisherigen Praxis der Finanzverwaltung, welche nun durch den neuen § 7a GewStG-E für nach dem 31.12.2016 zufließende Dividenden (vgl. § 36 Abs. 2b GewStG-E) kodifiziert werden soll. Der zentrale Ansatzpunkt liegt darin, die für die BFH-Rechtsprechung ursächliche Kürzung nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG nicht bereits bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft vorzunehmen, sondern auch insoweit § 15 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 bis 4 KStG entsprechend anzuwenden.	
		Gegenüber dem Referentenentwurf wurde die Formulierung des neuen § 7a GewStG-E bereits leicht nachgebessert. Der zuvor noch kumulativ formulierte Tatbestand in Abs. 2 Satz 1 wurde in zwei Ziffern auseinander gezogen. Damit sind nun auch Fälle ohne Aufwendungen (also auch der vom BFH entschiedene Fall) erfasst. Weiterhin würde allerdings die in Abs. 2 Satz 1 angeordnete entsprechende Anwendung von § 9 Nr. 2a, 7 und 8	

GewStG „bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft“ die im vorgeschalteten Abs. 1 Satz 1 geregelte diesbezügliche Nichtanwendung der Kürzung wieder zurücknehmen. Nach dem System des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG müsste hier wohl besser die Ebene des Organträgers angesprochen werden.

Änderung der §§ 7 und 9 GewStG mit dem Ziel, Hinzurechnungsbeträge i. S. d. AStG der deutschen GewSt zu unterwerfen

→ Mit Urteil vom 11.03.2015 (AZ: I R 10/14) hatte der BFH entschieden, dass der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG nicht als Teil des Gewerbeertrags der Gewerbesteuer unterliegt, sondern aufgrund von § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG zu kürzen ist (vgl. WTS Journal 03/2015). Die Finanzverwaltung hatte auf diese Rechtsprechung des BFH mit Nichtanwendungserlass vom 14.12.2015 reagiert.

Nunmehr sollen im vorliegenden RegE die relevanten gewerbsteuerlichen Regelungen i. S. des Nichtanwendungserlasses klargestellt werden. Zum einen wird in § 7 Satz 7 GewStG-E geregelt, dass Hinzurechnungsbeträge i. S. d. § 10 Abs. 1 AStG Einkünfte sind, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen. Zum anderen wird § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG neu gefasst, sodass nur der Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens gewerbsteuerlich zu kürzen ist, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte „dieses Unternehmens“ entfällt.

Eine spezielle Anwendungsregelung zur vorgenannten Änderung ist nicht vorgesehen, sodass die Neuregelung am 01.01.2017 in Kraft treten würde (Art. 12 Abs. 2 RegE). Gleichwohl besteht der vorgenannte Nichtanwendungserlass fort. Dies bedeutet für Erhebungszeiträume vor dem 01.01.2017, dass der Steuerpflichtige, sofern er von der Kernaussage des vorgenannten BFH-Urteils profitieren will, ein Klageverfahren zu führen haben wird. Die Erfolgchancen für diese Altzeiträume erscheinen gut, insbesondere müsste das Gericht mangels rückwirkender Anwendungsregelung der Klarstellung nicht dem BVerfG vorlegen.

Der neue § 7 Satz 8 GewStG-E und § 9 Nr. 3 Satz 1 letzter Hs. GewStG-E sollen darüber hinaus erstmals für den Erhebungszeitraum 2017 (§ 36 Abs. 2a GewStG-E) regeln, dass Einkünfte, die die Einkunftstatbestände des § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG erfüllen, als in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen erzielt gelten. Die Fiktion soll jedoch nicht bei Belegenheit der Betriebsstätte in einem EU/EWR-Staat und Vorliegen einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit gelten (§ 7 Satz 9 GewStG-E).

→ Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen fallen unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 KStG bzw. des § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG nicht unter die Vorschriften zur Beteiligungsertragsbefreiung. Um daraus resultierende Gestaltungsmöglichkeiten (Begründung im RegE) zu vermeiden, soll dieser Regelungskomplex neu geordnet und die Voraussetzungen enger ausgestaltet werden. Im Wesentlichen sollen zwei Änderungen eingeführt werden: Der RegE sieht in § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG-E und § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG-E vor, dass künftig die Zurechnung der Beteiligung zum Handelsbestand bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten gemäß den Vorschriften des HGB maßgeblich sein soll. Nach gegenwärtigem Recht wird auf die Zuordnung der Beteiligung zum Handelsbuch i. S. d. KWG abgestellt. Diese Änderung soll gemäß § 52 Abs. 4 Satz 7 EStG-E und § 34 Abs. 5 Satz 2 KStG-E ab dem VZ 2017 anzuwenden sein.

Änderung von § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG und § 8b Abs. 7 KStG zur Bekämpfung von Steuer-gestaltungen

In § 3 Nr. 40 Satz 3 Hs. 2 EStG-E und § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG-E sieht der RegE vor, dass die von Finanzunternehmen zur kurzfristigen Erzielung von Veräußerungsgewinnen erworbenen Anteile nur noch für bestimmte Finanzunternehmen befreit sein sollen. Voraussetzung soll künftig sein, dass an dem Finanzunternehmen ein Kreditinstitut oder ein Finanzdienstleistungsinstitut unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt ist. Damit soll die Aus-

nahmenvorschrift auf den Bankensektor beschränkt werden. Bei Finanzunternehmen soll die Zuordnung der Anteile zum Anlage- oder Umlaufvermögen im Zeitpunkt des Zugangs zum Betriebsvermögen und ebenfalls nach den Vorschriften des HGB erfolgen. Diese Änderungen sollen gemäß § 52 Abs. 4 Satz 7 Hs. 2 EStG-E und § 34 Abs. 5 Satz 2 Hs. 2 KStG-E auf Anteile anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2016 erstmals dem Betriebsvermögen zugehen.

Änderungen zum Rückfall des Besteuerungsrechts nach § 50d Abs. 9 EStG

→ Die Verweigerung der Freistellung von Einkünften soll nach § 50d Abs. 9 EStG n. F. künftig nicht mehr dann greifen, „wenn“ bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, sondern „soweit“ sie erfüllt sind. Bei der Anwendung von DBA sieht § 50d Abs. 9 EStG Ausnahmen von der DBA-rechtlichen Freistellung von Einkünften vor. Damit wird bezweckt, die Nichtbesteuerung oder Geringbe-

steuerung bestimmter Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zu verhindern. Rechtsfolge ist der Rückfall des Besteuerungsrechts an den deutschen Fiskus. Nach der BFH-Rechtsprechung (BFH vom 20.05.2015, AZ: I R 68/14 sowie AZ: I R 69/14) kommt es bei der aktuell geltenden Regelung nicht zum Rückfall des Besteuerungsrechts, „wenn“ der ausländische Staat von dem ihm abkommensrechtlich zustehenden Besteuerungsrecht für einen Teil der Einkünfte Gebrauch macht. Mit der nun angestrebten Gesetzesänderung soll erreicht werden, dass bei einer nur teilweisen Nicht- oder Niedrigbesteuerung das Besteuerungsrecht an diesem Teil der Einkünfte an den deutschen Fiskus zurückfällt.

Für „Subject-to-tax-Klauseln“ sieht der RegE in § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG-E eine entsprechende Regelung vor.

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

1b | Veröffentlichung der E-Bilanz Taxonomie 6.0 |

Autor: StB Henning Burlein, München

BMF vom 24.05.2016

Die Finanzverwaltung hat das aktualisierte Datenschema der Taxonomien 6.0 (Stand 01.04.2016) als amtlich vorgeschriebenen Datensatz nach § 5b EStG bekanntgegeben. Diese aktualisierten Taxonomien stehen unter „www.eststeuer.de“ zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Verwendungsübersicht zur jeweiligen Version unter www.eststeuer.de

Die Taxonomien 6.0 sind grundsätzlich für die Bilanzen aller Wirtschaftsjahre zu verwenden, die nach dem 31.12.2016 beginnen (Wirtschaftsjahr 2017 oder 2017/2018). Die Finanzverwaltung beanstandet es jedoch nicht, wenn die Taxonomien 6.0 bereits für das vorangehende Wirtschaftsjahr 2016 oder 2016/2017 verwendet werden. Hinsichtlich der technischen Verfügbarkeit werden die Taxonomien 6.0 ab der ERiC-Version 25 im November 2016 für Testfälle zur Verfügung stehen, während für Echtfälle erst ab ERiC-Version 26 im Mai 2017 die elektronische Abgabe erfolgen kann.

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Durch das BilRUG sind für Bilanzierende grundlegende handelsrechtliche Änderungen in Kraft getreten, welche vor allem

die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung betreffen, die zu entsprechenden Anpassungen auch im Datenschema der Kerntaxonomie 6.0 geführt haben. Sofern Unternehmen ihre Handelsbilanz bereits für das Wirtschaftsjahr 2016 oder 2016/2017 unter Berücksichtigung der Gliederung nach dem BilRUG aufstellen und dies auch für steuerliche Zwecke übermitteln möchten, kann folglich hierfür nur die Version 6.0 der Kerntaxonomie verwendet werden.

Keine Verwendung von Vorgängerversionen

Die folgenden Kerntaxonomiepositionen werden auf Grund der BilRUG-Umstellung nunmehr in den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ bzw. „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ erfasst:

- außerordentliche Erträge aus der Anwendung des EGHGB,
- außerordentliche Erträge in Form von Erträgen durch Verschmelzung und Umwandlung,
- außerordentliche Aufwendungen aus der Anwendung des EGHGB,
- außerordentliche Aufwendungen in Form von Verlusten durch Verschmelzung und Umwandlung,

- außerordentliche Aufwendungen in Form von Aufwendungen für Restrukturierungs- und Sanierungsmaßnahmen.

Daneben werden folgende Positionen wegen der Neudefinition der Umsatzerlöse durch das BilRUG (§ 277 Abs. 1 HGB), die bisher den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ zugeordnet waren, den „Umsatzerlösen“ zugeordnet:

- Erlöse aus Vermietung und Verpachtung (Davon-Mussfeld),
- Erlöse aus Provisionen, Lizenzen und Patenten (Davon-Mussfeld),
- Erträge aus Verwaltungskostenumlagen (nur Davon-Position).

Im gleichen Zusammenhang wurden unter der Position „steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 ff. UStG“ folgende Positionen eingefügt:

- steuerfreie Umsätze aus Vermietung und Verpachtung nach § 4 Nr. 12 UStG (Mussfeld),
- übrige nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfreie Umsätze.

Insoweit kommt es zu einem Umstellungsaufwand beim Mapping im Rahmen des Einsatzes der Kerntaxonomie.

Nur noch Brutto-Anlagespiegel

Eine weitere Neuerung der Kerntaxonomie 6.0 ist der zwingende Einsatz des Brutto-Anlagespiegels für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Er war schon bisher neben dem Netto-Anlagespiegel und dem Brutto-Anlagespiegel in Kurzform in den Vorgängerversionen als freiwillig zu befüllendes Datenschema enthalten.

Die Positionen des Brutto-Anlagespiegels sind alle als Mussfelder gekennzeichnet-

net. Sofern sich ein Mussfeld nicht mit Werten füllen lässt, weil die Position in der ordnungsmäßigen individuellen Buchführung nicht geführt wird oder aus ihr nicht abgeleitet werden kann, ist zur erfolgreichen Übermittlung des Datensatzes die entsprechende Position ohne Wert (technisch: NIL-Wert) zu übermitteln.

Der bisherige Berichtsbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften“ (außerbilanzielle Zu-/Abrechnungen) wurde umbenannt in „Steuerliche Gewinnermittlung bei Feststellungsverfahren“. Dies beruht darauf, dass dieser Berichtsbestandteil auch anzuwenden ist, wenn Gewinneinkünfte eines Einzelunternehmers nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchstabe b AO gesondert festzustellen sind.

Im Rahmen der Version 6.0 wurden neben den GCD-Daten und der Kerntaxonomie u.a. auch die Spezialtaxonomien für Banken und Versicherungen – soweit übertragbar – entsprechend angepasst.

Zukünftig findet die Kerntaxonomie nicht nur für Zwecke der Offenlegung beim Bundesanzeiger und der E-Bilanz Anwendung, sondern soll Kreditnehmer bzw. deren Steuerberater in die Lage versetzen, Jahresabschlüsse in einem für die Kreditwirtschaft automatisiert auswertbaren Format zur Verfügung zu stellen. Deshalb wurden in der Version 6.0 der Kerntaxonomie auf Grund des ELBA-Projekts der deutschen Kreditwirtschaft ergänzende Anforderungen der Kreditwirtschaft in das Datenschema aufgenommen. Zusätzliche Pflichtangaben für Übermittler einer E-Bilanz an die Finanzverwaltung ergeben sich hierdurch jedoch nicht. ELBA ist Teil der „Digitalen Agenda“ der Bundesregierung.

Neu für Einzelunternehmer

Änderungsnachweis unter www.eststeuer.de

Elektronische Bilanzabgabe bei Kreditwirtschaft

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

1c | Gewinnminderungen aus Auslandsbeteiligungen in 2001 abzugsfähig (STEKO) |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BMF vom 03.05.2016

Mit einem weiteren Schreiben nimmt das BMF erneut zur Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG auf Teilwertabschreibungen bei Auslandsbeteiligungen im Jahr 2001 (bzw. 2001/2002 bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr) Stellung und ersetzt damit das bisherige BMF-Schreiben vom 16.04.2012 (vgl. Tax Journal 02/2012).

Ersatz von BMF vom 16.04.2012

Nach dem neuen BMF-Schreiben ist § 8b Abs. 3 KStG auf Gewinnminderungen im Jahr 2001 (bzw. 2001/2002) aufgrund von Teilwertabschreibungen auf Anteile an ausländischen Gesellschaften und Verlusten aus der Veräußerung dieser Anteile nicht anzuwenden. Dies gilt für alle Beteiligungen an ausländischen Ge-

Künftig in allen Fällen unabhängig von der Beteiligungshöhe

Einschränkung für ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen	sellschaften aus EU-/EWR-Mitgliedstaaten und für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften aus Drittstaaten nunmehr unabhängig von der Beteiligungshöhe. Weiterhin vom Abzug ausgeschlossen bleiben Gewinnminderungen, die durch	den Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder durch Veräußerung des Anteils entstanden und auf Gewinnausschüttungen dieser Gesellschaft zurückzuführen sind. In Drittstaaten-Fällen ist die Anwendung von § 2a EStG zu prüfen.	Kontakt: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München, agnes.daub-kienle@wtS.de
---	---	---	---

1d | Auswirkung der handelsrechtlichen Neuregelung von Altersvorsorgeverpflichtungen auf die ertragsteuerliche Organschaft |

Autorin: StBin Sandra Böhme, Frankfurt a.M.

Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11.03.2016	Durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkredit-Richtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften wurde § 253 HGB geändert. Für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden, sind künftig in der Handelsbilanz langfristige Pensionsrückstellungen (d. h. solche mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr) mit dem durchschnittlichen Zinssatz der letzten zehn (vorher: sieben) Jahre abzuzinsen. Freiwillig kann die Regelung früher angewendet werden bei Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen und vor dem 31.12.2016 enden. Steuerrechtlich bleibt es bei der Bewertung nach § 6a EStG und der Abzinsung mit 6 %.	Die angesprochene Ausschüttungssperre läuft damit bei Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags i. S. d. § 291 AktG ins Leere. Die Ausschüttungssperre hat keine Auswirkung auf die Höhe des abzuführenden Gewinns, so dass auch der Entlastungseffekt aus der Neubewertung vollumfänglich an den Organträger abzuführen ist.	
Ausschüttungssperre	Die Neuregelung bewirkt im Vergleich zur bisherigen Kalkulation höhere anzuwendende Zinssätze, da die Zinsen früher deutlich höher waren als gegenwärtig. In den Handelsbilanzen der nächsten Jahre werden dementsprechend geringere Rückstellungen – und somit höhere Gewinne – ausgewiesen als dies bei unveränderter Rechtslage der Fall gewesen wäre. Für den jeweiligen Unterschiedsbetrag zwischen alter und neuer Berechnung wurde in § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n. F. eine Ausschüttungssperre kodifiziert.	Unternehmen, die in der Vergangenheit stets ihren gesamten Gewinn an den Organträger abgeführt haben und nicht über Rücklagen verfügen, könnten dadurch in Gefahr geraten, dass keine ausreichenden Mittel zur Finanzierung und Auszahlung der Pensionsrückstellungen zur Verfügung stehen. Dies widerspricht dem erklärten Ziel des Gesetzgebers. Deshalb sollte es in Organschaftsfällen steuerlich unschädlich sein, eine Rücklage nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG zu bilden, weil dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Auf diese Weise würde der abzuführende Gewinn gemindert und die Finanzierung der Altersvorsorgeverpflichtungen in der Zukunft aus eigener Kraft sichergestellt.	Rücklage
Keine Abführungssperre	Ein korrespondierendes Verbot für Gewinnabführungen existiert nicht, da in § 301 Abs. 1 Satz 1 AktG ein entsprechender Verweis auf § 253 Abs. 6 HGB fehlt.	Dem Vernehmen nach soll es aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Problematik ein baldiges BMF-Schreiben hierzu geben. Dies fordern auch die Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft (sog. 8-er Bande) mit ihrer Eingabe vom 10.05.2016.	Ausblick Kontakt: StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wtS.de

1e | Vorerst keine Entscheidung zum Begriff der steuerlichen Schlussbilanz in Einbringungsfällen | Autor: StB Hubert Blank, München

Hintergrund	Bei Einbringungsfällen nach dem UmwStG gilt der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Unter gewissen Voraussetzungen kann die übernehmende Gesellschaft auf Antrag das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzen. Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der „steuerlichen Schlussbilanz“ bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Zum umstrittenen Begriff der steuerlichen Schlussbilanz in diesem Sinne hatten wir bereits in Bezug auf das Urteil der Vorinstanz berichtet (vgl. WTS Journal 02/2014). Es bestand die Hoffnung, dass die Revisionsentscheidung des BFH Rechtssicherheit hinsichtlich dieses Begriffs bringen würde und damit hinsichtlich des Zeitpunkts, bis zu welchem das Wahlrecht ausgeübt werden kann. Diese Hoffnung hat sich allerdings zerschlagen, weil der BFH die Revision schon mangels Zulässigkeit der Klage als unbegründet zurückgewiesen hat.	§§ 20, 21 UmwStG. Eine später im Rahmen der Betriebsprüfung eingereichte Steuerbilanz, in welcher die eingebrachten Anteile nunmehr mit dem Buchwert angesetzt wurden, erkannte das Finanzamt hinsichtlich der Wahlrechtsausübung als nicht mehr rechtzeitig an. Das FG München bestätigte die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung mit der Begründung, dass mit dem Begriff „Schlussbilanz“ keine andere Bilanz als die allgemeine Jahresabschlussbilanz gemeint sein könne.	
FG München vom 22.10.2013 (AZ: 6 K 3548/12)		Der BFH hat nun die Revision der übernehmenden Gesellschaft mangels Zulässigkeit der Klage als unbegründet zurückgewiesen, ohne dabei auf die eigentliche Frage der Wahlrechtsausübung einzugehen. Unter Hinweis auf die bisherige BFH-Rechtsprechung zum UmwStG fehle bei einem überhöhten Wertansatz dem übernehmenden Rechtsträger mangels nachteiliger steuerlicher Folgen hieraus die Klagebefugnis. Bezüglich der Feststellung, dass der Buchwertantrag wirksam und fristgerecht gestellt worden sei, fehle außerdem auf Seiten des übernehmenden Rechtsträgers das Feststellungsinteresse, da dem Einbringenden insoweit ein eigenes Anfechtungsrecht zustehe.	Anfechtung nur durch Einbringenden zulässig
BFH vom 30.09.2015 (AZ: I R 77/13)			
Urteilsfall	Im Streitfall eines qualifizierten Anteilswechsels gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG wertete das Finanzamt die Einreichung der Handelsbilanz inklusive Überleitungsrechnung i. S. d. § 60 Abs. 2 EStDV, in welcher die Klägerin die eingebrachten Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit dem Teilwert ansetzte, zugleich als Abgabe der die Frist zur Wahlrechtsausübung beendenden steuerlichen Schlussbilanz i. S. d.	Es bleibt somit der für die Praxis im Rahmen von Einbringungsfällen relevante Begriff der steuerlichen Schlussbilanz und damit der Zeitpunkt, bis zu welchem das Wahlrecht ausgeübt werden kann, gerichtlich nicht entschieden.	Fazit
			Kontakt: StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wts.de

1f | Verfassungsmäßigkeit von § 4 Abs. 6 UmwStG und § 18 Abs. 2 UmwStG |

Autorin: RAin/StBin Dr. Kristina Frankus, Köln

BFH vom 05.11.2015 (AZ: III R 13/13 und III R 12/13)	Mit Urteilen vom 05.11.2015 hat der BFH entschieden, dass weder die einkommensteuerliche Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 (=UmwStG 1995 i. d. F. des StSenKG 2001/2002) noch die gewerbsteuerliche Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlustes nach § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip darstellen und daher verfassungskonform sind.	Mit der Neufassung des § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 wurde nach den Gesetzesmaterialien – vor dem Hintergrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (jetzt Teileinkünfteverfahren) – bezweckt, eine „Einmalbesteuerung“ der im Betriebsvermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherzustellen. Das Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 sollte verhindern, dass der Veräußerer die Beteili-	Zweck des § 4 Abs. 6 UmwStG
--	--	--	-----------------------------

gung steuerfrei oder zur Hälfte steuerfrei veräußert, während der Erwerber in Höhe des Übernahmeverlustes die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern aufdeckt und neues Abschreibungsvolumen schafft, ohne später seinerseits einen Veräußerungsgewinn zu versteuern, weil die stillen Reserven bereits zuvor aufgedeckt wurden (sog. Step-Up-Modell).

Gerechtfertigter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip ...

... sowohl bei § 4 Abs. 6 UmwStG ...

Der BFH sah nun im erstgenannten Urteil (AZ: III R 13/13) das Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 als mit dem Grundgesetz vereinbar an. Die Vorschrift stelle eine Typisierungs- und Vereinfachungsvorschrift und keine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift dar. Zwar durchbreche § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 als solcher das objektive Nettoprinzip jedenfalls insoweit, als der Übernahmeverlust auf einem vom übernehmenden Rechtsträger getragenen Beteiligungsaufwand beruhe. Gleichwohl sei dies im Ergebnis verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Es sei ein legitimes Ziel, dass der Gesetzgeber im Kontext mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens typisierend eine Einmalbesteuerung der im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven habe sicherstellen wollen. Die vom Gesetzgeber gewählte Typisierung zur Sicherstellung des von ihm beabsichtigten Ziels bewege sich innerhalb der vom Gleichheitssatz gezogenen Grenzen.

... als auch bei § 18 Abs. 2 UmwStG

Neben der einkommensteuerlichen Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes regelte § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 für die Gewerbesteuer, dass im Streitjahr – eben-

so wie nach aktuellem Recht – ein Übernahmegewinn oder -verlust auf Ebene der übernehmenden natürlichen Person bzw. der übernehmenden Personengesellschaft nicht zu erfassen sei.

Die Vorschrift hat lediglich dann Bedeutung, wenn der übernehmende Rechtsträger gewerbesteuerpflichtig ist oder – mit der unter § 18 UmwStG fallenden Umwandlung – wird. Bei dem nach § 18 Abs. 2 UmwStG im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags mittels Kürzung bzw. Hinzurechnung zu eliminierenden Übernahmegewinn oder -verlust handelt es sich um den Betrag, der nach Anwendung von § 18 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 4 bis 7 sowie § 5 UmwStG noch im Gewinn aus Gewerbebetrieb i. S. v. § 7 Satz 1 GewStG enthalten ist. § 18 Abs. 2 UmwStG war und ist insofern lex specialis zu § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

Der BFH entschied diesbezüglich im zweitgenannten Urteil (AZ: III R 12/13), dass § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 zwar das objektive Nettoprinzip durchbreche, dieser Verstoß jedoch ebenfalls sachlich gerechtfertigt sei.

Es ist erfreulich, dass sich der BFH zu der Verfassungsmäßigkeit von § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 und § 18 Abs. 2 UmwStG 2002 eindeutig geäußert und bestehende Zweifel – vorbehaltlich einer etwaigen künftigen anderweitigen Befassung des Bundesverfassungsgerichts mit der Frage – ausgeräumt hat.

Fazit

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

1g | Aufwand des Unternehmer-Ehegatten für Errichtung eines betrieblich genutzten Gebäudes auf auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörendem Grundstück | Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 09.03.2016
(AZ: X R 46/14)

Der BFH hat zur Behandlung des eigenen Aufwands des Unternehmer-Ehegatten für die Errichtung eines betrieblich genutzten Gebäudes auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück Stellung genommen. Im Fall einer späteren unentgeltlichen Übertragung auf einen Dritten können sich erhebliche steuerliche Vorteile im Hinblick auf die Absetzung für Abnutzung (AfA) ergeben.

Im Urteilsfall erhielt der Kläger von seinem Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein Einzelunternehmen unentgeltlich übertragen. Gleichzeitig übertrugen der Vater und die Mutter des Klägers diesem zwei Grundstücke, deren Miteigentümer sie je zur Hälfte waren. Auf diesen Grundstücken hatte der Vater des Klägers in der Vergangenheit mehrere Betriebsgebäude errichtet und die AfA auf seine Baukosten vorgenommen.

Urteilsfall

Einlagewert als AfA-Bemessungsgrundlage

Soweit es um die Übertragung von Wirtschaftsgütern ging, die dem Vater gehörten, führte der Kläger unstreitig die Buchwerte aus den Bilanzen des Vaters fort (heute § 6 Abs. 3 EStG). Streitig war hingegen die Behandlung der Gebäudeteile, die vorher zivilrechtlich dem Privatvermögen der Mutter zuzuordnen, aber in den Bilanzen des Vaters aktiviert waren. Der Kläger behandelte die Schenkung als Einlage in seinen Betrieb und bewertete die Einlage mit dem aktuellen Teilwert der Gebäudeteile. Da der Teilwert erheblich höher war als der Restbuchwert des Bilanzpostens, der in den Bilanzen des Vaters verblieben war, eröffnete dies dem Kläger die Möglichkeit zur Vornahme erneuter hoher AfA-Beträge auf die von seinem Vater in der Vergangenheit schon nahezu abgeschrieben Gebäudeteile.

Im Ergebnis doppelte AfA möglich

In der aktuellen Entscheidung bestätigte der BFH diese rechtliche Beurteilung. Im geltenden Gesetz sei keine Rechtsgrundlage zu finden, aufgrund derer für die im Streitfall gegebene Konstellation

der Einlagewert (unstreitig der Teilwert) nicht auch als AfA-Bemessungsgrundlage anzusehen wäre. Dies hat zur Folge, dass in derartigen Fällen im Ergebnis eine doppelte Abschreibung möglich ist, obwohl die Baukosten nur einmal anfallen. Im Gegenzug stellte der BFH klar, dass für den Bilanzposten, der den eigenen Bauaufwand des Unternehmers für die Gebäudeteile des anderen Ehegatten verkörpert, keine Steuersubventionen in Anspruch genommen werden können, die vom Gesetzgeber nur für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gewährt werden. Dies wurde in der Praxis bisher anders gehandhabt, wodurch die Buchwerte dieser Bilanzpositionen zusätzlich gemindert werden konnten.

Die Entscheidung ist für den Steuerpflichtigen als sehr positiv anzusehen. Allerdings bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung der Ansicht des BFH folgen oder möglicherweise mit einem Nichtanwendungserlass reagieren wird. Auch eine Reaktion des Gesetzgebers ist nicht auszuschließen.

Fazit

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

1h | Verfassungsrechtliche Prüfung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung abgelehnt | Autorin: StBin Evelyn Hollender, Erlangen

Hintergrund

Zur Gegenfinanzierung der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die steuerliche Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer unter anderem durch die Ausweitung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungstatbestände verbreitert. In zwei verschiedenen Verfahren sollte das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) eigentlich darüber entscheiden, ob die Vorschriften zu den gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar und damit verfassungsmäßig sind.

BVerfG vom 15.02.2016 (AZ: 1 BvL 8/12)

In einem Normenkontrollverfahren hat das BVerfG die Vorlage des FG Hamburg vom 29.02.2012 (AZ: 1 K 138/10) jedoch mangels hinreichender Begründung als unzulässig erachtet. In der Sache selbst bleibt die Frage der Verfassungsmäßigkeit zwar weiter offen. Die Begründung des Beschlusses verweist jedoch auf Entscheidungen des BVerfG, wonach die von den Hinzurechnungsvorschriften ausgehenden

Belastungen von der verfassungsrechtlichen Legitimität der Gewerbesteuer umfasst seien.

In einem weiteren Verfahren wurde die gegen das Urteil des BFH vom 04.06.2014 (AZ: I R 70/12) eingelegte Verfassungsbeschwerde hinsichtlich der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Mieten und Pachten für Immobilien vom BVerfG aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht zur Entscheidung angenommen. Die Beschwerdeführerin (eine GmbH) führte an, dass gewerbliche Mieter und Zwischenvermieter durch Einführung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2008 schlechter gestellt würden als gewerblich vermietende oder selbstnutzende Eigentümer. Da diese Begründung nicht bereits im Klageverfahren bzw. in der Revision beim BFH vorgebracht worden sei, hätten das FG und der BFH nicht die Gelegenheit erhalten, sich mit dieser Fragestellung auseinanderzusetzen. Das BVerfG sah darin eine Verletzung des

BVerfG vom 26.02.2016 (AZ: 1 BvR 2836/14)

Subsidiaritätsgrundsatzes und nahm die Verfassungsbeschwerde deshalb nicht zur Entscheidung an.

Fazit Abzuwarten bleibt, ob das BVerfG durch neue Vorlagen seitens der Finanzgerichte oder des BFH oder durch weitere Verfassungsbeschwerden erneut die Möglichkeit erhält, die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 GewStG im Hinblick auf

ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. Der IV. Senat des BFH hatte im Gegensatz zum I. Senat die Vorlage des FG Hamburg nicht für aussichtslos eingestuft und die bei ihm anhängigen Revisionsverfahren (z. B. Beschlüsse vom 01.08.2012, AZ: IV R 55/11 und vom 12.07.2012, AZ: IV R 55/10) bis zur Entscheidung im BVerfG-Verfahren 1 BvL 8/12 ausgesetzt.

Kontakt:
StBin Diana Driemel,
Erlangen,
diana.driemel@wtS.de

1i | Keine spiegelbildliche Anwendung der Betragsgrenze bei negativer Hinzurechnung der Verlustübernahme eines stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 1 GewStG | Autor: Tobias Stäblein, München

BFH vom 28.01.2016
(AZ: I R 15/15)

Bereits mit Urteil vom 01.10.2015 hatte der BFH grundsätzlich entschieden, dass Finanzierungsanteile i. S. d. § 8 Nr. 1 GewStG, die aufgrund der Verlustübernahme eines stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG insgesamt negativ werden, entgegen der in R 8.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR 2009 dargelegten Auffassung der Finanzverwaltung negativ hinzuzurechnen sind (vgl. hierzu WTS Journal 01/2016). In seinem aktuellen Urteil vom 28.01.2016 hatte sich der BFH nun mit der Frage auseinanderzusetzen, ob in einem solchen Fall der Hinzurechnungsfreibetrag spiegelbildlich dergestalt anzuwenden ist, dass im Fall eines in Summe negativen Hinzurechnungsbetrages in der Spanne von € -1 bis € -100.000 eine Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG ganz unterbleiben müsse und erst ein darüber hinausgehender Betrag nur zu einem Viertel negativ hinzuzurechnen sei. Über diese Frage musste im vorangegangenen Urteil nicht entschieden werden, da die Klägerin die für sie ungünstige Konsequenz eines negativen Hinzurechnungsfreibetrags im Klageantrag berücksichtigt hatte.

Keine spiegelbildliche
Anwendung des Hinzurechnungsfreibetrags

Im Urteilsfall hatte die Steuerpflichtige und Klägerin Schuldzinsen und Mietzinsen i. H. v. insgesamt € 3.305 mit dem Verlustanteil des typisch stillen Gesellschafters i. H. v. € -6.522 saldiert und ein Viertel des verbleibenden Betrags (€ -804) in voller Höhe als negative Hinzurechnung geltend gemacht. Das zuständige Finanzamt versagte die Berücksichtigung des so ermittelten negativen Hinzurechnungsbetrags unter Verweis auf

den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, welcher nur gewahrt sein soll, wenn Bagatellgrenzen sowohl bei positivem wie bei negativem Vorzeichen steuerlich unberücksichtigt bleiben. Das FG Sachsen folgte jedoch der Auffassung der Steuerpflichtigen. Der BFH hat nun die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Die Betragsgrenze von € 100.000 für die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG sei im Fall einer negativen Summe der hinzuzurechnenden Finanzierungsanteile nicht spiegelbildlich anzuwenden. Von der negativen Summe der Finanzierungsanteile sei generell ein Viertel negativ hinzuzurechnen.

In seiner vorangegangenen Entscheidung über die grundsätzliche Berücksichtigung negativer Hinzurechnungsbeträge hatte der BFH noch auf eine mathematische Subsumtion der Regelung abgestellt. In Bezug auf die Frage der spiegelbildlichen Anwendung der Betragsgrenze hat der BFH nun die Gesetzesbegründung herangezogen. Demzufolge soll der Freibetrag zur Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen dienen, da die Hinzurechnung so nur bei hoher Fremdfinanzierung Anwendung findet. Diese Regelung setze jedoch einen positiven Hinzurechnungsfreibetrag voraus; bei einem negativen Hinzurechnungsbetrag verkehre sich der Entlastungszweck in sein Gegenteil. In Anbetracht der Regelungsabsicht ist daher die Betragsgrenze nicht spiegelbildlich anzuwenden.

Telos der Regelung
statt mathematische
Betrachtungsweise

Kontakt:
StB Eric Bongers,
München,
eric.bongers@wtS.de

1j | Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel einer Personengesellschaft | Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

BFH vom 14.01.2016
(AZ: IV R 5/14)

Mit Urteil vom 14.01.2016 hat der BFH entschieden, dass bei unterjährigem Gesellschafterwechsel der Anteil am Gewerbesteuermessbetrag nur gegenüber denjenigen Mitunternehmern festzustellen ist, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer an der Personengesellschaft beteiligt sind.

Die Klägerin beehrte, dass der Anteil am Gewerbesteuermessbetrag der R-KG nicht nur dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel entsprechend festgestellt wird, sondern vielmehr abweichend unter Berücksichtigung auch des Veräußerungsgewinns, der auf die jeweiligen Veräußerer entfällt.

Urteilsfall

Im Streitfall veräußerten mit Wirkung zum 05.01.2004 die X-KG (Klägerin) und ein Großteil der anderen Kommanditisten ihren Mitunternehmeranteil an der R-KG. Im Rahmen der Veräußerung vereinbarten die Parteien, dass die durch den Verkauf der KG-Anteile verursachten Kapitalgewinn-, Ertrag-, Einkommen- oder sonstigen Steuern und Abgaben von den Verkäufern selbst zu tragen sind. Ergänzend stellten die Parteien vertraglich klar, dass sich die Gewinn- und Verlustverteilung für das Streitjahr 2004 nach den in der Präambel genannten Beteiligungsverhältnissen richtet. Auch die durch die Veräußerung ausgelöste Gewerbesteuer sollte jeweils vom verursachenden Verkäufer getragen werden.

Der BFH hat hierzu – entgegen der abgestimmten Auffassung der Finanzverwaltung – entschieden, dass ein Anteil am Gewerbesteuermessbetrag nur für diejenigen Gesellschafter festzustellen ist, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer Mitunternehmer der fortbestehenden Personengesellschaft als Schuldnerin der Gewerbesteuer sind. Die Gewerbesteuer entstehe gem. § 18 GewStG erst mit Ablauf des Erhebungszeitraumes. Insofern werde dem unterjährig ausgeschiedenen Mitunternehmer kein Anteil am Gewerbesteuermessbetrag mehr zuteil.

Kein Anteil am Gewerbesteuermessbetrag für unterjährig ausgeschiedene Mitunternehmer

Das Finanzamt verteilte im Zuge der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen den Gewerbesteuermessbetrag entsprechend zeitanteilig nach dem Verhältnis der Dauer der jeweiligen Beteiligung zum Zeitraum des Bestehens des Unternehmens im Streitjahr. Die Verteilung des auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfallenden Gewerbesteuermessbetrags wurde im Verhältnis ihrer bisherigen Anteile am Gewinn vorgenommen. Sowohl der dagegen gerichtete Einspruch als auch die erhobene Klage blieben ohne Erfolg.

Für die in der Praxis häufige tranchenweise Veräußerung von KG-Anteilen ist von Bedeutung, dass der BFH im Grundsatz die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, wonach sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels richtet.

Im Übrigen Bestätigung der Verteilung nur nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel

Im Ergebnis empfiehlt es sich aus Sicht eines Veräußerers, etwaige Nachteile aufgrund fehlender Anrechnungsmöglichkeit bereits in die Kaufpreisverhandlung einfließen zu lassen, um in dieser Form einen adäquaten Ausgleich zu erhalten.

Praxishinweis

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

2a | Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer |

Autor: WP/StB Joachim Strehle, München

EU-Kommission vom
07.04.2016

Die Europäische Kommission hat am 07.04.2016 einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer vorgestellt. Ziel des Plans ist die Schaffung eines einheitlichen europäischen Mehrwertsteuer-raums.

Die Europäische Kommission geht von der Notwendigkeit eines solchen Mehrwertsteuer-raums aus. Selbiger soll eine Stütze für einen vertieften und fairen Binnenmarkt sein und zur Förderung von Beschäftigung, Wachstum, Investitionen und

Hintergrund

Wettbewerbsfähigkeit beitragen. Nur ein solcher Mehrwertsteuerraum wird – nach Auffassung der Europäischen Kommission – den Erfordernissen des 21. Jahrhunderts gerecht. Mithin soll das bisherige Mehrwertsteuersystem durch Reformen an die Herausforderungen der globalisierten, digitalen und mobilen Wirtschaft angepasst und modernisiert werden. Die Europäische Kommission meint, dass es „an der Zeit (ist), einen tatsächlich einheitlichen Mehrwertsteuerraum für den Binnenmarkt zu schaffen“.

Leitsätze Als Leitsätze lassen sich die folgenden Punkte zusammenfassen:

- Das System muss für die Unternehmen einfacher anzuwenden sein. Die Kosten der Befolgung der Mehrwertsteuervorschriften sind für den grenzüberschreitenden Handel im Binnenmarkt erheblich höher als für den inländischen Handel. Die Komplexität des Systems macht insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) zu schaffen.
- Das System muss das steigende Betrugsrisiko bekämpfen. Die sog. Mehrwertsteuerlücke zwischen den erwarteten und den tatsächlichen Einnahmen wird auf € 170 Mrd. geschätzt. Grenzüberschreitender Betrug allein verursacht Steuerausfälle i. H. v. € 50 Mrd. jedes Jahr.

- Das System muss effizienter sein und insbesondere die Möglichkeiten der digitalen Technologien besser nutzen und die Kosten der Steuererhebung verringern.
- Das System muss auf mehr Vertrauen beruhen: Mehr Vertrauen zwischen Unternehmen und Steuerverwaltung sowie zwischen den einzelnen Steuerverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten.

Die Europäische Kommission plant einen Legislativvorschlag für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem vorzulegen, wobei der Grundpfeiler dieses Systems auf dem Prinzip der Besteuerung im Bestimmungsland beruhen soll. Mit anderen Worten, das bei der Einführung des EU-Binnenmarkts gesteckte Ziel der Umsetzung des Ursprungslandprinzips (nach einer Übergangsfrist) scheint nunmehr endgültig aufgegeben.

Die Initiative der Europäischen Kommission ist im Grundsatz zu begrüßen. Das Mehrwertsteuerrecht hat an Komplexität in den letzten Jahren dramatisch zugenommen und ist für den redlichen Unternehmer zu einem gefährlichen Fallstrick geworden. Die detaillierten Folgen aus dem Aktionsplan sind noch offen. Die weitere Entwicklung (wohl in den nächsten zwei Jahren) bleibt zu beobachten und abzuwarten.

Praxishinweis

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

2b | Unionszollkodex ab 01.05.2016 – Folgen für die Umsatzsteuer |

Autor: RA Michael Connemann, München

Neues Unionszollrecht
seit dem 01.05.2016

In der Europäischen Union gilt ein neues Zollrecht. Der Unionszollkodex (UZK) ist als EU-Verordnung Nr. 952/2013 am 30.10.2013 in Kraft getreten. Die wesentlichen Vorschriften sind seit dem 01.05.2016 anzuwenden.

Die Neuerungen des Unionszollrechts haben auch Auswirkungen auf Vorschriften des Umsatzsteuerrechts, soweit diese die unmittelbare oder sinngemäße bzw. entsprechende Anwendung von Vorschriften des Zollrechts voraussetzen. Dadurch ergeben sich insbesondere Auswirkungen im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer und der Steuerschuldnerschaft.

Beim Zollwertrecht gibt es zwei entscheidende Änderungen, die über § 11 UStG Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer haben können.

Mit dem UZK entfällt die Möglichkeit, einen sog. Vorerwerberpreis als Zollwert anzumelden. Die Nutzung sog. Vorerwerberpreise bot dem Zollanmelder den Vorteil, im Falle einer Lieferkette denjenigen (Zwischen-)Erwerber als Zollwertanmelder zu bestimmen, der den niedrigsten Kaufpreis gezahlt hat, sofern es sich um eine Ausfuhr in das EU-Zollgebiet handelte. Der UZK sieht nun vor, dass der Zollwert

Zollwert und
Einfuhrumsatzsteuer

Abschaffung der
Vorerwerberpreis-
Regelung

ausschließlich anhand des unmittelbar vor dem Verbringen der Ware in die EU erfolgten Verkaufs zu bestimmen ist. Dies kann zu einer Erhöhung der Zollbelastung – und damit auch der zu entrichtenden Einfuhrumsatzsteuer – für die Unternehmen führen, die zuvor Vorerwerberpreise für die Verzollung ihrer Importe genutzt haben. Übergangsregelungen für Altverträge sind in Art. 347 UZK-IA vorgesehen.

Berücksichtigung von Lizenzgebühren

Zudem werden durch das neue Unionszollrecht weitaus umfassender Lizenzgebühren in den Zollwert einbezogen. Eine Verbindung zwischen Lizenzgeber und Verkäufer ist nicht mehr erforderlich. Dies hat ebenfalls Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer.

Zollschuldrecht

Eine weitere relevante Änderung für die Umsatzsteuer ergibt sich im Bereich des Zollschuldrechts. So wurde der Kreis der Zollschuldner bei der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr erweitert. Zollschuldner und Einfuhrumsatzsteuer-

schuldner ist – wie bisher – der Anmelder, bei indirekter Vertretung auch die Person, in deren Auftrag die Zolldanmeldung abgegeben wird (Art. 77 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 UZK). Darüber hinaus wird nun auch die Person zum Zollschuldner, die die für die Zolldanmeldung erforderlichen Angaben geliefert hat und die gewusst hat oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren, wenn bei einer Zolldanmeldung für die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr Angaben zugrunde liegen, die dazu führen, dass die Einfuhrabgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden. Entsprechendes gilt bei sinngemäßer Anwendung auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

Die Änderungen im Unionszollrecht haben auch Auswirkungen auf das Umsatzsteuerrecht. Deshalb ist es notwendig, die ab dem 01.05.2016 geltenden Vorschriften zu prüfen, um Auswirkungen auf die eigene unternehmerische Tätigkeit abschätzen zu können.

Fazit

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

2c | Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen Umsatzsteuerregelungen für Reisebüros | Autorin: StBin Gabriele Heemann, Hamburg

Hintergrund

Nach der Sonderregelung für Reisebüros der MwStSystRL gilt als Besteuerungsgrundlage die Marge des Reisebüros (Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Umsatzsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro entstehen). Laut dem deutschen Umsatzsteuergesetz kann diese Marge nur auf Reiseleistungen an private Endverbraucher angewandt werden. Es ermöglicht Reisebüros außerdem, eine einzige Gewinnmarge für die gesamten innerhalb des Besteuerungszeitraums erbrachten Reiseleistungen anzusetzen.

Reisebüros die Gewinnmarge für jede einzelne Reiseleistung separat ermitteln.

Die EU-Kommission hatte Deutschland am 24.09.2015 aufgefordert, seine Rechtsvorschriften an das EU-Recht anzupassen. Deutschland ist dieser Aufforderung jedoch bis heute nicht nachgekommen und wird deshalb von der EU-Kommission vor dem EuGH verklagt. Dies hat die EU-Kommission am 28.04.2016 offiziell bekannt gegeben.

Pressemitteilung der EU-Kommission vom 28.04.2016

EuGH vom 26.09.2013 (Rs. C-189/11 u. a.)

Der EuGH hatte im September 2013 in mehreren Urteilen festgestellt, dass die Sonderregelung nicht nur für private Reisende, sondern für alle Kunden einschließlich Unternehmen gilt. Außerdem sollen

Unternehmen haben in Deutschland bereits aktuell die Möglichkeit, die Sonderregelung für Reisebüros auch bei Leistungen an unternehmerische Kunden anzuwenden, wenn sie sich auf das günstigere EU-Recht berufen.

Praxishinweis

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

2d | Die Veräußerung eines Miteigentumsanteils als Lieferung |

Autor: RA Zbigniew Stępień, München

BFH vom 18.02.2016
(AZ: V R 53/14)

Mit Urteil vom 18.02.2016 hat der BFH seine Rechtsprechung im Hinblick auf die Beurteilung des Verkaufs eines Miteigentumsanteils an einer Sache als sonstige Leistung geändert. Der BFH kommt nunmehr zu dem Ergebnis, dass eine Lieferung vorliegen kann. Die Beurteilung der Übertragung eines solchen Miteigentumsanteils als sonstige Leistung ist nicht mit dem Unionsrecht vereinbar.

artig, so dass der Miteigentümer dieselbe Rechtsposition wie ein Eigentümer hat. Bestätigt wird diese Auffassung dadurch, dass das Miteigentum als Bruchteil an einem körperlichen Gegenstand – ebenso wie das Volleigentum als dessen wesensgleiches Minus – im Wirtschaftsleben wie ein körperlicher Gegenstand behandelt wird.

Urteilsfall

Der Kläger veräußerte im Jahr 2008 einen Miteigentumsanteil in Höhe von 50 % an einem Buch an eine Galerie in Großbritannien. Das Buch wurde noch in demselben Jahr von der Käuferin nach London transportiert und dort ausgestellt. Im Jahr 2010 veräußerte der Kläger dann den weiteren Miteigentumsanteil in Höhe von 50 % an dem Buch an diese Galerie. Beide Veräußerungen wurden vom Kläger als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt.

Die Finanzverwaltung behandelt bisher die Übertragung eines Miteigentumsanteils grundsätzlich als sonstige Leistung (vgl. Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 2 UStAE), wohingegen im Schrifttum bereits ganz überwiegend die Auffassung vertreten wird, dass ein Miteigentumsanteil an einer Sache „Gegenstand“ einer Lieferung sein kann.

Finanzverwaltung und Teile des Schrifttums

EuGH vom 15.12.2005
(Rs. C-63/04)

Der BFH begründet das Ergebnis mit dem Verweis auf das EuGH-Urteil Centralan Property Ltd.. Danach kann sowohl die Einräumung eines Besitzrechts an einem bebauten Grundstück als auch die eng damit verbundene Übertragung des „Resteigentums“ an einen anderen Erwerber jeweils als Lieferung beurteilt werden. Miteigentum nach Bruchteilen ist seinem Wesen nach dem Alleineigentum gleich-

Die Rechtsprechungsänderung hat zur Folge, dass der Unternehmer nunmehr einen Buch- und Belegnachweis grundsätzlich führen muss, wenn er seine Leistung als steuerfreie Ausfuhrlieferung gemäß § 6 UStG oder als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 6a UStG behandeln will. Bisher wurde bei einem grenzüberschreitenden Umsatz der Ort der sonstigen Leistung gemäß § 3a Abs. 2 UStG ins Ausland verlagert und der Leistungsempfänger schuldete die Umsatzsteuer. In der Praxis war diese umsatzsteuerliche Abwicklung ggf. einfacher.

Folgen für den Unternehmer

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

2e | Keine Mindestbemessungsgrundlage bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers |

Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

Mindestbemessungs-
grundlage nach
§ 10 Abs. 5 UStG

Grundsätzlich ist es dem Unternehmer auch aus Sicht der Umsatzsteuer freigestellt, zu welchem Preis er seine Leistungen am Markt anbietet. Handelt es sich beim Leistungsempfänger allerdings um eine dem Unternehmer nahe stehende Person, legt § 10 Abs. 5 UStG für umsatzsteuerliche Zwecke fest, dass bei verbilligt erbrachten Leistungen zur Vermeidung von Missbräuchen die sog. Mindestbemessungsgrundlage zur Anwendung kommt. Derartige Umsätze werden demnach mindestens mit den für die unentgeltlichen Wertabgaben gem. § 10 Abs. 4 UStG geltenden Bemes-

sungsgrundlagen besteuert. Lieferungen unterliegen also mindestens mit dem Einkaufspreis zzgl. Nebenkosten für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels Einkaufspreis mit den Selbstkosten der Umsatzsteuer. Bei sonstigen Leistungen hingegen stellen die bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, die Mindestbemessungsgrundlage dar.

Gemäß der EuGH-Rechtsprechung ist die Mindestbemessungsgrundlage nach oben

Begrenzung durch marktübliches Entgelt

auf das marktübliche Entgelt begrenzt (§ 10 Abs. 5 UStG i.d.F. des KroatienAnpG). Beträgt also bspw. für eine Lieferung an den Gesellschafter einer GmbH das vereinbarte Entgelt € 1.000, das marktübliche Entgelt € 1.200 und der Wert nach § 10 Abs. 4 UStG (Einkaufspreis zzgl. Nebenkosten für diesen Gegenstand) € 1.500, so ist als Bemessungsgrundlage das marktübliche Entgelt in Höhe von € 1.200 anzusetzen. Es würde also das niedrigere marktübliche Entgelt als Mindestbemessungsgrundlage angesetzt, selbst wenn der Einkaufspreis höher war.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 05.06.2014 entschieden, dass die oben beschriebene Mindestbemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 5 UStG als nationale Sondermaßnahme zur Verhütung von Steuerhinterziehung und -umgehung eng auszulegen sei und nur angewandt werden dürfe, soweit dies hierfür unbedingt erforderlich sei. Bei Leistungen an einen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger sieht der BFH keine Rechtfertigung für die Mindestbemessungsgrundlage, vorausgesetzt, der vom Leistungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug unterliegt auch zukünftig keiner Vorsteuerberichtigung i. S. d. § 15a UStG.

BFH vom 05.06.2014
(AZ: XI R 44/12)

Rechnung über Mindestbemessungsgrundlage, § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG

Falls der Leistungsempfänger der verbilligten Leistung ebenfalls ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist, ist der Leistende gem. § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG verpflichtet, eine Rechnung über die Mindestbemessungsgrundlage zu erstellen. Eine ordnungsgemäße Rechnung ermöglicht dann den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger, allerdings erst in dem Zeitpunkt, in dem er die Rechnung erhalten hat. War das zu niedrig vereinbarte tatsächliche Entgelt beim Leistenden erst im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgefallen, schuldete der Leistende bisher die Umsatzsteuer jedoch rückwirkend zzgl. 6 % Zinsen p. a.

Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil mit BMF-Schreiben vom 23.02.2016 in Abschn. 10.7 Abs. 6 Satz 2 UStAE aufgenommen und dort geregelt, dass die Mindestbemessungsgrundlage bei Leistungen an einen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer nicht anzuwenden ist, wenn der vom Leistungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerbetrag keiner Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG unterliegt. Dies ist der Fall, wenn die bezogene Leistung der Art nach keinem Berichtigungstatbestand des § 15a UStG unterfällt.

BMF vom 23.02.2016

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

3 | Anteilige Instandhaltungsrückstellungen mindern Meistgebot als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht | Autor: Philipp Dobrodziej, München

BFH vom 02.03.2016
(AZ: II R 27/14)

Mit Urteil vom 02.03.2016 entschied der BFH, dass beim Erwerb einer Eigentumswohnung im Wege der Zwangsversteigerung das Meistgebot als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist.

Der BFH konstatierte, dass § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG die Gegenleistung beim Meistgebot typisierend festlege. Eine Aufteilung des Meistgebots sei nur dann geboten, wenn die Zwangsversteigerung Gegenstände umfasse, deren Erwerb nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Instandhaltungsrückstellungen nicht Teil der Zwangsversteigerung

Urteilsfall

Im Streitfall erwarb der Steuerpflichtige im Rahmen von Zwangsversteigerungen mehrere Eigentumswohnungen. Ausgehend vom jeweiligen Meistgebot als Bemessungsgrundlage setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer fest. Der Steuerpflichtige begehrte die Minderung der jeweiligen Bemessungsgrundlagen um die anteilig auf die jeweiligen Eigentumswohnungen entfallenden angesparten Instandhaltungsrückstellungen.

Die anteiligen Instandhaltungsrückstellungen seien jedoch kein Gegenstand der Zwangsversteigerung. Sie seien vielmehr dem Vermögen eines anderen Rechtssubjektes (Wohnungseigentümergeinschaft als unabhängiger teilrechtsfähiger und parteifähiger Verband sui generis) zuzuordnen. Die Wohnungseigentümer hätten keinen Anteil am Verwaltungsvermögen, über den sie verfügen oder in den ihre Gläubiger vollstrecken könnten. Die Rückstellungen selbst gingen bei der

Kein Rechtsträgerwechsel

	Zwangsversteigerung nicht kraft Gesetzes auf den Ersterher über, sodass insoweit kein für die Grunderwerbsteuer typischer Rechtsträgerwechsel stattfindet.	Der BFH unterscheidet zwischen den Erwerbsarten: Bei rechtsgeschäftlichem Erwerb ließ er mit Urteil vom 09.10.1991 eine Minderung der Bemessungsgrundlage um anteilige Instandhaltungsrückstellungen zu. Ob an dieser Rechtsprechung mit Blick auf die Entwicklungen im WEG-Recht festgehalten werden könne, ließ er nunmehr ausdrücklich offen. Hintergrund ist die Bejahung der Teilrechts- und Parteifähigkeit einer Wohnungseigentümergeinschaft durch BGH-Beschluss vom 02.06.2005 und der anschließenden Änderung des WEG zum 01.07.2007.	BFH vom 09.10.1991 (AZ: II R 20/89)
Übergang der Mitgliedschaft	Auch der mit dem gesetzlichen Zuschlag verbundene gesetzliche Übergang der Mitgliedschaft in der Wohnungseigentümergeinschaft rechtfertigt keine Abzugsfähigkeit der anteiligen Instandhaltungsrückstellungen, da die Mitgliedschaft nicht Gegenstand einer gesonderten Zwangsversteigerung sein könne.		BGH vom 02.06.2005 (AZ: V ZB 32/05)
			Kontakt: RA/StB Dr. Andreas Bock, München, andreas.bock@wts.de

4a | Erbschaftsteuerreform im Vermittlungsausschuss |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund	Am 24.06.2016 hat der Bundestag den von der Bundesregierung eingebrachten Gesetzentwurf zur Reform der Erbschaftsteuer in der Fassung der Empfehlung seines Finanzausschusses beschlossen. Die Koalitionspartner hatten sich zuvor nach monatelangem Streit auf das Reformpaket verständigt. Der Gesetzentwurf setzt im Grundsatz auf dem am 08.07.2015 eingebrachten Regierungsentwurf (vgl. WTS Journal 03/2015) auf, enthält aber in einigen wesentlichen Punkten auch Änderungen, die nachfolgend kurz dargestellt werden:	Ferner wird klargestellt, dass Drittlandsbeteiligungen, sofern die übertragene Einheit begünstigungsfähig ist, weiterhin begünstigt sein können. Für Finanzmittel wird die im Zuge der Eindämmung der Cash-GmbH-Strukturen eingeführte Regelung im Wesentlichen übernommen, allerdings wird der unschädliche Anteil auf 15 % (anstelle von 20 % nach dem bisher geltenden Recht) des anzusetzenden Betriebswerts begrenzt.	
Rückkehr zum Verwaltungsvermögen	Der Begriff des Verwaltungsvermögens wird beibehalten und – wie schon im bisherigen Recht – weiterhin in einem abschließenden Katalog definiert; von der im Regierungsentwurf vorgesehenen Positivdefinition des begünstigten Vermögens hat der Gesetzgeber wieder Abstand genommen. Der Verwaltungsvermögenskatalog erfährt gegenüber dem bisher geltenden Recht weitere Einschränkungen: → So zählen überlassene Grundstücke, die vom Mieter/Pächter vorrangig zum Absatz eigener Erzeugnisse genutzt werden (z. B. Tankstellen, Brauereigaststätten), nicht zum Verwaltungsvermögen. → Sehr zu begrüßen ist auch, dass Vermögensgegenstände, die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen, aus dem Verwaltungsvermögensbegriff herausgenommen werden.	Für Familienunternehmen typische Verfügungsbeschränkungen führen – anders als noch im Regierungsentwurf – nicht mehr zu einer Erhöhung der Prüfschwelle für die Erwerbe von großen Unternehmensvermögen, sondern sollen bei Erwerben von begünstigtem Vermögen unabhängig von der Höhe des Erwerbs bereits auf der Bewertungsebene berücksichtigt werden. Enthalten die Gesellschaftsverträge bzw. Satzungen von Unternehmen Bestimmungen, die → die Entnahme oder Ausschüttung des steuerrechtlichen Gewinns beschränken, und → die Verfügung über die Beteiligungen auf Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne von § 15 AO oder auf eine Familienstiftung beschränken, und → für den Fall des Ausscheidens eine Abfindung unter dem Verkehrswert vorsehen, wird vor Anwendung der Verschonungsregelungen ein Wertabschlag in Höhe der Wertdifferenz der gesellschaftsver-	Bewertungsabschlag für Familienunternehmen

traglich vorgesehenen Abfindung zum Verkehrswert der Beteiligung, maximal aber in Höhe von 30 %, vorgesehen. Weitere Voraussetzung für die (endgültige) Gewährung des Abschlags ist, dass die vorgenannten Voraussetzungen mindestens zwei Jahre vor und 20 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorgelegen haben.

nun Betriebe mit bis zu fünf (bisher drei) Beschäftigten von der Lohnsummenregelung ausgenommen. Zudem bleiben Saisonarbeiter bei der Ermittlung der Zahl der Beschäftigten unberücksichtigt.

Für Erwerbe von begünstigtem Vermögen soll zudem in Ergänzung der bisherigen Stundungsregelung in § 28 ErbStG eine bedarfsunabhängige, zinslose Stundungsmöglichkeit eingeführt werden, die solange gewährt wird, wie der Erwerber die Behaltens- und Fortführungspflichten beachtet, längstens aber zehn Jahre.

Bedarfsunabhängige Stundungsmöglichkeit

Wird von Todes wegen erworbenes Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren nach dem Erwerb in begünstigtes Vermögen innerhalb des erworbenen Unternehmens investiert, soll die Zurechnung zum Verwaltungsvermögen rückwirkend entfallen, wenn die Investition aufgrund eines vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt und nicht anderweitig Verwaltungsvermögen angeschafft wird.

Begünstigung der Investition von Verwaltungsvermögen

Grundsätzlich zu begrüßen ist die geplante Änderung im BewG, die zu einer realitätsnäheren Bewertung von Unternehmensvermögen im derzeitigen Zinsumfeld führen. Ob der nun vorgesehene starre Korridor eines anzusetzenden Basiszinses zwischen 3,5 % und 5,5 %, der den anzuwendenden Kapitalisierungsfaktor auf einen Bereich von 10 % bis max. 12,5 % begrenzt, dauerhaft und branchenübergreifend zu sachgerechten Ergebnissen führt, wird sich zeigen.

Unternehmensbewertung realitätsnäher

Eine Sockelverschonung für Erwerbe von großen Unternehmensvermögen – wie noch im Regierungsentwurf enthalten – ist nun nicht mehr vorgesehen. Zudem soll für Erwerbe über € 90 Mio., für die die Optionsverschonung beantragt wurde, kein Verschonungsabschlag mehr gewährt werden. Hier bliebe dann nur der Weg über die Verschonungsbedarfsprüfung.

Die Änderungen im ErbStG sollen auf alle Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entstanden ist. Die Änderungen des BewG sollen bereits auf Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 Anwendung finden. Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 08.07.2016 dem Gesetzentwurf nicht zugestimmt und die Einberufung des Vermittlungsausschusses verlangt. Damit ist der angestrebte Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens noch vor der Sommerpause nicht mehr möglich.

Zeitliche Anwendung der neuen Regelungen / Inkrafttreten

Die bereits im Regierungsentwurf enthaltene Staffelung der Lohnsummenvorgaben nach Anzahl der Beschäftigten wird beibehalten, allerdings werden

nun Betriebe mit bis zu fünf (bisher drei) Beschäftigten von der Lohnsummenregelung ausgenommen. Zudem bleiben Saisonarbeiter bei der Ermittlung der Zahl der Beschäftigten unberücksichtigt.

Kontakt:
RA/FAStR Michael
Althof, München,
michael.althof@wts.de

Beschränkung der Begünstigung für Erwerber großer Unternehmensvermögen modifiziert

Hinsichtlich der Beschränkung der Begünstigungen für Erwerber großer Unternehmensvermögen wurde das schon im Regierungsentwurf für Erwerbe von begünstigtem Vermögen von € 26 Mio. enthaltene zweigleisige Konzept einer Verschonungsbedarfsprüfung oder alternativ einer Abschmelzung des Verschonungsabschlags im Grundsatz beibehalten, allerdings in einigen Bereichen modifiziert:

- Prüfschwelle: Diese ist – wie schon im Regierungsentwurf – bei Erwerben über € 26 Mio. überschritten. Eine Verdoppelung bei Unternehmen mit bestimmten, für Familienunternehmen typischen Verfügungsbeschränkungen, ist auch vor dem Hintergrund des neu eingeführten Bewertungsabschlags für Familienunternehmen (s. o.) nicht mehr vorgesehen.
- Abschmelzungsmodell: Der Verschonungsabschlag schmilzt um einen Prozentpunkt je T€ 750 des Überschreitens der Prüfschwelle ab, im Regierungsentwurf war noch das Abschmelzen um einen Prozentpunkt je € 1,5 Mio. vorgesehen.

Lohnsummenregelung gilt nur für Betriebe mit mehr als fünf Mitarbeitern

4b | Beschränkung der Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG auf im Inland besteuerte Vorerwerbe europarechtskonform? | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund

Erwirbt ein Erwerber der Steuerklasse I, also insbesondere Ehe- bzw. eingetragene Lebenspartner und Abkömmlinge, von Todes wegen Vermögen, welches anlässlich eines Erwerbs nach Steuerklasse I in den vorangegangenen zehn Jahren bereits der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer unterlag (Vorerwerb), ermäßigt sich nach § 27 ErbStG der auf dieses Vermögen anfallende Steuerbetrag in Abhängigkeit des Zeitraums, der zwischen beiden Erwerben liegt.

Die Regelung greift nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut nur dann, wenn der Vorerwerb der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer unterlegen hat.

In seinen Schlussanträgen verneint der Generalanwalt einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, da die Situationen nicht vergleichbar seien: Anders als im reinen Inlandsfall hätte die Bundesrepublik Deutschland für den Vorerwerb kein Besteuerungsrecht. Deshalb könne in der unterschiedlichen Behandlung keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu sehen sein. Wenn man hiervon abweichend die Vergleichbarkeit der Situationen bejahen und eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit feststellen sollte, sei die Beschränkung durch das Recht der Bundesrepublik Deutschland, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt.

Schlussanträge des Generalanwalts vom 17.03.2016 (Rs. C-123/15)

BFH vom 20.01.2015
(AZ: II R 37/13)

Der BFH hat aktuell einen Fall zu entscheiden, in dem der Vorerwerb nicht der deutschen, aber der österreichischen Erbschaftsteuer unterlegen hat. Er hat im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Versagung der Steuerermäßigung in derartigen Fällen einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.

Die Europäische Kommission hatte im Verfahren eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorgetragen, die auch nicht mit dem Argument der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden könne. Man darf gespannt sein, ob sich der EuGH der dem widersprechenden Argumentation des Generalanwalts anschließt.

Anmerkung

Kontakt:
RA/FAStR Michael Althof, München,
michael.althof@wts.de

5a | Kein Lohnsteuerhaftungsbescheid gegen den Arbeitgeber bei Festsetzungsverjährung der Lohnsteuerschuld gegenüber dem Arbeitnehmer |

Autor: RA Thorsten Leisinger, Frankfurt a. M.

BFH vom 17.03.2016
(AZ: VI R 3/15)

Mit Urteil vom 28.11.2014 hatte das FG München entschieden, dass der Beginn einer Lohnsteueraußenprüfung beim Arbeitgeber die Festsetzungsverjährung gegenüber dem Mitarbeiter nicht hemmt und dass ein Haftungsbescheid gegenüber dem Arbeitgeber gem. § 191 Abs. 5 Nr. 1 AO nicht mehr ergehen darf, wenn die Lohnsteuer beim Mitarbeiter als Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann (vgl. WTS Journal 02/2015). Der BFH hat diese Entscheidung der Vorinstanz nun mit Beschluss vom 17.03.2016 bestätigt. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Lohnsteueranmeldungen durch den Arbeitgeber eingereicht werden. Da die Lohnsteueranmeldung für den Monat

Dezember regelmäßig erst im Januar des Folgejahres eingereicht wird, beginnt die Festsetzungsfrist insoweit erst mit Ablauf des Folgejahres.

Aufgrund einer Gesetzesänderung ist der Beschluss des BFH aber nur noch für Sachverhalte relevant, bei denen die Festsetzungsfrist beim Mitarbeiter spätestens am 30.06.2013 abgelaufen war. Denn in allen anderen Fällen führen nach der Einführung des § 171 Abs. 15 AO im Ergebnis auch Außenprüfungen beim Arbeitgeber zu einer Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist beim Mitarbeiter als Schuldner der Lohnsteuer.

Vor diesem Hintergrund können Arbeitgeber für nicht einbehaltene Lohnsteuer nicht mehr in Haftung genommen

Gesetzesänderung
(§ 171 Abs. 15 AO)

Keine Haftung bei Lohnsteueranmeldezeiträumen bis November 2008

werden, wenn die jeweilige Lohnsteueranmeldung noch im Kalenderjahr 2008 abgegeben wurde. In der Regel sind das die Lohnsteueranmeldungszeiträume bis November 2008.

Pauschale Lohnsteuern (z. B. nach § 37b EStG, § 40 EStG) können aber dennoch nacherhoben werden, da hier der Arbeitgeber selbst Schuldner der Lohnsteuer ist (vgl. § 40 Abs. 3 EStG) und sich die Festsetzungsverjährung nach § 171 Abs. 4 AO bestimmt.

Keine Festsetzungsverjährung für pauschale Lohnsteuer

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

5b | Besteuerung von Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses bei Bestehen einer Konsultationsvereinbarung mit einem anderen DBA-Staat | Autoren: Dirk Keppler, Ayse Schink, beide Düsseldorf

BMF vom 31.03.2016

Mit Schreiben vom 31.03.2016 hat das BMF erklärt, dass die Besteuerung einer Abfindungszahlung aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses von der Bundesrepublik Deutschland als ehemaligem Tätigkeitsstaat nach Wegzug des Steuerpflichtigen nicht auf Ausführungen in einer Konsultationsverordnung gestützt werden kann.

die Niederlande bereits unter Bezugnahme auf das o. g. BFH-Urteil bekannt gegeben, die Verständigungsvereinbarung mit Deutschland zur Zuordnung des Besteuerungsrechts bei Arbeitnehmerabfindungen nicht mehr anwenden zu wollen.

BFH vom 10.06.2015
(AZ: I R 79/13)

Die Finanzverwaltung reagiert damit auf ein Urteil des BFH vom 10.06.2015. Hier hatte dieser entschieden, dass die deutsche Besteuerung einer Abfindungszahlung aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses nach Wegzug eines Steuerpflichtigen in die Schweiz nicht auf Art. 24 Abs. 1 Satz 2 der deutsch-schweizerischen Konsultationsvereinbarungsverordnung gestützt werden könne, wenn Deutschland nach dem Wegzug mangels Ansässigkeit des Steuerpflichtigen nur noch als (ehemaliger) Tätigkeitsstaat gilt.

Bereits in 2013 hatte das FG Hessen entschieden, dass eine Abfindungszahlung für die Auflösung des Arbeitsverhältnisses, die nach Wegzug ins Ausland ausgezahlt wird, nicht der deutschen Besteuerung unterliege. Demnach könne eine Konsultationsvereinbarungsverordnung nicht den Abkommenswortlaut eines DBA ersetzen, sondern lediglich zur Auslegung des DBA beitragen. Vorrang habe in diesem Zusammenhang jedoch immer der jeweilige Abkommenswortlaut.

FG Hessen vom
08.10.2013
(AZ: 10 K 2176/11)

Mit o. g. Schreiben erklärt das BMF nunmehr in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder, dass die Grundsätze dieses BFH-Urteils auch in Bezug auf die entsprechenden Regelungen in den Konsultationsvereinbarungen mit Belgien, Großbritannien, Luxemburg, Österreich und den Niederlanden gelten. Zuvor hatte

Abfindungen aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses sind vorbehaltlich besonderer Regelungen im jeweiligen DBA (Bsp. DBA Frankreich) regelmäßig im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zu versteuern. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH auf die neue Kommentierung zum OECD-MA reagiert, nach der sich das Besteuerungsrecht für solche Abfindungen nach dem Besteuerungsrecht für die laufende Vergütung während der letzten zwölf Monate der Beschäftigung richten soll.

Fazit

Kontakt:
Dirk Keppler,
Düsseldorf,
dirk.keppler@wts.de

wts im Dialog – Aktuelle Seminare 2016

Roadshow Transfer Pricing 2016

Diverse Standorte September/Oktober

Steuern zum Frühstück: Real Estate 2016

Diverse Standorte Oktober

WTS Jahresendseminar 2016

Diverse Standorte November

Wir freuen uns auf Sie!

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



5c | Minderung der Lohnsteueranmeldung für Anmeldezeiträume bis Dezember 2013 auch nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung? |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

FG Düsseldorf
vom 28.01.2016
(AZ: 16 K 3444/14 L)

Wird nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung festgestellt, dass für einen beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer Lohnsteuer zu Unrecht oder zu hoch einbehalten wurde, lehnen die Finanzämter im Regelfall eine Erstattung der Lohnsteuer an den Mitarbeiter ab, wenn er als EU-Bürger eine Einkommensteuererklärung abgeben kann (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4b i. V. m. Satz 7 EStG). Diese Vorgehensweise war nun vor dem FG Düsseldorf zu den Lohnzahlungszeiträumen Januar bis März 2012 auf dem Prüfstand.

Urteilsfall

Im Urteilsfall wurde eine Mitarbeiterin, deren Arbeitsverhältnis zum 31.03.2012 aufgelöst wurde, ab Ende des Jahres 2011 von der Arbeitsleistung freigestellt. Sie hat ihren Wohnsitz im Inland im Dezember 2011 aufgegeben. Der Arbeitgeber behielt aber auch von Januar bis März 2012 die Lohnsteuer ein und führte diese ans Finanzamt ab. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses wurde eine Lohnsteuerbescheinigung übermittelt.

BMF vom 07.11.2013

Das Finanzamt lehnte den Antrag des Arbeitgebers auf Änderung der Lohnsteueranmeldung und Erstattung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer ab, weil nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung zwar eine Erhöhung der Entrichtungsschuld des Arbeitgebers, nicht aber eine Minderung zulässig sei. Mit Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 07.11.2013 dürften die Beträge in der Lohnsteueranmeldung nur dann nachträglich gemindert werden, wenn der Arbeitnehmer Geld veruntreut hat und der Arbeitgeber die

Lohnsteuerbescheinigung ändert. Die Mitarbeiterin müsse daher zur Erstattung der Lohnsteuer eine Einkommensteueranmeldung beantragen.

Nach der Entscheidung des FG Düsseldorf habe diese Verwaltungsauffassung keine gesetzliche Grundlage. Eine Änderung der Lohnsteuer-Entrichtungsschuld sei im streitgegenständlichen Lohnsteueranmeldezeitraum auch nach Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung zulässig, solange die jeweilige Lohnsteueranmeldung noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe.

Zu diesem Urteil ist ein Revisionsverfahren anhängig.

Relevant ist dieses Verfahren nur für Lohnsteueranmeldezeiträume bis 31.12.2013. Denn mit Wirkung ab dem 01.01.2014 wurde § 41c Abs. 3 EStG dahingehend ergänzt, dass nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung eine Änderung der Lohnsteueranmeldung mit Erstattungsfolge nur zulässig ist, wenn sich der Arbeitnehmer ohne vertraglichen Anspruch und gegen den Willen des Arbeitgebers Beträge verschafft hat und für diese Beträge auch Lohnsteuer einbehalten wurde.

Die Frage, ob eine Erstattung an die Mitarbeiterin in entsprechender Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG anstelle einer Antragsveranlagung möglich ist, ist nicht Gegenstand des BFH-Verfahrens und wird weiterhin ein Streitpunkt bleiben.

Erstattung von zu hoch abgeführter Lohnsteuer an beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer

Anhängige Revision
(AZ: VI R 6/16)

Praxishinweise

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

6 | Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens |

Autor: StB Henning Burlein, München

Zustimmung
des Bundesrats

Der Bundesrat hat am 17.06.2016 dem vom Bundestag am 12.05.2016 verabschiedeten Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens zugestimmt, so dass es im Grundsatz am 01.01.2017 in Kraft treten wird. Einzelne Regelungen treten bereits mit Verkündung des Gesetzes in Kraft. Das Gesetzespaket umfasst

nun eine Änderung von zwanzig Gesetzen bzw. Verordnungen. Im Folgenden werden die wichtigsten Punkte des Gesetzes im Zusammenhang mit der Elektronisierung dargestellt.

Ziel des Gesetzes ist es, Arbeitsabläufe zu modernisieren und Effizienzsteigerungen

im steuerlichen Massenverfahren durch Einsatz moderner IT-Verfahren vor dem Hintergrund der technischen und demographischen Entwicklung zu erreichen. Einer der Kernpunkte des Gesetzes besteht darin, dass ab dem Jahr 2022 die Kommunikation zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden grundsätzlich vollständig digital erfolgen soll.

ren“ sieht vor, dass zwischen der Finanzverwaltung und Angehörigen der steuerberatenden Berufe eine Vereinbarung getroffen werden kann, wonach ein bestimmter Anteil der von den Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellten Steuererklärungen bis zu einem bestimmten Stichtag vor dem Ende des Monats Februar des Zweitfolgejahrs abzugeben ist.

Der elektronische Steuerbescheid kommt

Dies umfasst auch den vollautomatischen Steuerbescheid (§ 155 Abs. 4 AO n. F.). Zukünftig können automationsgestützte Systeme (Risikomanagementsysteme) eingesetzt werden, um zu bewerten, ob für Steuersachverhalte weitergehende Ermittlungen oder Prüfungen erforderlich sind (§ 88 Abs. 5 AO n. F.). Besteht kein Anlass für eine personelle Prüfung des Sachverhalts, können die Finanzbehörden Steuerfestsetzungen automatisch vornehmen, berichtigen, zurücknehmen, widerrufen, aufheben und ändern (§ 155 Abs. 4 AO n. F.).

Bei Überschreitung der Abgabefrist soll es ohne Ermessen der Finanzbehörde einen Verspätungszuschlag geben, es sei denn, die Finanzbehörde hat die Frist nach § 109 AO n. F. (ggf. rückwirkend) verlängert, die Steuer wird auf Null Euro oder auf einen negativen Betrag festgesetzt oder es kommt zu keiner Nachzahlung bzw. sogar zu einer Erstattung.

Bei verspäteter Abgabe Zuschlag von mind. € 25 pro angefangenem Monat, max. € 25.000

Neue Abgabefristen für Steuererklärungen

Nach dem Gesetz sollen auch die Abgabefristen für die Steuererklärungen geändert werden. Zum einen wird die Abgabefrist für nicht steuerlich beratene Steuerpflichtige von Ende Mai auf Ende Juli des Folgejahres verlängert (§ 149 Abs. 2 AO n. F.). Zum anderen wird es statt jährlicher Fristenerlasse der Landesfinanzverwaltungen für die beratenen Steuerpflichtigen erstmals eine gesetzliche Regelung und damit insoweit mehr Rechtssicherheit geben. Sofern es sich um die im Gesetz abschließend aufgezählten, von steuerlichen Beratern erstellten Steuererklärungen handelt, sollen diese vorbehaltlich einer Vorabanforderung auf Grund des gesetzlich geregelten maschinellen Zufallsauswahlprinzips oder der gesetzlich verankerten Alternative eines länderspezifischen „Kontingentierungsmodells“ bis zum Ende des Monats Februar des Zweitfolgejahres abzugeben sein (§ 149 Abs. 3 und Abs. 4 AO n. F.).

Bei erstmaliger Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung nach Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist kommt der gesetzliche Verspätungszuschlag nur für den Zeitraum zur Anwendung, der nach dem Ablauf der in der Aufforderung gesetzten Erklärungsfrist begonnen hat. Voraussetzung aber ist, dass der Aufgeforderte bis zum Zugang der Anforderung der Steuererklärung davon ausgehen konnte, keine Steuererklärung abgeben zu müssen.

Sog. Rentnerfall

Der Amtsermittlungsgrundsatz erfährt durch das Gesetz eine tiefgreifende Änderung. Die Finanzbehörden sollen ermächtigt werden, bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen auch ihre allgemeinen Erfahrungen sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte mit zu berücksichtigen (§ 88 Abs. 2 und Abs. 3 AO n. F.). Die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen scheiterte mit ihrem Antrag, den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit auf Grund der maschinellen Aussteuerung durch die Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung nicht in das Gesetz aufzunehmen.

Einzug von Wirtschaftlichkeitsaspekten i.R.d. Besteuerungsverfahren

Für einen kontinuierlichen Arbeitsablauf im Finanzamt sollen – etwa durch maschinelle Zufallsauswahl – Steuererklärungen von den Steuerberatern vorab angefordert werden (§ 149 Abs. 4 AO n. F.). Die vorab angeforderten Steuererklärungen müssen dann binnen vier Monaten abgegeben werden. Das „Kontingentierungsverfahren“

Weitere Änderungen der Abgabenordnung betreffen insbesondere die elektronische Übermittlung von Daten des Steuerpflichtigen durch Dritte (z. B. Rentenversicherung, Arbeitgeber, Bundesagentur für Arbeit und private Krankenversicherung (§ 80a und § 87 Abs. 1 AO n. F.)). So wird mit Ende des Monats Februar des Folge-

Weitere Änderungen der Abgabenordnung

	jahres eine gesetzliche Übermittlungsfrist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz eingeführt, die sanktionsbehaftet ist (§ 93c Abs. 1 Nr. 1 AO n.F.). In diesem Zusammenhang wird es auch Änderungsmöglichkeiten des Steuerbescheides zu Gunsten des Steuerpflichtigen gem. § 175b Abs. 2 AO n.F. geben.	außenprüfung oder einer Lohnsteuernachschau zur Verfügung zu stellen.	
		Künftig sollen die Steuerpflichtigen der Steuererklärung regelmäßig keine Belege mehr beifügen. Das Finanzamt soll die Belege nur bei Bedarf anfordern. Belege, die noch zu übersenden sind, sollen künftig auch elektronisch übermittelt werden können.	Von der Vorlage- zur Vorhaltungspflicht
Verpflichtende DLS kommt	Eine weitere Ergänzung betrifft die gesetzliche Einführung der bislang freiwilligen Anwendung einer digitalen Lohn-Schnittstelle (DLS) gem. § 41 Abs. 1 EStG n.F. i.V.m. § 4 LStDV n.F.. Dabei hat der Steuerpflichtige die aufzuzeichnenden Daten den Finanzbehörden nach einer amtlich vorgeschriebenen einheitlichen digitalen Schnittstelle im Rahmen einer Lohnsteuer-	Festzuhalten bleibt, dass es mit der Einführung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nach wie vor nicht zur elektronischen Pflichtabgabe der Steuererklärung vor allem bei reinen Arbeitnehmerveranlagungen kommt. In diesen Fällen entscheidet der Steuerpflichtige über die Form der Abgabe nach wie vor selbst.	Keine generelle Pflicht zur elektronischen Abgabe Kontakt: StB Henning Burlein, München, henning.burlein@wtS.de

7a | Neue Meldepflichten aufgrund der Energiesteuer- und Stromsteuertransparenzverordnung | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Neue Anzeige- und Erklärungsspflichten ab dem 01.07.2016	In der EU gewährte staatliche Beihilfen im Bereich des Energie- und Stromsteuerrechts müssen zukünftig in einer allgemein zugänglichen Online-Datenbank veröffentlicht werden. Zu diesem Zweck hat das BMF die Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energie- und Stromsteuergesetz (EnSTransV) erlassen (veröffentlicht im Bundesgesetzblatt vom 17.05.2016). Die neue Verordnung verpflichtet die Steuerpflichtigen, jährlich diejenigen energie- und stromsteuerrechtlichen Steuerbegünstigungen, die europarechtlich als staatliche Beihilfen nach Art. 107 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) zu klassifizieren sind, an die Zollverwaltung zu melden. Die EnSTransV gilt für Steuerbegünstigungen, die ab dem 01.07.2016 gewährt werden.	einer elektrischen Nennleistung von mehr als zwei Megawatt eingesetzte Energieerzeugnisse. Insbesondere Unternehmen mit ermäßigten Steuersätzen, wie bspw. der öffentliche Personennahverkehr, haben bei einem versteuerten Bezug von Strom und Energieerzeugnissen bislang keine Kenntnis über das ihnen gewährte Beihilfevolumen.	
		Zunächst sind die Anzeigen und Erklärungen in Papierform auf den entsprechenden amtlichen Vordrucken beim zuständigen Hauptzollamt jeweils bis zum 30.06. des Folgejahres abzugeben. Sobald die Zollverwaltung ein entsprechendes Portal eingerichtet hat, sind die Daten elektronisch zu übermitteln. Der Beginn des elektronischen Verfahrens wird gesondert im Bundesanzeiger bekannt gegeben. Nach einem Jahr Übergangsfrist soll eine Befreiung vom elektronischen Verfahren nur mit einem begründeten Antrag beim zuständigen Hauptzollamt zulässig und möglich sein. Zur Abwicklung der elektronischen Datenübermittlung wird das BMF eine Verfahrensanweisung auf den Internetseiten der Zollverwaltung (www.zoll.de) veröffentlichen.	Meldeverfahren: zunächst in Papierform, zukünftig elektronisch
Meldepflichtige Steuerbegünstigungen	In der EnSTransV ist eine Anzeigepflicht für Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen sowie eine Erklärungspflicht für Steuerentlastungen des Energie- und Stromsteuergesetzes vorgesehen. Im Anhang der Verordnung sind die meldepflichtigen Steuerbegünstigungen abschließend aufgezählt. Nicht unter die EnSTransV fallen Steuerbegünstigungen, die keine staatlichen Beihilfen sind, wie bspw. die Steuerentlastung nach § 53 EnergieStG für zur Stromerzeugung in ortsfesten Anlagen mit	Begünstigte können sich auf Antrag von der Anzeige- und Erklärungspflicht befreien lassen. Die Befreiung gilt grundsätzlich	Befreiung von der Antragspflicht

für drei Jahre ab dem Jahr der Antragstellung und ist gesondert für jede in Anspruch genommene Steuerbegünstigung zu beantragen. Der Antrag auf Befreiung kann lediglich gewährt werden, wenn die entsprechende Steuerbegünstigung in den letzten drei Kalenderjahren jeweils nicht mehr als € 150.000 je Kalenderjahr betragen hat.

Veröffentlichung
der gemeldeten Daten
im Internet

Eine gemeldete Steuerbegünstigung wird auf einer zu errichtenden allgemein zugänglichen Internetseite veröffentlicht, sofern das Aufkommen für die jeweilige

Einzelbeihilfe im Kalenderjahr mehr als € 500.000 beträgt. Die Veröffentlichung erfolgt in Aufkommensschritten. Veröffentlicht werden für jeden Begünstigungstatbestand jeweils der Name, Identifikator und Wirtschaftszweig des Begünstigten, die Höhe der entsprechenden Steuerbegünstigung sowie die Information, ob der Begünstigte zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung als Kleinunternehmen, kleines oder mittleres Unternehmen im Sinne der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 06.05.2003 eingestuft war.

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

7b | Praxisrelevante Änderungen der Stromsteuerdurchführungsverordnung |

Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Verordnungsnovelle
vom 17.05.2016

Im Zusammenhang mit der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG für dezentrale Stromerzeugungsanlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei Megawatt wurde bereits im WTS Journal 02/2016 auf geplante Änderungen der Stromsteuerdurchführungsverordnung (StromStV) hingewiesen. Die finale Verordnungsnovelle wurde am 17.05.2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Die Änderungen sind grundsätzlich einen Tag später in Kraft getreten. Gegenüber dem Referentenentwurf haben sich noch einzelne Anpassungen ergeben.

nicht gesondert abgerechnet wird. Zu Abgrenzungsproblemen in der Praxis dürfte insbesondere das Kriterium der „nur zeitweisen Leistungserbringung“ führen.

Da die Änderungen der Stromsteuerdurchführungsverordnung für alle noch nicht festsetzungsverjährten Fälle anzuwenden sind, kann die neue Vereinfachungsregel für Kleinststromabgaben nicht nur bei zukünftig einzureichenden Entlastungsanträgen angewendet werden, sondern grundsätzlich auch bei bereits beschiedenen Steuerentlastungen, die noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Im Hinblick auf die zum 31.12.2016 eintretende Festsetzungsverjährung für das Antragsjahr 2014 sollten Entlastungsberechtigte eine Berichtigung der bisher festgesetzten Steuerentlastungen nach § 164 Abs. 2 AO formal beantragen. Im Anschreiben an das Hauptzollamt sind die zusätzlichen entlastungsfähigen Strommengen unter Hinweis auf die neue Rechtslage zu erläutern.

Berichtigung bereits
beschiedener Steuer-
entlastungen

Vereinfachungsregel für
Kleinststromabgaben

Bei der Erstellung der Steuerentlastungsanträge nach §§ 9b, 10 StromStG war die Ermittlung der entlastungsfähigen Strommengen bisher mit einem unverhältnismäßigen Erhebungsaufwand für die Identifikation und Erfassung von Kleinststromabgaben für auf dem Betriebsgelände tätige Dienstleister, wie bspw. Handwerker, Sicherheits- oder Reinigungsdienste, verbunden. Aufgrund der neuen Vereinfachungsregel nach §§ 17b Abs. 4, 19 StromStV n. F. gilt vom Antragsteller selbst erzeugter oder bezogener Strom nunmehr auch dann als für betriebliche Zwecke entnommen, wenn er nur zeitweise an auf dem Betriebsgelände befindliche andere rechtlich selbstständige Einheiten geleistet wird, die den Strom im Betrieb des Antragstellers entnehmen und ihm die daraus erbrachte Leistung schulden und der Strom üblicherweise

Unter der Vereinfachungsregelung in § 1a StromStV sind Fälle erfasst, in denen ein stromsteuerrechtlicher Versorger fiktiv als Letztverbraucher gilt, um Strom versteuert beziehen zu können. Die Vorschrift ermöglicht bspw. die Weitergabe von versteuertem Strom an Mieter, Pächter und vergleichbare Vertragsparteien. Infolge der Verordnungsnovelle gelten Versorger nun auch in den folgenden Fällen als Letztverbraucher, wenn sie als Letztverbraucher

Neue Ausnahmen vom
stromsteuerrechtlichen
Versorger

fremdbezogenen und nach § 3 StromStG versteuerten Strom an Dritte leisten:

- Leistung von Strom zur Nutzung durch oder unmittelbar an elektrisch betriebene Fahrzeuge (Ausnahmen: Öffentlicher Personennahverkehr und Wasserfahrzeuge);
- Leistung von Strom an andere Unternehmen, die den Strom im Betrieb des den Strom leistenden Unternehmens entnehmen und ihm die daraus erbrachte Leistung schulden;
- Leistung von Strom an Dritte lediglich im geringen Umfang.

Steuerbefreiung für Strom aus Kleinanlagen

Analog zum Referentenentwurf vom 04.01.2016 hat das BMF seine Rechtsauffassung zu der Steuerbefreiung für dezentrale Stromerzeugungsanlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei Megawatt nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG aus den Schreiben vom 23.03.2015 und 25.03.2015 in die Stromsteuerdurchführungsverordnung übernommen. Nach § 12b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StromStV n.F.

liegt eine zentrale Steuerung von an unterschiedlichen Standorten gelegenen Stromerzeugungsanlagen nunmehr vor, sofern die Anlagen nach § 36 EEG 2014 fernsteuerbar sind und der erzeugte Strom zumindest teilweise in das Versorgungsnetz eingespeist werden soll. Zudem soll nach § 12b Abs. 4 Satz 2 StromStV n.F. die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG nicht mehr gewährt werden können, sofern Strom zur Inanspruchnahme der EEG-Einspeisevergütung an den Netzbetreiber geleistet wird. Dagegen soll die Stromsteuerbefreiung bei kaufmännisch bilanzieller Einspeisung zur Inanspruchnahme des KWK-Zuschlags weiterhin möglich sein. Analog zum BFH-Urteil vom 20.04.2004 (AZ: VII R 44/03) umfasst der räumliche Zusammenhang bei der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG entsprechend der neu eingefügten Definition in § 12b Abs. 5 StromStV n.F. Entnahmestellen in einem Radius von bis zu 4,5 Kilometern um die jeweilige Stromerzeugungseinheit.

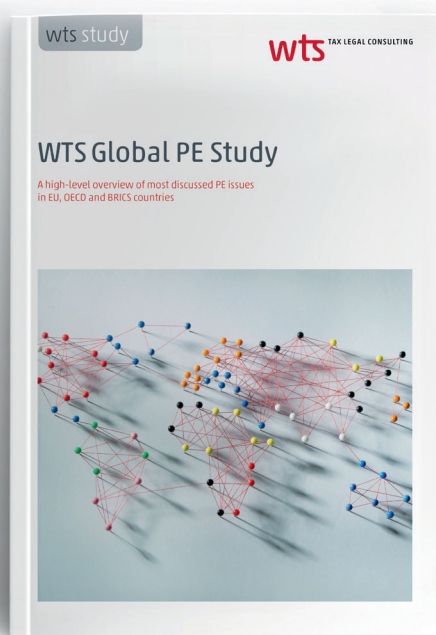
Keine Kumulierung von Stromsteuerbefreiung und EEG-Einspeisevergütung

Definition des räumlichen Zusammenhangs

Kontakt:
Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,
karen.moehlenkamp@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

CHINA 8 | Abschluss der Umsatzsteuerreform in China | Autoren: RA Martin Loibl, München, und StBin Inken Taubenheim, Hamburg

Hintergrund	China hat im Rahmen des zwölften chinesischen Fünfjahresplans (2011 bis 2015) begonnen, ein einheitliches Umsatzsteuersystem zu schaffen. Bis dahin wurde zwischen Mehrwertsteuer (VAT) einerseits und Geschäftsteuer (Business Tax – BT) andererseits unterschieden.	Seit dem 01.05.2016 gilt nun in China ein neues Umsatzsteuerrecht. Danach unterliegen alle in China ausgeführten Leistungen der VAT und die BT ist damit vollständig abgelöst.	Geltung des neuen Umsatzsteuerrechts ab 01.05.2016								
Bisherige Systematik	Danach unterliegen Lieferungen, Einfuhren ebenso wie die Erbringung von Reparatur- und Austauschdienstleistungen der VAT. Der entsprechende Steuersatz liegt im Regelfall bei 17 % des Umsatzes. Leistungen, welche nicht mehrwertsteuerpflichtig waren, unterlagen grundsätzlich der BT, wobei der Steuersatz zwischen 3 % und 20 % des Umsatzes betrug, für den Großteil der Leistungen jedoch mit 5 % festgesetzt wurde.	Die geltenden Umsatzsteuersätze im Einzelnen:	Steuersätze								
		<table><tr><td>Lieferungen inkl. Reparaturen sowie Miete/Leasing von beweglichen Gegenständen</td><td>17 %</td></tr><tr><td>Leistungen im Bau-, Montage- und Immobiliensektor (Dienstleistungen, Verkauf, Leasing, Pacht) sowie Transportdienstleistungen</td><td>11 %</td></tr><tr><td>„Modern Services“ wie R&D, Ingenieurleistungen, Inbetriebnahme, Beratung, technische Assistenzleistungen, Finanzdienstleistungen, Logistikleistungen und andere Leistungen</td><td>6 %</td></tr><tr><td>Bestimmte Ausfuhrlieferungen und -leistungen (und besondere steuerbefreite lokale Leistungen)</td><td>0 %</td></tr></table>	Lieferungen inkl. Reparaturen sowie Miete/Leasing von beweglichen Gegenständen	17 %	Leistungen im Bau-, Montage- und Immobiliensektor (Dienstleistungen, Verkauf, Leasing, Pacht) sowie Transportdienstleistungen	11 %	„Modern Services“ wie R&D, Ingenieurleistungen, Inbetriebnahme, Beratung, technische Assistenzleistungen, Finanzdienstleistungen, Logistikleistungen und andere Leistungen	6 %	Bestimmte Ausfuhrlieferungen und -leistungen (und besondere steuerbefreite lokale Leistungen)	0 %	
Lieferungen inkl. Reparaturen sowie Miete/Leasing von beweglichen Gegenständen	17 %										
Leistungen im Bau-, Montage- und Immobiliensektor (Dienstleistungen, Verkauf, Leasing, Pacht) sowie Transportdienstleistungen	11 %										
„Modern Services“ wie R&D, Ingenieurleistungen, Inbetriebnahme, Beratung, technische Assistenzleistungen, Finanzdienstleistungen, Logistikleistungen und andere Leistungen	6 %										
Bestimmte Ausfuhrlieferungen und -leistungen (und besondere steuerbefreite lokale Leistungen)	0 %										
Vorsteuerabzug	Ist der Leistungsempfänger als genereller VAT-Zahler registriert, so besteht die Möglichkeit, die bezahlte und nachgewiesene VAT als Vorsteuer auf die entsprechende VAT-Zahllast anzurechnen. Bei BT-pflichtigen Umsätzen bestand diese Möglichkeit hingegen nicht.										
Pilot-Projekt	Am 01.01.2012 wurde in Shanghai ein Pilotprojekt gestartet, wodurch für die Erbringung von bestimmten Leistungen die VAT statt der BT zur Anwendung gelangt. Dieses Pilotprojekt wurde in den folgenden Jahren auf weitere Städte und Provinzen ausgedehnt. Eine landesweite Implementierung erfolgte zum 01.08.2013.	Während bei der BT kein Vorsteuerabzug möglich war, besteht die Vorsteuerberücksichtigung nun grundsätzlich bei Lieferungen und Leistungen. Als Ausnahme gelten die Umsätze eines sog. kleinen Steuerzahlers. Diese unterliegen einer 3%igen VAT, hierfür ist der Vorsteuerabzug jedoch ausgeschlossen.	Ausnahmen								
	Die von dem Pilotprojekt umfassten Leistungen beinhalteten Transportdienstleistungen, das Leasing von beweglichen Vermögensgegenständen sowie bestimmte „moderne Dienstleistungen“ (z. B. Research & Development, Informationstechnologie, kulturelle und kreative Dienstleistungen, logistische Unterstützungsleistungen, Beratungsleistungen etc.). Alle anderen Leistungen unterlagen weiterhin der BT.	Weitere Ausnahmen bestehen unverändert beispielsweise für die Lieferung von Lebensmitteln und Büchern, Landmaschinen, Kohle und Gas (13 % VAT) und den Handel mit Gebrauchsgütern (2 % VAT).									
	Obwohl die Umstellung bis zum Ende des zwölften chinesischen Fünfjahresplanes angedacht war, konnte dies nicht mehr bewerkstelligt werden. Entsprechend wurde nun mit Hochdruck daran gearbeitet, die Reform kurzfristig abzuschließen.	Weiterhin unverändert kann nach chinesischem Umsatzsteuerrecht ein ausländisches Unternehmen in China grundsätzlich nicht umsatzsteuerlich registriert werden. Der deutsche, in China tätige Unternehmer hat somit kein Recht zum Vorsteuerabzug. Der Einbehalt und die Abführung der Umsatzsteuer obliegt i. d. R. dem in China ansässigen Auftraggeber. Dabei ist zu	Besonderheiten								

beachten, dass ohne entsprechende Steuerklausel meist ein Einbehalt der VAT vom Rechnungsbetrag erfolgt. Dieser Betrag stellt aber meist nur den Netto-Betrag dar. Die vom chinesischen Auftraggeber einbehaltene VAT kann daher für in China tätige Unternehmer zur Definitivbelastung werden. Diese Auswirkungen sollten in den Vertragsverhandlungen berücksichtigt und gegebenenfalls in der Steuerklausel oder Preisbildung verhandelt werden.

Die Umsatzsteuerreform in China ist zu begrüßen. Die Unterscheidung zwischen den verschiedenen Systemen, welche vor allem bei gemischten Verträgen (d. h. Lieferungen und Leistungen) immer wieder zu Diskussionen geführt hat, fällt weg. Ferner besteht nun auch bei Leistungen grundsätzlich die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs, wodurch der frühere Kostenblock der BT entfällt. Dies sollte bei neuen Verträgen berücksichtigt werden.

Fazit

Kontakt:
RA Martin Loibl,
München,
martin.loibl@wts.de

9a | Pflicht zur Verrechnung der Nutzung des Firmennamens im Konzern? |

Autoren: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, Sebastian Hoffmann, beide München

DEUTSCHLAND

BFH vom 21.01.2016
(AZ: I R 22/14)

Der BFH hatte im Urteil vom 21.01.2016 über die Frage zu entscheiden, ob die unentgeltliche Namensnutzung zwischen nahestehenden Personen eines Konzerns steuerrechtlich anzuerkennen ist oder zu einer Hinzurechnung nach § 1 Abs. 4 AStG a.F. führt. Im konkreten Fall kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass eine Einkommenskorrektur nach § 1 AStG a.F. nicht gerechtfertigt ist.

Urteilsfall

In dem die Streitjahre 2004 bis 2006 betreffenden Fall hatte der im Inland tätige Kläger seiner polnischen Tochtergesellschaft (B.T.) ein ihm gehörendes, seit 1985 vom Deutschen Patent- und Markenamt geschütztes Markenzeichen (sog. Firmenlogo) zur Verwendung bei ihren Internetauftritten, auf Geschäftspapieren und Fahrzeugen überlassen. In § 2 des Gesellschaftsvertrages (GV) zur Gründung der B.T. war vereinbart, dass die Firma der Gesellschaft „B.T.“ Gesellschaft mit beschränkter Haftung lautet und die Gesellschaft eine Abkürzung des Firmennamens „B.T.“ Sp. z o.o. und ein sie auszeichnendes graphisches Zeichen gebrauchen kann. Für die Überlassung des (graphisch gestalteten) Markenzeichens „B“ musste die polnische Gesellschaft kein Entgelt zahlen.

FG Münster
vom 14.02.2014
(AZ: 4 K 1053/11 E)

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Gewinnkorrektur nach § 1 Abs. 4 AStG a.F. gegeben waren, da es sich um die unentgeltliche Überlassung eines Markenrechts handele. Dem folgte das FG Münster in erster Instanz und bestätigte im Kern die vom Finanzamt vertretene Auffassung.

In seinem Urteil vom 21.01.2016 hat der BFH der Vorinstanz jedoch widersprochen und entschieden, dass im Streitfall die Namensnutzung im Konzern keinen einkommenserhöhenden Ansatz eines „fremdüblichen Entgelts für die Überlassung des Markenrechts“ auf der Grundlage von § 1 Abs. 4 AStG a.F. rechtfertigt. Zu Unrecht habe das Finanzgericht aus der in § 2 des GV vereinbarten Regelung auf eine Geschäftsbeziehung zwischen dem Kläger und B.T. i. S. d. § 1 Abs. 1 und 4 AStG a.F. geschlossen. Der Wortlaut des § 2 GV sehe mit Blick auf eine Marke „B“ lediglich vor, dass sie Bestandteil des Firmennamens ist und die Gesellschaft eine Abkürzung des Firmennamens und ein sie auszeichnendes graphisches Zeichen gebrauchen dürfe.

Nach den in der BFH-Entscheidung aus dem Jahr 2000 entwickelten Grundsätzen im Zusammenhang mit der Nutzung des Konzernnamens liegt im Streitfall lediglich eine Überlassung des Firmennamens zur Nutzung vor. Nur wenn ein Warenzeichen-Lizenzvertrag ein Recht zur Benutzung des Konzernnamens und des Firmenlogos als Warenzeichen für die im Gebiet verkauften oder zum Verkauf angebotenen Produkte einräumt und ein untrennbarer Zusammenhang zwischen Namensrecht und produktbezogenem Markenrecht hergestellt wird, kann die Überlassung des Markenrechts im Vordergrund stehen. In diesen Fällen kann (nur) unter der Voraussetzung, dass ein eigenständiger Markenwert festgestellt werden kann, nach Maßgabe der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers ein fremdübliches Entgelt gefordert werden.

BFH vom 09.08.2000
(AZ: I R 12/99)

Trennung zwischen
Konzernnamen und
produktbezogenem
Markenrecht

Eigenständiger Marken-
wert Voraussetzung

Praxishinweis Das Thema Dachmarkenlizenzen bleibt weiter spannend. Die Abgrenzung der Überlassung des Firmennamens zur Nutzung von der Überlassung eines Markenrechts ebenso wie die Bemessung der Höhe einer Lizenzvergütung bleibt auch nach dieser Entscheidung weiter streitanfällig. Im Hinblick auf künftige

Betriebsprüfungen empfiehlt es sich, die Markenverrechnung (oder auch Nichtverrechnung) einer detaillierten Einzelfallprüfung zu unterziehen und diesen Punkt in die Verrechnungspreisdokumentation einzubeziehen bzw. dort die Verrechnung dem Grunde und der Höhe nach zu begründen.

Kontakt:
StB Maik Heggmaier,
München,
maik.heggmaier@wts.de;
RAin/StBin Agnes Daub-
Kienle, München,
agnes.daub-kienle@
wts.de

DEUTSCHLAND 9b | Keine Berücksichtigung von Währungsverlusten bei Investitionen in Auslandsbetriebsstätten | Autorin: Annkathrin Bruch, München

BFH vom 02.12.2015
(AZ: I R 13/14)

Mit Urteil vom 02.12.2015 hat der BFH entschieden, dass im Fall der Liquidation einer ausländischen Tochter-Personengesellschaft Währungsverluste im Zusammenhang mit der Rückzahlung der Einlage im Inland nicht zu berücksichtigen sind.

Urteilsfall

Die Klägerin – eine GmbH & Co. KG – hielt rund 25 % der Anteile an der X-LP, einer US-amerikanischen Personengesellschaft. Die US-Gesellschaft wurde im Streitjahr 2005 liquidiert. Bei der X-LP sind im Inland steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von € 0 sowie nach „DBA steuerfreie Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ in Höhe von ca. € - 430.000 (Anteil der Klägerin am laufenden Verlust der X-LP) und € - 1.380.400 (Aufgabeverlust der Klägerin) vom Finanzamt bestandskräftig einheitlich und gesondert festgestellt worden.

FG Düsseldorf
vom 12.02.2014
(AZ: 7 K 1135/12)

Für die Klägerin ergab sich ein Währungsverlust von rund € 1 Mio., der aufgrund von Wechselkursänderungen zwischen dem Zeitpunkt der Kapitaleinlage und dem Erhalt der Liquidationsraten entstanden ist. Die Klägerin beantragte, diesen Verlust im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte sowie im Gewerbesteuerermessbescheid als inländischen Verlust zu berücksichtigen. Sowohl das Einspruchs- als auch das Klageverfahren vor dem FG Düsseldorf blieben erfolglos.

Urteilsbegründung

Der BFH hat nunmehr die Vorinstanz im Ergebnis bestätigt. Aus rein verfahrenstechnischen Gründen ist die Berücksichtigung eines Währungsverlustes im Feststellungsbescheid der Klägerin (Oberpersonengesellschaft) nicht möglich, wenn die Feststellungen von denen der Unterpersonengesellschaft abweichen. Feststel-

lungen bei der Unterpersonengesellschaft seien für die Oberpersonengesellschaft bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO).

Darüber hinaus hat der BFH materiell-rechtlich bezüglich des angefochtenen Gewerbesteuerermessbescheids entschieden, dass der im Inland steuerpflichtige Gewerbeertrag einer inländischen Oberpersonengesellschaft nicht durch einen Währungsverlust aus der Liquidation einer ausländischen Unterpersonengesellschaft gemindert werden kann.

Gewerbesteuerrechtlich ist jede Personengesellschaft nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG selbst Schuldnerin der Gewerbesteuer. Des Weiteren unterliegen ihr nur die Erträge inländischer Betriebsstätten. Nach § 8 Nr. 8 und § 9 Nr. 2 GewStG sind aus dem Gewerbeertrag einer inländischen Gesellschaft sowohl Gewinne als auch Verluste aus ihren Beteiligungen an (inländischen und ausländischen) Personengesellschaften herauszurechnen. Dies gelte ebenso für Verluste aus Beteiligungsveräußerungen und damit im Zusammenhang stehende Währungsverluste. Dabei ist es unerheblich, ob das Beteiligungsunternehmen selbst der Gewerbesteuer unterliegt.

In seinem Urteil verneinte der BFH schließlich unionsrechtliche Bedenken und bezog sich dabei auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „X“. Nach Auffassung des BFH gebe es keine Veranlassung, Währungsverluste bei der Ermittlung des inländischen Gewerbeertrags einer Oberpersonengesellschaft abzuziehen. Abgeleitet wird dies von den Grundsätzen des EuGH-Urteils „X“, das besagt, dass ein Mitgliedsstaat, der nach seinem Steuerrecht sowohl Gewinne als

Kein Verstoß
gegen EU-Recht

EuGH vom 10.06.2015
(Rs. C-686/13)

auch Verluste aus Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft von der Körperschaftsteuer ausschließt, zur Gewährleistung der Grundfreiheiten des Unionsrechts nicht verpflichtet ist, Wechselkursverluste aus der Veräußerung von solchen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften bei der inländischen Körperschaftsteuer zum

Abzug zuzulassen. Dieser Grundsatz sei auch auf die gewerbesteuerrechtlichen Regelungen anzuwenden, die darauf abzielen, den Gewerbeertrag symmetrisch um Gewinne und Verluste aus der Beteiligung an einer in- oder ausländischen Personengesellschaft zu bereinigen.

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

9c | AOA – Übergangsregelung für Bau- und Montagebetriebsstätten gemäß § 34 BsGaV | Autor: StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München

DEUTSCHLAND

Besondere Vorschriften

Die nationale Umsetzung des sog. Authorized OECD Approach (§ 1 Abs. 5 AStG) erfolgte bereits für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen.

§ 1 Abs. 5 AStG unter den (kumulativ erforderlichen) Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 BsGaV auch für BMBS angewendet werden, die in den Jahren 2013 oder 2014 begründet wurden.

Um zu vermeiden, dass den ursprünglichen wirtschaftlichen Planungen steuerlich in späteren Jahren die Basis entzogen wird und um die Umstellungsherausforderungen möglichst gering zu halten, sieht § 34 der Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), abweichend von der grundsätzlichen Anwendungsregelung nach § 40 BsGaV, für Bau- und Montagebetriebsstätten (BMBS) besondere Übergangsregelungen vor.

An die Glaubhaftmachung nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 BsGaV (die Regelungen der BsGaV entziehen der damaligen Kalkulation die Grundlage) sind keine hohen Anforderungen zu stellen, wenn der Bau- oder Montagevertrag – unabhängig vom Entstehen der BMBS – vor dem 01.01.2013 abgeschlossen wurde.

Begründung
vor dem 01.01.2013
(§ 34 Abs. 1 BsGaV)

Das Ergebnis einer BMBS kann bis zu ihrer Beendigung nach den bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätzen ermittelt werden (z. B. allgemein nach Kostenschlüssel-methode), wenn die BMBS schon vor dem 01.01.2013 bestand (z. B. Start der mehrjährigen Aktivitäten in 2012 oder Anschlussvertrag).

Die bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätze nach § 34 Abs. 2 BsGaV können nach dem Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten-gewinnaufteilung“ (VWG BsGa-E) auch für abweichende Wirtschaftsjahre angewendet werden, die in 2015 enden (z. B. vom 01.10.2014 bis zum 30.09.2015).

Begründung nach dem
31.12.2014, aber vor
dem Ablauf des
abweichenden
Wirtschaftsjahres

Begründung nach
dem 01.01.2013
(§ 34 Abs. 2 BsGaV)

Die bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätze können trotz

§ 34 Abs. 2 BsGaV gilt also für BMBS, die noch vor dem 01.01.2015 bzw. im o. g. Beispiel eines abweichenden Wirtschaftsjahres noch vor dem 01.10.2015 entstehen.

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

9d | Implementierung der dreiteiligen Verrechnungspreisdokumentation in Deutschland nimmt konkrete Züge an | Autor: Sebastian Hoffmann, München

DEUTSCHLAND

RegE zur BEPS-Umsetzung (Master- und Local-File sowie CbCR)

Am 13.07.2016 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und -verlagerung beschlossen. Damit wird in Deutschland mit der Implementierung der ersten OECD-BEPS-Maßnahmen begonnen. Konkret handelt es sich insbesondere um die Umsetzung der dreiteiligen Verrech-

nungspreisdokumentation, bestehend aus Master-File, Local-File und Country-by-Country Reporting (CbCR). Zu weiteren Inhalten des RegE vgl. gesonderten Beitrag 1a in diesem Heft.

Multinationale Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von mindestens € 100 Mio. sollen demnach zukünftig für alle Wirt-

Erstellung Master-File für
Konzerne mit Umsatz von
mind. € 100 Mio.

schaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, ein Master-File abgeben. Es soll „einen Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeiten der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung“ enthalten.

Keine Konkretisierung des Inhalts von Master- und Local-File

Darüber hinaus kommt es zu keiner weiteren wesentlichen Konkretisierung des Inhalts eines Master- oder Local-Files. Eine neue Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GaufzV) mit weiteren Details dazu soll demnächst veröffentlicht werden. Es ist davon auszugehen, dass insbesondere ausführliche Beschreibungen der Finanzierungsstruktur und der Wertschöpfungskette(n) immaterieller Wirtschaftsgüter des Konzerns in das Master-File bzw. die neue GaufzV aufgenommen werden.

Erstellung CbCR für Konzerne mit Umsatz von mind. € 750 Mio.

Deutsche Muttergesellschaften multinationaler Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Umsatz von mehr

als € 750 Mio. sollen nach dem RegE bereits für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, zusätzlich ein CbCR mit einer Vielzahl von Kennziffern des Konzerns pro Land beim BZSt abgeben. Die Frist dazu beträgt ein Jahr nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres.

Die Vorschläge des RegE zum Inhalt des CbCR sind zunächst konsistent zu den finalen BEPS-Berichten, was nicht anders zu erwarten war. Problematisch ist, dass der RegE nicht für die erhoffte und nötige Klarstellung zu einzelnen Positionen und zum Umfang des „deutschen“ CbCR sorgt. Es bleibt unwahrscheinlich, dass der finale Gesetzestext eindeutiger gefasst wird und damit von den finalen BEPS-Berichten abweicht. Der RegE enthält zum CbCR außerdem keine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung durch das BMF, so dass auch die neue GaufzV bezüglich des CbCR keine weiteren Informationen enthalten wird.

Unklarheiten bezüglich Umfang und Inhalt des CbCR bleiben für deutsche Konzerne bestehen

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

EU 10 | ECOFIN einigt sich auf „BEPS-Richtlinie“ | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Politische Einigung über Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)

Am 20.06.2016 wurde im ECOFIN-Rat eine politische Einigung über die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) erzielt (zum Richtlinienentwurf vgl. WTS Journal 01/2016). Da in der Sitzung des ECOFIN-Rats am 17.06.2016 offene Punkte bestehen geblieben waren, wurde bis zum Ablauf des 20.06.2016 eine „silence procedure“ vereinbart, bis zu deren Ende die Mitgliedstaaten die Möglichkeit hatten, dem Kompromisstext zu widersprechen. Durch ihr Stillschweigen haben die Mitgliedstaaten dann ihre Zustimmung signalisiert.

Wie in der Sitzung zuvor am 25.05.2016 wurden mehrere Artikel kontrovers diskutiert. Um eine Einigung zu erzielen, wurden folgende Punkte neu aufgenommen oder geändert:

Beteiligungsschwelle für hybride Gestaltungen

→ Bereits am 25.05.2016 wurde in Art. 2 Abs. 4 des Richtlinienentwurfs die Beteiligungsschwelle für die Anwendbarkeit der Regelungen gegen hybride Gestaltungen von 25 auf 50 Prozent erhöht.

→ In Art. 4 Abs. 4(a) des Richtlinienentwurfs (Zinsschranke) wurde ein Bestandsschutz für Altkredite, die vor dem 17.06.2016 abgeschlossen wurden, eingeführt. Der Schutz erstreckt sich allerdings nicht auf nachträgliche Veränderungen dieser Kredite.

Bestandsschutz für Altkredite

→ Eine Übergangsregelung für die Einführung der Zinsabzugsbeschränkung wurde in Art. 11 Abs. 6 des Richtlinienentwurfs aufgenommen. Mitgliedstaaten, die zu dem Zeitpunkt, zu dem die Richtlinie in Kraft tritt (20 Tage nach der Veröffentlichung im Journal der Europäischen Union), über eine gezielte nationale Regelung verfügen, die gleichermaßen effektiv BEPS-Risiken vorbeugt wie die in Art. 4 der Richtlinie vorgeschlagene Begrenzung des Zinsabzugs, dürfen diese Regelung befristet weiter anwenden. Die Anwendung ist zulässig bis:

Übergangsregelung bei Einführung der Zinsschranke

- zum Ende des ersten vollen Fiskaljahres nach Veröffentlichung einer (insbesondere von Deutschland angestrebten) Vereinbarung der OECD-Mitgliedstaaten über einen

	Mindeststandard bei BEPS-Aktionspunkt 4, jedoch – maximal bis zum 01.01.2024.	by relevant facts and circumstances“). – Entfallen ist auch die anfangs noch vorgesehene rein quantitative Schwelle (50 %) in Bezug auf sog. passive Einkünfte. – Im Ergebnis fallen Gewinne der Tochter unter die Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die tatsächlich entrichtete Steuer im Ausland weniger als 50 Prozent der tatsächlich zu entrichtenden Steuer im Inland beträgt (Niedrigbesteuerung).	
Streichung der Switch-Over-Klausel	Mitgliedstaaten müssen der EU-Kommission gemäß Art. 10 Abs. 3 des Richtlinienentwurfs vor dem 01.07.2017 alle Informationen, die für eine Bewertung der Effektivität der gezielten nationalen Regelungen erforderlich sind, vorlegen. → Art. 6 (Switch-Over-Klausel) wurde gestrichen und ist nicht mehr Bestandteil der Richtlinie. Die Nummern der nachfolgenden Artikel reduzieren sich entsprechend.	→ Art. 9 (Hybride Gestaltungen) ist Bestandteil der Richtlinie geblieben. Für die Lösung der noch offenen Fragen im Verhältnis zu Drittstaaten wird die EU-Kommission bis Oktober 2016 einen Vorschlag vorlegen (Annex).	
Überarbeitung der CFC Rules	→ Art. 7 (Hinzurechnungsbesteuerung bzw. CFC Rules) wurde überarbeitet: – Eine Anwendung ist auch zwischen EU-Mitgliedstaaten möglich. – Eine Rückausnahme für EU-Mitgliedstaaten, wie sie auch § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG enthält, ist Bestandteil der Richtlinie (Art. 7 Abs. 2(a)). Dabei war strittig, bei wem die Beweislast liegen soll. In der aktuellen Formulierung liegt die Nachweispflicht nicht explizit beim Steuerpflichtigen. Demnach wäre grundsätzlich davon auszugehen, dass die Finanzbehörden nachweisen müssen, dass keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit im Ausland vorliegt. – Für die Definition der Substanzkriterien wurde vom Juristischen Dienst der EU-Kommission während der Sitzung des ECOFIN-Rats am 17.06.2016 auf das Urteil des EuGH im Fall Cadbury-Schweppes verwiesen (Art. 47 Abs. 2(a): „as evidenced	→ Die EU-Kommission und die Mitgliedstaaten werden die OECD-weite Implementierung des BEPS-Prozesses beobachten und auswerten, um Wettbewerbsnachteile der EU zu vermeiden (Annex).	
	Die Mitgliedstaaten sollen die Richtlinie spätestens bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umsetzen und ab dem 01.01.2019 anwenden. Die Regelungen für eine Exit Tax sind spätestens bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen und ab dem 01.01.2020 anzuwenden. Da es sich um eine de minimis-Richtlinie handelt, steht es den Staaten frei, national oder in den DBA strengere Regeln einzuführen bzw. beizubehalten. Für Deutschland besteht nur geringer Anpassungsbedarf, insbesondere im Bereich der hybriden Gestaltungen.		Nationale Umsetzung und Anwendung
			Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wtS.de

11 | Geplante Steuerrechtsänderungen zum 01.01.2017 |

Autorin: Anna Makarova, München

LUXEMBURG

Einführung und Ziele der Steuerreform	Am 29.02.2016 hat die luxemburgische Regierung die im Rahmen der angekündigten Fiskalreform geplanten steuerrechtlichen Änderungen veröffentlicht. Die Neuerungen, die voraussichtlich zum 01.01.2017 in Kraft treten sollen, betreffen sowohl natürliche als auch juristische Personen. Ziel der Steuerreform ist es zum einen, Luxemburgs Wettbewerbsfähigkeit	zu steigern. Gleichzeitig soll für natürliche Personen mehr Steuergerechtigkeit geschaffen werden. Nachstehend wird ein erster Überblick über wesentliche geplante Änderungen gegeben. Für Unternehmen sollen sich durch die geplante Reform im Wesentlichen die folgenden Neuerungen ergeben:	Änderungen für Unternehmen
---------------------------------------	---	--	----------------------------

- Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von derzeit 21 % auf 19 % im Jahr 2017 und 18 % im Jahr 2018,
- Absenkung des Steuersatzes für kleine Gesellschaften mit einem zu versteuernden Einkommen bis € 25.000 von derzeit 20 % auf 15 %,
- Erhöhung der im Jahr 2016 eingeführten Mindest-Vermögensbesteuerung für sog. SOPARFIs (Finanzbeteiligungsgesellschaften) von € 3.210 auf € 4.815,
- betragsmäßige und zeitliche Beschränkung der bisher unbeschränkten Nutzung von Verlustvorträgen,
- Steuerbefreiung von Vermögenszuwächsen auf Grundstücke und Gebäude von Unternehmen, wenn das Unternehmen im Rahmen eines Generationswechsels übertragen wird.
- Abschaffung der Haushaltsausgleichsteuer i. H. v. 0,5 %,
- Neustaffelung der Steuertabelle im Sinne einer besseren Steuergerechtigkeit mit der Folge der Anpassung der Steuertarife,
- Anhebung des Spitzensteuersatzes von derzeit 40 % auf 41 % für Jahreseinkommen von über € 150.000 und auf 42 % für Jahreseinkommen von über € 200.000 in der Steuerklasse 1,
- Einführung einer Option für Ehegatten zur getrennten Veranlagung ab dem VZ 2018,
- Erhöhung des Quellensteuersatzes auf Zinserträge von 10 % auf 20 %.

Es bleibt abzuwarten, wie die angedachten Maßnahmen im Einzelnen final ausgestaltet werden.

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

Änderungen für
Privatpersonen

Für Privatpersonen sind die folgenden wesentlichen Neuerungen geplant:

ÖSTERREICH 12 | Auslandsentsendungen – Ermittlung der Anwesenheitstage für 183-Tage-Frist |

Autor: Jürgen Reinold, Wien

Rechtliche Grundlagen,
DBA Österreich-
Deutschland

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland (DBA Ö-D) dürfen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. In diesem Fall kommt dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Allerdings enthält Art. 15 Abs. 2 DBA Ö-D eine Ausnahmeregelung. Demnach bleibt das Besteuerungsrecht für eine im anderen Staat ausgeübte nichtselbstständige Tätigkeit beim Ansässigkeitsstaat, wenn

- sich der Empfänger im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält,
- der Arbeitgeber nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen werden.

Sofern alle drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, steht dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Vergütungen zu, die für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden.

Der Beschwerdeführer (BF) ist in Deutschland mit seiner Familie ansässig. Mitte 2012 hat dieser ein Dienstverhältnis mit der A-GmbH begründet, welche in Österreich weder eine Betriebsstätte noch eine feste Einrichtung betreibt. Der BF erklärte sich in einer Zusatzvereinbarung bereit, die notwendige Einarbeitungszeit in der B-GmbH in Österreich abzuleisten. Neben dem Wohnsitz in Deutschland verfügte der BF über einen österreichischen Wohnsitz. Die Wochenenden verbrachte er teilweise in Österreich, teilweise in Deutschland. Der Lohn und die Aufwandsentschädigung während der Einarbeitungsphase wurden ihm von der A-GmbH ausbezahlt; eine diesbezügliche Verrechnung zwischen der A-GmbH und der B-GmbH erfolgte nicht. Die Bezüge aus der im Jahr 2013 in Österreich ausgeübten nichtselbstständigen Tätigkeit wurden in Deutschland der Besteuerung unterzogen. Trotzdem setzte das österreichische Finanzamt Einkommensteuer gegen den BF fest.

Sachverhalt

Strittig vor dem BFG war, ob das österreichische Besteuerungsrecht durch das DBA Ö-D eingeschränkt wird, konkret, ob die Anwendungsvoraussetzungen des

Streitfrage

Art. 15 Abs. 2 DBA Ö-D erfüllt sind und das Besteuerungsrecht hinsichtlich der aus der in Österreich ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit resultierenden Einkünfte Deutschland zukommt oder nicht. Zum Nachweis wurde vom BF eine Auflistung vorgelegt, wonach sich insgesamt 194 Aufenthaltstage in Deutschland und 168 Aufenthaltstage in Österreich ergaben. Der BF hat in der Auflistung Tage, an denen er bei Fahrten von Deutschland vor 24.00 Uhr in Österreich angekommen ist, als Aufenthaltstage in Österreich gerechnet, gleichermaßen aber Tage, an denen er bei Fahrten von Österreich nach Deutschland vor 24.00 Uhr in Deutschland war, ausschließlich als Aufenthaltstage in Deutschland gezählt. Das BFG hat sich der angewandten Zählweise nicht angeschlossen.

BFG vom 20.01.2016
(AZ: RV/1100480/2013)

Nach dem BFG sind zur Berechnung der Dauer des Aufenthalts in Österreich solche Tage zu berücksichtigen, an denen sich der BF tatsächlich („physisch“) im Tätigkeitsstaat Österreich aufgehalten hat (siehe auch BFH vom 12.10.2011, I R 15/11). Dieses Verständnis geht ebenso aus Art. 15 des OECD-Musterabkommens hervor. Nach Z. 5 des Kommentars zum OECD-Musterabkommen ist mit dem Wortlaut der Bestimmung nur eine einzige Zählweise vereinbar, nämlich die Zählung nach den Tagen der physischen Anwesenheit. Dabei werden folgende Tage mitgezählt: Tage bloßer Teilanwesenheit, der Ankunftstag, der Abreisetag und alle übrigen Tage des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat wie Samstag und Sonntage, öffentliche Feiertage, Ferientage vor, während und nach der Tätigkeit, kurze

Arbeitsunterbrechungen, etc. Ein Tag, an dem der Steuerpflichtige in einem Staat – wenn auch nur kurz – anwesend ist, zählt für die Berechnung des Zeitraums von 183 Tagen in diesem Staat als Anwesenheitstag. Auch Teilanwesenheit am Ankunfts- oder Abreisetag genügt daher.

Folglich ordnete das BFG auch alle Tage, an denen der BF aus Österreich abgereist ist, und alle Tage, an denen er bei der Fahrt von Deutschland die österreichische Grenze noch vor 24.00 Uhr überschritten hat, als (volle) Aufenthaltstage Österreich als Tätigkeitsstaat zu.

Nachdem sich der BF im Jahr 2013 nach der vom BFG vorgenommenen Zählweise jedenfalls mehr als 183 Tage in Österreich aufgehalten hat, ist die Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 DBA Ö-D nicht erfüllt. Infolgedessen fällt das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DBA Ö-D dem Tätigkeitsstaat (Österreich) zu. Dass die in Rede stehenden Bezüge in Deutschland bereits versteuert wurden, vermag daran nichts zu ändern, zumal für Österreich keine Bindung an die von einer ausländischen Steuerbehörde vertretene Auffassung besteht. Zudem geht aus dem vorgelegten deutschen Steuerbescheid auch nicht hervor, wie die Zahl der Aufenthaltstage in Österreich von der deutschen Finanzbehörde ermittelt wurde. Da die in Deutschland erfolgte Besteuerung nicht im Einklang mit den abkommensrechtlichen Bestimmungen steht, kann eine somit eintretende Doppelbesteuerung nur durch eine entsprechende Entlastung in Deutschland vermieden werden.

Drohende
Doppelbesteuerung

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

wtS im Dialog – Aktuelle Seminare 2016

Aktuelles Lohnsteuerrecht 2016/2017

Düsseldorf	02.11.2016	09:00 – 13:00 Uhr
Frankfurt	03.11.2016	09:00 – 13:00 Uhr
Hamburg	07.11.2016	09:00 – 13:00 Uhr
München	08.11.2016	09:00 – 13:00 Uhr
Raubling	09.11.2016	09:00 – 13:00 Uhr
Erlangen	10.11.2016	09:00 – 13:00 Uhr

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

Wir freuen uns auf Sie!



Betreuungsanordnung trotz Vorsorgevollmacht | Autor: RA Ivo Ziganke, München

BGH vom 03.02.2016 (AZ: XII ZB 425/14)	Im Beschluss vom 03.02.2016 hat sich der BGH mit den Voraussetzungen zur Feststellung der Unwirksamkeit einer erteilten Vorsorgevollmacht befasst und seine bisherige diesbezügliche Rechtsprechung aufgegeben.	Die verbleibenden Zweifel müssen dazu führen, dass die Vollmacht im Rechtsverkehr nicht uneingeschränkt akzeptiert wird. Dies ist der Fall, wenn entweder Dritte sie wegen dieser Bedenken bereits zurückgewiesen haben oder dies konkret zu befürchten ist.	
Sachverhalt	Die Betroffene hatte ihrer Tochter sowie deren Ehemann eine Generalvollmacht erteilt. Dennoch hatte das Amtsgericht Wiesbaden wegen der Demenzerkrankung der Betroffenen deren Tochter zur Betreuerin für persönliche Angelegenheiten bestellt; ihr Ehemann wurde zum Ersatzbetreuer bestellt. Die hiergegen eingelegte Beschwerde der Betroffenen wurde vom Landgericht Wiesbaden zurückgewiesen. Die Rechtsbeschwerde führte zur Aufhebung der Entscheidung und Zurückverweisung an das Landgericht Wiesbaden.	Im Rahmen der Feststellung der Unwirksamkeit der Vollmacht hat das Gericht gemäß § 26 FamFG die Geschäftsfähigkeit des Vollmachtgebers von Amts wegen zu ermitteln. Hierbei wird regelmäßig die Einholung einer fachärztlichen Stellungnahme – im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts entweder im Wege des Streng- oder des Freibeweises – erforderlich sein.	Feststellung der Geschäftsfähigkeit des Vollmachtgebers von Amts wegen zu ermitteln
Positive Feststellung der Unwirksamkeit der Vollmacht erforderlich	Unter ausdrücklicher Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung (z. B. BGH vom 19.08.2015 – AZ: XII ZB 610/14) stellt der BGH klar, dass die Wirksamkeitsvermutung der Vollmachtsurkunde nicht durch bloße Zweifel erschüttert werden kann, sondern nur durch positive Feststellung ihrer Unwirksamkeit.	Die Betreuung darf nach § 1896 Abs. 1a BGB nicht gegen den freien Willen des Betroffenen angeordnet werden. Daher ist vom Gericht das krankheitsbedingte Fehlen des freien Willens festzustellen. Spätestens mit der Beschwerde gegen die Bestellung des Betreuers ist deutlich, dass die Betreuungsanordnung nicht dem Willen der Betroffenen entsprach.	Keine Betreuung gegen den freien Willen des Betroffenen
Bloße Zweifel rechtfertigen Betreuung nur bei im Rechtsverkehr eingeschränkter Akzeptanz der Vollmacht	Gemäß § 1896 Abs. 2 Satz 2 BGB ist keine Betreuung erforderlich, soweit die Angelegenheiten ebenso gut durch einen Bevollmächtigten besorgt werden können. Kann nicht positiv festgestellt werden, ob die Vollmacht wirksam oder unwirksam ist, kommt nach der Entscheidung des BGH nur unter folgenden Voraussetzungen die Bestellung eines Betreuers in Betracht:	Auch wenn die Vorsorgevollmacht gemäß §§ 1904 Abs. 5, 1906 Abs. 5 BGB an sich lediglich der Schriftform i. S. d. § 126 BGB bedarf, zeigt dieses Verfahren einmal mehr, dass in der Praxis die Erteilung der Vorsorgevollmacht in notarieller Form anzuraten ist. Für den vorliegenden Fall gilt dies insbesondere im Hinblick auf § 11 BeurkG, wonach der Notar ggf. auch Feststellungen zur Geschäftsfähigkeit des Vollmachtgebers zu treffen hat.	Fazit
			Kontakt: RA Ivo Ziganke, München, ivo.ziganke@wts-legal.de

wts im Dialog – Aktuelle Seminare 2016

Roadshow Energie- und Stromsteuer

Düsseldorf	06.09.2016	09:00 – 12:00 Uhr
Frankfurt	08.09.2016	09:00 – 12:00 Uhr
Hamburg	13.09.2016	09:00 – 12:00 Uhr
München	20.09.2016	09:00 – 12:00 Uhr

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

Wir freuen uns auf Sie!

1a | Tax IKS – ein Indiz zur Enthftung für Unternehmen und Geschäftsführung |

Autorin: Diana Behnen, München

Anwendungserlass des
BMF vom 23.05.2016
zu § 153 AO

Am 23.05.2016 wurde der Anwendungs-
erlass zur AO (AEAO) mit sofortiger
Wirkung um einen Abschnitt zu § 153
AO – Berichtigung von Steuererklärungen
– ergänzt. Darin nennt die Finanzverwal-
tung erstmalig Kriterien für die Abgren-
zung einer Berichtigung nach § 153 AO von
einer strafbefreienden Selbstanzeige nach
§§ 371, 378 AO (vgl. hierzu auch WTS TAX
WEEKLY # 21/2016).

Die Einrichtung eines innerbetrieblichen
Kontrollsystems, das der Erfüllung steuer-
licher Pflichten dient („Tax IKS“), hat mit
diesem Anwendungserlass an Bedeutung
gewonnen. Ein angemessen dokumentier-
tes System unternehmensinterner steuer-
licher Rahmenvorgaben und Kernprozesse
mit wirksamen Kontrollen kann als Indiz
gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder
einer Leichtfertigkeit gewertet werden.

Entwurf eines IDW
Praxishinweises 1/2016:
Ausgestaltung und
Prüfung eines
Tax Compliance
Management Systems
gemäß IDW PS 980

Während der Anwendungserlass keine
Konkretisierung für die Ausgestaltung
des innerbetrieblichen Kontrollsystems
vornimmt, hat das Institut der Wirtschafts-
prüfer den Entwurf eines Praxishinweises
1/2016 zur Ausgestaltung und Prüfung
eines Tax Compliance Management Sys-
tems („Tax CMS“) gem. IDW PS 980 veröf-
fentlicht. Hiernach muss ein Tax CMS (wie
ein CMS) folgende sieben Grundelemente
umfassen, die in die Geschäftsprozesse
eingebunden sind:

- Compliance-Kultur
- Compliance-Ziele
- Compliance-Risiken
- Compliance-Programm
- Compliance-Organisation
- Compliance-Kommunikation
- Compliance-Überwachung und -Ver-
besserung

Tax IKS in der Praxis

Für ein funktionierendes Tax IKS bedeutet
dies konkret:

- Es muss eine Dokumentation des Tax
IKS in angemessenem Umfang und
angemessener Tiefe vorliegen.
- Ausgehend vom „tone at the top“ und
der Steuerstrategie sollten steuerlich
relevante Vorgaben zur Erreichung der
Tax Compliance-Ziele für die unter-
nehmensweiten Prozesse in einem

konsistenten Richtlinienwesen für die
betroffenen Mitarbeiter jederzeit aktu-
ell verfügbar sein.

- Ein angemessenes Verfahren zur syste-
matischen Identifizierung und Beurteil-
ung von steuerlichen Risiken muss ein-
gerichtet sein. Die steuerlichen Risiken
müssen identifiziert und hinsichtlich
ihrer Folgen und ihrer Eintrittswahr-
scheinlichkeit analysiert sein. Hierzu
gehören neben steuerlichen Risiken aus
(der Kombination steuerlicher und be-
trieblicher) Rahmenbedingungen auch
steuerliche Risiken aus der Aufbau- und
Ablauforganisation des Unternehmens.
- Die wesentlichen steuerlichen Kernpro-
zesse mit ihren Verantwortlichkeiten
müssen klar definiert sein und Kontrol-
len vorsehen, die in ihrer Kombination
geeignet sind, zu verhindern, dass feh-
lerhafte Steuererklärungen abgegeben
werden.
- Es empfiehlt sich zu Nachweis- und
Überwachungszwecken in einer so
genannten Risiko-Kontroll-Matrix eine
Gegenüberstellung aller identifizierten
steuerlichen Risiken mit den zugehö-
rigen ergriffenen (Kontroll-) Maßnah-
men vorzunehmen. Diese dient auch
als Basis für die erforderliche laufende
Weiterentwicklung des Tax IKS.
- Aufgaben und Verantwortlichkeiten für
die Einhaltung steuerlicher Pflichten
sind innerhalb der Unternehmens-
organisation klar zuzuordnen und die
Schnittstellen zwischen den Fachberei-
chen klar und eindeutig zu definieren.
- Es sind klare Vorgaben für die Kom-
munikation im Rahmen des Tax IKS
hinsichtlich Berichtsanslässen, -inhalten
und -wegen festgelegt. Hierzu gehört
neben einer Kommunikation der Rollen
und Verantwortlichkeiten innerhalb
des Tax IKS insbesondere auch eine
regelmäßige Berichterstattung zu
bestehenden Risiken und ergriffenen
Maßnahmen an den Vorstand/die
Geschäftsführung.
- Die Funktionsfähigkeit (Eignung) sowie
die Wirksamkeit (Effektivität) des Tax
IKS sind regelmäßig vor dem Hinter-
grund der Tax Compliance-Ziele zu
überprüfen.

Grundsätzlich bleibt festzustellen:

- Ein funktionierendes Tax IKS kann der Vermeidung bußgeldrechtlicher Risiken der Unternehmen sowie der strafrechtlichen Enthaftung ihrer Geschäftsführer bzw. Vorstände und der Leitung der Steuerabteilung dienen.
- Es gibt nicht das eine, richtige IKS für alle Unternehmen. Das Tax IKS sollte individuell ausgestaltet sein und die Spezifika des Unternehmens mit seinen individuellen Rahmenbedingungen und steuerlichen Risiken angemessen berücksichtigen. Die Granularität und die Ausprägung der Rahmenvorgaben und Kontrollmaßnahmen sowie die erforderliche Dokumentationstiefe können unterschiedlich ausfallen.
- Ein Tax IKS ist ein „lebendes System“ und ist laufend an die aktuellen

Rahmenbedingungen, Prozesse und Erkenntnisse des Unternehmens anzupassen, um funktionsfähig zu bleiben und damit eine enthaftende Wirkung entfalten zu können.

Ein umfassendes Tax IKS, das den Anforderungen des Anwendungserlasses zu § 153 AO entspricht, ist in der Praxis in den deutschen Unternehmen meist noch nicht hinreichend implementiert. Vor dem Hintergrund der drohenden strafrechtlichen Konsequenzen bei der Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 AO besteht jedoch dringender Handlungsbedarf. Ist ein solches Tax IKS vorhanden, ist das Unternehmen gut beraten, dessen Angemessenheit bzw. Wirksamkeit durch StB oder WP dokumentieren und zertifizieren zu lassen.

Fazit

Kontakt:
WP/StB Marinus Eßer,
München,
marinus.esser@wts.de

1b | Besonderheiten bei der Implementierung eines Tax Risk Managements |

Autor: Thomas Heimhuber, München

Hintergrund

Die Einführung eines zum Unternehmen passenden und wirksamen steuerlichen Risikomanagements (Tax Risk Management) folgt wie die Implementierung eines umfassenden Enterprise Risk Managements einer systematischen und zuvor festgelegten Vorgehensweise. Das Tax Risk Management kann dabei in ein bereits bestehendes Enterprise Risk Management integriert werden. Jedoch sind bei Implementierung und Ausgestaltung eines steuerlichen Risikomanagements Besonderheiten zu berücksichtigen, die von einem Risikomanagement im herkömmlichen Sinne abweichen.

Das hat Auswirkungen auf die Risikostrategie. Kann es beim Management der nicht-steuerlichen Risiken eine Option sein, gewisse Risiken in Kauf zu nehmen, geht genau das aus steuerlicher Sicht nicht: eine falsche Steuererklärung kann auch dann ein Straftatbestand sein, wenn es sich nur um einen geringen Betrag handelt, der fehlerhaft erklärt wird.

Risikostrategie

Keine steuerlichen
Wesentlichkeitsgrenzen

Risikoschwellwerte und Wesentlichkeitsgrenzen, die für das Enterprise Risk Management definiert wurden, können daher nicht 1:1 auf das Tax Risk Management übertragen werden. Für eine Enthaftung ist zudem nicht ausreichend, steuerliche Risiken „nur“ zu vermindern oder gar zu verlagern. Das Tax Risk Management ist vielmehr auf die Vermeidung steuerlicher Risiken auszurichten. Das bedeutet sowohl, dass für bereits identifizierte steuerliche Schwachstellen und Risiken zeitnah entsprechende Maßnahmen zu definieren und umzusetzen sind, als auch, dass potenzielle Risiken durch ein laufendes Monitoring von steuerlichen Gesetzgebungs- und Rechtsprechungsverfahren sowie der Veränderung interner betrieblicher Abläufe frühzeitig identifiziert werden müssen.

Anwendungserlass
zu § 153 AO

Nach dem kürzlich veröffentlichten Anwendungserlass zu § 153 AO kann im Rahmen einer Berichtigung von Steuererklärungen ein internes Kontrollsystem, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient (Tax IKS), ein Indiz sein, das zur (strafrechtlichen) Enthaftung der handelnden Personen führt. Das Tax IKS muss angemessen und wirksam sein, so dass über die Ausgestaltung aller Risikosteuerungsmaßnahmen und Kontrollen die Abgabe richtiger Steuererklärungen grundsätzlich sichergestellt wird. Dies gilt entsprechend für das Tax Risk Management als Bestandteil des Tax IKS.

Auswirkungen auf Tax IKS

Dabei ist dennoch bei der Ausgestaltung des Tax Risk Managements die Balance zu wahren zwischen Umfang und Art der Risikosteuerung einschließlich der Ausgestaltung der Gegenmaßnahmen einerseits und der Angemessenheit in

Bezug auf das Unternehmen selbst andererseits. Ein internationaler Großkonzern wird sicherlich ein deutlich umfassender gestaltetes Tax Risk Management benötigen als ein kleines mittelständisches Unternehmen (KMU).

Kontakt:
WP/StB Marinus Eßer,
München,
marinus.esser@wtS.de

1c | Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit von Risikomanagementsystemen (IDW EPS 981) | Autorin: Alexandra Ruoff-Mayr, München

Pflicht des Aufsichtsrats zur Überwachung der Wirksamkeit des Risikomanagementsystems

Aus dem Aktiengesetz (§ 107 Abs. 3 Satz 2, § 111 Abs. 1 AktG) geht hervor, dass sich der Aufsichtsrat selbst oder ein von ihm bestimmter Prüfungsausschuss neben der Überwachung der Abschlussprüfung und des Rechnungslegungsprozesses auch mit der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des internen Revisionssystems und des Risikomanagementsystems (RMS) befassen muss.

HGB vorzunehmende Prüfung der Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems gem. § 91 Abs. 2 AktG, das der frühzeitigen Erkennung von den Fortbestand der Gesellschaft gefährdenden Entwicklungen dienen soll. Die Prüfung des RMS nach IDW EPS 981 umfasst neben der Risikoidentifikation, -beurteilung, -kommunikation und -überwachung im Unterschied zu der Prüfung gem. § 317 Abs. 4 HGB zusätzlich auch die Prüfung der Risikosteuerung (Reaktionen des Vorstands auf identifizierte und kommunizierte Risiken).

Weitere IDW Prüfungsstandards zu Corporate Governance Systemen

Mit dem Entwurf eines Prüfungsstandards über die „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen“ (IDW EPS 981) vom 03.03.2016 hat das IDW einen Leitfaden für die Durchführung einer freiwilligen Prüfung zur Angemessenheit und Wirksamkeit des RMS erstellt. Gesonderte IDW Prüfungsstandards wurden für die Prüfung weiterer Corporate Governance Systeme (Compliance Management System, internes Kontrollsystem, internes Revisionssystem) veröffentlicht bzw. sind derzeit in Bearbeitung, wobei sich die Prüfungsgegenstände mit denen bei der Prüfung der Wirksamkeit eines RMS teilweise überschneiden.

Die Prüfung kann in unterschiedlichem Umfang ausgestaltet sein:

Angemessenheitsprüfung vs. Wirksamkeitsprüfung

Ziel der Prüfung

Ziel der Prüfung ist es, zu beurteilen, ob das Unternehmen mit der Einrichtung eines RMS entsprechende Maßnahmen implementiert hat, um „wesentliche Risiken, (...) rechtzeitig zu identifizieren, zu bewerten, zu steuern und zu überwachen“. Ziel ist es dagegen nicht, zu prüfen, ob mit dem RMS alle Risiken identifiziert und adressiert wurden und ob einzelne Maßnahmen, die als Reaktion auf identifizierte Risiken implementiert wurden, ausreichen oder wirtschaftlich sinnvoll sind.

- Angemessenheitsprüfungen haben zum Ziel, eine Aussage darüber zu erlangen, ob die eingerichteten Regelungen des RMS in der RMS-Beschreibung alle wesentlichen Belange angemessen darstellen und geeignet sind, alle wesentlichen Risiken rechtzeitig zu erkennen, zu bewerten, zu steuern und zu überwachen. Des Weiteren sollen diese Regelungen zu einem vom Unternehmen festgelegten Zeitpunkt auch implementiert sein.
- Die umfangreichere Wirksamkeitsprüfung umfasst darüber hinaus die Prüfung, ob diese beschriebenen Regelungen in den Geschäftsprozessen innerhalb des zu prüfenden Zeitraums auch eingehalten werden.

Für den Aufsichtsrat oder für den von ihm bestellten Prüfungsausschuss ist es empfehlenswert, sich mindestens im ersten Jahr der Beurteilung des RMS der Unterstützung der internen Revision oder ggf. eines sachverständigen Dritten (z. B. eines Wirtschaftsprüfers) zu bedienen.

Kontakt:
WP/StB Marinus Eßer,
München,
marinus.esser@wtS.de

Abgrenzung zur Prüfung eines Risikofrüherkennungssystems

Von der Prüfung des RMS nach IDW EPS 981 abzugrenzen ist die nach § 317 Abs. 4

**2a | Strukturfonds zur Konsolidierung des deutschen Krankenhausmarktes
aufgelegt | Autor: Christoph Kretschmar, München**

€ 500 Mio. Förderungs-
beteiligung auf
Bundesebene

Zur Verbesserung der Struktur der deutschen Krankenhausversorgung wurde vom Bundesversicherungsamt (BVA) ein Strukturfonds mit € 500 Mio. Ausstattung eingerichtet. Die gesetzliche Grundlage hierfür bildet das am 10.12.2015 geänderte Gesetz zur Reform der Strukturen der Krankenhausversorgung, das Krankenhausstrukturgesetz (KHSKG). Es regelt u. a. Änderungen des Krankenhausentgeltgesetzes und der Bundespflegesatzverordnung sowie eine Änderung des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG). In Letzterem ist die Bildung des o. g. Strukturfonds geregelt.

Ziel ist der Abbau von
Überkapazitäten im Kran-
kenhausbereich

Der in § 12 Abs. 1 KHG genannte Zweck des Strukturfonds umfasst „insbesondere den Abbau von Überkapazitäten, die Konzentration von stationären Versorgungsangeboten und Standorten sowie die Umwandlung von Krankenhäusern in nicht akutstationäre örtliche Versorgungseinrichtungen (...)“. Förderberechtigte sind die einzelnen Bundesländer, die einen nach dem Königsteiner Schlüssel (Stand 01.01.2016 [zwei Drittel nach Steueraufkommen und ein Drittel nach der Bevölkerungszahl]) bemessenen Anteil der Mittel des Strukturfonds beantragen können. Voraussetzung für eine Inanspruchnahme von Mitteln aus dem Strukturfonds ist, dass:

- die Umsetzung des zu fördernden Vorhabens nicht vor dem 01.01.2016 begonnen hat,
- mindestens 50 % der förderungsfähigen Kosten des Vorhabens vom antragstellenden Bundesland, gegebenenfalls gemeinsam mit dem Krankenhausträger, getragen werden und
- das antragstellende Land sich verpflichtet, die jährlichen Haushaltsmittel für die Investitionsförderung der Krankenhäuser in den Jahren 2016 bis 2018 auf einem vorgeschriebenen Niveau zu halten (Details s. § 12 Abs. 2 Nr. 3a KHG).

Nähere Bestimmungen, v. a. in Hinblick auf förderungsfähige Vorhaben, das Vergabeverfahren sowie die Verteilung nichtausgeschöpfter Fondsmittel, hat das Bundesministerium für Gesundheit (BMG) mit Zustimmung des Bundesrats in der Ver-

ordnung zur Verwaltung des Strukturfonds im Krankenhausbereich (Krankenhausstrukturfonds-Verordnung – KHSFV) vom 17.12.2015 festgelegt.

Als förderungsfähige Vorhaben definiert die KHSFV u. a.:

- die dauerhafte Schließung eines Krankenhauses oder von Teilen von akutstationären Versorgungseinrichtungen, insbesondere wenn ein Standort, eine unselbständige Betriebsstätte oder eine Fachrichtung, mindestens jedoch eine Abteilung geschlossen wird,
- die standortübergreifende Konzentration akutstationärer Versorgungskapazitäten, soweit in den beteiligten Krankenhäusern jeweils mindestens eine Abteilung betroffen ist (...),
- die Umwandlung eines Krankenhauses, einer unselbständigen Betriebsstätte, einer Fachrichtung oder Abteilung in eine bedarfsnotwendige andere Fachrichtung oder in eine nicht akutstationäre Versorgungseinrichtung.

Förderungsfähige Kosten sind u. a. Kosten der Schließung (Abfindungen) oder mit einer o. g. Umwandlung einhergehende Kosten für Baumaßnahmen.

Im Einvernehmen mit den Krankenkassen auf Landesebene wählen die zuständigen Bundesländer die für die Förderung vorgesehenen Vorhaben aus und stellen einen Förderantrag beim BVA. Die Antragsfrist läuft dabei bis zum 31.07.2017. Für die bis zum Ende der Förderfrist nicht abgerufenen Fördermittel des Strukturfonds ist eine Nachverteilungsregelung vorgesehen, im Zuge derer auch Vorhaben jeweils anderer Bundesländer gefördert werden können, soweit die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.

Kritik an der Ausgestaltung des beschriebenen Fördervorgehens kam vom Spitzenverband der gesetzlichen Kranken- und Pflegekassen. Kritisiert wird u. a.:

- die Förderungsantragsstellung durch die Bundesländer anstatt durch die Krankenhausträger,
- die Möglichkeit eines vollständigen Ausschlusses der Länder von der

Kritik an der Ausgestaltung der Förderung kam vom Spitzenverband der gesetzlichen Kranken- und Pflegekassen

Weitere € 500 Mio.
Förderungsbeteiligung
durch die Länder bzw.
durch begünstigte
Krankenhausträger

Ko-Finanzierung durch Auswahl von Förderungsvorhaben mit entsprechend hoher Finanzierungsbeteiligung der Krankenhausträger, sowie
→ die Festlegung der Entscheidungshoheit über förderungsfähige Vorhaben durch die Bundesländer anstatt durch eine unabhängige Kommission.

Festzuhalten ist, dass durch die Bildung des Strukturfonds erstmals ein ernsthafter Versuch unternommen wird, eine Strukturbereinigung im Krankenhausbereich durch eine Initiative von Bundesebene aus anzustoßen, um die im internationalen Vergleich hohe Krankenhausedichte in Deutschland zu reduzieren.

Kontakt:
RA Hauke Hintze,
Köln,
hauke.hintze@
wtS-legal.de

2b | Die Rolle des Wirtschaftsprüfers bei der Wertermittlung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften nach dem Kapitalanlagegesetzbuch gemäß IDW S 12 | Autor: StB Florian Leis, München

§ 250 Abs. 1 Nr. 2 KAGB
und § 236 Abs. 1 KAGB

Gemäß Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB) sind Kapitalverwaltungsgesellschaften (KVG) verpflichtet, den Wert der für Rechnung von unselbständigen Immobilien-Sondervermögen gehaltenen Beteiligungen an Immobiliengesellschaften von einem Abschlussprüfer i. S. d. § 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB ermitteln zu lassen („laufende Bewertung“). Ferner muss der Wert einer Immobiliengesellschaft vor dem Erwerb einer solchen Beteiligung durch eine KVG von einem Wirtschaftsprüfer ermittelt werden („Erwerbsbewertung“).

Der Standard IDW S 12 „Wertermittlungen bei Beteiligungen an einer Immobilien-

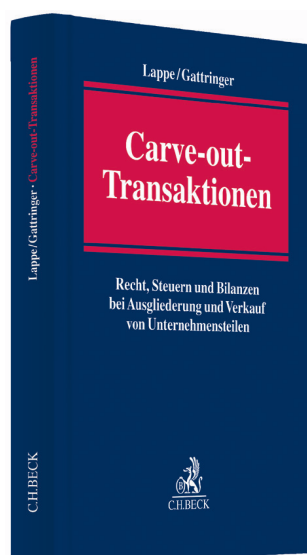
gesellschaft nach § 250 Abs. 1 Nr. 2 und § 236 Abs. 1 KAGB“ vom 02.02.2016 legt Grundsätze für die einheitliche Durchführung von Aufträgen des Wirtschaftsprüfers als externer Bewerter fest.

Bewertungsanlässe bilden zum einen die Erstbewertung vor dem Erwerb von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft sowie die Folgebewertung, die mindestens einmal jährlich zu erfolgen hat. Die Bewertung der einzelnen von einer Immobiliengesellschaft gehaltenen Immobilien selbst muss hingegen gem. § 236 Abs. 3 Nr. 1a KAGB durch einen externen Immobiliensachverständigen

§ 236 Abs. 3 Nr. 1a KAGB

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

erfolgen. Der Wirtschaftsprüfer hat bei der Bewertung der Beteiligung die von den Immobiliensachverständigen ermittelten Immobilienwerte anzusetzen. Hierbei ist der Wirtschaftsprüfer aufgefordert, die von den Sachverständigen ermittelten Wertansätze der Immobilien kritisch zu würdigen, um ggf. offensichtliche wesentliche Unstimmigkeiten zu erkennen.

Bewertung nach anerkannten Grundsätzen der Unternehmensbewertung

Der Wert einer Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft ist gem. § 248 Abs. 4 Satz 1 KAGB nach den für die Bewertung von Unternehmensbeteiligungen allgemein anerkannten Grundsätzen zu ermitteln. Diese Grundsätze werden jedoch vom KAGB eingeschränkt durch den gesetzlich verpflichtenden Ansatz der von den Immobiliensachverständigen festgestellten Immobilienwerte. Weiterhin schreibt § 249 Abs. 2 KAGB vor, dass die Wertermittlung einer Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft auf Basis einer Vermögensaufstellung zu erfolgen hat, bei der das Nettovermögen als Differenz aus dem Vermögen und den Schuldenpositionen zu ermitteln ist (Net Asset Value-Ermittlung). Hierbei ist die aktuelle monatliche Vermögensaufstellung zum Bewertungsstichtag maßgeblich. Diese Bewertungsvorschriften gelten sowohl für

die laufende Bewertung als auch für die Erwerbsbewertung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften.

Die KVG hat gem. § 169 Abs. 1 KAGB eine interne Bewertungsrichtlinie zu erstellen, die geeignete Verfahren für die ordnungsgemäße und transparente Bewertung der Vermögensgegenstände des Investmentvermögens festlegen soll. Eine Abweichung von dieser Bewertungsrichtlinie soll dem Wirtschaftsprüfer grundsätzlich nur dann möglich und auch geboten sein, wenn die Bewertungsrichtlinie offensichtlich nicht gesetzeskonform ist. Daher empfiehlt sich für die KVG oftmals eine Abstimmung ihrer internen Bewertungsrichtlinie mit beauftragten externen Bewertern.

Bewertungsrichtlinie der Kapitalverwaltungsgesellschaft

Der Wirtschaftsprüfer hat über seine Tätigkeiten einen Bericht zu erstellen. Der Bericht muss einen eindeutigen, auf den Bewertungsstichtag ermittelten Wert nennen und begründen. Darüber hinaus hat der Bericht über die angewandte Bewertungsmethodik sowie die zu Grunde gelegten Prämissen zu informieren, so dass eine sachliche Beurteilung des Wertes der Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft möglich ist.

Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers

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

2c | Neuer Entwurf des IDW Prüfungsstandards zur Prüfung des Lageberichts (IDW EPS 350 n. F.) | Autor: Hendrik Blecken, München

Lageberichtsprüfung nach IDW EPS 350 n. F.

Die aus der Überarbeitung von IDW PS 350 resultierende Verabschiedung des IDW EPS 350 n. F. vom 13.01.2016 durch den Hauptausschuss des IDW ist eine Folge der Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) und des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 20 (DRS 20) zum Inhalt des Konzernlageberichts.

Ist die weitgehende Integration der Prüfung des Lageberichts in die Prüfung des Jahresabschlusses.

Für die Festlegung und Anpassung der Wesentlichkeitsgrenze ist grundsätzlich IDW PS 250 n. F. zu beachten.

Inhaltlicher Überblick

Im Kern geht es um die stärkere Betonung des risikoorientierten Prüfungsansatzes bei der Prüfung des Lageberichts im Hinblick auf die Planung der Prüfung, die Festlegung der Wesentlichkeit, die Identifizierung und Beurteilung von Risiken falscher Angaben, die Reaktion auf die beurteilten Risiken, die Beurteilung der festgestellten falschen Angaben sowie die Bildung und Dokumentation des Prüfungsurteils. Ziel

Es sind Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung des Lageberichts durchzuführen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich wesentliche Falschaussagen im Lagebericht (teilweise) mit Falschaussagen aus dem Jahresabschluss überschneiden können. Für die Risikobeurteilung muss der Wirtschaftsprüfer das bei der Abschlussprüfung erlangte Verständnis von dem Unternehmen und dessen Umfeld zugrunde legen. Die Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher Falschaussagen

Risikobeurteilung und Planung von Prüfungshandlungen und Reaktionen

bildet die Basis für die Ausgestaltung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen. Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer die Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher Falschaussagen zu planen und umzusetzen.

Der Wirtschaftsprüfer sollte für alle betroffenen Aussagen im Lagebericht Prüfungshandlungen planen und durchführen sowie die Wirksamkeit der zur Aufstellung des Lageberichts relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) beurteilen.

Unterscheidung der Informationskategorie

Dabei sind verschiedene Informationskategorien zu beachten:

- Bei den Ausführungen im Lagebericht zu **Zielen und Strategien** sind die Angaben durch Einsichtnahme in Protokolle von Gremien oder interne Berichterstattung sowie durch gesetzliche und gesellschaftsvertragliche Regelungen nachzuvollziehen.
- Der Wirtschaftsprüfer hat zu überprüfen, ob im Rahmen der **Steuerungssysteme** die zur Unternehmenssteuerung verwendeten Kennzahlen (finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren) richtig berechnet (soweit aus angegebenen Daten für den Adressaten nicht offensichtlich) und im Lagebericht zutreffend dargestellt wurden. Dabei hat der Prüfer zu beurteilen, ob die dargestellten Indikatoren für die Unternehmenssteuerung bedeutsam sind und Veränderungen zum Vorjahr angemessen erläutert wurden.
- Die Angaben zu **gesamtwirtschaftlichen und branchenbezogenen Rahmenbedingungen** sind anhand geeigneter Quellen nachzuvollziehen.
- Es ist sicherzustellen, dass die Darstellung und Analyse des **Geschäftsverlaufs** ausgewogen ist und im Einklang mit der Finanz- und Ertragslage steht.

→ Der **Prognosebericht** hat für einen definierten Prognosezeitraum (mindestens 1 Jahr nach dem letzten Bilanzstichtag gem. DRS 20) prognostische Angaben zur Entwicklung der finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zu enthalten. Dabei ist u. a. die Prognosesicherheit im Vergleich zum Vorjahr einzuschätzen.

→ Schließlich hat der Abschlussprüfer die Darstellung von **Chancen und Risiken** zu beurteilen, wobei die Vollständigkeit der Angaben sowie die Wirksamkeit der Vorkehrungen und Maßnahmen zur Erfassung der Bewertung der wesentlichen Chancen und Risiken der Unternehmensentwicklung im Fokus stehen. Bei der Beurteilung sollte explizit auf die angemessene Darstellung bestandsgefährdender Risiken sowie etwaige Maßnahmen, diesen Risiken zu begegnen, eingegangen werden.

Neben den genannten Aspekten gibt es weitere Neuerungen bei börsennotierten Aktiengesellschaften in Bezug auf die Darstellung der Grundzüge des Vergütungssystems sowie bei übernahmerelevanten Angaben und Angaben zu eigenen Aktien.

Die Ergebnisse der Prüfung und das Prüfungsurteil sind zu dokumentieren und im Prüfungsbericht im Rahmen der so genannten Vorweg-Berichterstattung gem. § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB darzustellen.

Der neue Standard soll erstmalig für Berichtszeiträume, die nach dem 31.12.2016 beginnen, angewendet werden.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass der IDW EPS 350 n. F. die Transparenz der Prüfungsanforderungen erhöht und zusammen mit dem DRS 20 zu einer konsistenteren Prüfung des Lageberichts führen sollte.

Besonderheiten bei börsennotierten Aktiengesellschaften

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

2d | IASB veröffentlicht Klarstellungen zum IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden | Autor: WP/StB Christian Verse, München

Klarstellung zu IFRS 15	Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 12.04.2016 Änderungen zu dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ veröffentlicht. Die Änderungen enthalten Klarstellungen und Erleichterungen im Hinblick auf den Übergang auf IFRS 15.	gene Realisierung liegt hingegen vor, wenn der Lizenznehmer das auslizenzierte geistige Eigentum des Lizenzgebers nur in der Form nutzen kann, wie es im Zeitpunkt der Lizenzgewährung bestand und somit ein Recht auf Gebrauch („right to use“) erworben hat.	
Identifizierung von Leistungsverpflichtungen	Es ergeben sich folgende Änderungen: → Klarstellung in Bezug auf die Identifikation von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag. Die Indikatoren zur Verdeutlichung der konkreten Unterscheidbarkeit mehrerer Leistungsverpflichtungen im Gegensatz zu einem einzigen Leistungsbündel wurden neu gefasst.	Wie bisher sieht IFRS 15 zwei Methoden des Übergangs vor: Bei der retrospektiven Methode wird der neue Standard vollständig rückwirkend angewendet, während bei der kumulativen Methode die Effekte aus der erstmaligen Anwendung kumulativ zum Erstanwendungszeitpunkt im Eigenkapital erfasst werden. Die Änderungen enthalten insoweit zwei neue optionale Erleichterungsvorschriften insbesondere bei der Anwendung der retrospektiven Methode: → Im Rahmen der Identifizierung von erfüllten und nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen in Verträgen, die vor dem Eröffnungsbilanzstichtag angepasst wurden, sowie bei der Bestimmung von variablen Gegenleistungen können nachträglich bessere Erkenntnisse, wie z. B. tatsächliche Zahlungen, rückwirkend berücksichtigt werden.	Zwei neue optionale Erleichterungsvorschriften für Übergangsregelungen
Prinzipal-Agenten-Beziehung	→ Prinzipal-Agenten-Beziehungen: Klarstellungen bezüglich der Frage, ob ein Unternehmen als Prinzipal oder als Agent handelt. Der Prinzipal hat das Gut oder die Dienstleistung zu kontrollieren, bevor es an den Kunden übertragen wird mit der Folge, dass der Prinzipal die Umsatzerlöse brutto – anstatt nur netto in Höhe der Agentenprovision – zu verbuchen hat.	→ Bei der vollständigen retrospektiven Anwendung von IFRS 15 können Verträge unberücksichtigt bleiben, die zu Beginn der frühesten dargestellten Periode bereits erfüllt waren.	
Lizenzvereinbarungen	→ Lizenzvereinbarungen: Klarstellungen zur Einschätzung, ob Erlöse aus einer gewährten Lizenz zeitpunkt- oder zeitraumbezogen zu vereinnahmen sind. Eine zeitraumbezogene Erlösrealisierung ist geboten, wenn der Lizenznehmer ein Recht auf Zugriff („right to access“) am geistigen Eigentum des Lizenzgebers über eine definierte Lizenzperiode erlangt. Hierbei kann das geistige Eigentum während der Lizenzlaufzeit vom Lizenzgeber wesentlich verändert werden. Eine zeitpunktbezo-	Die Änderungen sind – wie der ursprüngliche IFRS 15 – für am oder nach dem 01.01.2018 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich der Übernahme durch die EU – zulässig.	Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@wts.de

wts im Dialog – Aktuelle Termine 2016

Fachtagung → **Internationale Betriebsstätten in Zusammenarbeit mit Handelsblatt Fachmedien**
Frankfurt 15.11.2016 09:00 – 18:00 Uhr

Messe → **EXPO REAL 2016**
München 04.10. – 06.10.2016

Wir freuen uns auf Sie!

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



2e | Entwurf einer IDW Stellungnahme zu Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 (IDW ERS HFA 48) | Autor: WP/StB Christian Verse, München

Neufassung von IFRS 9 zu Finanzinstrumenten ab 2018 anzuwenden

Die im Juli 2014 veröffentlichte Neufassung von IFRS 9 bedeutet eine wesentliche Veränderung bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten. Die Regelungen des IFRS 9 sind grundsätzlich ab dem 01.01.2018 anzuwenden. Die verbindliche Übernahme als EU-Recht (EU-Endorsement) wird für das zweite Halbjahr 2016 erwartet.

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an eine Bank, ein Factoringunternehmen oder eine ähnliche Vertragspartei. Im Unterschied zum „typischen“ Factoring werden Reverse-Factoring-Transaktionen regelmäßig nicht vom Lieferanten, sondern vom Kunden oder von der finanzierenden Bank initiiert.

Stellungnahme des IDW zu Einzelfragen

Angesichts der Komplexität und der Vielzahl von Auslegungsfragen zu IFRS 9 hat das IDW am 13.05.2016 einen Entwurf einer Stellungnahme zu Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 (IDW ERS HFA 48) veröffentlicht.

Dieser IDW ERS HFA 48 befasst sich neben der Behandlung einiger allgemeiner Fragen zum Anwendungsbereich mit Themen zum Abgang, zur Klassifizierung sowie zur Bewertung von Finanzinstrumenten.

Bei Reverse-Factoring-Transaktionen werden häufig die ursprünglichen Vertragsbedingungen geändert. Üblich sind bspw. eine Verlängerung des Zahlungsziels, die Vereinbarung zusätzlicher Zinszahlungen oder die Erklärung eines Einredeverzichts durch den Kunden. Sofern der Schuldner (Kunde) eine neue, selbständige Verpflichtung gegenüber der Bank z. B. in Form eines Schuldanerkenntnisses übernimmt, kann dies zu einem geänderten Ausweis seiner Verbindlichkeit führen. Bei Unternehmen, die vor einer solchen Entscheidung stehen, ist somit im Einzelfall zu analysieren, ob die Vertragsänderungen aufgrund der Reverse-Factoring-Transaktion zu einer Änderung des bisherigen Ausweises der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen nach IFRS führen würden.

Änderung der Vertragsbedingungen kann zu geänderten Ausweis der Verbindlichkeit führen

Reverse-Factoring-Transaktionen

Weiterhin greift der IDW ERS HFA 48 insbesondere Fragen zur Bilanzierung von Reverse-Factoring-Transaktionen auf. Die Ausführungen hierzu wurden aus der Fortsetzung der IDW Stellungnahme IDW RS HFA 9 „Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten“ übernommen.

In einer Reverse-Factoring-Transaktion verständigen sich der Gläubiger (Lieferant) und der Schuldner (Kunde) auf einen Verkauf bestehender und/oder künftiger

Aufgrund der derzeit noch nicht abgeschlossenen Diskussion zu vielen Aspekten des IFRS 9 soll der IDW ERS HFA 48 bis auf weiteres im Entwurfsstadium verbleiben und kontinuierlich weiterentwickelt werden.

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

3 | Korruptionsbekämpfung im Gesundheitswesen – Auswirkungen der Gesetzesinitiative auf die Branchenteilnehmer | Autor: Mirco Vedder, Düsseldorf

Korruption verursacht einen erheblichen Schaden für die Gesamtwirtschaft

Mit Gesamtausgaben von rund € 328 Mrd. im Jahr 2014 (Quelle: Statistisches Bundesamt) ist das deutsche Gesundheitswesen ein bedeutender Markt für Pharmaindustrie, Medizintechnik, Krankenhäuser sowie Mitarbeiter in Krankenhäusern oder Gesundheitspraxen. Mit rund € 192 Mrd. (58,5 %) wurden diese Ausgaben von den gesetzlichen Krankenkassen geleistet. Nach Berechnungen des European Healthcare Fraud and Corruption Network (EHF-CN) gehen in Deutschland jährlich mehr als € 13 Mrd. durch Missbrauch und Fehlverhalten im Gesundheitswesen verloren.

Dies bedeutet ein Schadenspotenzial von rund vier Prozent der Gesamtausgaben im Gesundheitswesen. Betrachtet man nur die Ausgaben der gesetzlichen Krankenversicherungen, sind es sogar mehr als sechs Prozent. Mit dem Gesetz zur Bekämpfung von Korruption im Gesundheitswesen vom 30.05.2016 trägt der Gesetzgeber dem hohen Schadenspotenzial Rechnung und weitet die Bemühungen bei der Korruptionsbekämpfung weiter aus.

Das neue Gesetz beinhaltet folgende wesentliche Änderungen:

Verschärfung der Sanktionen gegen Branchenteilnehmer

1) Ausweitung der Korruptionsverfolgung insbesondere gegen niedergelassene Ärzte und Vertragsärzte („Nehmerseite“)

Bisher waren niedergelassene, für die vertragsärztliche Versorgung zugelassene Ärzte bei Wahrnehmung der ihnen in diesem Rahmen übertragenen Aufgaben weder als Amtsträger noch als Beauftragte der gesetzlichen Krankenkassen erfasst worden. Daher waren Korruptionstatbestände des Strafgesetzbuchs für niedergelassene Vertragsärzte grundsätzlich nicht anwendbar. Dies wurde im Gesetz nun geändert. Danach werden auf der so genannten Nehmerseite alle Angehörigen von Heilberufen erfasst, die für die Berufsausübung oder die Führung der Berufsbezeichnung eine staatlich geregelte Ausbildung erfordern. Dazu gehören neben Ärzten, Zahnärzten und Apothekern auch Tierärzte, Psychologische Psychotherapeuten, Kinder- und Jugendpsychotherapeuten sowie Gesundheitsfachberufe wie Gesundheits- und Krankenpfleger, Ergotherapeuten, Logopäden und Physiotherapeuten (nachfolgend zusammenfassend als „Gesundheitspraxen“ bezeichnet), deren Ausbildung ebenfalls gesetzlich geregelt ist.

Die Annahme von Vorteilen ist allerdings erst dann unter Strafe gestellt, wenn sie als Gegenleistung für eine Bevorzugung im Wettbewerb im Zusammenhang mit der Verordnung und dem Bezug von Arznei-, Heil- oder Hilfsmitteln oder von Medizinprodukten erfolgt. Als Beispiel hierfür werden Kick-Back-Zahlungen von Pharmaunternehmen an Ärzte als Gegenleistung für die Verordnung von Medikamenten dieses Unternehmens oder „Kopfgelder“ für die Zuweisung von Patienten an ein bestimmtes Krankenhaus genannt.

2) Auswirkungen auf die „Geberseite“

Nach dem neuen Gesetz kann jede Person Täter einer Bestechung sein. Hintergrund dieser Überlegungen war eine Grundsatzentscheidung des BGH aus dem Jahr 2012, in der eine Pharmareferentin Prämien an Vertragsärzte zahlte, um diese zur bevorzugten Verordnung bestimmter Präparate zu veranlassen.

Die Prämienzahlungen wurden von den Beteiligten als angebliches Honorar für fiktive wissenschaftliche Vorträge ausgewiesen. Da Patienten sich nicht darauf verlassen können, dass die Verordnungsentscheidung tatsächlich auf medizinischen Erwägungen beruht und der Wettbewerb durch eine unzulässige Einflussnahme bei der Verordnungsentscheidung beeinträchtigt wird, wurde dieser Sachverhalt als strafwürdig erachtet.

Die Einführung des Gesetzes zur Bekämpfung von Korruption im Gesundheitswesen hat für Unternehmen und Gesundheitspraxen folgende wesentliche Konsequenzen mit Auswirkungen auf das Compliance Management System:

- 1) Unternehmen der Pharmabranche und der Medizintechnik müssen das Risiko bei Geschäften mit Angehörigen der Heilberufe neu bewerten. Was bisher für Transaktionen mit Krankenhäusern galt, ist auf sämtliche Geschäfte mit Angehörigen von Heilberufen auszuweiten. Dafür ist neben einer Klassifizierung der Kunden aus der Gruppe der Heilberufe erforderlich, mit Hilfe von entsprechenden Richtlinien und Anweisungen für die Mitarbeiter der Unternehmen eine entsprechende Prozesssicherheit zu schaffen.
- 2) Gesundheitspraxen stehen vor der Herausforderung, mit entsprechendem administrativen Aufwand in nachvollziehbarer Weise und auf Basis der aktuellen wissenschaftlichen Erkenntnisse Kauf- und Verschreibungsentscheidungen über Heilmittel und medizinische Geräte zu dokumentieren.
- 3) Sowohl in Unternehmen der Pharmabranche und der Medizintechnik als auch in Gesundheitspraxen ist es wichtig, die Mitarbeiter über diese Korruptionsrisiken zu informieren. Dazu gehört neben den zulässigen und nicht zulässigen Geschäftspraktiken auch die Sensibilisierung von Mitarbeitern im Umgang miteinander, um die Möglichkeit von Meldungen mit Korruptionsverdacht durch Patienten auf Seiten der Unternehmen und Gesundheitspraxen zu reduzieren.

Änderungsbedarf in Bezug auf Risikobewertung und Maßnahmen

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: © suze/photocase

Besuchen Sie uns!

IFA Madrid

25. – 30. September 2016

→ **WTS auf der IFA Madrid 2016**

IFEMA

Tagungs- und Kongresszentrum

Recinto Ferial Juan Carlos I

Avda. del Partenón, 5

28042 Madrid

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

