

Wts journal Mandanten-information www.wts.de # 4.2016



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

Umsatzsteuer:

Update: Vorsteuerabzug einer Holding und Eingliederung von Personengesellschaften in den umsatzsteuerlichen Organkreis

Erbschaft-/Schenkungsteuer:

Einigung bei der Erbschaftsteuerreform

Lohnsteuer:

Finanzverwaltung nimmt zu Fahrrad-Leasing-Modellen Stellung

TAX | Internationales

Hinzurechnung einer unentgeltlichen Vorteilsgewährung nach § 1 AStG europarechtswidrig?

BEPS-Aktionspunkt 7 – zusätzliche Leitlinien zur Betriebsstättengewinnaufteilung

LEGAL

Datenschutzrecht:

Die neue EU Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO) – Stand der Umsetzung und Konsequenzen

CONSULTING

Financial Advisory/Process & Risk Management Besonderheiten bei der Bewertung im Rahmen des Familien- und Erbrechts (IDW S 13)

Compliance:

Projektmanagement bei der Einführung eines Tax IKS

Seite	TAX Nationales Steuerrecht		Seite
5	Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Ver-	b EuGH-Vorlage zum Rechnungsmerkmal "vollständige Anschrift"	17
6	lustverrechnung bei Körperschaften b Stellungnahme des Bundesrats zum	c Sale-and-lease-back-Geschäfte als Mit- wirkung an einer bilanziellen Gestaltung umsatzsteuerpflichtig	18
U	Regierungsentwurf des "Ersten BEPS- Umsetzungsgesetzes"	d Selbst die Einräumung von kostenlosen	19
7	c Ermittlung der Beteiligungshöhe im Rahmen des § 8b Abs. 4 KStG (sog. Streu-	Parkmöglichkeiten an Hotelgäste unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %	
	besitzdividenden)	e BMF äußert sich zu den Änderungen bei der Steuerschuldumkehr gem. § 13b UStG	19
8	d Kein vorläufiger Rechtsschutz gegen Solidaritätszuschlag	durch das Steueränderungsgesetz 2015 3 Grunderwerbsteuer	
9	e Einbringung in Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nur bei Buchung auf festem Kapitalkonto	a Verwertungsbefugnis bei Treuhandverhältnissen	20
9	f Gewerbesteuer bei Übergang des Ver- mögens einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft mit anschließender	b Keine Erlangung der Verwertungsbefug- nis durch Einbringung von Immobilien in einen Fonds	21
	Vermögensübertragung auf eine Schwesterpersonengesellschaft	c Abtretung des Anspruchs auf Übertra- gung eines Gesellschaftsanteils unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer	21
10	g Verluste aus betrieblichen Termin- geschäften – Ausgleichs- und Abzugs-	4 Grundsteuer	
	beschränkung verfassungsgemäß	Reform der Grundsteuer	22
11	h Kein Wegfall des Buchwertprivilegs einer Teilmitunternehmeranteilsübertra- gung trotz späterer Ausgliederung eines	5 Erbschaft-/Schenkungsteuer a Einigung bei der Erbschaftsteuerreform	23
12	zunächst zurückbehaltenen Wirtschaftsguts i Kein Abzug ausländischer Steuern nach	b Verminderter Freibetrag bei beschränk- ter Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht weiterhin europarechtswidrig	24
12	§ 34c EStG im Missbrauchsfall	c Beschränkung der Steuerermäßigung	25
13	j Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus (zurecht) gescheitert?	nach § 27 ErbStG auf im Inland besteuerte Vorerwerbe europarechtskonform	23
13	k Verluste aus dem Verfall von Aktien- optionen sind abzugsfähig	6 Lohnsteuer a Finanzverwaltung nimmt zu Fahrrad- Leasing-Modellen Stellung	25
14	l Sofortabzug eines Disagios – Begriff der Marktüblichkeit	b Rabattfreibetrag bei verbilligtem Strombezug durch Mitarbeiter des Strom-	26
15	m Kürzung des Anrechnungshöchstbe- trags nur bei Veranlassungszusammen- hang der Aufwendungen mit den aus-	netzbetreibers nach Umstrukturierung im Konzern	
	ländischen Einkünften	c Anwendung der € 44-Sachbezugsfrei- grenze auf Beiträge zu einer Krankenzu-	27
16	2 Umsatzsteuer a Update: Vorsteuerabzug einer Holding und	satzversicherung?	

Eingliederung von Personengesellschaften in den umsatzsteuerlichen Organkreis

Seite			Seite
28	7 Abgabenordnung a Regierungsentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen	Datenschutzrecht 1 Die neue EU Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) – Stand der Umsetzung und Konsequenzen	41
29	b Doppelte Gebührenentstehung bei verbindlicher Auskunft im Organschaftsfall	2 Aktuelle Entwicklungen im Datenschutz nach Safe Harbor – der EU-US Privacy Shield	43
30	c Haftung des Geschäftsführers bei unan- fechtbarer Lohnsteueranmeldung	CONSULTING	
31	d Korrektur fehlerhafter Eigenkapitalfest- stellungen aufgrund offenbarer Unrichtig- keit gem. § 129 AO	1 Financial Advisory/ Process & Risk Management a Besonderheiten bei der Bewertung im	45
32	8 Energie- und Stromsteuer a Geplante Gesetzesänderungen zur energie- und stromsteuerrechtlichen Be-	Rahmen des Familien- und Erbrechts (IDW S 13)	13
	handlung von dezentralen KWK-Anlagen; Einführung § 19 Abs. 1a EEG	b Geänderte Rundungsempfehlung für den Basiszinssatz bei der Unternehmens- bewertung	45
33	b Umspann- und Leitungsverluste im Versorgungsnetz	c Anwendungsfragen zur Umsetzung des BilRUG: Anpassung von Vorjahresangaben aufgrund von Änderungen der Gewinn-	46
	TAX Internationales	und Verlustrechnung	
35	9 Deutschland Hinzurechnung einer unentgeltlichen Vorteilsgewährung nach § 1 AStG europa-	d BaFin richtet Meldeplattform für Whistleblower ein	46
	rechtswidrig?	e IDW verabschiedet Entwurf zur Prüfung von Internen Revisionssystemen (IDW EPS 983)	47
35	Portugiesische Regelung zur Quellenbesteuerung von Zinsen (teilweise) unionsrechtswidrig	f Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung (IDW EPS 982)	48
7.	11 OECD		
36	a BEPS-Aktionspunkt 4 – Diskussionsent- wurf zur Group Ratio Rule	2 Compliance Projektmanagement bei der Einführung eines Tax IKS	50
38	b BEPS-Aktionspunkt 7 – zusätzliche Leit- linien zur Betriebsstättengewinnaufteilung		
38	c Entwurf der OECD-Verrechnungspreis- richtlinien zur Anwendung der Profit Split Methode		
39	d Veröffentlichung der OECD zu "Conforming Amendments to Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines"		
40	12 Österreich Gewinnausschüttung einer deutschen		

Kapitalgesellschaft über zwischengeschaltete österreichische Privatstiftung LEGAL

Zeitnahe Betriebsprüfung – Ein Schritt zur Vermeidung hoher Nachzahlungszinsen



Dr. Oliver Trautmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Partner WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

seit Jahren fallen die Zinsen in Deutschland und haben mittlerweile ein historisch niedriges Niveau erreicht. Banken zahlen derzeit sogar 0,4 %, wenn sie Einlagen über Nacht bei der Europäischen Zentralbank parken. Diese Strafzinsen werden bereits an institutionelle Anleger und Firmenkunden weitergereicht. Gleiches verlangen erste Banken seit September auch von Privatkunden mit großen Girokontoguthaben. Vor diesem Hintergrund erscheinen die Belastungen aus der Verzinsung von Steuernachforderungen mit 6 % Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) unverhältnismäßig hoch, zumal dieser Aufwand nicht abzugsfähig ist. Gemäß einer Statistik des BMF trugen Zinsen im Jahr 2014 immerhin rund 15 % (€ 2,6 Mrd.) zu den gesamten "Mehrsteuern" aus Betriebsprüfungen bei. Um diese enorme Belastung zu vermeiden, wird in der Praxis verstärkt auf freiwillige Steuervorauszahlung verbunden mit einem Antrag auf Erlass der Nachzahlungszinsen aus Billigkeitsgründen gesetzt.

Einen weiteren Ausweg aus der "Zinsfalle" kann das Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung bieten (§ 4a BPO). Darunter versteht die Finanzverwaltung Betriebsprüfungen, bei denen zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginns das letzte Jahr des angeordneten Prüfungszeitraumes nicht länger als zwei Jahre zurückliegt und der Prüfungszeitraum zudem nicht mehr als zwei Veranlagungszeiträume umfasst. Neben der Vermeidung hoher Nachzahlungszinsen sprechen dafür auch wirtschaftliche Vorteile. Das Unternehmen gewinnt im Hinblick auf die Beurteilung steuerlich relevanter Vorgänge durch die Finanzverwaltung schneller Rechts- und Planungssicherheit, insbesondere für Dauersachverhalte wie etwa Verrechnungspreise. Fehler werden frühzeitig erkannt und können für folgende Perioden sofort abgestellt werden. Entscheidungen an der Grenze des Möglichen werden zeitnah diskutiert und bestätigt oder abgelehnt. Außerdem ist das Wissen um die Sachverhalte noch präsent, die Systeme sind noch in Betrieb.

In der Praxis streben derzeit viele größere Konzerne die zeitnahe Betriebsprüfung an. Da jedoch kein Rechtsanspruch darauf besteht, erfordert der Antrag etwas Verhandlungsgeschick. Es müssen sich klare Vorteile für die Finanzverwaltung darstellen lassen. Für eine zeitnahe Betriebsprüfung kommen ausschließlich Großbetriebe mit Anschlussprüfung in Betracht. Deren gesellschaftsrechtliche Struktur soll möglichst einfach sein. Tatsächlich nutzen jedoch auch komplexere Konzerne das Instrument.

Bei einer zeitnahen Betriebsprüfung treffen Finanzamt und Unternehmen eine Vereinbarung insbesondere über den Zeitplan und die voraussichtlichen Prüfungsschwerpunkte. Regelmäßig liegt das letzte geprüfte Jahr noch weit in der Vergangenheit. Es bedarf dann einer "Aufholungsprüfung", die einen deutlich längeren Prüfungszeitraum umfasst. Gleichzeitig muss die Prüfung beschleunigt durchgeführt werden, um näher an die Gegenwart heranzukommen. Dies erfordert erhöhte Personalressourcen sowohl auf Seiten des Finanzamts als auch im Unternehmen. In der Regel wird die diesbezügliche Personalplanung des Unternehmens hinterfragt und soll auch in der Vereinbarung mit dem Finanzamt niedergelegt werden. In der Praxis lässt sich ein solch erhöhter Personalbedarf auch durch den Einsatz eines insoweit erfahrenen Beraters vor Ort abfedern.

Auf der Grundlage unserer langjährigen praktischen Erfahrung bei der Beratung im Zusammenhang mit der zeitnahen Betriebsprüfung planen wir aktuell auch eine Seminarveranstaltung zu diesem Thema. Praktiker aus Unternehmen berichten hier über Erfahrungen bei der Implementierung und dem Regelbetrieb der zeitnahen Betriebsprüfung. Sprechen Sie uns gerne darauf an.

Jambur O. Jamps D. O

Ihr Dr. Oliver Trautmann



1a | Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Ver**lustverrechnung bei Körperschaften** | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Hinterarund

Am 02.09.2016 hat das BMF den Wirtschaftsverbänden den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften übersandt. Bereits am 14.09.2016 hat das Bundeskabinett dies nun als Regierungsentwurf beschlossen und damit in das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Mit dem Gesetz soll die steuerliche Verlustverrechnung bei Körperschaften im Falle eines Anteilseignerwechsels (§ 8c KStG) um einen neuen § 8d KStG-E ergänzt werden.

schädlichen Beteiligungserwerbs an, sondern ist auf den ohne Anwendung des § 8c KStG zum Schluss des Veranlagungszeitraums, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, verbleibenden Verlustvortrag bezogen. Damit werden ggf. sogar weitere, erst nach dem (an sich) schädlichen Beteiligungserwerb entstandene Verluste einbezogen und ins Risiko gesetzt.

im Zeitpunkt des ursprünglichen (an sich)

Die Zielrichtung der vorgeschlagenen Regelung ist zu begrüßen. Im Detail wirft sie jedoch praktische Probleme und Fragen auf. Positive Zielrichtung

Verlustuntergang nach § 8c KStG

Die Vorschrift des § 8c KStG regelt, dass nicht genutzte Verluste ganz oder teilweise wegfallen, wenn an einer Körperschaft Anteile in bestimmter Höhe erworben werden (qualifizierter Anteilseignerwechsel). Die Verluste fallen nicht weg, soweit die Körperschaft über stille Reserven verfügt (sog. Stille-Reserven-Klausel) oder die Voraussetzungen der sog. Konzernklausel erfüllt sind.

Kritisiert wird seitens der Wirtschaftsverbände insbesondere das Antragserfordernis, dies gerade im Hinblick darauf, dass sich oft erst sehr viel später ergeben wird, wie sich die Stille-Reserven-Klausel im Rahmen des originär anwendbaren § 8c KStG auswirken würde.

Auch scheint die strikte Trennung der

Antragserfordernis

Alternatives Verlustverrechnungsregime nach § 8d KStG-E Über diese Ausnahmen hinaus soll die Neuregelung des § 8d KStG-E Körperschaften auf Antrag alternativ die Möglichkeit bieten, nicht genutzte Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels weiterhin nutzen zu können, wenn und solange der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine Verlustnutzung außerhalb dieses fortzuführenden Geschäftsbetriebs ausgeschlossen ist.

beiden Regime nach § 8c KStG und dem neuen § 8d KStG-E nicht gerechtfertigt und könnte zu unsystematischen Ergebnissen führen. Beispielsweise könnte ein Verlustvortrag bei einem Anteilserwerb in Höhe von 26 % nach § 8c KStG nur in dieser Höhe quotal gefährdet sein. Durch die Wahl des alternativen Regimes des § 8d KStG-E würden dann aber 100 % der Verluste ins

Risiko gesetzt. Sinnvoller und besser wäre es deshalb wohl, wenn man den fortführungsgebundenen Verlust schlicht an den ansonsten nach Anwendung des § 8c KStG

untergehenden Verlust(vortrag) anknüp-

fen würde.

Überschießende Wirkung im Falle von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

Grundsystematik des § 8d KStG-E Ein weiterer nach § 8c KStG schädlicher Anteilserwerb wäre dann in diesem alternativen Verlustverrechnungsregime bei Fortführung des konkreten Geschäftsbetriebs für den festzustellenden sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrag unschädlich. Umgekehrt würden der Wegfall des Geschäftsbetriebs und andere in § 8d Abs. 2 Satz 2 KStG-E genannte schädliche Umstände in diesem alternativen Regime auch ohne einen weiteren Anteilseignerwechsel dazu führen, dass der fortführungsgebundene Verlustvortrag steuerlich nicht mehr genutzt werden kann, soweit dieser nicht durch stille Reserven gedeckt ist. Anders als § 8c KStG knüpft § 8d KStG-E dabei nicht an die nicht genutzten Verluste

Kritisch zu sehen ist auch die rechtssicher wohl nicht mögliche Abgrenzung einer unschädlichen Erweiterung des fortzuführenden Geschäftsbetriebs von der schädlichen Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs. In diesem Zusammenhang wird daher seitens der Wirtschaftsverbände vorgeschlagen, besser auf einen schädlichen Branchenwechsel innerhalb von drei Jahren abzustellen. Unter Einbezug der Gesetzesbegründung wären ohne erkennbare Rechtfertigung zudem bestehende Organträger generell von der Neuregelung ausgeschlossen.

Abgrenzungsprobleme

Ausschluss von Organträgern

Sachlicher und zeitlicher Anwendungsbereich Die neue Regelung soll sich sowohl auf körperschaftsteuerliche als auch auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge sowie auf Zinsvorträge gem. § 4h EStG erstrecken und wäre für Anteilseignerwechsel nach dem 31.12.2015 anwendbar.

Nach der gegenwärtigen Zeitplanung ist die Anhörung im Finanzausschuss des Bundestags für November 2016 vorgesehen. Die Zustimmung durch den Bundesrat könnte dann Mitte Dezember erfolgen.

Weitere Zeitplanung

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

1b | Stellungnahme des Bundesrats zum Regierungsentwurf des "Ersten BEPS-Umsetzungsgesetzes" | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Regierungsentwurf

Das Bundeskabinett hat am 13.07.2016 den Regierungsentwurf für ein "Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen" verabschiedet. Damit wurde der Startschuss für die parlamentarischen Beratungen eines Gesetzes zur nationalen Umsetzung des Country-by-Country-Reportings gegeben. Der Regierungsentwurf enthält neben der Umsetzung eines Teils des BEPS-Aktionsplans einige Gesetzesänderungen, mit denen auf aktuelle BFH-Rechtsprechung reagiert wird (vgl. hierzu WTS Journal 03/2016).

Stellungnahme des Bundesrats Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 23.09.2016 seine Stellungnahme zum Regierungsentwurf verabschiedet und darin viele Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf gefordert. Diese gehen weit über den Regelungsinhalt des Entwurfs hinaus und betreffen Themen wie die Beschränkung des Sonderbetriebsausgabenabzugs bei Vorgängen mit Auslandsbezug oder die Überarbeitung des § 50i EStG.

Forderungen im Einzelnen Im Einzelnen sind insbesondere die folgenden Themen berührt:

- → Einschränkung des Sonderbetriebsausgabenabzugs bei Vorgängen mit Auslandsbezug – Einführung eines § 4i EStG.
- → Bereinigung überschießender Wirkungen des § 50i EStG.
- → Konkretisierung der beruflichen Tätigkeit bei der Ausnahme von der Abgel-

- tungsteuer (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3b EStG).
- → Beschränkte Steuerpflicht von Beteiligungsveräußerungsgewinnen bei Immobiliengesellschaften (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG).
- → Abfindungen sollen im Grundsatz als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt gelten (§ 50d Abs. 12 EStG).
- → Verschiedene Prüfbitten zu den Änderungen des Gewerbesteuergesetzes.
- → Wiederaufnahme der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zur Schließung einer Regelungslücke im Bereich von Fremdwährungsgeschäften, wenn die Veräußerung vor dem Erwerb erfolgt.
- → Redaktionelle Prüfbitte zur Absicherung der Abkommensüberschreibung (Treaty Override) hinsichtlich der Auslegung eines in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgegebenen Fremdvergleichsgrundsatzes nach Maßgabe des AStG (§ 1 Abs. 1 AStG).
- → Verpflichtung zur Abführung der Kapitalertragsteuer für offene Reserven (Gewinnrücklagen) bei allen grenz-überschreitenden Verschmelzungen (§ 12 Abs. 5 UmwStG); Klarstellung, dass § 12 Abs. 5 UmwStG auch bei Verschmelzung auf ausländische Gesellschaften Anwendung findet.

Die Bundesregierung wird im Rahmen einer Gegengenäußerung die Stellungnahme des Bundesrats kommentieren und beides an den Bundestag als Bestandteil der weiteren Gesetzesberatung weiterleiten. Weiteres Verfahren

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



1c | Ermittlung der Beteiligungshöhe im Rahmen des § 8b Abs. 4 KStG (sog. Streubesitzdividenden) | Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

FG Köln vom 09.06.2016 (AZ: 10 K 1128/15) Das FG Köln hatte das Vorliegen sog. Streubesitzdividenden i. S. v. § 8b Abs. 4 KStG zu beurteilen und hat entschieden, dass für die Ermittlung der Beteiligungshöhe im Rahmen dieser Vorschrift allein das zivilrechtliche Eigentum maßgeblich ist.

Urteilsfall

Formwechsel und Kapitalerhöhung Die Klägerin, eine GmbH, war an der Bank R (Bank) i. H. v. 34 % des Stammkapitals, das sich auf € 500.000 belief, beteiligt. Die Bank firmierte ursprünglich als AG. Neben der Klägerin war die P GmbH i. H. v. 51 % beteiligt. Im Rahmen der außerordentlichen Hauptversammlung der Bank Ende 2012 wurde der Formwechsel in eine GmbH beschlossen. Am gleichen Tag wurde eine Sachkapitalerhöhung der künftigen GmbH i. H. v. € 140 Mio. beschlossen, wobei ausschließlich die P GmbH zur Übernahme der neuen Anteile zugelassen wurde. Die Sacheinlage in Höhe des Nennbetrages (€ 140 Mio.) sollte von der P GmbH mit Wirkung zum 31.12.2012/01.01.2013 erbracht werden. Die Eintragung des Formwechsels der AG in eine GmbH in das Handelsregister erfolgte am 28.12.2012, die der Kapitalerhöhung durch Sacheinlage am 02.01.2013.

Dividendenzahlung nach Kapitalerhöhung Aufgrund eines entsprechenden Beschlusses vom 28.06.2013 schüttete die Bank an die Klägerin noch in 2013 eine Dividende in Höhe von € 196.025 aus. Im Rahmen der Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung behandelte das Finanzamt die Dividende zunächst nach § 8b Abs. 1, 5 KStG zu 95 % als steuerfrei. Mit Änderungsbescheid vom 16.12.2014 verwies das Finanzamt auf die rein deklaratorische Wirkung der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister und behandelte die Dividende als voll steuerpflichtige sog. Streubesitzdividende i. S. v. § 8b Abs. 4 KStG. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

Strenges Stichtagsprinzip zum 01.01. des Kalenderjahres Das FG Köln bestätigte nun aber die Auffassung der Klägerin, dass die Dividende nicht als Streubesitzdividende zu behandeln ist. Nach § 8b Abs. 4 KStG gelte ein strenges Stichtagsprinzip im Hinblick auf die Beteiligungsquote. Diese müsse zu Beginn des Kalenderjahres, also zum 01.01. um 0 Uhr mindestens 10 % betra-

gen, anderenfalls seien Dividenden ab dem 01.03.2013 bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in voller Höhe zu berücksichtigen.

Für die Bestimmung der Beteiligungsquote sei grundsätzlich die zivilrechtliche Rechtslage maßgebend. Im vorliegenden Fall also der Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens der Kapitalerhöhung, welche grundsätzlich einer Satzungsänderung bedürfe und vor Eintragung der Satzungsänderung keine rechtliche Wirkung entfalte. Selbst eine rückwirkende Vereinbarung der Satzungsänderung sei zivilrechtlich im Außenverhältnis unwirksam.

Ob eine im Innenverhältnis vereinbarte Rückwirkung zu berücksichtigen wäre, ließ das Gericht offen, da es im Streitfall jedenfalls an einer entsprechenden Vereinbarung gefehlt habe. Auch das Gewinnbezugsrecht der neuen Anteile vom Beginn des Geschäftsjahres 2013 an könne nicht in diesem Sinne verstanden werden, da § 8b Abs. 4 KStG allein auf den Anteil am Stammkapital und gerade nicht auf den Anteil an Gewinnbezugsrechten abstelle. Auch aus dem Umstand, dass die Sacheinlage mit Wirkung zum 31.12.2012/01.01.2013 erfolgen sollte, lasse sich keine zivilrechtliche Vereinbarung einer rückwirkenden Wirksamkeit der Kapitalerhöhung entnehmen. Die Einlage sei vielmehr Voraussetzung für die Eintragung ins Handelsregister.

Etwas anderes lasse sich vorliegend auch nicht aus einer steuerlichen Rückwirkung des § 20 Abs. 5 UmwStG herleiten. Die Sacheinlage sei im Streitfall schon gar nicht rückwirkend, sondern mit Bezug auf die Zukunft erfolgt. Als Voraussetzung für die Eintragung habe sie aber zwingend vorher erfolgen müssen. Zudem wäre § 20 Abs. 5 UmwStG schon seinem Wortlaut nach nur auf die Ermittlung des Einkommens und Vermögens des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft bezogen, nicht hingegen auf den Anteil am Stammkapital. Ferner sei die Klägerin weder Einbringende noch übernehmende Gesellschaft.

Zivilrechtliche Rechtslage maßgebend

Gewinnbezugsrechte nicht maßgeblich

Zeitpunkt der Sacheinlage nicht maßgeblich

Kein anderes Ergebnis nach § 20 Abs. 5 UmwStG

Grundsätze gelten auch für Gewerbesteuer

Die vorstehenden Ausführungen gelten ebenso für den Gewerbesteuermessbetrag. So stellt auch die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG auf die Beteiligungsquote zum 01.01. des Jahres ab. Da die Klägerin zum 01.01.2013 noch mit 34 % beteiligt war, hatte im Urteilsfall keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung zu erfolgen.

Das FG Köln hat die Revision wegen der Frage zugelassen, ob für die Beteiligungshöhe bei § 8b Abs. 4 KStG allein das zivilrechtliche Eigentum maßgeblich ist oder ob die Anwartschaft eines Dritten auf Erwerb von Anteilen in solch einem Maße, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen unter die 10 %-Grenze sinkt, zu berücksichtigen ist. Das Urteil ist zwischenzeitlich rechtskräftig.

Urteil rechtskräftig

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

1d | Kein vorläufiger Rechtsschutz gegen Solidaritätszuschlag |

Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 15.06.2016 (AZ: II B 91/15) Der BFH hatte über einen Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags zu entscheiden.

Sachverhalt

FG Niedersachen

vom 21.08.2013

(AZ: 7 K 143/08)

Im Streitfall wurde im Jahr 2012 vom Arbeitslohn der Antragsteller der Solidaritätszuschlag einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Als Solidaritätszuschlag für 2012 wurden zuletzt rund € 738 festgesetzt. Der nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge verbleibende Solidaritätszuschlag i. H. v. rund € 23 wurde entrichtet. Gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags 2012 legten die Antragsteller Einspruch ein mit Verweis auf einen Beschluss des FG Niedersachsen, mit welchem dem BVerfG die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags für das Jahr 2007 vorgelegt wurde. Über den Einspruch wurde noch nicht entschieden.

Der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung des Bescheids über den Solidaritätszuschlag für 2012 hatte beim angerufenen Finanzgericht zunächst Erfolg. Das Finanzamt legte hiergegen Beschwerde ein.

Öffentliches Interesse am Vollzug des SolzG vorrangig Der BFH gab dem Finanzamt Recht, hob die Vorentscheidung auf und lehnte den Antrag auf Aufhebung der Vollziehung des Bescheids über den Solidaritätszuschlag für 2012 ab. Dem öffentlichen Interesse am Vollzug des Solidaritätszuschlaggesetzes komme – entgegen der Auffassung des Finanzgerichts – Vorrang gegenüber dem Interesse der Antragsteller an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes zu. Eine vorläufige Nichterhebung des Solidaritätszuschlags würde zu einer faktischen

Außerkraftsetzung des Solidaritätszuschlaggesetzes führen. Die zu erwartenden Einnahmeausfälle in Milliardenhöhe würden die Sicherung einer geordneten Haushaltsführung in Frage stellen, da der vorläufige Rechtsschutz nicht auf einzelne Steuerpflichtige beschränkt werden könne. Vorläufiger Rechtsschutz sei insbesondere zur Abwendung wesentlicher Nachteile für den Steuerpflichtigen zu gewähren. Wesentliche Nachteile seien gegeben, wenn durch die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen unmittelbar und ausschließlich bedroht sein würde. Im Streitfall betrug der nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge zu entrichtende Solidaritätszuschlag lediglich rund € 23. Diese Zahlung habe zu keiner signifikanten Belastung geführt.

Nach Auffassung des BFH konnte im Streitfall dahinstehen, ob sich aufgrund des Vorlagebeschlusses des FG Niedersachsen überhaupt ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der festgesetzten Solidaritätszuschläge und damit zugleich an der Rechtmäßigkeit des gegenüber den Antragstellern erlassenen Bescheids ergeben könnten. Der Vorlagebeschluss enthalte jedenfalls keine neuen Gesichtspunkte von wesentlicher Bedeutung, die eine Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes begründen könnten. Der BFH habe die Verfassungswidrigkeit bisher stets abgelehnt. Die gegen diese Entscheidungen des BFH erhobenen Verfassungsbeschwerden habe das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen.

Vorläufiger Rechtsschutz zur Abwendung wesentlicher Nachteile

Vorlagebeschluss enthält keine neuen Gesichtspunkte

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



1e | Einbringung in Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nur bei Buchung auf festem Kapitalkonto | Autor: RA/StB Stephan Franzen, Köln

BMF vom 11.07.2011 und 11.11.2011: Buchung auf Kapitalkonto II als Gewährung von Gesellschaftsrechten Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung führte bei Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft auch die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto (z.B. Kapitalkonto II), auf dem nach dem Gesellschaftsvertrag auch Verluste erfasst werden und das somit als steuerliches Eigenkapitalkonto anzusehen ist, zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zu einem entgeltlichen Vorgang.

Abweichend BFH vom 29.07.2015 und 04.02.2016 (AZ: IV R 15/14 und IV R 46/12)

Demgegenüber stellt nach Urteilen des BFH vom 29.07.2015 und vom 04.02.2016 die ausschließliche Gutschrift auf einem solchen Kapitalkonto II des einbringenden Gesellschafters eine Einlage dar. Zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten komme es dagegen nur, wenn ein Kapitalkonto angesprochen werde, nach dem sich die maßgeblichen Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten (i. d. R. festes Kapitalkonto I). Im Übrigen sei weiterhin von einem entgeltlichen Geschäft i.S. einer Gewährung von Gesellschaftsrechten auszugehen, wenn neben dem festen Kapitalkonto ein anderes Kapitalunterkonto oder eine gesamthänderisch gebundene Rücklage bebucht wird.

BMF vom 26.07.2016: Anwendung der BFH-Rechtsprechung Mit Schreiben vom 26.07.2016 hat das BMF die Anwendung der BFH-Urteile in allen offenen Fällen angewiesen. Die BMF-Schreiben vom 11.07.2011 und vom 11.11.2011 (UmwSt-Erlass) sind demnach insoweit überholt, als danach (auch) eine Buchung ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto oder teilweise auf einem variablen Kapitalkonto und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten führt.

Auf gemeinsamen Antrag des Übertragenden oder des Einbringenden und der Personengesellschaft kann in noch offenen Fällen für Einbringungen bis zum 31.12.2016 die bisherige Verwaltungsauffassung angewendet werden.

Auf Basis der von der Finanzverwaltung übernommenen BFH-Rechtsprechung liegt bei Einbringungen in Personengesellschaften eine Gewährung von Gesellschaftsrechten als entgeltlicher Vorgang nur vor, wenn jedenfalls auch das feste Kapitalkonto angesprochen wird. Neben Fällen der Einbringung von steuerverstricktem Privatvermögen (z. B. §§ 17, 23 EStG) hat dies insbesondere Bedeutung für die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG. In entsprechenden offenen Fällen ist die Anwendung der Übergangsregelung zu prüfen. Zu beachten ist, dass die Finanzgerichte hieran nicht gebunden sind.

Auf Antrag Anwendung der alten Verwaltungsauffassung bis 31.12.2016

Fazit

Kontakt: WP/StB Frank Lüpges, Köln, frank.luepges@wts.de

1f | Gewerbesteuer bei Übergang des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft mit anschließender Vermögensübertragung auf eine Schwesterpersonengesellschaft | Autor: StB Thomas Bernhofer, München

BFH vom 28.04.2016 (AZ: IV R 6/13) Mit Urteil vom 28.04.2016 entschied der BFH, dass der Gewerbesteuer innerhalb der Fünf-Jahres-Frist die Gewinne aus einer oder mehreren Veräußerungen einer der in § 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG 1995 genannten Sachgesamtheiten unterliegen. Dies gilt ,soweit hierin stille Reserven enthalten sind, die dem von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft übergegangenen Betriebsvermögen zuzuordnen sind.

Urteilsfall

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR und wurde am 02.01.1996 von den Gründungsgesellschaftern A, B, C,

D und E gegründet. Die Gesellschafter A, B und C brachten hierbei nach § 24 UmwStG in der in den Streitjahren (1997 bis 1999) geltenden Fassung (UmwStG 1995) sämtliche von ihnen gehaltenen Gesellschaftsanteile an vier GbRs in die Klägerin ein. Jede dieser GbR war zuvor mit Wirkung auf den 01.01.1996 durch Formwechsel aus einer GmbH hervorgegangen. In der Folgezeit veränderte sich der Gesellschafterbestand der Klägerin mehrfach. Unter anderem verkauften die Gesellschafter A und B mit Wirkung zum 31.12.1997, zum 31.12.1998 und zum 01.01.1999 jeweils

Teile ihres Gesellschaftsanteils an der Klägerin an Dritte und an die Gesellschafterin E. Zudem erwarben sie zum 30.04.1998 den Gesellschaftsanteil des ausscheidenden Gesellschafters C. Im Anschluss an Außenprüfungen vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die aus den vorgenannten Veräußerungen erzielten Gewinne gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterlägen.

Einspruch und Klage vor dem FG Münster

die Zweckbestimmung dieser Vorschrift

steuerverstrickung durch bloße kurzfris-

blieben erfolglos. Letzteres sah dabei

ins Leere laufen, wenn die Gewerbe-

FG Münster vom 07.12.2012 (AZ: 14 K 3829/09 G)

tige Zwischenschaltung eines weiteren
Vermögensübergangs – wie hier durch
die formwechselnden Umwandlungen
der GmbHs auf GbRs – umgangen werden
könnte. Mit Hilfe von § 42 AO beurteilte
das FG Münster den Sachverhalt so, als ob
das Vermögen der GmbH unmittelbar zu
Buchwerten auf die endgültige Personen-

eines weiteren Vermögensübergangs gesellschaft übergegangen sei.

Der BFH wies die hiergegen gerichtete Revision der Klägerin als unbegründet zurück. Er bestätigte im Ergebnis die erstinstanzliche Entscheidung, ohne jedoch auf § 42 AO zurückzugreifen. Gesetzeszweck des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 sei, dass die Gewerbesteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft nicht dadurch umgangen werden können soll, dass der Betrieb erst nach einem Formwechsel auf eine Personengesellschaft von dieser ohne Gewerbesteuerpflicht veräußert oder aufgegeben wird. An diesem Gesetzeszweck orientiert, sei das Tatbestandsmerkmal "Betrieb einer Personengesellschaft ... aufgegeben oder veräußert (wird)" nicht dahingehend auszulegen, dass nur die Personengesellschaft, die durch den Formwechsel entstanden ist (übernehmender Rechtsträger), gemeint sei. Auch die Verwendung des unbestimmten Artikels im Tatbestandsmerkmal "ein Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn" zeige, dass sich die Anwendung der Vorschrift nicht nur auf den Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn des übernehmenden Rechtsträgers beschränke, sondern auch weitere Veräußerungsvorgänge umfasse.

§ 18 Abs. 4 UmwStG 1995 stimmt inhaltlich weitgehend mit dem heutigen § 18 Abs. 3 UmwStG überein, so dass die Entscheidung auch für das aktuelle Recht Relevanz besitzt. Hinweis

Kontakt: StB Ralf Dietzel, München, ralf.dietzel@wts.de

1g | Verluste aus betrieblichen Termingeschäften – Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung verfassungsgemäß | Autor: Sebastian Lederle, Erlangen

BFH vom 28.04.2016 (AZ: IV R 20/13) Nach dem Urteil des BFH vom 28.04.2016 ist die Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für Verluste aus betrieblichen Termingeschäften i.S.d. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG jedenfalls in den Fällen, in denen es – aufgrund Verlustnutzung in späteren Veranlagungszeiträumen – nicht zu einer Definitivbelastung kommt, verfassungsgemäß.

Urteilsfall

Der Kläger ist als ehemaliger und einziger Kommanditist prozessualer Rechtsnachfolger der während des finanzgerichtlichen Verfahrens im Jahr 2011 vollbeendeten A-KG. Gesellschaftszweck der A-KG war die Verpachtung von Grundstücken. Sie zeichnete seit 2005 Zins-Währungs-Swaps, aus denen sie im Streitjahr 2009 erhebliche Verluste erzielte. Das Finanzamt stellte für diese Verluste fest, dass es sich um solche aus Termingeschäften i. S. d. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG handle. Eine Verrechnung

mit den im Übrigen erzielten Gewinnen wurde infolgedessen vom Finanzamt versagt. Stattdessen wurden die Verluste gesondert festgestellt und nur mit künftigen Gewinnen aus Termingeschäften zum Abzug zugelassen. Im Jahr 2011 wurde die Klägerin vollbeendet. Sowohl das Einspruchsverfahren als auch das Klageverfahren vor dem Finanzgericht blieben erfolglos. Mit der Revision machte der Kläger geltend, dass die Vorschrift des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 GG) verstoße.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit steuerlicher Normen i. S. d. Art. 3 GG habe sich nach Ansicht des BFH insbesondere am Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (ob-

Keine Verletzung des objektiven Nettoprinzips



jektives und subjektives Nettoprinzip) und am Gebot der Folgerichtigkeit auszurichten. Das objektive Nettoprinzip gebiete zwar den Abzug von Aufwendungen, die mit der Einkunftserzielung in einem unmittelbaren Sachzusammenhang stünden. Allerdings sei es verfassungsrechtlich nicht notwendig, dass solche Aufwendungen bereits im Veranlagungsjahr ihrer Entstehung geltend gemacht werden könnten.

wahrscheinlicher als bei Geschäften, die zu den sonstigen betrieblichen Tätigkeiten gehörten. Vor diesem Hintergrund sei auch die Ausnahmeregelung für Termingeschäfte, die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Sachliche Rechtfertigung aufgrund Risikogeneigtheit von Termingeschäften Auch die Ungleichbehandlung von Verlusten aus Termingeschäften im Vergleich zu sonstigen betrieblichen Verlusten, die grundsätzlich in vollem Umfang mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden können, sei sachlich gerechtfertigt. Denn bei derartigen Termingeschäften handle es sich um hochspekulative und damit besonders risikogeneigte Geschäfte. Bei diesen sei der Eintritt von Verlusten daher deutlich

Für die Frage einer Definitivbelastung komme es nach Ansicht des BFH nicht auf die Gesellschaft, sondern auf den Gesellschafter an. Dieser habe (auch nach der Liquidation der Gesellschaft) bei seiner Veranlagung die Möglichkeit, die auf ihn entfallenden Verluste aus Termingeschäften zu Lebzeiten mit positiven Einkünften aus Termingeschäften auszugleichen. Eine Definitivbelastung habe daher im Streitfall nicht vorgelegen, so dass die Frage, ob § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG bei Vorliegen einer Definitivbelastung verfassungsgemäß sei, habe unbeantwortet bleiben können.

Keine Definitivbelastung im Urteilsfall

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

1h | Kein Wegfall des Buchwertprivilegs einer Teilmitunternehmeranteilsübertragung trotz späterer Ausgliederung eines zunächst zurückbehaltenen Wirtschaftsguts | Autorin: StBin Monika Renzler, München

BFH vom 12.05.2016 (AZ: IV R 12/15) Mit Urteil vom 12.05.2016 hat der BFH entschieden, dass die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens nicht deshalb nach § 6 Abs. 3 EStG rückwirkend entfällt, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt vom Übertragenden zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird.

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte der Vater 90 % seines Kommanditanteils sowie 25 % seiner Geschäftsanteile an der Komplementärin unentgeltlich auf seinen Sohn übertragen. Das zum Sonderbetriebsvermögen des Vaters gehörende Betriebsgrundstück wurde nicht übertragen. Zwei Jahre später übertrug der Vater das Grundstück nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert auf eine andere Personengesellschaft, an deren Vermögen er allein beteiligt war.

Auffassung der Finanzverwaltung Im Rahmen einer Außenprüfung versagte das Finanzamt rückwirkend die Buchwertprivilegierung der Übertragung des Teilmitunternehmeranteils. § 6 Abs. 3 EStG setze voraus, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft verbleibe. Das Finanzamt deckte die stillen Reserven des übertragenen Teilmitunternehmeranteils auf und ermittelte den Aufgabegewinn, der nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG als laufender Gewinn zu versteuern war.

Der BFH hält mit seinem Urteil vom 12.05.2016 an seiner Rechtsprechung fest, wonach ein gleitender Generationenwechsel im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge steuerneutral möglich sein soll. In der späteren Übertragung des Grundstückes in ein anderes Betriebsvermögen des Übertragenden sieht der BFH keinen Grund für den rückwirkenden Wegfall der Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung an den Sohn. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG enthalte lediglich eine Haltefrist für den Rechtsnachfolger (Sohn), nicht jedoch für den Übertragenden. Stattdessen sollten mit der Regelung steuerliche Erleichterungen bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften im Zusammenhang mit dem Generationenwechsel ermöglicht werden. Spätere Übertragung steht Buchwertprivilegierung nicht entgegen

Der BFH widerspricht der Auslegung der Finanzverwaltung, wonach der Sinn und Zweck der Regelung darin liege, einer Zersplitterung des Betriebes vorzubeugen. Eine solche Absicht des Gesetzgebers sei nicht erkennbar. Ein rückwirkender

Wegfall des Buchwertprivilegs lasse sich weder aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ableiten noch sei ein solcher nach der Gesetzessystematik, nach der Gesetzgebungshistorie oder nach dem Sinn und Zweck der Regelung geboten.

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

1i | Kein Abzug ausländischer Steuern nach § 34c EStG im Missbrauchsfall |

Autorin: RAin/StBin Birgit Weng, Erlangen

BFH vom 02.03.2016 (AZ: I R 73/14) In dem vom BFH zu entscheidenden Streitfall war der im Inland ansässige Kläger über die im Ausland ansässigen Gesellschaften V, B und F an einer inländischen GmbH beteiligt. Es war zwischen den Beteiligten unstreitig, dass es sich bei der Beteiligungskonstruktion um einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO handelt. Folglich führten die Gewinnausschüttungen der GmbH beim Kläger unstreitig zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Für Gewinnausschüttungen der V an F waren im Ausland Dividendensteuern entstanden. Der Kläger begehrte, die ausländische Steuer gem. § 34c Abs. 3 EStG einkünftemindernd zu berücksichtigen. Dieses Begehren wurde vom Finanzamt abgelehnt. Finanzgericht und schließlich auch der BFH bestätigten dieses Ergebnis.

Abzug ausländischer Steuer nach § 34c EStG Der Abzug einer ausländischen Steuer setzt gem. § 34c EStG voraus, dass dieselbe Person auf dieselben Einkünfte zugleich inländische als auch ausländische Steuer zu entrichten hat (sog. Steuersubjektidentität). Hieran fehlt es im vorliegenden Fall, weil die V als selbständige Rechtsperson – und nicht der mittelbar an ihr beteiligte Kläger (Trennungsprinzip) – die ausländische Dividendensteuer gezahlt hat.

Die Rechtsfolge des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. besteht (entsprechend § 42 Abs. 1 Satz 3 AO n.F.) darin, dass an die Stelle der tatsächlich gewählten Gestaltung die angemessene Gestaltung tritt. Damit fingiert § 42 AO für Besteuerungszwecke einen anderen als den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt. Im Streitfall sollte mit der Einschaltung der ausländischen Gesellschaften die persönliche Zurechnung der Einkünfte aus der GmbH-Beteiligung an den Kläger umgangen werden. Nicht diesem, sondern der V als Anteilseignerin sollten die Gewinnausschüttungen persönlich zugerechnet werden. Die Rechtsfolgenanordnung des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. verhindert dies. Sie fingiert die angemessene Gestaltung, d.h. die unmittelbare Beteiligung des Klägers an der GmbH und damit auch einen unmittelbaren Einnahmezufluss. Da in diesem Fall die ausländische Steuer überhaupt nicht entstanden wäre, muss der deutsche Fiskus auch die Minderung seines Steueraufkommens nicht hinnehmen.

Unternehmen sollten ihre Beteiligungsstrukturen im Hinblick auf eine möglicherweise missbräuchliche Gestaltung prüfen, um eine eventuelle Doppelbesteuerung zu vermeiden. Fiktion des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F.

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



1j | Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus (zurecht) gescheitert? |

Autor: Sebastian Sieber, München

(Restriktiver) Regierungsentwurf gescheitert Der Vorstoß der Bundesregierung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus durch Sonderabschreibungen ist vorerst an den unvereinbaren Standpunkten der Koalitionspartner im Bundestag gescheitert. Insbesondere bezüglich der Ausrichtung der steuerlichen Förderung des sozialen Wohnungsbaus war keine einvernehmliche Regelung zu erzielen. Der Gesetzentwurf sah - unter restriktiven Bedingungen – neben der gesetzlichen Regel-AfA von 2 % die Möglichkeit vor, für zwei Jahre jeweils 10 % und für ein Jahr 9 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Gebäudes (AHK) steuermindernd geltend zu machen.

höherwertiger Bauausführung oft so viel höhere Mieten erzielen, dass die steuerliche Förderung für den Investor – vor allem in Ballungsräumen mit hoher Kaufkraft – wohl nicht zum decision changer zu Gunsten der vom Gesetzgeber angestrebten einfachen Mietflächen geworden wäre.

Darüber hinaus sollten lediglich Immobilien in Gebieten mit Wohnungsnot – definiert bspw. über die Wohngeld-Mietstufen IV bis VI oder die Mietpreisbremse – förderungswürdig sein. Eine volle Nutzung der Förderung hätte des Weiteren die Fertigstellung der Immobilie bis zum 31.12.2020 notwendig gemacht.

Geografische und zeitliche Beschränkung

Deckelung der Förderung auf € 2.000 pro gm Die Gewährung der vorgesehenen Förderung wäre an zahlreiche Einschränkungen geknüpft worden. Eine erhebliche stellte die vorgesehene Begrenzung der Bemessungsgrundlage der Sonder-AfA auf € 2.000 je qm Wohnfläche dar. Diese aus fiskalpolitischen Gründen implementierte Deckelung wäre nach unserer Einschätzung in den meisten Fällen zum Tragen gekommen und hätte so ohnehin die Attraktivität der Förderung in den Augen der Investoren geschmälert.

an die Scheitern als Chance

Starke Betonung des sozialen Wohnungsbaus

Des Weiteren wären nur Gebäude förderungswürdig gewesen, deren AHK maximal € 3.000 je qm betragen hätten. Diese Obergrenze sollte der Förderung von Luxusbauten entgegenwirken und eine Fokussierung auf "günstigen Wohnraum" bewirken. Zwar mag es zutreffen, dass Investoren für Flächen eines solch niedrigen Standards keine hohen Mieten hätten verlangen können. Allerdings lassen sich bei

Das Anknüpfen der Förderung an die diversen Bedingungen hätte die Inanspruchnahme durch private Investoren wahrscheinlich erheblich eingeschränkt, so dass der Gesetzgeber sein selbstgesetztes Ziel - Schaffung von günstigem Wohnraum - wohl ohnehin verfehlt hätte. Das Scheitern des Gesetzentwurfs kann deshalb durchaus auch als Chance gesehen werden, eine aus Sicht der Immobilienwirtschaft praktikablere und aus Perspektive des Gesetzgebers effektivere Förderung des zweifelsohne benötigten Mietwohnungsneubaus zu kreieren. Eine Möglichkeit hierzu stellt die generelle Verringerung der aus unserer Sicht zu langen Abschreibungsdauer bei Wohnimmobilien dar. Ein Zeitraum von bspw. 33 Jahren anstelle von 50 Jahren erscheint angemessen und würde - als positiver Nebeneffekt - zu einer Vereinheitlichung der AfA von Wohnund Betriebsimmobilien führen.

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

1k | Verluste aus dem Verfall von Aktienoptionen sind abzugsfähig |

Autor: Fabian Kretzschmar, München

BMF vom 16.06.2016

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 16.06.2016 ihre Auffassung bezüglich der Abzugsfähigkeit von Anschaffungskosten aus verfallenen Aktienoptionen an die BFH-Rechtsprechung angepasst.

Anschaffungskosten von Aktienoptionen bei deren Verfall nicht eindeutig regelte und fraglich war, ob es sich bei dem Verfallenlassen einer Option um einen steuerbaren Vorgang i. S.d. § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG handelt, nahm die Finanzverwaltung seitdem an, dass derartige Verluste steuerlich nicht abzugsfähig seien. Der BFH setzte

BFH vom 12.01.2016 (AZ: IX R 48/14, IX R 49/14 und IX R 50/14) Nachdem der Gesetzgeber mit Einführung der Abgeltungsteuer die Behandlung von

sich mit der Thematik in drei Fällen auseinander und urteilte jeweils entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung.

BMF vom 18.01.2016 in den Randnummern 27, 32 und 324 ergänzt Diese setzte nun die höchstrichterliche Rechtsprechung um und veröffentlichte das neue BMF-Schreiben bzgl. der Behandlung von Verlusten aus dem Verfall von Aktienoptionen. Demnach ist der Abzug von Anschaffungskosten von Kauf- und Verkaufsoptionen bei der Ermittlung des Gewinns (i. S. v. § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG) aus derartigen Termingeschäften steuerlich zulässig. Das neue Schreiben vom

16.06.2016 ergänzt das BMF-Schreiben vom 18.01.2016 betreffend Einzelfragen zur Abgeltungsteuer in den Randnummern 27, 32 und 324.

Das Schreiben ist auf Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen, sowie erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden, also folglich auf alle offenen Fälle. Ferner wird die Finanzverwaltung es in ihrem Sinne nicht beanstanden, wenn das Schreiben für die Kapitalertragsteuererhebung erst zum 01.01.2017 angewendet wird.

Zeitliche Anwendung

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

Gesetzliche Grundlage

1 | Sofortabzug eines Disagios – Begriff der Marktüblichkeit |

Autorin: Anja Dietz, München

BFH vom 08.03.2016 (AZ: IX R 38/14) Nach einem Urteil des BFH vom 08.03.2016 ist ein Disagio nur dann nicht sofort als Werbungskosten abziehbar, wenn es sich nicht im Rahmen des am aktuellen Kreditmarkt Üblichen bewegt.

Urteilsfall

Im Urteilsfall war der Werbungskostenabzug für ein Disagio bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung streitig. Die Kläger hatten mit notariell beurkundetem Kaufvertrag ein Mehrfamilienhaus zum Preis von € 1.500.000 erworben. Der Kaufpreis wurde mit einem bei einer Geschäftsbank aufgenommenen Hypothekendarlehen über einen Darlehensbetrag von nominell € 1.333.000 finanziert. Der Nominalzinssatz betrug bei einer festen Zinsbindung von zehn Jahren 2,85 % p.a. Bei dessen Berechnung war ein Disagio i. H. v. 10 % berücksichtigt worden.

Vereinfachungsregelung gemäß BMF vom 20.10.2003 Bei der Ermittlung ihrer Einkünfte machten die Kläger das Disagio als sofort abziehbare Werbungskosten geltend. Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2009 berücksichtigte das Finanzamt jedoch nur den marktüblichen Teil des Disagios i. H. v. 5 %. Der darüber hinausgehende Disagiobetrag sei auf den Zinsfestschreibungszeitraum von zehn Jahren zu verteilen. Der Einspruch hiergegen hatte keinen Erfolg und auch die Klage wurde vom Finanzgericht abgewiesen. In dem anschließenden Revisionsverfahren hat der BFH nun das finanzgerichtliche Urteil aufgehoben und

die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Ausgaben in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet, sind sie gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Diese Regelung ist nach § 11 Abs. 2 Satz 4 EStG auf ein Disagio nicht anzuwenden, soweit dieses marktüblich ist. Der in § 11 Abs. 2 Satz 4 EStG verwendete Begriff "marktüblich" ist auf die aktuellen Verhältnisse auf dem Kreditmarkt bezogen.

Das BMF geht gemäß Schreiben vom 20.10.2003 vereinfachend von einer Marktüblichkeit aus, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Disagio i. H. v. 5 % vereinbart worden ist. Demnach ist eine Zinsvorauszahlung anzunehmen, wenn der Nominalzins ungewöhnlich niedrig und das Disagio entsprechend hoch bemessen ist. Nach Auffassung des BFH wird eine Marktüblichkeit jedoch indiziert, wenn eine Zins- und Disagiovereinbarung mit einer Geschäftsbank wie unter fremden Dritten geschlossen wird. Da Geschäftsbanken zur Risikokontrolle verpflichtet sind, ist eine mit einer Geschäftsbank vereinbarte Zinsgestaltung

Urteilsbegründung

Vermutung der Marktüblichkeit



regelmäßig im Rahmen des am Kreditmarkt Üblichen zu betrachten. Dies kann widerlegt werden, wenn besondere Umstände vorliegen, wie z.B. eine besondere Kreditunwürdigkeit des Darlehensnehmers, besondere persönliche Beziehungen der Beteiligten zueinander oder atypische Gestaltungen.

Das Finanzgericht hätte, um diese Vermutung ggf. zu widerlegen, die Einzelumstände der Vertragsgestaltung prüfen müssen. Dies hat es nun nachzuholen.

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

Veranlassungsprinzip

und Aufteilung

1m | Kürzung des Anrechnungshöchstbetrags nur bei Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit den ausländischen Einkünften | Autor: StB Dominik Lipp, München

BFH vom 06.04.2016 (AZ: I R 61/14) Mit Urteil vom 06.04.2016 hat sich der BFH zur Berücksichtigung von Aufwendungen bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags hinsichtlich der Anrechnung ausländischer Steuern geäußert. Nach Ansicht des BFH sind gem. § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG nur Aufwendungen im Rahmen der Ermittlung der ausländischen Einkünfte abzuziehen, die durch die ausländischen Einkünfte veranlasst worden sind (Veranlassungsprinzip).

Urteilsfall

Der Kläger, ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, hat im Streitjahr 2005 ausländische Steuern in voller Höhe bei der Ermittlung der inländischen Steuerschuld im Wege des Abzugsverfahrens nach § 34c Abs. 2 EStG geltend gemacht. Im selben Jahr wurden vom Kläger Aufwendungen für die Verwaltung von Kapitalanlagen sowie rechnungsmäßige und außerrechnungsmäßige Zinsen, die überwiegend mit dem inländischen Versicherungsgeschäft im Zusammenhang standen, im Rahmen von Alterungs- und Deckungsrückstellungen gewinnmindernd berücksichtigt. Bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags nahm der Kläger keine Kürzung der ausländischen Erträge um diese Aufwendungen vor. Nach einer Betriebsprüfung kürzte das Finanzamt jedoch den Höchstbetrag für den Abzug nach §§ 34c Abs. 2, Abs. 1 Satz 4 EStG, indem es bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte einen Teil der Zinsaufwendungen und die für die Verwaltung der Kapitalanlagen aufgewandten Kosten abzog. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage blieb ohne Erfolg.

Der BFH hob nun das erstinstanzliche Urteil mit der Begründung auf, dass sich der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Betriebsausgaben bzw. Betriebsvermögensminderungen und den den ausländischen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen nach dem Veranlassungsprinzip (§ 4 Abs. 4 EStG) bestimme. Weisen die Aufwendungen sowohl mit ausländischen Einkünften i. S. d. § 34d EStG als auch mit inländischen Einkünften oder mit mehreren Arten von ausländischen Einkünften einen Veranlassungszusammenhang auf, so seien sie aufzuteilen oder den Einkünften zuzurechnen, zu denen sie vorwiegend gehören. Die Berücksichtigung von rechnungs- und außerrechnungsmäßigen Zinsen im Rahmen der Rückstellungsbildung stehe im Urteilsfall nach wirtschaftlichem Gehalt vorrangig mit dem inländischen Versicherungsgeschäft in Zusammenhang. Da die ausländischen Einkünfte somit nicht ursächlich für die Aufwendungen gewesen seien, würden diese auch nicht im Rahmen der Ermittlung der ausländischen Einkünfte abgezogen. Hinsichtlich der Verwaltungsaufwendungen für die Kapitalanlagen bestehe kein vorrangiger Veranlassungszusammenhang, Deshalb seien lediglich die im Wege der Schätzung ermittelten anteiligen Aufwendungen für die ausländischen Kapitalanlagen bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags zu Lasten des Steuerpflichtigen in Abzug zu bringen.

Zudem stellte der BFH klar, dass diese Zurechnungsgrundsätze weder gegen Verfassungs- noch gegen Unionsrecht verstoßen. Kontakt: StB Ralf Dietzel, München, ralf.dietzel@wts.de

2a | Update: Vorsteuerabzug einer Holding und Eingliederung von Personengesellschaften in den umsatzsteuerlichen Organkreis |

Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

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

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

BFH vom 01.06.2016 (AZ: XI R 17/11) In den vorangehenden Ausgaben des WTS Journals hatten wir bereits über die EuGH-Entscheidungen Larentina + Minerva und Marenave Schifffahrt (vgl. WTS Journal 04/2015, Beitrag 2a) und das erste Nachfolgeurteil des BFH (vgl. WTS Journal 02/2016, Beitrag 2b) zum Vorsteuerabzug einer Führungsholding sowie der Qualifikation von Personengesellschaften als umsatzsteuerliche Organgesellschaft berichtet. Nunmehr hat der BFH seine zweite Folgeentscheidung veröffentlicht und seine bisherige Rechtsprechung, dass einer Führungsholding ein voller Vorsteuerabzug zustehen und auch eine Personengesellschaft als Organgesellschaft angesehen werden könne, bestätigt.

Vorliegend ging es einerseits um die Frage, ob Führungsholdings, wenn sie umsatzsteuerbare und -steuerpflichtige administrative und kaufmännische Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften erbringen, den vollen oder – da das Halten und Verwalten von Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt - nur einen anteiligen Vorsteuerabzug für Aufwendungen aus dem Erwerb und dem Halten der Tochtergesellschaften geltend machen können. Der BFH ging in seinem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH noch davon aus, dass der Vorsteuerabzug generell nur anteilig zu gewähren sei. Der BFH hat sich nun aber zum wiederholten Mal der EuGH-Rechtsprechung angeschlossen, wonach die Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an Tochtergesellschaften von einer Holding getragen werden, als der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaft zugeordnet anzusehen seien, sofern die Holding umsatzsteuerbare Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften erbringt. Die Holding sei demzufolge zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, sofern die Ausgangsumsätze zum Vorsteuerabzug berechtigen. Etwas anderes gelte nur dann, wenn (a) nicht an alle Tochtergesellschaften umsatzsteuerbare Dienstleistungen ausgeführt oder (b) nicht vorsteuerabzugsberechtigende (umsatzsteuerfreie) Ausgangsumsätze erbracht werden (z.B.

umsatzsteuerfreie Darlehensüberlassung).

Die Finanzverwaltung hat in der Vergangenheit häufig – z.B. durch Einbeziehung in die Kalkulation der Verkaufspreise – einen Nachweis dafür verlangt, dass die Eingangsleistungen zu Kostenelementen der Ausgangsumsätze geführt haben. Derartige Anforderungen stellen die Gerichte jedoch offenbar nicht. Es scheint, dass Holdinggesellschaften folglich gar keinen nichtwirtschaftlichen Bereich haben, wenn alle Beteiligungen der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen sind.

Diese Rechtsprechung wurde auch bestätigt durch das BFH-Urteil vom 06.04.2016, auch wenn aufgrund der Besonderheiten dieses Urteilsfalls letztendlich eine Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen war. Dies begründete der BFH damit, dass das eingeworbene Kapital in keinem Verhältnis zum Beteiligungserwerb stand und die Leistungsbezüge folglich sowohl für eine wirtschaftliche als auch für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit verwendet wurden.

Darüber hinaus hat der BFH - ebenfalls zum wiederholten Mal - der EuGH-Rechtsprechung folgend die Organschaftsfähigkeit von Personengesellschaften (vgl. WTS Journal 01/2016, Beitrag 2a und 02/2016, Beitrag 2b) bestätigt. Der EuGH hatte in seinem o. g. Urteil festgestellt, dass eine Beschränkung auf juristische Personen grundsätzlich nicht richtlinienkonform und ein Über-/Unterordnungsverhältnis nicht erforderlich sei. Etwas anderes gelte nur dann, wenn diese weiteren Voraussetzungen zwecks Verhinderung von Missbrauch bzw. Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet seien. Letzteres hätten die nationalen Gerichte zu prüfen. Aus diesem Grund könne sich ein Steuerpflichtiger auch nicht unmittelbar auf das EU-Recht berufen. Der XI. Senat des BFH kam letztendlich zu dem Ergebnis, dass der Begriff "juristische Person" jedenfalls eine GmbH & Co. KG aufgrund ihrer "kapitalistischen Struktur" umfasse. Er hat aber weiterhin ausdrücklich offengelassen, ob er der Rechtsprechung des V. Senats, wonach neben einer juristischen Person auch eine

Praxishinweis

BFH vom 06.04.2016 (AZ: V R 6/14)

Zumindest GmbH & Co. KG als Organgesellschaft

... Einschränkung u. a. bei steuerbefreiten Ausgangsumsätzen

Grds. voller Vorsteuerab-

zug bei Dienstleistungs-

erbringung, aber...

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

2 Umsatzsteuer



Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein könne, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, folgen würde. Weitere Feststellungen zu den Eingliederungsvoraussetzungen muss nun das Finanzgericht nachholen.

Praxishinweis

Die Eingliederungsvoraussetzungen werden die Gerichte vermutlich noch eine ganze Zeit lang beschäftigen. Noch ist nicht absehbar, unter welchen Voraussetzungen Personengesellschaften letztendlich als Organgesellschaften anerkannt werden.

OFD Frankfurt a.M. vom 24.05.2016 In der Zwischenzeit hat sich die OFD Frankfurt a.M. nach einer Sitzung der Referatsleiter Umsatzsteuer von Bund und Ländern geäußert. Demnach sollen die Konsequenzen der o. g. Urteile durch die Arbeitsgruppe zur Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft geprüft werden und deren Grundsätze zunächst nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden sein. Steuerpflichtige können sich aber in Fällen, in denen nach beiden Urteilen die Eingliederung einer Personengesellschaft möglich ist, auf diese Rechtsprechung berufen.

Die Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft haben sich zwischenzeitlich auch mit einem Schreiben an das BMF gewandt. Die Verbände fordern, im Rahmen eines BMF-Schreibens eine rückwirkende Einbeziehung von Personengesellschaften in den Organkreis auszuschließen und eine Übergangsregelung von mindestens zwei Jahren zu gewähren. Außerdem wird die gesetzliche Einführung eines Antragsverfahrens befürwortet.

"8er-Bande" vom 15.07.2016

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

2b | EuGH-Vorlage zum Rechnungsmerkmal "vollständige Anschrift" |

Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a. M./Hamburg

BFH-Vorlagen an den EuGH

Sowohl der V. Senat als auch der XI. Senat des BFH haben dem EuGH im Rahmen von zwei Vorabentscheidungsersuchen die Frage vorgelegt, welche Voraussetzungen hinsichtlich der "vollständigen Anschrift" an eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen sind, um dem Leistungsempfänger das Recht zum Vorsteuerabzug zu vermitteln.

Definition der vollständigen Rechnungsanschrift

Ausgangspunkt der Vorlageverfahren ist die Anforderung des § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG, wonach lediglich solche Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigen, in denen u. a. die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers enthalten sind sowie die hierauf aufbauende Rechtsprechung des BFH, wonach eine Anschrift nur dann als "vollständig" und zum Vorsteuerabzug berechtigend qualifiziert, wenn unter dieser Anschrift auch eine wirtschaftliche Aktivität entfaltet wird.

BFH vom 06.04.2016 (AZ: V R 25/15)

BFH vom 22.07.2015

(AZ: VR 23/14)

Konkret stellt sich nun in dem Fall des V. Senats die Frage, ob es ausreichen kann, dass sich die angegebene Anschrift des leistenden Unternehmers auf Räumlichkeiten bezieht, die dieser zwar tatsächlich angemietet hatte, die aber letztlich nicht geeignet waren, um dort geschäftliche Aktivitäten zu entfalten.

Im ebenfalls vorgelegten Fall des XI. Senats entsprach die angegebene Anschrift des leistenden Unternehmers zwar dessen statuarischem Sitz, von dem aus er aber ebenfalls keine geschäftliche Aktivität entfaltet hat. Der leistende Unternehmer war allerdings unter dieser Sitzanschrift tatsächlich postalisch erreichbar.

Die beiden EuGH-Vorlagen sind nun nach Ansicht des BFH erforderlich geworden, weil das Urteil des EuGH in der Rs. PPUH Stehcemp ggf. so verstanden werden könnte, dass es für den Vorsteuerabzug nicht auf das Vorliegen aller formellen Rechnungsvoraussetzungen ankomme oder zumindest die "vollständige Anschrift" des Steuerpflichtigen keine Anschrift voraussetze, unter der wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet worden sind. Und selbst wenn eine Anschrift, unter der keine wirtschaftliche Aktivität entfaltet wird, nicht als vollständige Anschrift im Sinne des § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG angese-

hen werden könnte, wäre nach Ansicht

BFH vom 06.04.2016 (AZ: XI R 20/14)

EuGH vom 22.10.2015 (Rs. C-277/14)

2 Umsatzsteuer

des BFH zu klären, ob nicht dennoch der Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren zu gewähren sei.

Billigkeitsverfahren als Korrektiv für fehlende Kontrollmöglichkeiten

Dies erscheint angesichts der hohen praktischen Bedeutung insbesondere insofern gerechtfertigt, als es für einen den

Vorsteuerabzug begehrenden Steuerpflichtigen regelmäßig nicht möglich ist, die in der Rechnung angegebene Anschrift auf eine dort ausgeführte wirtschaftliche Aktivität hin zu verifizieren - insbesondere dann nicht, wenn diese Anschrift tatsächlich der Sitzanschrift entspricht.

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

2c | Sale-and-lease-back-Geschäfte als Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung umsatzsteuerpflichtig | Autor: StB Joachim Schlarb, München

BFH vom 06.04.2016 (AZ: VR 12/15)

Im Urteilsfall erwarb die Klägerin, eine GbR, von der Firma I selbst entwickelte elektronische Informationssysteme. Diese Informationssysteme verleaste die GbR, die zu diesem Zweck gegründet worden war, anschließend über einen Zeitraum von 48 Monaten wieder an I zurück. Der Kaufpreis wurde zu 2/3 durch ein verzinsliches Darlehen mit einer Laufzeit von ebenfalls 48 Monaten finanziert, das I der GbR gewährt hatte. Die GbR erstellte bei Vertragsbeginn eine Vorausrechnung über die monatlichen Leasingraten für die gesamte Vertragslaufzeit. Nachdem I nur eine Leasingrate geleistet hatte und mit den weiteren Raten in Verzug geriet, kündigte die GbR den Leasingvertrag wegen Zahlungsunregelmäßigkeiten fristlos. Über das Vermögen der I wurde kurze Zeit darauf das Insolvenzverfahren eröffnet.

Das Finanzamt, bestätigt durch das Finanzgericht, war der Auffassung, dass weder die GbR noch I umsatzsteuerpflichtige Lieferungen oder Leistungen erbracht hätten. Vielmehr sei von einer umsatzsteuerfreien Kreditgewährung der GbR an I auszugehen. Deshalb sei ein Vorsteuerabzug nicht möglich und die GbR schulde die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer gem. § 14c UStG.

Keine Lieferung der Informationssysteme

FG Münster vom 11.12.2014

(AZ: 5 K 79/14)

Dem widersprach der BFH teilweise. Er bestätigte zunächst, dass die Informationssysteme weder von I an die GbR, noch von der GbR zurück an I geliefert worden seien. Der Leasingvertrag sei im Zusammenhang mit dem Kauf- und Darlehensvertrag zu beurteilen. Die Gesamtschau der Verträge belege, dass die Verfügungsmacht an den Informationssystemen

bis zum Ende der Vertragslaufzeit bei I verbleiben sollte. Eine umsatzsteuerfreie Kreditgewährung, wie von Finanzamt und Finanzgericht angenommen, komme aber nicht in Frage. Der Zweck der Finanzierung von I durch die GbR trete im Urteilsfall in den Hintergrund, da I der GbR zur Finanzierung von 2/3 des Kaufpreises selbst ein Darlehen gewährt hatte.

Der Schwerpunkt der Leistung liege hier vielmehr in einer Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung. I dürfe die selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht aktivieren. Das Sale-and-lease-back-Geschäft ermögliche es I nun, einen Gegenwert in Form des Kaufpreises als Aktivposten anzusetzen. I könne damit mehr Eigenkapital ausweisen, höhere Gewinne ausschütten und eine bessere Bonität in Anspruch nehmen. Die Mitwirkung der GbR an dieser bilanziellen Gestaltung stelle umsatzsteuerlich eine sonstige Leistung dar, da I als Leistungsempfänger einen wirtschaftlichen Vorteil erhalten habe. Diese sonstige Leistung sei nicht umsatzsteuerbefreit und somit umsatzsteuerpflichtig.

Die GbR hatte in ihrer Rechnung auf den Leasingvertrag Bezug genommen. Dadurch sei die Leistung nach Ansicht des BFH zutreffend bezeichnet. Ein unberechtigter Steuerausweis durch eine unrichtige Leistungsbezeichnung liege demnach nicht vor. Auch der Leistungszeitraum sei nicht falsch bezeichnet. Es handele sich hier um eine Vorausrechnung, die einen in der Zukunft liegenden Leistungszeitpunkt erkennen lasse. Damit liege keine Rechnung i. S. v. § 14c Abs. 2 UStG vor.

Keine Kreditgewährung durch Leasinggeber

Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung als umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung

Leistunasbezeichnuna und Leistungszeitraum

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

2 Umsatzsteuer



2d | Selbst die Einräumung von kostenlosen Parkmöglichkeiten an Hotelgäste unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 % | Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

BFH vom 01.03.2016 (AZ: XI R 11/14) In einem aktuellen Urteil hat der BFH wiederholt für Recht gesprochen, dass bei Übernachtungen in einem Hotel nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen. Die Einräumung von Parkmöglichkeiten an Hotelgäste gehöre lt. BFH aber gerade nicht zu den unmittelbar der Vermietung dienenden Leistungen in diesem Sinne, sondern der Verwahrung eines vom Hotelgast ggf. mitgeführten Fahrzeugs. Die Parkplatzüberlassung unterläge folglich dem Regelsteuersatz von 19 %. Das gelte selbst dann, wenn hierfür kein gesondertes Entgelt berechnet wird.

ten mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern sei und schätzte die kalkulatorischen Kosten hierfür mit € 1,50 (netto) pro Hotelgast.

Parkplatzüberlassung unterliegt Regelsteuersatz, selbst wenn kostenlos Auch wenn Verpflegungsleistungen

§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG normiert Aufteilungsgebot

Urteilsfall

im Hotel übernachteten oder nur das Restaurant oder den Wellnessbereich besuchten - standen am Hotel Parkmöglichkeiten zur Verfügung. Diese reichten bei voller Belegung jedoch nicht für alle Hotelgäste aus. Die mit einem Kfz angereisten Hotelgäste durften freie Parkplätze belegen. Eine etwaige Parkplatznutzung wurde ihnen nicht in Rechnung gestellt. Die Klägerin erklärte ihre Umsätze aus Beherbergungsleistungen mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG. Die (kalkulatorischen)

Kosten für Frühstück sowie für die Nutzung

des Wellnessbereichs unterwarf sie dem

Regelsteuersatz von 19 %. Dagegen nahm

sie für die Nutzung der hoteleigenen Park-

plätze keine Abgrenzung vor. Im Rahmen

das Finanzamt hingegen die Auffassung,

dass die Einräumung von Parkmöglichkei-

einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat

Die Klägerin betrieb ein Hotel mit Re-

staurants sowie Wellnessbereich. Für

die Gäste – unabhängig davon, ob diese

regelmäßig Nebenleistungen zur Hotelübernachtung darstellen, kam der BFH bereits in seinem Urteil vom 24.04.2013 (AZ: XI R 3/11) zu dem Ergebnis, dass § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot dieser einheitlichen Leistung normiere. Dieses gesetzliche Aufteilungsgebot verdränge den Grundsatz, dass die Nebenleistung das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teile. Unter Berufung auf diese Rechtsprechung hat der XI. Senat nun seine Rechtsprechung konsequent fortentwickelt. Damit bestätigt der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 12.16 Abs. 11 UStAE. Das Finanzgericht muss jetzt nach Zurückverweisung der Sache die Schätzungsmethode des Finanzamtes (€ 1,50 (netto) pro Hotelgast) prüfen.

Vereinfachungsregelung

Das BMF gewährt in Abschn. 12.16 Abs. 12 UStAE jedoch hinsichtlich der Rechnungsstellung auch Vereinfachungsregelungen: Demnach wird es nicht beanstandet, wenn bestimmte in einem Pauschalangebot enthaltene nicht begünstigte Leistungen in der Rechnung zu einem Sammelposten (z.B. "Business-Package", "Servicepauschale") zusammengefasst und der darauf entfallende Entgeltanteil in einem Betrag ausgewiesen werden. Es wird ebenfalls nicht beanstandet, wenn der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit 20 % des Pauschalpreises angesetzt wird.

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

2e | BMF äußert sich zu den Änderungen bei der Steuerschuldumkehr gem. § 13b UStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 | Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

BMF vom 10.08.2016

Das BMF hat mit einem aktuellen Schreiben den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) an die im Steueränderungsgesetz 2015 vorgenommenen Änderungen in § 13b UStG (vgl. WTS Journal 05/2015, Beitrag 2a) angepasst.

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurde der Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen an Betriebsvorrichtungen (entgegen BFH vom 28.08.2014, AZ: VR 7/14) gesetzlich geregelt, um der bisherigen Sichtweise der Finanzverwaltung eine gesetzliche Grundlage zu geben (vgl. auch

zuletzt WTS Journal 04/2015, Beitrag 2c zum Nichtanwendungserlass des BMF vom 28.07.2015). Ausgehend vom Unionsrecht sieht der Gesetzgeber einen weiten Anwendungsbereich des Übergangs der Steuerschuld bei Bauleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken. Danach gelten als Grundstücke i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder

Bauwerk zu zerstören oder zu verändern. Entsprechende Ergänzungen wurden an diversen Stellen in den UStAE eingearbeitet.

Weitere Änderungen ergeben sich bei der Anwendung von § 13b UStG beim Bezug von Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich. Zudem wurde Abschn. 4.12.10 Satz 2 UStAE redaktionell geändert und Werklieferungen von Freiland-Photovoltaikanlagen in die Liste der Bauleistungen i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG aufgenommen.

Weitere Änderungen

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

3a | Verwertungsbefugnis bei Treuhandverhältnissen | Autor: RA (Syndikus) Philipp Dobrodziei, München

BFH vom 20.04.2016 (AZ: II R 54/14)

Definition Grundstücksbegriff

Mit Urteil vom 20.04.2016 entschied der BFH, dass ein Treuhänder, der im Rahmen eines Sicherungs-Treuhandvertrages Grundstücke nur aufgrund einer Abkürzung des Leistungswegs nicht unmittelbar vom Treugeber erwirbt, letzterem nicht die Verwertungsbefugnis i. S. v. § 1 Abs. 2 GrEStG verschafft.

Der BFH teilte diese Auffassung nicht. Er begründete dies damit, dass der Treugeber die Grundstücke vielmehr im abgekürzten Leistungsweg erhalten habe und es unerheblich sei, dass die Grundstücke nicht von der Klägerin, sondern sachenrechtlich von der KG an den Treuhänder übertragen worden sind.

Übertragung an Treugeber im abgekürzten Leistungsweg

Urteilsfall

Die Klägerin, eine AG, schloss mit einem Treuhänder einen Sicherungs-Treuhandvertrag zur Sicherung der betrieblichen Versorgungsrechte ihrer Mitarbeiter ab. Durch diesen erhielten die Begünstigten für den Sicherungsfall Ansprüche gegen den Treuhänder. Um es dem Treuhänder zu ermöglichen, ggf. diese Ansprüche zu erfüllen, hatte ihm die Klägerin Vermögensgegenstände zu übertragen und für den Regelfall zu belassen. Dies wurde dadurch umgesetzt, dass eine KG, bei der die Klägerin einzige Kommanditistin und zugleich alleinige Gesellschafterin der Komplementär-GmbH war, in ihrem Eigentum stehende Grundstücke ohne Gegenleistung an den Treuhänder übertrug. Die Finanzverwaltung war der Ansicht, die Klägerin habe vom Treuhänder aufgrund dieses Vertrages die Verwertungsbefugnis erlangt und setzte demgemäß gegen die Klägerin Grunderwerbsteuer fest.

Im Gegensatz zu einem Auftragserwerb, bei dem der Beauftragte im eigenen Namen von einem Dritten ein Grundstück für den Auftraggeber erwirbt, sei die KG hier nicht als Dritter anzusehen. Die schuldrechtliche Verpflichtung zur Übertragung der Grundstücke bestehe originär zwischen der Klägerin und dem Treuhänder. Die Übereignung der Grundstücke durch die KG unmittelbar auf den Treuhänder auf Veranlassung der Klägerin beruhe auf dem Gesellschaftsverhältnis und stelle zivilrechtlich eine Entnahme dar, für die gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 GrEStG keine Grunderwerbsteuer zu erheben sei.

Abgrenzung zum Auftragserwerb

Aufgrund des Sicherungs-Treuhandvertrages behielt die Klägerin eine Rechtsposition an den Grundstücken zurück. Daran ändere auch die Übertragung durch die KG nichts, da diese nur den Leistungsweg zwischen der Klägerin und dem Treuhänder abkürzt.

Rechtsposition wird zurückgehalten

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

3 Grunderwerbsteuer



3b | Keine Erlangung der Verwertungsbefugnis durch Einbringung von Immobilien in einen Fonds | Autor: RA (Syndikus) Philipp Dobrodziej, München

FG Köln vom 12.04.2016 (AZ: 5 K 1346/15) Das FG Köln hatte über die Frage zu entscheiden, ob die Einbringung von Sondervermögen in einen Fonds grunderwerbsteuerbar ist.

Urteilsfall

Einbringungsvertrag

Verwertungsbefugnis

führt nicht zur

Die Klägerin, eine AG, schloss mit der A Kapitalanlagegesellschaft mbH (A) einen Anleger- und Einbringungsvertrag. Sie verpflichtete sich dabei zur Einbringung ihrer Immobilien in einen Fonds inkl. Übertragung von Besitz, Nutzen und Lasten sowie der Rechte und Pflichten aus Mietverträgen etc. Das (zivilrechtliche) Eigentum an den Immobilien sollte bei der Klägerin verbleiben. Zudem wurde zwischen den Parteien eine Vergütungsvereinbarung für immobilienverwaltungsspezifische Tätigkeiten der A getroffen. Das Finanzamt sah hier den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG als erfüllt an, das Finanzgericht verneinte diesen.

Für die Annahme einer Verwertungsbefugnis der A bedürfe es entweder eines Rechts, das Grundstück auf eigene Rechnung (wie ein Zwischenerwerber) zu veräußern (rechtliche Verwertungsbefugnis,

Beteiligung durch Teilhabe am Erlös), oder

eines Rechts zur Nutzung im Sinne einer

wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis (Beteiligung in anderer Weise). Entscheidend seien letztlich die Gesamtumstände des Einzelfalls. Allein die Möglichkeit, aufgrund § 31 Abs. 1 InvG, ein Grundstück im eigenen Namen für Rechnung der Klägerin verkaufen zu können, reiche nicht aus, da A nur eingeschränkt verfügungsbefugt sei. Dies ergebe sich u.a. daraus, dass A gem. § 26 Abs. 1 InvG nicht ohne Zustimmung der beteiligten Depotbank über die Immobilien verfügen dürfe.

Zudem führte das FG Köln aus, dass vorliegend keine Substanzbeteiligung der A an den Grundstücken gegeben sei. A werde lediglich für spezielle Tätigkeiten, die als Dienstleistungen oder Geschäftsbesorgungen zu klassifizieren seien, vergütet. Zudem könne A die vereinbarte Vergütung für den Verkauf einer Immobilie nicht unmittelbar aus dem Verkaufserlös einbehalten. Dieser sei über ein Sperrkonto der Depotbank zu verbuchen.

Das FG Köln ließ in seinem Urteil keine Revision zu. Die Nichtzulassungsbeschwerde (NZB) des Finanzamts ist bereits beim BFH anhängig.

Keine Substanzbeteiligung

NZB anhängig (AZ: II B 37/16)

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

3c | Abtretung des Anspruchs auf Übertragung eines Gesellschaftsanteils unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer | Autor: RA (Syndikus) Philipp Dobrodziej, München

BFH vom 12.05.2016 (AZ: II R 26/14) Der BFH entschied mit Urteil vom 12.05. 2016, dass die Abtretung eines kaufvertraglichen Anspruchs auf Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft und/oder die Begründung der Verpflichtung dazu nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Urteilsfall

Mit Vertrag vom 01.09.2006 verkaufte die A-Bank 100 % der Anteile an einer grundbesitzenden AG an die C-Bank. Dieser wurde das Recht eingeräumt, vor Vollzug des Vertrages eine Gesellschaft ihrer Unternehmensgruppe als Käuferin zu benennen. Nachdem die Klägerin als Käuferin benannt wurde, folgte am 01.12.2006 die entsprechende Änderungsvereinbarung zwischen den Parteien. Im Anschluss wurden die Anteile mit

Vertrag vom 01.12.2006 unmittelbar von der A-Bank auf die Klägerin übertragen. Das Finanzamt erließ zwei gesonderte Feststellungsbescheide (§ 17 GrEStG): Einen gegenüber der C-Bank aufgrund des Vertrages vom 01.09.2006, einen anderen gegenüber der Klägerin aufgrund des Vertrages vom 01.12.2006. Die Klägerin war der Auffassung, dass weder die Abtretung des Anspruchs auf Übertragung der Gesellschaftsanteile durch die C-Bank noch die unmittelbare Übertragung der Gesellschaftsanteile von der A-Bank auf die Klägerin grunderwerbsteuerpflichtig

Der BFH entschied im Sinne der Klägerin. § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG umfasse lediglich die Begründung eines Anspruchs auf

Vorgang nicht von § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG umfasst

4 Grundsteuer

Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft, nicht dagegen Zwischengeschäfte, wie die Abtretung eines bereits bestehenden Übertragungsanspruchs oder die Begründung der Verpflichtung dazu. Dies werde schon dadurch deutlich, dass § 1 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 GrEStG vergleichbare Zwischengeschäfte im Grundstücksbereich ausdrücklich der Grunderwerbsteuer unterwerfe.

Keine entsprechende Anwendung von § 1 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 GrEStG Eine entsprechende Anwendung von § 1 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 GrEStG auf Fälle des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG sei unzulässig, da ansonsten gegen das geltende Verbot, über den Gesetzeswortsinn hinaus Steuertatbestände auszuweiten oder neue Tatbestände zu schaffen, verstoßen würde. Überdies finde hier auch § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG keine Anwendung. Dessen Tatbestand sei ausgeschlossen, wenn dem Übergang der Anteile, wie im vorliegenden Fall durch Vertrag vom 01.09.2006 zwischen A- und C-Bank, ein schuldrechtliches Rechtsgeschäft vorausgehe, durch das ein Anspruch auf Übertragung der Anteile im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG begründet worden sei. Dabei sei unerheblich, dass die Klägerin nicht an dem ursprünglichen, den Anspruch auf Übertragung der Anteile begründenden Rechtsgeschäft beteiligt gewesen sei. Insoweit gelten im Verhältnis zwischen § 1 Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 GrEStG dieselben Grundsätze, wie sie vom BFH zum Verhältnis zwischen § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG entwickelt wurden.

Auch § 1 Abs. 3 Nr. 4
GrEStG nicht anwendbar

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

Turnusmäßige Hauptfeststellungen

4 | Reform der Grundsteuer | Autor: Peter Weis, München

Kein einstimmiges Reformmodell Ohne die Stimmen von Bayern und Hamburg wurde eine Bundesratsinitiative zur Reform der Grundsteuer beschlossen. Das von den Ländern Hessen und Niedersachsen ausgearbeitete Beschlussmodell soll noch im Herbst 2016 über den Bundesrat eingebracht werden. Eine Entscheidung des Gesetzgebers in dieser Legislaturperiode erscheint jedoch ungewiss.

Leistungs- oder Äquivalenzprinzip Das Grundvermögen inklusive der Sonderfälle Erbbaurecht und Gebäude auf fremdem Grund und Boden soll ausschließlich auf der Grundlage eines typisierten Sachwertverfahrens bewertet werden. Nach der dem Entwurf zugrunde liegenden Vorstellung ist ein Kostenwert Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit. Durch die Kombination zukunftsorientierter Bodenrichtwerte und vergangenheitsorientierter pauschaler Herstellungskosten mangelt es an einem einheitlichen Bewertungsprinzip. Fehlende Marktanpassung, Regionalisierung und Differenzierung der Werte führen möglicherweise partiell zu Überbewertungen. Es gibt keine Möglichkeit, einen niedrigeren Kostenwert gutachterlich nachzuweisen.

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen soll mit dem 18,6fachen des Reinertrags (gesetzlich klassifizierte Eigentumsfläche multipliziert mit zugehörigem Bewertungsfaktor) bewertet werden.

Geplant ist außerdem, die Wohngebäude bundeseinheitlich dem Grundvermögen zuzuordnen.

Beibehalten wird der Grundsatz "tatsächlicher Verhältnisse zum Bewertungsstichtag zu Wertverhältnissen im letzten Hauptfeststellungszeitpunkt". Der erste Hauptfeststellungszeitpunkt ist am 01.01.2022 geplant. Nach einer Übergangsphase soll ab dem 01.01.2030 alle sechs Jahre ein Hauptfeststellungszeitpunkt liegen. Die turnusmäßigen Hauptfeststellungen von rd. 35 Mio. wirtschaftlichen Einheiten sollen durch die ständig verbesserte Datenlage in digitaler Form (Gutachterausschuss, Kataster- und Vermessungsverwaltung, Grundbuch) automatisiert möglich sein. Die Pauschalherstellungskosten für die Gebäudebewertung sollen vom BMF baupreisindexiert veröffentlicht werden. Die Bewertungsfaktoren im Bereich der land- und forstwirtschaftlichen Bewertung sollen an die Ergebnisse der Erhebungen nach § 2 des Landwirtschaftsgesetzes oder an die Ergebnisse der Erhebungen der Finanzverwaltung angepasst werden.

Über eine Änderung des Grundgesetzes soll für die Länder die Möglichkeit geschaffen werden, eigene, landesweit geltende Steuermesszahlen festzulegen. Sofern die Länder hiervon keinen Gebrauch machen, sollen bundesgesetzlich festgelegte

Steuermesszahl

TAX LEGAL CONSULTING 5 Erbschaft-/Schenkungsteuer



Zahlen gelten. Erst die geschätzt 2027 abgeschlossene Neubewertung würde deren Ermittlung im Hinblick auf die angestrebte fiktive Aufkommensneutralität des Messbetragsvolumens ermöglichen.

Praxishinweis

Der Zeitrahmen für die Umsetzung der Reform zeigt, dass das Bewertungsrecht für das jetzige Verfahren noch länger Gültigkeit besitzen wird. Während der geplanten Übergangszeit – beginnend mit den Veranlagungstätigkeiten zum ersten Hauptfeststellungszeitpunkt für das neue Verfahren – sind Tatsachenveränderungen dann in beiden Verfahren parallel abzubilden.

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

5a | Einigung bei der Erbschaftsteuerreform | Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Hintergrund

Nach fast zweijährigem Ringen konnte in der Nacht zum 22.09.2016 im Vermittlungsausschuss eine Einigung bei der Erbschaftsteuerreform erzielt werden (zur Entwicklung siehe WTS Journal 01/2015, 03/2015, 05/2015 sowie 03/2016). Die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses wurde am 29.09.2016 vom Bundestag angenommen. Die Gesetzesänderung soll dann vom Bundesrat am 14.10.2016 verabschiedet werden und rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft treten.

Im Wesentlichen kam es in folgenden Punkten noch zu Änderungen gegenüber der vom Bundestag am 24.06.2016 beschlossenen Gesetzesfassung (vgl. WTS Journal 03/2016):

Änderungen bei der Bewertung Für das vereinfachte Ertragswertverfahren gilt rückwirkend ab dem 01.01.2016 ein einheitlich anzuwendender Kapitalisierungsfaktor von 13,75. Damit kommen selbst bei Übertragungen nach dem alten Erbschaftsteuerregime niedrigere Betriebsvermögenswerte zum Zuge, wenn man die Bewertung allein auf das vereinfachte Ertragswertverfahren stützt. Das ist durchaus nicht nur steuerlich vorteilhaft, da ein höherer Unternehmenswert Vorteile bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote mit sich brachte. Insoweit begegnet die Rückwirkung auch echten verfassungsrechtlichen Bedenken.

Änderungen beim Verwaltungsvermögen Als steuerlich grundsätzlich nicht privilegierungsfähiges Verwaltungsvermögen
werden künftig auch Oldtimer, Yachten,
Segelflugzeuge, Briefmarkensammlungen
und sonstige typischerweise der privaten
Lebensführung zuzuordnende Gegenstände eingestuft. Es soll damit verhindert
werden, dass derlei Werte durch Einbringung in ein Betriebsvermögen steuerfrei
übertragen werden können.

Auch beim sog. Finanzmitteltest gibt es eine weitere Einschränkung, die darauf abzielt, Missbrauchsmöglichkeiten einzudämmen. So werden Finanzmittel nur dann als begünstigtes Vermögen in Höhe von max. 15 % des Unternehmenswertes eingestuft, wenn das begünstigungsfähige Vermögen seinem Hauptzweck nach einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1, des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, des § 18 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG dient.

Die Option zur Vollverschonung des unternehmerischen Vermögens wird doch wieder von einer Verwaltungsvermögensquote abhängig gemacht, obgleich die Verschonung – anders als noch für Übertragungen bis zum 30.06.2016 – grundsätzlich nur auf Nichtverwaltungsvermögen gewährt wird. Die maximal zulässige Verwaltungsvermögensquote für die Optionsverschonung beträgt 20 %.

Der Vorab-Abschlag bei Familienunternehmen wurde in Höhe von maximal 30 % beibehalten. Allerdings wurden die Voraussetzungen für den Abschlag konkretisiert. So muss im Gesellschaftsvertrag die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 % des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränkt sein, um überhaupt von diesem Abschlag profitieren zu können.

Die Stundung soll nur für maximal sieben Jahre (nicht wie ursprünglich vorgesehen zehn Jahre) gewährt werden. Sie soll auch nur im ersten Jahr nach der Festsetzung der Steuer zinslos sein.

Die nun beschlossenen Gesetzesänderungen machen die ohnehin schon komple-

Vorab-Abschlag bei Familienunternehmen

Einschränkung der Stundungsregelung

Fazit

5 Erbschaft-/Schenkungsteuer

xen Regelungen noch komplizierter. Eine rechtzeitige Planung des Vermögensübergangs und Berechnung der Steuerfolgen bei Wahl der verschiedenen Optionen wird dadurch unabdingbar. Gerade bei unternehmerischem Vermögen im Wert von über € 26 Mio. dürfte es im Regelfall zu höheren Steuerlasten kommen. Auch dürfte die generelle Schädlichkeit von Ver-

waltungsvermögen über 10 % des Unternehmenswertes hinaus dazu führen, dass in vielen Fällen, in denen in der Vergangenheit eine Steuer gänzlich vermieden werden konnte, nun eine Steuer anfällt. Dass auch dieses Gesetz einer Prüfung durch das Verfassungsgericht unterzogen werden wird, darf man schon fast sicher annehmen.

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

Anmerkung

5b | Verminderter Freibetrag bei beschränkter Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht weiterhin europarechtswidrig | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund

Für der unbeschränkten deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegende Erwerbe werden in Abhängigkeit des Verwandtschaftsgrades persönliche Freibeträge von bis zu € 500.000 gewährt. Hingegen sieht das Gesetz für nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Erwerbe im Grundsatz – unabhängig vom Verwandtschaftsgrad – nur einen pauschalen persönlichen Freibetrag in Höhe von € 2.000 vor. Aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Mattner hatte der Gesetzgeber bereits 2011 in § 2 Abs. 3 ErbStG Erwerbern die Möglichkeit eingeräumt, einen grundsätzlich nur der beschränkten deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht unterliegenden Erwerb auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln zu lassen, um so in den Genuss der höheren Freibeträge zu kommen. Voraussetzung ist allerdings, dass zumindest der Erblasser/Schenker oder der Erwerber im EU/EWR-Raum ansässig ist. Bei entsprechender Antragstellung sind alle Erwerbe des Steuerpflichtigen innerhalb von zehn Jahren vor und innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb, für den der Antrag gestellt wurde, als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

trag gestellt wurde, der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen.

Die Entscheidung ist im Ergebnis nachvollziehbar. Schließlich könnte ein in Deutschland ansässiger Erwerber nach dem Erwerb ins Ausland ziehen mit der Folge, dass grundsätzlich nach der Beendigung der – ggf. erweiterten – unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht alle Erwerbe ohne Inlandsbezug nicht in Deutschland steuerbar wären. Hingegen würde der im Ausland ansässige, an sich beschränkt steuerpflichtige Erwerber durch den Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG für Erwerbe von derselben Person in jedem Fall für zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleiben.

FG Düsseldorf vom 13.07.2016

(AZ: 4 K 488/14 Erb)

Das vorlegende FG Düsseldorf hat in Umsetzung der EuGH-Entscheidung der in Großbritannien ansässigen Klägerin für eine Zuwendung an ihre ebenfalls in Großbritannien ansässigen Kinder den nach dem Gesetzeswortlaut eigentlich nur im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht zu gewährenden Freibetrag in Höhe von T€ 400 gewährt, obwohl diese keinen Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG gestellt hatte.

Praxishinweis

Der EuGH hatte nun darüber zu befinden, ob diese Optionsmöglichkeit hin zur unbeschränkten Steuerpflicht die Europarechtswidrigkeit des weiterhin eingeschränkten persönlichen Freibetrags für nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Erwerbe beseitigt und verneinte dies im Ergebnis. Es sei eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, dass bei entsprechendem Antrag pauschal auch alle Erwerbe innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb, für den der An-

Auch wenn der EuGH dies nicht entscheiden musste, hat er im Urteil zumindest angedeutet, dass sich die angesprochene Europarechtswidrigkeit des verminderten persönlichen Freibetrags nicht auf Erwerbe beschränkt, bei denen der Zuwendende und/oder der Zuwendungsempfänger im EU/EWR-Raum ansässig sind, sondern möglicherweise auch reine Drittstaaten-Fälle umfasst. Bei der beschränkten Erbschaftund Schenkungsteuerpflicht unterliegenden Erwerben zwischen nahen Verwandten

wts journal | #4 | Oktober 2016

EuGH vom 08.06.2016

(Rs. C-479/14)

TAX LEGAL CONSULTING

5 Erbschaft-/Schenkungsteuer

6 Lohnsteuer



sollte daher, unabhängig davon, ob ein im EU/EWR-Raum Ansässiger beteiligt ist oder es sich um einen reinen Drittstaaten-Fall handelt – unter Berufung auf die EuGH-Entscheidung grundsätzlich der unverminderte

persönliche Freibetrag ohne Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG geltend gemacht werden. Bereits gestellte Anträge können in noch offenen Fällen bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft widerrufen werden.

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

5c | Beschränkung der Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG auf im Inland besteuerte Vorerwerbe europarechtskonform | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund

In der letzten Ausgabe hatten wir über den Schlussantrag des Generalanwalts in der Rs. C-123/15 berichtet. Hier hatte der EuGH zu entscheiden, ob die Beschränkung der Begünstigung des § 27 ErbStG auf Fälle, in denen der Vorerwerb einer deutschen Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterlegen hat, europarechtskonform ist (vgl. WTS Journal 03/2016). Im Ausgangsverfahren begehrt ein Erwerber die Steuerermäßigung, wobei – bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 27 ErbStG im Übrigen – der Vorerwerb nicht der deutschen Erbschaftund Schenkungsteuer, aber einer österreichischen Erbschaftsteuer unterlegen hat.

Das Gericht ist im Ergebnis den Schlussanträgen des Generalanwalts gefolgt und hat die Regelung des § 27 ErbStG als europarechtskonform eingestuft. Zwar sehen die Richter – anders als der Generalanwalt – in der Regelung eine Beschränkung des Kapitalverkehrs, allerdings sei diese zur Wahrung der Kohärenz des Steuersystems objektiv gerechtfertigt.

Für die Praxis bedeutet dies, dass eine Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG weiterhin nur unter den dort genannten Voraussetzungen gewährt wird, also wenn und soweit der Vorerwerb einer deutschen Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterlegen hat. Demgemäß wird der BFH im Revisionsverfahren dem Kläger die begehrte Steuerermäßigung versagen müssen.

Praxishinweis

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

6a | Finanzverwaltung nimmt zu Fahrrad-Leasing-Modellen Stellung |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.11.2012

EuGH vom 30.06.2016

(Rs. C-123/15)

Überlässt der Arbeitgeber dem Mitarbeiter ein (Elektro-) Fahrrad zur privaten Nutzung, ist der geldwerte Vorteil monatlich mit 1 % der auf € 100 abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers (inkl. USt) im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads zu versteuern. Die monatliche € 44-Sachbezugsfreigrenze ist nicht anwendbar. Mit dieser Versteuerung ist auch die Nutzung des Fahrrads zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte abgegolten. Nur wenn das Elektrofahrrad als Kraftfahrzeug einzuordnen ist, fällt zusätzlich ein geldwerter Vorteil für die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an. Dies gilt z.B. für Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützt.

BFH vom 18.12.2014 (AZ: VI R 75/13) Nachdem der BFH im Urteil zum sog. Behördenleasing entschieden hat, dass die 1 %-Regelung nicht anzuwenden ist, wenn das Fahrzeug dem Mitarbeiter zuzurechnen ist, stellt die Finanzverwaltung zunehmend auch die Anwendung der 1%-Regelung für Fahrräder in Frage. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen mit dem Mitarbeiter eine Vereinbarung zur Umwandlung von Barlohn in Höhe der Leasingrate für das Fahrrad zugunsten der Überlassung eines Fahrrads zur privaten Nutzung abgeschlossen wurde. Der Mitarbeiter hat in diesen Fällen einen steuerlichen Vorteil, wenn der Gehaltsumwandlungsbetrag höher ist als der nach der 1 %-Regelung zu versteuernde geldwerte Vorteil.

Die Finanzverwaltung erkennt diese Gehaltsumwandlung an, wenn das Fahrrad nicht dem Mitarbeiter, sondern dem Arbeitgeber wirtschaftlich zuzurechnen ist. Hierzu sind die vertraglichen VereinOFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinfo LSt 1/2016 vom 03.05.2016 barungen in den jeweiligen Leasing- und Überlassungsverträgen zu prüfen.

Zurechnung des Fahrzeugs zum Arbeitgeber Dem Arbeitgeber ist das Fahrrad zuzurechnen, wenn

- → er dem Mitarbeiter das Fahrrad aufgrund des Arbeitsverhältnisses und nicht aufgrund einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung überlässt und
- → der Mitarbeiter im Innenverhältnis gegenüber seinem Arbeitgeber nicht die wesentlichen Rechte und Pflichten eines Leasingnehmers innehat.

Keine Sonderrechtsbeziehung Das Fahrzeug wird nicht aufgrund einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung überlassen, sofern nach der vertraglichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter die Überlassung vorzeitig beendet wird, wenn das Beschäftigungsverhältnis endet oder ruht. Solche Klauseln stehen der schädlichen Annahme einer wirtschaftlichen Zurechnung zum Mitarbeiter entgegen.

Kein Durchreichen der Rechte und Pflichten aus dem Leasingvertrag

> Versicherung des Fahrrads durch den Arbeitgeber

Zu den Pflichten eines Leasingnehmers gehört, dass er ein in Raten zu zahlendes Entgelt entrichten muss und ihn allein die Gefahr und Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung der Sache treffen. Behält sich der Arbeitgeber einzelne Rechte oder Pflichten eines Leasingnehmers vor, ohne sie an den Mitarbeiter weiterzugeben, kann eine schädliche wirtschaftliche Zurechnung zum Mitarbeiter nicht erfolgen. Dies gilt z.B., wenn der Arbeitgeber durch den Leasingvertrag verpflichtet ist, für das Fahrrad eine Versicherung abzuschließen und er diese Pflicht nicht an den Mitarbeiter weiter-

gibt bzw. die Kosten hierfür übernimmt. Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber dem Mitarbeiter weitere, insbesondere für ein Unterleasingverhältnis atypische, im Leasingvertrag nicht vereinbarte Verpflichtungen auferlegt. Nur wenn sämtliche sich aus dem Leasingvertrag zwischen Leasinggeber und Arbeitgeber ergebenden Rechte und Pflichten im identischen Umfang durch den Arbeitgeber an den Mitarbeiter weitergereicht werden, spricht dies für eine schädliche Zurechnung zum Mitarbeiter.

Ist das überlassene Fahrrad dem Mitarbeiter wirtschaftlich zuzurechnen, muss das ursprüngliche Gehalt (vor Umwandlung) versteuert werden. Zusätzlich muss geprüft werden, ob dem Mitarbeiter ein geldwerter Vorteil aufgrund der Verbilligung der Leasingrate zufließt. Maßgebend hierfür ist der Preisunterschied zwischen der für dritte Privatpersonen üblichen und der tatsächlich vom Mitarbeiter zu zahlenden Leasingrate. Die monatliche € 44-Sachbezugsfreigrenze ist auf diesen Vorteil anwendbar.

Unabhängig davon, ob das Fahrrad dem Arbeitgeber oder dem Mitarbeiter zuzurechnen ist, ist bei einem Kauf des Fahrrades durch den Mitarbeiter bei Beendigung der Überlassung die Differenz zwischen dem ortsüblichen Preis und dem vom Mitarbeiter gezahlten Preis als Drittlohn zu versteuern. Der Preisvorteil steht im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, da der Arbeitgeber durch die Leasingvereinbarungen an seiner Verschaffung aktiv mitgewirkt hat. Dies gilt auch dann, wenn der Mitarbeiter keinen vertraglichen Anspruch auf den

Fahrraderwerb und einen Preisvorteil hat.

Folgen der Zurechnung zum Mitarbeiter

Kaufoption nach Ablauf der Nutzungsüberlassung

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

6b | Rabattfreibetrag bei verbilligtem Strombezug durch Mitarbeiter des Stromnetzbetreibers nach Umstrukturierung im Konzern | Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., Düsseldorf

Rabattfreibetrag gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG als besondere Bewertungsvorschrift -Grundsätzliches Durch den Rabattfreibetrag i. H. v. € 1.080 im Kalenderjahr ist die teilentgeltliche oder unentgeltliche Überlassung von Waren und Dienstleistungen an Mitarbeiter begünstigt, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Mitarbeiter hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Bezug nicht nach § 40 EStG pauschal versteuert wird.

Für Konzernrabatte kommt der Freibetrag nicht zur Anwendung. Dies gilt auch, wenn eine Umstrukturierung innerhalb des Konzerns zur Folge hat, dass Arbeitgeber und Rabattgeber nicht mehr identisch sind.

Das FG München entschied nun aber Folgendes: Wenn nach einer Konzern-Umstrukturierung der Mitarbeiter den ihm

FG München vom 30.05.2016 (AZ: 7 K 532/15)



arbeitsvertraglich zustehenden verbilligten Strom nicht mehr von seinem Arbeitgeber, sondern von einer Vertriebsgesellschaft bezieht, während der Arbeitgeber als reiner Stromnetzbetreiber tätig ist, hat der Mitarbeiter dennoch Anspruch auf den Rabattfreibetrag gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG. Dies setzt voraus, dass der Arbeitgeber als Stromnetzbetreiber "bei wertender Betrachtung" Hersteller der Stromware ist.

Der Kläger hatte bislang seinen Strom von seinem Arbeitgeber als Stromlieferanten bezogen. Aufgrund innerbetrieblicher Umstrukturierung erhielt er den Strom dann von einer Vertriebs-GmbH, einer 100%igen Tochter des Arbeitgebers. Dem Mitarbeiter gewährte die Vertriebs-GmbH die bisherige Ermäßigung auf die Stromlieferung laut Werktarif.

BFH vom 01.10.2009 (AZ: VI R 22/07) zum Herstellerbegriff nach § 8 Abs. 3 EStG Das FG München schloss sich der BFH-Rechtsprechung vom 01.10.2009 an. Danach stellt der Arbeitgeber die Ware nicht nur her, wenn er den Gegenstand selbst produziert oder ihn auf eigene Kosten nach seinen Vorgaben und Plänen von einem Dritten produzieren lässt, sondern auch dann, wenn er damit vergleichbare sonstige gewichtige Beiträge zur Warenherstellung erbringt.

Dies sei hier der Fall. Der Arbeitgeber sei bei wertender Betrachtung in seiner Funktion als Netzbetreiber auch als Hersteller des vom Mitarbeiter bezogenen Stroms anzusehen. Maßgeblich sei, dass ihm der Herstellungsprozess zuzurechnen ist. Insoweit habe der BGH bereits mit Urteil vom 25.02.2014 entschieden, dass der Betreiber eines Stromnetzes, der dieses den Stromproduzenten und den Abnehmern zur Verfügung stellt und dazu den Strom auf eine andere Spannungsebene transformiert - anlehnend an das Produkthaftungsgesetz - auch als Hersteller des Produkts "Elektrizität" anzusehen ist. Dass auch andere am Herstellungsprozess des Stroms beteiligt sind, wertet das Finanzgericht als unschädlich, weil mehrere Unternehmer Hersteller eines Endprodukts sein können, wenn diese jeweils eigene gewichtige Beiträge erbringen.

BGH vom 25.02.2014 (AZ: VI ZR 144/13) zum Herstellerbegriff nach Produkthaftungsgesetz

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

6c | Anwendung der € 44-Sachbezugsfreigrenze auf Beiträge zu einer Krankenzusatzversicherung? | Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

Definition Zukunftssicherungsleistung Zukunftssicherungsleistungen, d.h. Ausgaben, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Mitarbeiter oder diesem nahestehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes abzusichern (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV), stellen grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

BMF vom 10.10.2013

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt in diesen Fällen immer Barlohn vor (vgl. WTS Journal 05/2013).

FG Sachsen vom 16.03.2016 (AZ: 2 K 192/16) Dem ist das FG Sachsen entgegengetreten. Eine vom Arbeitgeber auf eigene Rechnung abgeschlossene Krankenzusatzversicherung (hier: für Vorsorgeuntersuchungen, Chefarztbehandlung und Zahnersatz) für seine Mitarbeiter ist nach Ansicht der Richter kein Barlohn. Vielmehr liege ein Sachbezug vor, welcher im Rahmen der monatlichen € 44-Freigrenze für Sachbezüge steuerfrei bleiben könne.

Anlehnung an Rechtsprechung des BFH Damit folgt das FG Sachsen der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. u. a. BFH- Urteil vom 19.11.2015 – VI R 74/14) und macht noch einmal deutlich, dass die derzeitige Auffassung der Finanzverwaltung nicht mit dieser Rechtsprechung vereinbar ist. Nach Auffassung des BFH liegt ein Sachbezug immer dann vor, wenn der Mitarbeiter nur Anspruch auf die Sache selbst (hier: die Versicherungsleistung) hat und nicht alternativ auch eine Zahlung in bar vom Arbeitgeber verlangen kann (vgl. BFH-Urteil vom 14.04.2011 – VI R 24/10). Unerheblich ist dann, ob der Mitarbeiter selbst Vertragspartner des Versicherers geworden ist oder die Versicherung vom Arbeitgeber für diesen abgeschlossen wurde.

Gegen das FG-Urteil wurde beim BFH Revision eingelegt. In vergleichbaren Fällen (z.B. im Zusammenhang mit Haftungsbescheiden oder auch Lohnsteueranmeldungen) kann unter Verweis auf das anhängige Revisionsverfahren Einspruch eingelegt werden. Die Einsprüche ruhen kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bis zu einer entsprechenden Entscheidung des BFH.

Fazit

Anhängige Revision (AZ: VI R 13/16)

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

7a | Regierungsentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen | Autoren: Gregor Bühler, StB Henning Burlein, beide München

Hintergrund

Am 13.07.2016 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen beschlossen. Elektronische Registrierkassen müssen danach künftig über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Damit soll Steuerhinterziehung durch manipulierte Kassenaufzeichnungen wirksam bekämpft werden.

Keine generelle Kassenpflicht

Technische Sicherheitseinrichtung in einem elektronischen Aufzeichnungssystem Künftig müssen nach dem Gesetzentwurf die sogenannten Grundaufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet auf einem Speichermedium gesichert werden. Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen dafür über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen, die aus drei Bestandteilen - einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle - besteht. Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht mehr unerkannt manipuliert werden können. Auf dem Speichermedium werden die Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert. Die digitale Schnittstelle gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung für Prüfungszwecke.

Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) soll die technischen Anforderungen an diese Sicherheitseinrichtung definieren und anschließend entsprechende Anbieterlösungen zertifizieren. Der Gesetzentwurf schreibt keine bestimmte Lösung vor, sondern ist technologieoffen und herstellerunabhängig ausgestaltet. Damit wird den jeweiligen Verhältnissen der verschiedenen Wirtschaftszweige Rechnung getragen. Außerdem kann auf diese Weise die technische Innovation berücksichtigt werden.

INSIKA-Konzept

Die von der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt entwickelte INSIKA-Lösung erfüllt heute schon viele Anforderungen des vorgesehenen Zertifizierungsverfahrens. Sie dürfte somit ohne größeren Aufwand nach kleineren, aber noch erforderlichen

rierkassenpflicht sieht der Gesetzentwurf nicht vor. Sie wäre aus Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten unverhältnismäßig. Dies gilt insbesondere bei Wochenmärkten, Gemeinde-, Vereinsfesten oder Hofläden und Straßenverkäufern sowie für Personen, die ihre Dienstleistungen nicht an festen Orten erbringen. Die Bestimmung von Ausnahmen einer Registrierkassenpflicht wäre zudem nicht rechtssicher durchführbar. Die Kontrolle einer verpflichtenden Nutzung von Registrierkassen würde zudem zu hohem Verwaltungsaufwand führen.

Annassungen als ein technisches Sicher-

heitsmodul zertifiziert werden können.

Die Einführung einer allgemeinen Regist-

§ 146a Abs. 2 AO-E sieht eine Belegausgabe auf Verlangen des Kunden vor. Es wird damit ausdrücklich gesetzlich normiert, dass jedem Kunden das Recht zusteht, einen Beleg zu fordern.

Belegausgabepflicht nur auf Verlangen des Kunden

Einführung einer Kassen-Nachschau

Flankierend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle im Unternehmen wird eine Kassen-Nachschau gemäß § 146b AO-E eingeführt. Diese Kassen-Nachschau soll als eigenständiges Verfahren speziell zum Zwecke der Überprüfung von Aufzeichnungen mittels Registrierkassen eingeführt werden. Zur Sanktionierung von Verstößen wird der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Abs. 1 AO ergänzt. Werden Verstöße gegen die neuen Verpflichtungen zur ordnungsgemäßen Nutzung der technischen Sicherheitseinrichtung festgestellt, können diese als Steuerordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu € 25.000 gemäß § 379 Abs.1 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 AO-E geahndet werden.

Sanktionierung von

Verstößen

Die Sicherheitseinrichtung ist ab dem 01.01.2020 und damit gegenüber dem Referentenentwurf um ein Jahr später verpflichtend einzusetzen. Aus Gründen des Vertrauensschutzes soll daneben in § 30 EGAO-E eine Übergangsregelung aufgenommen werden, die im Referentenentwurf nicht vorgesehen war. Unternehmen, die sich eine neue Kasse gemäß den Anforderungen des BMF-Schreibens vom

Verlängerte Übergangsregelung für "alte" elektronische Kassen



26.11.2010 angeschafft haben, diese sich aber bauartbedingt nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufrüsten lässt, können diese Kasse längstens bis zum 31.12.2022 nutzen.

das BMF gem. § 146a Abs. 3 Nr. 1 AO-E, wie bisher auch schon im Referentenentwurf vorgesehen, ermächtigt wird, durch Rechtsverordnung u.a. mit Zustimmung des Bundesrats vor allem zu bestimmen, welche elektronischen Aufzeichnungssys-

teme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen. Deshalb kann per Verordnung jederzeit der Umfang der zu zertifizierenden Aufzeichnungssysteme erweitert werden. Es besteht in der Zukunft also unverändert ein erhebliches Risiko für zahlreiche weitere elektronische Aufzeichnungssysteme. Der Tagespresse ist zu entnehmen, dass die SPD-Fraktion erhebliche Vorbehalte gegen den Gesetzentwurf vorgebracht hat. Somit bleibt der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens spannend.

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

7b | Doppelte Gebührenentstehung bei verbindlicher Auskunft im Organschaftsfall |

Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 09.03.2016 (AZ: I R 66/14) Der BFH hatte über die Frage zu entscheiden, ob eine doppelte Gebühr entsteht, wenn sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft eine verbindliche Auskunft in Bezug auf den gleichen Sachverhalt beantragen.

Urteilsfall

Im Jahr 2009 hatten der Organträger (eine GmbH) und seine Organgesellschaft (eine AG) beim Finanzamt einen gemeinsamen Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt. Es sollte geklärt werden, ob der für die Anerkennung der Organschaft notwendige Ergebnisabführungsvertrag weiterhin als durchgeführt angesehen werden kann, wenn die Organgesellschaft zur Finanzierung eines hohen projektbezogenen Investitionsbedarfs über mehrere Jahre den gesamten Jahresüberschuss nicht an den Organträger abführt, sondern in die Gewinnrücklage einstellt. Das Finanzamt erteilte die Auskunft antragsgemäß und setzte gegenüber beiden Gesellschaften die volle Auskunftsgebühr von jeweils rund € 5.000 fest. Der gegen den Gebührenbescheid der Organgesellschaft erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht gab hingegen der Klage statt und hob diesen Gebührenbescheid der Organgesellschaft auf.

Verwaltungsaktbezogene gesetzliche Gebührenpflicht Der BFH hielt die doppelte Gebührenerhebung für gerechtfertigt und hob das Urteil des Finanzgerichts auf. Erteilt das Finanzamt einem Steuerpflichtigen auf dessen Antrag hin eine für ihn günstige Auskunft über einen in der Zukunft liegenden Sachverhalt, sind das Finanzamt und später ggf.

die Finanzgerichte grundsätzlich an den Inhalt der Auskunft gebunden, so dass Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen besteht. Die doppelte Gebührenerhebung sei gerechtfertigt, weil das Gesetz die Gebühr typisierend an den jeweiligen Antrag knüpfe. Die Höhe der Gebühr richte sich nach dem Wert, den die erhoffte Auskunft für den Steuerpflichtigen hat. Als Antragsteller sei derjenige anzusehen, in dessen Namen ein Antrag gestellt werde.

Im Streitfall sei der Auskunftsantrag ausdrücklich im Namen beider Gesellschaften gestellt worden. Die verbindliche Auskunft sei als Verwaltungsakt ausgestaltet und mit diesem Charakter korrespondiere die Gebührenpflicht. Es bestünden keine weitergehenden Sonderregelungen, aus denen sich ein Entfallen des Gebührenanspruchs für einen Fall der vorliegenden Art ergebe. Die im Anwendungserlass niedergelegte Auffassung der Finanzverwaltung, es handele sich nur um einen Antrag, sei kein Argument gegen die doppelte Gebühr, denn Organträger und Organgesellschaft seien selbständige, voneinander verschiedene Steuersubjekte. Auch § 1 Abs. 2 StAuskV könne der Gebührenpflicht nicht entgegengehalten werden. Zwar könne eine verbindliche Auskunft nur von allen Beteiligten gemeinsam beantragt werden, wenn sie sich auf einen Sachverhalt beziehe, der mehreren Personen steuerlich zuzurechnen sei. Diese Vorschrift treffe aber inhaltlich keine Aussage zur Gebührenpflicht. Auch der Einwand, dass sich durch die Antragstellung im Ergebnis kein dop-

TAX LEGAL CONSULTING

7 Abgabenordnung

pelter steuerlicher Vorteil einstelle, weil nur eine alternative Erfassung bei dem Organträger oder der Organgesellschaft in Betracht komme, führe zu keinem anderen Ergebnis. Die verwaltungsaktbezogene gesetzliche Gebührenregelung biete für Erwägungen dieser Art keinen Raum.

Hinweis: Aktuelle Gesetzesänderung (§ 89 Abs. 2 Satz 4 und 5, Abs. 3 Satz 2 AO) Durch das – insoweit mit Wirkung vom 23.07.2016 in Kraft getretene – Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wird die Verordnungsermächtigung für die Regelung der Formalitäten einer verbindlichen Auskunft erweitert. Demnach kann nunmehr in der StAuskV

bestimmt werden, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist. Die Gesetzesbegründung ordnet Organschaftsfälle ausdrücklich als solche "Mehrpersonenverhältnisse" ein. Nach der Neuregelung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO ist in diesen Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt wird, nur eine Gebühr zu erheben. Aus diesem Grund wäre es wünschenswert, dass die Bundesregierung von ihrer Ermächtigung, die StAuskV dahingehend zu ändern, möglichst zeitnah Gebrauch macht.

Nach Auffassung des FG Berlin-Branden-

burg kommt es entgegen der bisherigen

Rechtsprechung des BFH für die Anwend-

barkeit des § 166 AO alleine darauf an,

dass die Steuerfestsetzung nicht (mehr)

mit einem förmlichen Rechtsbehelf an-

dagegen sein, ob die Steuerfestsetzung

nach Maßgabe der Korrekturvorschriften

der AO noch geändert werden kann.

gefochten werden kann. Unerheblich soll

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

7c | Haftung des Geschäftsführers bei unanfechtbarer Lohnsteueranmeldung |

Autor: RA/FAStR Matthias H. Greite, LL.M., München

Hintergrund: Drittwirkung der Steuerfestsetzung Gem. § 166 AO hat eine gegenüber dem Steuerpflichtigen unanfechtbar festgesetzte Steuer u. a. auch derjenige gegen sich gelten zu lassen, der in der Lage gewesen wäre, den gegenüber dem Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter anzufechten. Praktische Relevanz hat diese Norm in einem Haftungsverfahren, wenn ein gesetzlicher Vertreter einer Gesellschaft wegen einer unanfechtbaren Steuerschuld der Gesellschaft nach § 69 AO haften soll.

Eintritt der Drittwirkung (schon) bei Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung

FG Berlin-Brandenburg vom 03.09.2015 (AZ: 9 K 9271/10) Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 03.09.2015 entschieden, dass ein GmbH-Geschäftsführer in einem Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (Lohnsteueranmeldung) gem. § 166 AO ausgeschlossen ist, wenn er von der Möglichkeit, gegen die Steuerfestsetzung fristgerecht Einspruch einzulegen, keinen Gebrauch gemacht hat.

Gegenteilige Auffassung BFH vom 28.03.2001 (AZ: VII B 213/00)

Urteilsfall

Die GmbH hatte Lohnsteueranmeldungen abgegeben, die geschuldete Lohnsteuer aber nicht abgeführt. Bis zu der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ca. ein Jahr später wurden die Lohnsteueranmeldungen durch den GmbH-Geschäftsführer weder fristgerecht angefochten noch Änderungsanträge gestellt. Der GmbH-Geschäftsführer hatte erstmalig im Haftungsverfahren materiell-rechtliche Einwendungen gegen die Steuerfestsetzungen geltend gemacht.

Der BFH hatte in einem Prozesskostenhilfeverfahren ausgeführt, dass § 166 AO (nur) dann zum Ausschluss von Einwendungen gegen die Steuerfestsetzung führt, wenn der Geschäftsführer während der gesamten Dauer der Rechtsbehelfsfrist und darüber hinaus auch der gesamten Antragsfrist des § 164 Abs. 2 AO Vertretungsmacht besessen hat. Wird das Insolvenzverfahren über das Vermögen einer GmbH – wie im Urteilsfall - vor Eintritt der Festsetzungsverjährung (bzw. der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung) eröffnet, kann die Präklusion des § 166 AO nach Auffassung des BFH - im Gegensatz zu der Rechtsauffassung des FG Berlin-Brandenburg – nicht zum Tragen kommen. Denn dem Geschäftsführer wurde die Möglichkeit genommen, die Änderung der Steuerfestsetzung nach den Korrekturvorschriften der AO (hier nach § 164 Abs. 2 AO) zu beantragen.

Erhebliche Unterschiede im Falle der Insolvenz

Das Urteil des FG Berlin-Brandenburg wurde trotz Zulassung der Revision rechtskräftig. Dem BFH blieb damit die Gelegenheit

Fazit



zur Entscheidung verwehrt. Entgegen den Ausführungen des FG Berlin-Brandenburg dürfte der BFH in einem neueren Urteil vom 22.04.2015 (AZ: XI R 43/11) zu einem vergleichbaren Fall seine Rechtsprechung (noch) nicht geändert haben. Es bleibt abzuwarten, ob sich dennoch weitere Finanzgerichte der neuen Rechtsauffassung des FG Berlin-Brandenburg anschließen werden.

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

7d | Korrektur fehlerhafter Eigenkapitalfeststellungen aufgrund offenbarer Unrichtigkeit gem. § 129 AO | Autor: StB Sergej Müller, Frankfurt a. M.

FG Köln vom 07.04.2016 (AZ: 13 K 37/15) Das FG Köln hatte sich in einem Urteil vom 07.04.2016 mit der Korrekturmöglichkeit einer fehlerhaften Eigenkapitalfeststellung nach § 129 AO aufgrund offenbarer Unrichtigkeit zu befassen. Nach der Entscheidung kann die Veranlagung bzw. Feststellung unter einem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) dazu führen, dass eine unmittelbare Übernahme eines mechanischen Fehlers bei "Erstveranlagung" mangels nicht auszuschließendem Sach- oder Rechtsirrtum noch nicht vorlag und erst bei der Aufhebung des VdN aufgrund besserer Erkenntnis auf Seiten des Finanzamts entsteht. Zudem ist in Bezug auf Eigenkapitalfeststellungen eine Feststellungsverjährung aufgrund von § 181 Abs. 5 AO faktisch ausgeschlossen.

Urteilsfall

Die Klägerin – eine GmbH – hatte im Jahresabschluss zum 31.12.2006 eine Kapitalrücklage i. H. v. € 80.000 gebildet. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2006 wurde aufgrund eines der Klägerin zurechenbaren mechanischen Übertragungsfehlers mit € 0 erklärt und entsprechend unter VdN festgestellt. Das Finanzamt hob diesen VdN mit Bescheid vom 07.06.2011 auf. Am 03.06.2013 beantragte die Klägerin auf der Grundlage von § 129 AO eine Änderung der Eigenkapitalfeststellung auf € 80.000. Die Korrektur diene der Beseitigung einer "offenbaren Unrichtigkeit". Auch die Feststellungsfrist sei wegen § 181 Abs. 5 AO noch nicht abgelaufen. Das Finanzamt lehnte hingegen eine Änderung aufgrund einer offenbaren Unrichtigkeit ab, da hinsichtlich der Zuführung in die Kapitalrücklage weitere Ermittlungshandlungen erforderlich gewesen wären, um einen Sach- oder Rechtsirrtum auszuschließen. Auch der Einspruch der Klägerin blieb ohne Auswirkung.

Die beim FG Köln erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzamt habe den mechanischen Fehler der Klägerin spätestens mit Aufhebung des VdN, die einer Steuerfestsetzung ohne VdN gleichsteht (§ 164 Abs. 3 Satz 2 AO), als eigenen Fehler übernommen. Zwar sei eine offenbare Unrichtigkeit bei der noch unter VdN erfolgten Steuerfestsetzung im Jahr 2008 fernliegend gewesen. Schließlich sei es damals durchaus noch möglich gewesen, dass beispielsweise ein tatsächlicher Zufluss nicht stattgefunden haben könnte. Maßgeblich sei jedoch auf den Bescheid vom 07.06.2011 abzustellen, mit dem der VdN aufgehoben wurde. In der Zwischenzeit habe das Finanzamt im Streitfall weitere Erkenntnisse erlangt, die einen Zugang zum steuerlichen Einlagekonto zweifelsfrei bestätigten. Zudem habe das Finanzamt durch die Aufhebung des VdN und die mehrjährige erklärungsgemäße Veranlagung deutlich gemacht, dass es keine weitere Sachverhaltsaufklärung mehr beabsichtigte. Der erkennende Senat ging daher davon aus, dass ein Sach- oder Rechtsirrtum bei der Beklagten im maßgeblichen Zeitpunkt ausgeschlossen war.

Auch die Feststellungsfrist sei im Streitfall aufgrund von § 181 Abs. 5 AO noch offen gewesen. Die Vorschrift gelte nach ständiger Rechtsprechung des BFH - über den Wortlaut hinaus – auch für Änderungen und Berichtigungen. Zudem umfasse die Vorschrift nicht nur unmittelbare Wirkungen der gesonderten Feststellung, sondern auch mittelbare Wirkungen für frühere oder spätere Veranlagungszeiträume. Im vorliegenden Fall stehe die Feststellung des Einlagekontos zum 31.12.2006 in einem Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis zu den nachfolgenden Feststellungen des Einlagekontos. Gleichzeitig habe die (spätere) Feststellung materiell-rechtMaßgeblicher Zeitpunkt für die Annahme eines Übernahmefehlers

Keine Feststellungsverjährung wegen § 181 Abs. 5 AO

8 Energie- und Stromsteuer

liche Bindungswirkung für die Einkommensbesteuerung von Ausschüttungen auf Ebene des Gesellschafters.

Anhängige Nichtzulassungsbeschwerde (AZ: I B 56/16) Das FG Köln ließ die Revision im Urteil nicht zu. Eine diesbezügliche Nichtzulassungsbeschwerde ist bereits beim BFH anhängig. Es sei aber darauf hingewiesen, dass die Frage des Vorliegens einer offenbaren Unrichtigkeit immer vom Einzelfall abhängig bleibt. Andere Fälle wurden bereits anders entschieden (vgl. z. B. FG Münster vom 25.02.2014, AZ: 9 K 840/12).

Fazit

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

Anrechnung anderer staatlicher Beihilfen auf

die Energie- und Strom-

steuerbegünstigungen;

δ 19 Abs. 1a EEG

schwerde ist bereits beim BFH anhängig.

8a | Geplante Gesetzesänderungen zur energie- und stromsteuerrechtlichen Behandlung von dezentralen KWK-Anlagen; Einführung § 19 Abs. 1a EEG |

Autoren: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Bertil Kapff, beide Düsseldorf

Stromerzeugung in dezentralen KWK-Anlagen

Diskussionsentwurf vom 22.04.2016 zur Änderung

des Energiesteuer- und

Stromsteuergesetzes

Die dezentrale Stromerzeugung dient der Vermeidung von Umspann- und Leitungsverlusten sowie der Entlastung der Stromnetze auf höheren Spannungsebenen. Dabei wird Strom in Kleinkraftwerken verbrauchernah zur Deckung des Eigenbedarfs von Industrieanlagen oder Wohngebieten erzeugt. Dezentrale thermische Kraftwerke werden im Regelfall als Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlagen (KWK-Anlagen) betrieben, d.h., dass auch die bei der Stromerzeugung durch das Verheizen der Energieerzeugnisse anfallende Wärme zur weiteren Nutzung an Verbraucher in Anlagennähe abgegeben wird. Aus diesem Grund erreichen dezentrale Anlagen grundsätzlich deutlich höhere Gesamtwirkungsgrade im Vergleich zu zentralen Kondensationskraftwerken, bei denen die nach der Stromerzeugung anfallende Restwärme ungenutzt an die Umgebung abgegeben wird.

Der Diskussionsentwurf der Bundesregierung vom 22.04.2016 zu einem zweiten Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes beinhaltet umfangreiche Änderungen, die sich teilweise negativ auf die Wirtschaftlichkeit von Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen auswirken können. Die Gesetzesnovelle soll sowohl Bestandsanlagen als auch Neuinvestitionsprojekte betreffen und zum 01.01.2017 in Kraft treten. Bis dahin sind die weiteren Entwicklungen im Gesetzgebungsverfahren zu beobachten.

Nach dem EU-Beihilferecht dürfen die Steuerbegünstigungen des Energie- und Stromsteuerrechts, die staatliche Beihilfen nach Art. 107 AEUV sind, nicht neben anderen Betriebsbeihilfen für dieselben beihilfefähigen Kosten gewährt werden (Überkompensationsverbot). Insbesondere vor dem Hintergrund des aktuellen Urteils des EuG vom 10.05.2016 (Rs. T-47/15), nach dem die Einspeisevergütung und die besondere Ausgleichsregelung nach dem EEG staatliche Beihilfen darstellen sollen, wird derzeit diskutiert, welche Förderungen für dieselben beihilfefähigen Kosten wie die Energie- und Stromsteuerbegünstigungen gewährt werden und damit vor einer Gewährung der Begünstigungen angerechnet werden müssten. Außerdem sollen die Begünstigten der Zollverwaltung zukünftig jährlich zusichern, dass keine offenen beihilferechtlichen Rückforderungsanordnungen gegen sie vorliegen. Antragsteller sollen zudem jährlich bestätigen, dass sie nicht unter den Anwendungsbereich der Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten (ABl. EU 2014 Nr. C 249/01) fallen.

Nach § 19 Abs. 1a EEG dürfen die EEG-Einspeisevergütung und die EEG-Marktprämie nicht mehr mit einer Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 3 StromStG kumuliert geltend gemacht werden. Entweder soll die Stromsteuerbefreiung oder die EEG-Vergünstigung greifen. Daes keine gesetzliche Möglichkeit gibt, zur Stromsteuerpflicht in Fällen der Befreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 3 StromStG zu optieren, zielt das EEG auf eine Wahlmöglichkeit ab, die derzeit gesetzlich nicht geregelt ist. In der Praxis ergeben sich daraus eine Vielzahl von Problemen.

Entsprechend der EU-Energieeffizienzrichtlinie sollen zukünftig nur noch Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 1 MW_{el} als kleine Stromerzeugungsanlagen gelten (bisher 2 MW_{el}). DementspreStromsteuerbefreiung nur noch bis zu einer elektrischen Nennleistung von bis zu 1 MW_{el}

8 Energie- und Stromsteuer



chend soll die in § 8d StromStG-E neugefasste Steuerbefreiung für in dezentralen Kleinanlagen erzeugten Strom künftig nur bis zu einer elektrischen Nennleistung von bis zu 1 MW_{el} in Anspruch genommen werden können. Die Steuerbegünstigung soll lediglich in den Fällen gewährt werden, in denen der erzeugte Strom in "unmittelbarer" räumlicher Nähe zur Anlage entnommen wird. Insbesondere soll eine Einspeisung des erzeugten Stroms in ein Netz für die allgemeine Versorgung zukünftig unzulässig sein. Die Stromsteuerbefreiung soll außer in den Fällen der §§ 28, 53a EnergieStG-E nur möglich sein, wenn die eingesetzten Energieerzeugnisse der Energiesteuer unterliegen.

Energiesteuerentlastung für die Stromerzeugung

Die vollständige Steuerentlastung nach § 53 EnergieStG-E soll analog hierzu zu-künftig bereits ab einer Anlagengröße von mehr als 1 MW_{el} gewährt werden können. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sollen zukünftig auch kleine Stromerzeugungsanlagen Entlastungsanträge nach § 53 EnergieStG-E stellen können, sofern der erzeugte Strom der Stromsteuer unterliegt. Es ist geplant, die bisherige Steuerbefreiung für Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG unter Beibehaltung der aktuellen Rechtslage unter § 8a StromStG-E neu zu fassen.

Steuerentlastungen für KWK-Anlagen (§ 53a EnergieStG-E) Unter Beibehaltung sämtlicher Entlastungstatbestände soll die bisherige Steuerentlastung nach § 53b EnergieStG zur Verfahrensvereinfachung in den § 53a EnergieStG-E integriert werden. In den § 53a EnergieStG-E soll zudem eine Mindestentlastungsschwelle von € 500 pro Kalenderjahr je Anlage eingeführt werden. Zur Berechnung des Nutzungsgrads einer KWK-Anlage soll die Summe der genutzten mechanischen und thermischen Energie der Summe der Brennstoffwärme der eingesetzten Energieerzeugnisse und der benötigten Hilfsenergie gegenübergestellt werden (§ 3 Abs. 3 EnergieStG-E).

In der Diskussion steht außerdem die neu in das Energiesteuergesetz aufzunehmende Definition des Verwenders von Energieerzeugnissen in Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen (§§ 3 Abs. 5, 49 Abs. 5, 53 Abs. 4 Satz 2, 53a Abs. 10 EnergieStG-E). Demnach soll Verwender nur diejenige Person sein, die die Energieerzeugnisse in der Stromerzeugungs- oder KWK-Anlage einsetzt. Durch den neuen Anlagenbegriff soll gewährleistet werden, dass die Anlagen entsprechend der europarechtlichen Vorgaben unabhängig von den jeweiligen Eigentumsverhältnissen nach den allgemein anerkannten Regeln der Technik bewertet werden. Ob dies mit der Formulierung im Gesetzentwurf gelingt, ist fraglich.

In jedem Fall kann festgestellt werden, dass die geplanten Änderungen erheblich sind und dass das Energiesteuerrecht auch im Kraftwerksbereich zunehmend in das Energie- und Beihilferecht hineinreicht. Verwenderbegriff

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

8b | Umspann- und Leitungsverluste im Versorgungsnetz |

Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Technisch bedingte Umspann- und Leitungsverluste Mit Urteil vom 24.02.2016 hat der BFH zur Frage Stellung bezogen, inwieweit stromsteuerrechtliche Versorger Umspann- und Leitungsverluste als steuerfrei behandeln dürfen. Teile des in das Elektrizitätsversorgungsnetz eingespeisten Stroms erreichen nicht die Entnahmestellen, sondern gehen während des Transports infolge von Änderungen der Spannungsebenen sowie der eingeschränkten Leitfähigkeit der Stromkabel technisch verloren. Grundsätzlich sollen diese Verlustmengen nicht der Stromsteuer unterliegen, weil sie ohne menschliches Zutun anfallen und die Ware

Strom erst mit dem Verbrauch besteuert werden soll.

Ein als stromsteuerrechtlicher Versorger nach § 4 StromStG zugelassenes Unternehmen des Produzierenden Gewerbes verfügt über mehrere Niederlassungen in Deutschland. An den verschiedenen Standorten entstehen dabei Umspannund Leitungsverluste. Stromabgaben an Dritte erfolgen nicht an allen Standorten des Unternehmens. Für die Standorte, an denen Strom an Dritte geleistet wird, hat das Hauptzollamt (HZA) Umspann- und

Betriebsnetze zur Mitversorgung von Dritten oder nur zum Selbstverbrauch

8 Energie- und Stromsteuer

Leitungsverluste in Höhe von 1,6 % der bezogenen Strommengen anerkannt. Für die Standorte, an denen der Strom nur für eigene betriebliche Zwecke entnommen wird, hat das HZA dagegen die Steuer auch für diese Verlustmengen festgesetzt. Nach Ansicht des HZAs soll kein Versorgungsnetz im Sinne des Stromsteuergesetzes vorliegen, sofern Strom in einem betrieblichen Netz nicht an Dritte geleistet wird.

BFH vom 24.02.2016 (AZ: VII R 7/15) Der BFH hat diesbezüglich entschieden, dass Versorger auch die Umspann- und Leitungsverluste in ausschließlich zum Selbstverbrauch genutzten Betriebsnetzen als steuerfrei behandeln dürfen, weil das Versorgungsnetz eines stromsteuerrechtlichen Versorgers alle Leitungen und Umspannvorrichtungen des Versorgers umfasst und eine Differenzierung nach einzelnen Betriebsstätten nicht mit dem Stromsteuerrecht zu vereinbaren ist.

Stromsteuerrechtlich nur ein Versorgungsnetz

Für stromsteuerrechtliche Zwecke ist von einem einzigen Versorgungsnetz auszugehen, das nicht in verschiedene Teilnetze aufgespalten werden kann. Sofern ein Versorger mehrere Betriebsstätten mit entsprechenden Verbrauchsstellen unterhält, gehören sämtliche Stromleitungen und Umspannvorrichtungen zu seinem

Versorgungsnetz. Dies gilt unabhängig davon, ob in den Betriebsstätten Strom lediglich vom Versorger selbst oder auch von Dritten entnommen wird.

Der Steuerentstehungstatbestand nach § 5 StromStG unterscheidet zwischen den sich ausschließenden Rechtspositionen des Versorgers und des Letztverbrauchers. Versorger können lediglich in den Fällen des § 1a StromStV fiktiv als Letztverbraucher gelten. Da ein derartiger Ausnahmetatbestand im Streitfall nicht vorlag, gilt die Klägerin auch für die Betriebsstätten, an denen er lediglich Strom zum Selbstverbrauch entnimmt, als Versorger und nicht als Letztverbraucher.

Im Ergebnis ermöglicht das Urteil, den Anteil der Strommengen, der für Umspannund Leitungsverluste im Betriebsnetz angefallen ist, bei der Stromsteueranmeldung als nicht steuerpflichtig und damit unberücksichtigt zu lassen, auch wenn am entsprechenden Standort keine Stromabgaben an Dritte erfolgen. Dies führt faktisch zu einer Privilegierung der betrieblichen Netze von Versorgern gegenüber den betrieblichen Netzen von Unternehmen, die ausschließlich stromsteuerrechtliche Letztverbraucher sind.

Versorger sind keine Letztverbraucher

Privilegierung der Betriebsnetze von Versorgern

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

WTS Tax Performance Management System

Kontrolle und Optimierung steuerlicher Performance



WTS unterstützt Sie in allen Schritten der Einführung, Optimierung und Zertifizierung Ihres steuerlichen Kontrollsystems, Tax Compliance Management Systems und Tax Performance Management Systems. WTS bietet maßgeschneiderte Lösungen, um die Erfüllung steuerlicher Pflichten in Ihrem Unternehmen sicherzustellen und die steuerliche Performance zu optimieren.

Informationsbroschüre anfordern: WTS Group AG Gitta Mannke-Asanatucu Telefon +49 (0) 89 286 46-2462 gitta.mannke-asanatucu@wts.de



9 | Hinzurechnung einer unentgeltlichen Vorteilsgewährung nach § 1 AStG europarechtswidrig? | Autoren: Andreas Riedl, Aleksandra Veljovic, beide Frankfurt a. M.

DEUTSCHLAND

FG Rheinland-Pfalz vom 28.06.2016 (AZ: 1 K1472/13) Mit Beschluss vom 28.06.2016 setzte das FG Rheinland-Pfalz ein Verfahren nach § 74 FGO aus, um vom EuGH prüfen zu lassen, ob Hinzurechnungen von Vorteilsgewährungen im Konzern nach § 1 AStG unionsrechtswidrig sind. Die Rechtssache (Rs. C-382/16) ist nun beim EuGH anhängig.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, hatte für ausländische Konzerngesellschaften gegenüber deren finanzierenden Banken unentgeltlich Patronatserklärungen abgegeben. Nach dem im deutschen Recht verankerten Fremdvergleichsgrundsatz ist hinsichtlich der Bestimmung von Verrechnungspreisen eine Anpassung des zu versteuernden Einkommens vorgesehen, sobald ein unbeschränkt Steuerpflichtiger durch Geschäftsvorfälle mit ausländischen verbundenen Unternehmen steuermindernde Vorteile erlangt, die bei Transaktionen mit oder zwischen unabhängigen Dritten nicht entstanden wären. Das zuständige Finanzamt ging im Streitfall davon aus, dass durch die Patronatserklärungen Geschäftsbeziehungen i. S. v. § 1 Abs. 4 AStG begründet wurden. Die Einkünfte des in Deutschland ansässigen Unternehmens seien deshalb um fiktive Haftungsvergütungen zu erhöhen gewesen.

Im Rahmen des Klageverfahrens machte die Klägerin geltend, dass eine Korrektur der Einkünfte wegen Verstoßes gegen das europäische Gemeinschaftsrecht unzulässig sei. Dass bei gleichem Sachverhalt zwischen deutschen verbundenen Unternehmen eine Korrektur der Einkünfte nicht erfolgt, wird als Verstoß gegen Art. 49 i. V. m. 54 AEUV gewertet.

In einem Urteil des EuGH vom 21.10.2010, das sich auf ein belgisches Gesetz zu Verrechnungspreisen – ähnlich der Regelung in § 1 AStG – bezog, wurde keine entsprechende Unionsrechtswidrigkeit festgestellt. Der belgische Gesetzestext weist jedoch einen wesentlichen Unterschied zur deutschen Regelung auf. Denn für belgische Unternehmer besteht die Möglichkeit, wirtschaftliche Gründe anzuführen, die eine fremdunübliche Transaktion rechtfertigen und eine steuerliche Korrektur verhindern können.

Im Rahmen des aktuellen Verfahrens soll der EuGH nun überprüfen, ob die deutsche Regelung auf Grund der fehlenden Rechtfertigungsmöglichkeit unionsrechtswidrig ist. Die Entscheidung des EuGH wird dabei Signalwirkung auch für andere vergleichbare Sachverhalte haben, bei denen eine Korrektur der Einkünfte zwischen deutschen verbundenen Unternehmen nicht erfolgt.

EuGH vom 21.10.2010 (Rs. C-311/08)

Fazit

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

10 | Portugiesische Regelung zur Quellenbesteuerung von Zinsen (teilweise) unionsrechtswidrig | Autorin: StBin Olga Beck, Erlangen

EUGH

EuGH vom 13.07.2016 (Rs. C-18/15) In der Rechtssache C-18/15 hatte der EuGH darüber zu entscheiden, ob die portugiesische Regelung zur Quellenbesteuerung von Zinsen mit den Grundfreiheiten vereinbar ist.

Portugiesische Regelung

Das portugiesische Körperschaftsteuerrecht unterwirft die im dortigen Hoheitsgebiet erzielten Bruttozinserträge von Gebietsfremden einer definitiven Quellensteuer in Höhe von 20 %. Hingegen werden die von gebietsansässigen Finanzinstituten eingenommenen Zinserträge mit einem Steuersatz von 25 % besteuert, dies allerdings nach Abzug der Betriebsausgaben.

Die erste vom obersten Verwaltungsgericht Portugals dem EuGH vorgelegte Frage war, ob Art. 56 AEUV (Art. 49 EG) einer Regelung des nationalen Steuerrechts entgegensteht, nach der gebietsfremde Finanzinstitute mit den in Portugal erzielten Zinserträgen ohne die Möglichkeit eines Betriebsausgabenabzugs einer definitiven Quellensteuer in Höhe von 20 % unterliegen, während bei gebietsansässigen Finanzinstituten Zinserträge nach

Besteuerungstechnik

TAX LEGAL CONSULTING Internationales

Abzug der mit der ausgeübten Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben mit einem Steuersatz von 25 % versteuert werden. Der EuGH bestätigt insoweit seine bisherige Rechtsprechung. Die spezielle Erhebungstechnik des Steuerabzugs an der Quelle für gebietsfremde Dienstleister stelle zwar eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit dar. Diese könne aber durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden, wie beispielsweise die Notwendigkeit, die Effizienz der Beitreibung der Steuer zu gewährleisten.

der Dienstleistungsfreiheit nicht durch etwaiges Bestehen anderer Vorteile gerechtfertigt werden kann.

Betriebsausgaben

Berechnung der Steuer

Die zweite Vorlagefrage richtete sich darauf, ob Art. 56 AEUV (Art. 49 EG) einer solchen Regelung auch dann entgegensteht, wenn bei gebietsansässigen Finanzinstituten nach dem Betriebsausgabenabzug eine im Vergleich zur Quellenbesteuerung von gebietsfremden Finanzinstituten höhere Steuer erhoben wird oder werden kann. Hierzu stellt der EuGH unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass sich die gebietsansässigen und gebietsfremden Dienstleister bezogen auf die Berücksichtigung von unmittelbar mit der ausgeübten Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben in einer vergleichbaren Situation befänden. Demnach verstoße eine nationale Regelung, die den Gebietsansässigen den Abzug von Betriebsausgaben erlaube, den Gebietsfremden jedoch nicht, gegen Art. 56 AEUV (Art. 49 EG). Eine Rechtfertigung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses sei insoweit nicht möglich. Der EuGH stellt auch klar, dass eine Beschränkung

Bezüglich der dritten Vorlagefrage, wie die Betriebsausgaben zu bestimmen sind und ob dabei auf die Daten von Euribor und des LIBOR zurückgegriffen werden kann, führt der EuGH aus, dass Gebietsfremde und Gebietsansässige gleich behandelt werden müssten und folglich gleichartige Ausgaben abziehen können müssten. Dazu gehörten sowohl Betriebsausgaben, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Erlösen stehen, als auch ein Teil der für die Gewährung eines bestimmten Darlehens notwendigen Gemeinkosten des Finanzinstituts. Es obliege allerdings dem vorlegenden portugiesischen Gericht, auf Grundlage seines nationalen Rechts zu beurteilen, welche Betriebsausgaben als unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängend angesehen werden können. Die Zinssätze des Euribor und des LIBOR dürften nicht angewendet werden, da diese die durchschnittlichen, im Rahmen der Interbankenfinanzierung angewandten Zinssätze darstellen und nicht die tatsächlich getragenen Finanzierungskosten.

In vergleichbaren Fällen in Deutschland sind die Steuerausländer mit ihren Zinseinkünften regelmäßig nicht beschränkt steuerpflichtig. Entsprechend unterliegen ihre Zinseinkünfte nicht der deutschen Kapitalertragsteuer. Folglich dürften aus dem Urteil in Deutschland keine Auswirkungen zu erwarten sein.

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

OECD 11a | BEPS-Aktionspunkt 4 - Diskussionsentwurf zur Group Ratio Rule |

Autor: Simon Deistler, München

Hintergrund und aktuelle Entwicklung

Am 11.07.2016 hat die OECD als Follow-up zum finalen Abschlussbericht des BEPS-Aktionspunkts 4 (Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments) vom 05.10.2015 einen Diskussionsentwurf zur vorgeschlagenen "Group Ratio Rule" veröffentlicht. wie bisher anhand einer von den jeweiligen Staaten festgesetzten Fixed Ratio (z. B. 30 % des EBITDA). Die Group Ratio setzt den Nettozinsaufwand eines Konzerns gegenüber fremden Dritten ins Verhältnis zum Konzern-EBITDA. Die dadurch bewirkte Vereinheitlichung für Konzerne wäre grundsätzlich zu begrüßen.

Group Ratio Rule

Die Group Ratio Rule gibt den Konzernen die Möglichkeit, die abziehbaren Zinsen jeder einzelnen Konzerneinheit anhand der Group Ratio zu ermitteln, also nicht

Um nun den Nettozinsaufwand gegenüber fremden Dritten einheitlich bestimmen zu können, sieht die OECD in ihrem Diskussi-

Varianten zur Bestimmung des Nettozinsaufwands gegenüber Dritten

TAX LEGAL CONSULTING Internationales



onsentwurf insgesamt drei Möglichkeiten. Nach Variante 1 sind die Zinseinnahmen und -ausgaben der konsolidierten Abschlüsse ohne Anpassungen heranzuziehen, wohingegen diese nach Variante 2 noch in Bezug auf die Definition von Zinsen oder wirtschaftlich vergleichbaren Zahlungen angepasst werden. In Variante 3 werden Einnahmen und Ausgaben bestimmt, die unter die Definition von Zinsen oder wirtschaftlich vergleichbaren Zahlungen des BEPS-Aktionspunkts 4 fallen, und in Abhängigkeit von der Behandlung im konsolidierten Abschluss beurteilt. Auch wenn die Anwendung der ersten Variante auf den ersten Blick einfach erscheint, kann diese bei vergleichbaren Konzernen zu signifikanten Differenzen in der Bewertung des Nettozinsaufwands gegenüber fremden Dritten führen. Zum Beispiel kann dies auf einer unterschiedlichen Behandlung bestimmter Elemente als Zinseinnahmen bzw. -ausgaben aufgrund von abweichenden Rechnungslegungsvorschriften oder einer unterschiedlichen Bilanzierungspolitik der vergleichbaren Unternehmen innerhalb desselben Landes beruhen. So könnte die Group Ratio überbzw. unterbewertet werden und ggf. auch nachteilige Steuereffekte gegenüber vergleichbaren Unternehmen bewirken. Variante 2 und Variante 3 sollten hier zu einer konsistenten Lösung führen, da das Ergebnis in Bezug auf zusätzliche Faktoren bereinigt bzw. angepasst ist. Somit wären die letzten beiden Varianten vorzuziehen.

In ihrem Diskussionsentwurf nennt die OECD zudem eine Reihe zusätzlicher Faktoren, die bei der Definition des Konzern-EBITDA berücksichtigt werden sollen. So sollen einige Elemente, die im Zuge der Anpassung der Zinseinnahmen /-ausgaben und bei den Abschreibungen vom EBITDA abgezogen werden, bei der Berechnung des Konzern-EBITDA für die Group Ratio Rule wieder eingerechnet werden.

Auch sollen alle Dividendeneinkünfte

Unternehmen oder Einheiten eines Joint Ventures, die nach der Equity-Methode im Konzernabschluss berücksichtigt werden, bei der Bestimmung des Konzern-EBITDA eingerechnet werden. Zudem sollen auch grundsätzlich nichtwiederkehrende Einkommensbestandteile ohne Anpassung berücksichtigt werden. Allerdings sieht die OECD die Möglichkeit für Staaten vor, bestimmte nichtwiederkehrende Einkommensbestandteile bei der Bestimmung des Konzern-EBITDA auszuschließen.

Abschließend gibt die OECD Empfehlungen, wie die Group Ratio Rule anzuwenden ist, wenn (i) einzelne Konzerneinheiten ein negatives EBITDA bei positivem Konzern-EBITDA aufweisen oder (ii) das Konzern-EBITDA null bzw. negativ ist. So können Staaten im Fall (i) beispielsweise entweder die beim EBITDA negativen Konzerneinheiten bei der Bestimmung des Konzern-EBITDA ausschließen oder den Zinsabzug bei Konzerneinheiten mit positivem EBITDA beschränken. Im Fall (ii) können beispielsweise Konzerneinheiten mit positivem EBITDA die Fixed Ratio Rule anwenden. Sofern der Staat festlegt, dass Konzerneinheiten mit negativem EBITDA von der Berechnung des Konzern-EBITDA ausgeschlossen werden, kann eine Group Ratio berechnet und bei Konzerneinheiten mit positivem EBITDA angewendet werden.

Group Ratio Rule bei negativem EBITDA des Konzerns bzw. Konzerneinheiten

entwurf mehrere Möglichkeiten auf, wie die Group Ratio Rule von Staaten technisch

ausgestaltet bzw. angewendet werden kann, um BEPS im Zusammenhang mit Zinsen effektiv zu verhindern. Nichtsdestotrotz werden weitere Diskussionen zur technischen Ausgestaltung der Group Ratio Rule erwartet. Insbesondere geht der Diskussionsentwurf auch noch nicht

Die OECD zeigt also in ihrem Diskussions-

näher auf eine Anwendung der Group Ratio Rule in Spezialfällen (z.B. Banken oder Versicherungen) oder auf die Auswirkung von Verrechnungspreisaspekten ein.

Kontakt: StB Maik Heggmair, München, maik.heggmair@wts.de

und Gewinnanteile von assoziierten

Anpassungen bei der

Bestimmung des

Konzern-EBITDA

Fazit

11b | BEPS-Aktionspunkt 7 - zusätzliche Leitlinien zur Betriebsstättengewinnaufteilung | Autorin: StBin Marion Just, Hamburg

Zusätzliche Leitlinien der Gewinnaufteilung Am 04.07.2016 veröffentlichte die OECD einen Diskussionsentwurf hinsichtlich zusätzlicher Leitlinien im Zusammenhang mit der Betriebsstättengewinnaufteilung (BEPS Action 7: Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments). Für den Fall der Entstehung einer ausländischen Vertreterbetriebsstätte neben einer rechtlich selbständigen Vertriebsgesellschaft im Ausland folgt die OECD für die Besteuerung der Vertreterbetriebsstätte im Regelfall der Null-Summen-Theorie. Dem Steuerpflichtigen erwachsen dann aus der Betriebsstätte lediglich Pflichten in Form von Formerfordernissen, ohne dass jedoch eine tatsächliche Gewinnzuwei-

Der Diskussionsentwurf unterbreitet

im Weiteren Vorschläge, die Gewinnzu-

Unternehmen") OECD-Musterabkommen

miteinander in Einklang zu bringen. Ohne

eine Abstimmung dieser beiden Artikel kann es zu Doppelbesteuerungsfällen

kommen.

weisung nach Art. 7 ("Unternehmens-

gewinne") und Art. 9 ("Verbundende

Anwendung der Null-Summen-Theorie durch OFCD

Gewinnaufteilung unter Berücksichtigung der BEPS-Maßnahmen Im Rahmen des finalen Berichts zu Action 7 des BEPS-Proiekts wurde der Betriebsstättenbegriff durch Anpassung von Art. 5 OECD-Musterabkommen ("Betriebsstätte") überarbeitet. Der Diskussionsentwurf vom 04.07.2016 soll eine zusätzliche Orientierung hinsichtlich der Gewinnermittlung für Betriebsstätten unter Berücksichtigung der neuen Regelungen des BEPS-Projekts bieten. Anhand von fünf Beispielen bildet die OECD konkrete Umsetzungsvorschläge für die Gewinnaufteilung von Betriebsstätten ab.

sung erfolgt.

Abstimmung der Gewinnaufteilung nach Art. 7 und 9 OECD-MA erforderlich

Problemstellungen

Der Diskussionsentwurf greift insbesonde-

re die folgenden Problemstellungen auf, die nach Auffassung der OECD weiterer Erläuterung bedürfen:

Vertreterbetriebsstätten

1. Vertreterbetriebsstätten, in unterschiedlichen Konstellationen bzgl. ihrer ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter.

Lagerbetriebsstätten

2. Lagerbetriebsstätten, die nicht unter die Befreiung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA fallen. Die OECD verfolgt mit dem Entwurf das Ziel, eine Debatte hinsichtlich der Zuweisung von Betriebsstättengewinnen anzustoßen und einen Konsens zu finden. Die interessierte Öffentlichkeit war aufgefordert, zu den im Diskussionsentwurf enthaltenen Vorschlägen der Gewinnzuweisung auf Basis der Beispiele bis zum 05.09.2016 Stellung zu nehmen.

Stellungnahme bis zum 05.09.2016

Kontakt: StB/FB IStR Torsten Hopp, Hamburg, torsten.hopp@wts.de

11c | Entwurf der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zur Anwendung der Profit Split **OECD Methode** | Autoren: Kai Schwinger, Andreas Riedl, Frankfurt a. M.

OECD Entwurf zur Profit Split Methode Die OECD hat am 04.07.2016 den Entwurf einer Neuformulierung von Teil III in Abschnitt C des Kapitels II der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien von 2010 zur Anwendung der transaktionsbezogenen Profit Split Methode (PSM) veröffentlicht. Die geplante Änderung bzw. Ergänzung der Richtlinien beruht auf den bisherigen Arbeiten im Rahmen der Aktionspunkte 8 bis 10 des BEPS-Aktionsplans, zu dem am 05.10.2015 der abschließende Bericht der OECD erschienen war. Der Abschlussbericht zu diesen Aktionspunkten verfolgt das zentrale Ziel, die Gewinne (oder Verluste) der multinationalen Unternehmen (MNUs) im Einklang mit der Wertschöpfung und der Substanz der beteiligten

Unternehmen zuzuordnen und somit eine sachgerechte Besteuerungsgrundlage zu schaffen. Der Berichtsentwurf will dieses Ziel nun in Bezug auf die Anwendung der PSM konkretisieren.

Der Entwurf beschäftigt sich in einem ersten Teil mit der grundsätzlichen Anwendbarkeit der PSM. Nach dem Entwurf der OECD ist die PSM daher nur unter bestimmten Bedingungen eine geeignete Methode. Dies soll z.B. bei stark integrierten Funktionen oder der gemeinsamen Nutzung von "einzigartigen Wertbeiträgen" der Fall sein. Eine weitere Voraussetzung ist die Fähigkeit der beteiligten Unternehmen, die mit den zugewiesenen

Anwendung der Profit Split Methode dem Grunde nach



Gewinnen verbundenen Risiken tragen und kontrollieren zu können. Die OECD sieht die Voraussetzungen für die PSM vor allem dann als erfüllt an, wenn sich verbundene Unternehmen die Übernahme einer Funktion horizontal teilen.

Verteilung von realisierten Gewinnen

Dabei wird von der OECD zwischen einem Profit Split von realisierten Gewinnen und einem Profit Split von antizipierten Gewinnen unterschieden. Die OECD konzentriert sich in diesem Entwurf sehr stark auf den Profit Split von ex post realisierten Gewinnen. Sie geht davon aus, dass bei einem Profit Split von realisierten Gewinnen alle Parteien entsprechend ihrem Risiko aus der dem Profit Split zu Grunde liegenden Transaktion partizipieren. Hierdurch könnten fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise eher sichergestellt werden, als bei einem Profit Split von antizipierten Gewinnen.

Anwendung der Profit Split Methode der Höhe nach Um die PSM in der Praxis anwenden zu können, muss die betroffene Transaktion und der mit ihr verbundene realisierte Gewinn eindeutig identifiziert und abgegrenzt werden. Dies bedeutet auch, dass für jede der beteiligten Parteien eindeutig und ex ante

festgestellt werden muss, welche Risiken die Parteien übernehmen, welche Wertbeiträge sie leisten und zu welchen wirtschaftlichen Ergebnissen diese Handlungen führen. Hierzu sieht die OECD in ihrem Entwurf basierend auf der Funktions- und Risikoanalyse eine Wertschöpfungsbeitragsanalyse oder eine Residualwertanalyse vor. Nachdem sich die Gewinne der Transaktion realisiert haben, werden diese nach der ex ante festgelegten Methodik verteilt. In diesem Zusammenhang gab es von Seiten der OECD nur wenige Änderungen im Vergleich zu den bestehenden Verrechnungspreisrichtlinien von 2010. Dies bedeutet, dass bewährte Konzepte bzgl. der PSM auch weiterhin Anwendung finden können.

Bis Anfang September konnten interessierte Parteien Kommentare zum Entwurf bei der OECD einreichen. Darüber hinaus hat die OECD am 11. und 12.10.2016 eine Konsultation in Paris veranstaltet, auf der der Entwurf diskutiert wurde. Es ist in diesem Zusammenhang allerdings unklar, inwiefern die Kommentare und Diskussionsergebnisse in den finalen Entwurf mit einfließen werden und wann dieser finale Entwurf zu erwarten ist.

Kontakt: StB Maik Heggmair, München, maik.heggmair@wts.de

OECD

11d | Veröffentlichung der OECD zu "Conforming Amendments to Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines" | Autor: Hanno Scholz, München

Veröffentlichung der OECD vom 04.07.2016 zu Kapitel IX der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien und Aufruf zur Kommentierung Die OECD hat am 04.07.2016 im Rahmen des BEPS-Projekts eine überarbeitete Version des Kapitels IX der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien mit dem Titel "Conforming Amendments to Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines" veröffentlicht. Mit der Veröffentlichung des Dokuments hat die OECD interessierte Parteien aufgerufen, die vorgeschlagenen Änderungen des Kapitels IX zu überprüfen und bis zum 16.08.2016 zu kommentieren. Auch die WTS hat sich entsprechend beteiligt. Die Stellungnahmen werden von der OECD online veröffentlicht (www.oecd.org).

Inhaltliche Anpassung an BEPS-Maßnahmen 8-10 und 13 Die bis dato geltende Version des Kapitels IX wurde erstmalig im Jahr 2010 den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien hinzugefügt und enthält Empfehlungen für den Umgang mit Verrechnungspreisaspekten bei grenzüberschreitenden Restrukturierungen (Business Restructurings). Die OECD hat die

aktuelle Version 2010 nun in Hinblick auf die Ergebnisse des finalen BEPS-Berichts 8-10 "Aligning Transfer Pricing Outcome with Value Creation" und des BEPS-Berichts 13 "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting" inhaltlich angepasst. Die überarbeitete Version von Kapitel IX soll die aktuelle Version 2010 in einer konsolidierten Neufassung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien ersetzen.

Das Ziel der in Kapitel IX vorgenommen Anpassungen ist in erster Linie, Konformität zum zuletzt bereits überarbeiteten Kapitel I der Verrechnungspreisrichtlinien herzustellen und inhaltliche Duplizierungen zu entfernen, insbesondere in Bezug zum Ort wertschöpfender Aktivitäten und der Verteilung von Risiken und Kapital. Darüber hinaus wurden die bereits in Kapitel IX der aktuellen Version 2010 enthaltenen Empfehlungen hinsichtlich der BEPS-Berichte aus

Zielsetzung der vorgenommenen Anpassungen dem Jahr 2015 aktualisiert. Gemäß BEPS-Bericht 13 sind Business Restructurings zukünftig nicht nur im Local File, sondern auch bereits im Masterfile zu dokumentieren.

Fazit

Zwar stellt die OECD in ihrer Veröffentlichung vom 04.07.2016 klar, dass mit dem überarbeiteten Kapitel IX der Verrechnungspreisrichtlinien die bisher geltenden Verrechnungspreisaspekte zu Business Restructurings nicht geändert wurden. Dennoch ist aber davon auszugehen, dass aus den konformen Anpassungen an die BEPS-Berichte 2015 ein geändertes Verständnis der Fiski von Business Restruc-

turings resultieren wird. Wir gehen davon aus, dass insbesondere ausländische Finanzverwaltungen den Fokus stärker auf Unternehmensreorganisationen legen werden. Zu befürchten ist, dass bereits bei kleineren grenzüberschreitenen Reorgansiationen pauschal die Verlagerung von Gewinnpotential angenommen wird. Unternehmen sollten daher genau prüfen, ob sich bei vermeintlich einfachen Reorganisationen mögliche Ausgleichsansprüche der abgebenden Gesellschaften ergeben können. Eine entsprechende Dokumentation sollte frühzeitig im Masterfile und in den betreffenden Local Files erfolgen.

Kontakt: StB Maik Heggmair, München, maik.heggmair@wts.de

ÖSTERREICH

12 | Gewinnausschüttung einer deutschen Kapitalgesellschaft über zwischengeschaltete österreichische Privatstiftung | Autor: Jürgen Reinold, Wien

Hintergrund (EAS-Auskunft 3338 des BMF vom 24.09.2013) Der EAS-Auskunft 3338 des österreichischen BMF liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Eine in Österreich ansässige natürliche Person hält 100 % der Anteile einer österreichischen GmbH, die ihrerseits zu 80 % an einer deutschen GmbH beteiligt ist. Deutschland gewährt der österreichischen Mutter-GmbH auf der Grundlage von § 50d EStG keine Vollentlastung von der deutschen Kapitalertragsteuer (KESt), sondern reduziert die deutsche KESt nur insoweit, als dies dem österreichischen Gesellschafter (natürliche Person) auf Grund seines individuellen Entlastungsanspruches zustünde (Reduzierung der deutschen KESt auf 15 %). In diesem Fall kann der auf § 50d EStG gestützte Besteuerungsdurchgriff zu einem internationalen Zurechnungskonflikt führen, wenn die deutsche Gewinnausschüttung auf österreichischer Seite der österreichischen GmbH zugerechnet wird.

Denn bei Folgeausschüttung der bereits vorbesteuerten deutschen Gewinnausschüttung durch die österreichische GmbH wird 27,5 % österreichische KESt erhoben. Falls die deutsche KESt nicht mit 15 % auf die österreichische Steuer angerechnet werden würde, käme es zu einer Doppelbesteuerung. Das österreichische BMF gewährt jedoch für einen solchen Fall die Anrechnung der deutschen KESt, wenn nachweisbar ist, in welchem Ausmaß eine in Deutschland mit KESt vorbelastete Gewinnausschüttung in der Ausschüttung der österreichischen GmbH enthalten ist.

Wird in Abwandlung des obigen Ausgangssachverhaltes eine österreichische Privatstiftung zwischen die österreichische GmbH und die natürliche Person geschaltet, so ist diese Konstellation nicht mit jener von EAS 3338 vergleichbar. Gesellschafterin der die deutsche Dividende empfangenden österreichischen GmbH ist dann eine Stiftung und nicht mehr die natürliche Person. Erst in den Stiftungszuwendungen ist u. a. die mit deutscher KESt vorbelastete Gewinnausschüttung der österreichischen GmbH enthalten, sodass hierdurch nur eine indirekte Doppelbesteuerung besteht.

Nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung passe die angenommene Durchreichung der Ausschüttung durch eine Stiftung nicht mehr in das sich aus dem Wortlaut des § 50d Abs. 3 EStG ergebende Tatbestandsbild. Im vorliegenden Fall sei die Stiftung die an der ausländischen Gesellschaft i. S. d. § 50d Abs. 3 EStG "beteiligte Person", die in Deutschland bei unmittelbarer Beteiligung nur einen Anspruch auf KESt-Herabsetzung auf 15 % hätte. Der Sekundäreinkünftefluss von der österreichischen GmbH an die Stiftung unterliege keiner österreichischen KESt oder KöSt, auf die gegebenenfalls eine Steueranrechnung vorgenommen werden könnte. Ein solcher Fall könne daher nicht mehr als Konstellation einer juristischen Doppelbesteuerung gesehen werden, deren Behebung Österreich als Ansässigkeitsstaat rechtsverbindlich im Doppelbesteuerungsabkommen aufgetragen werde.

Zwischenschaltung einer österreichischen Privatstiftung

EAS-Auskunft 3359 des BMF vom 05.04.2016

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



1 | Die neue EU Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) – Stand der Umsetzung und Konsequenzen für Unternehmen | Autoren: Bernhard Fuhrbach, München, RA Andreas Wigger, Düsseldorf

Regelungen der EU-DSGVO werden am 25.05.2018 wirksam Die neue EU-Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) wurde im April vom
EU-Parlament verabschiedet und im Mai im
Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht. Wirksam werden die Regelungen
erst nach einer Übergangszeit von zwei
Jahren am 25.05.2018 (Art. 99 DSGVO). Die
DSGVO ist Teil der im Jahr 2012 durch die
EU-Kommission initiierten Datenschutzreform und ersetzt die bestehende EU-Datenschutzrichtlinie von 1995 (RL 95/46/EG).

Bisher war die EU-Datenschutzrichtlinie in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich umgesetzt worden. Die DSGVO wird als Verordnung nunmehr unmittelbar anwendbar sein und nationale Vorschriften automatisch verdrängen. Damit wird im Grundsatz ein einheitliches Datenschutzniveau hergestellt. Allerdings erlaubt die DSGVO über Öffnungsklauseln den Mitgliedstaaten, Teilbereiche weiterhin national zu regeln. Dies betrifft z.B. den Beschäftigtendatenschutz (Art. 88 DSGVO). Auch muss der deutsche Gesetzgeber die "Schnittstellen" in anderen Gesetzen auf die DSGVO abstimmen. Dies bedeutet, dass in Deutschland neben dem Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) zahlreiche Gesetze oder Rechtsverordnungen mit datenschutzrechtlichen Normen überprüft und ggf. an die neuen Vorgaben angepasst werden müssen. Erste Ergebnisse des deutschen Gesetzgebers für diese immensen Anpassungen werden für Ende 2016 erwartet.

Sanktionsrahmen bei Verstößen wurde deutlich verschärft Die größte Relevanz für Unternehmen hat wahrscheinlich die massive Verschärfung des Sanktionsrahmens. Bislang sah das BDSG lediglich Bußgelder von maximal € 300.000 vor. Diese Grenze durfte nur im Ausnahmefall überschritten werden. Nach der DSGVO können in Zukunft Bußgelder von bis zu € 20 Mio. oder bis zu 4 % des weltweiten (Konzern-)Umsatzes verhängt werden, wobei auf den jeweils höheren Wert abzustellen ist. Bußgelder in solch einer Höhe wurden in Deutschland bislang nur im Bereich des Kartellrechts verhängt.

Eine Reihe wesentlicher Neuerungen muss durch Unternehmen berücksichtigt werden Auch wenn die nach der DSGVO zu beachtenden Grundprinzipien den bislang in Deutschland vorherrschenden Prinzipien im Wesentlichen entsprechen, sieht die DSGVO im Detail einige wesentliche Neuerungen vor:

- → Rechenschaftspflicht: Unternehmen müssen jederzeit die Einhaltung der Verordnung nachweisen können.
- → Bedingungen für Einwilligungen: Ein Vertrag darf nicht mehr ohne weiteres von Einwilligungen zu Verarbeitungen abhängig gemacht werden, die zur Vertragsdurchführung nicht zwingend erforderlich sind (Kopplungsverbot). Dies führt gerade bei der Einholung von Werbeeinwilligungen zu erheblichen Herausforderungen.
- → Gemeinsame Verantwortlichkeit: Künftig können im Gegensatz zum BDSG auch mehrere Stellen für dieselbe Verarbeitung verantwortlich sein und müssen bestimmte Datenschutzverträge schließen.
- → Anforderungen an Datenschutzverträge mit Auftragsverarbeitern: Zusätzlich zu den bisherigen Inhalten nach BDSG müssen Verträge mit Auftragsverarbeitern künftig weitere Regelungen enthalten.
- → Recht auf Datenübertragbarkeit:
 Auf Aufforderung des Betroffenen
 müssen in bestimmten Konstellationen
 den Betroffenen selbst oder Dritten die
 über ihn gespeicherten Daten in einem
 strukturierten, gängigen und maschinenlesbaren Format zur Verfügung
 gestellt werden.
- → Recht auf "Vergessenwerden": Werden Daten veröffentlicht, müssen die Empfänger über den Wunsch des Betroffenen, diese Daten zu löschen, informiert werden (z. B. Links und Kopien).
- → Erweiterter technisch-organisatorischer Datenschutz: Verpflichtung zur regelmäßigen Risikobewertung der getroffenen Maßnahmen. Zudem müssen bereits bei der technischen Konzeption von Systemen, Anwendungen und Verfahren die Prinzipien von "privacy by design" und "privacy by default" umgesetzt werden.
- → Datenschutzfolgenabschätzung: Für Risikoverarbeitungen muss eine

TAX LEGAL CONSULTING Datenschutzrecht

- umfangreichere Datenschutzfolgenabschätzung durchgeführt und ggf. die Datenschutzaufsicht konsultiert werden.
- → Verschärfte Meldepflichten bei Datenschutzverstößen: Künftig ist die Meldepflicht nicht nur auf Fälle des Abhandenkommens besonders sensibler Daten beschränkt. Es ist eine Dokumentation des Vorfalls zu erstellen und der Datenschutzaufsicht auf Anforderung vorzulegen. Eine Meldung muss i. d. R. innerhalb von 78 Stunden erfolgen.
- → "One-Stop-Shop": Im Grundsatz wird es für Unternehmen einer Gruppe nur noch eine Datenschutzbehörde als zentralen Ansprechpartner geben.

Um die erhöhten Bußgelder und mögliche Reputationsverluste zu vermeiden, müssen alle Unternehmen die Vorgaben der DSGVO bis Mai 2018 erfüllen. Dies setzt voraus, dass bis dahin alle unternehmensinternen Systeme, Verarbeitungen, Datenverarbeitungsverträge und Dokumentationen überprüft und ggf. angepasst werden. Konkret sollten u.a. folgende Themenbereiche überprüft werden:

- → Vereinbarkeit bestehender Verarbeitungsverfahren mit der DSGVO, einschließlich E- und M-Commerce und BI- sowie HR-Verfahren,
- → Datenschutzorganisation des Unternehmens.
- → Maßnahmen zur Aufklärung und Meldung von Datenschutzvorfällen,
- → Bestellung und Einbindung des betrieblichen Datenschutzbeauftragten,
- → Vorhandene technisch-organisatorische Maßnahmen zum Schutz von personenbezogenen Daten,
- → Zweckmäßigkeit von Datenschutzzertifizierungen,

- → Datenexportierbarkeit,
- → Umgang mit Veröffentlichungen von Daten im Internet und Intranet sowie rechtliche Anforderungen in Bezug auf das Recht auf Vergessenwerden,
- → Vereinbarkeit der Verfahrensverzeichnisse mit der DSGVO,
- → Erfassung/Anpassung von Auftragsdatenverarbeitungsverträgen,
- → Identifizierung gemeinsamer Verantwortlichkeiten mit anderen Stellen und Abschluss entsprechender Datenschutzverträge,
- → Zuständigkeit der Datenschutzaufsicht, insbesondere ob bzw. wie der One-Stop-Mechanismus greift.

Unternehmen sollten bereits jetzt damit beginnen, den datenschutzrechtlichen Status Quo in den Unternehmen zu identifizieren und notwendige Änderungen vorzunehmen. Umsetzung der Vorgaben muss bis Mai 2018 erfolgt sein

Im Ergebnis führen die massive Verschärfung des Sanktionsrahmens und die geringe Zeitspanne bis Mai 2018 zu einem hohen Umsetzungsdruck in allen Unternehmen. Wir gehen davon aus, dass der Datenschutz in Unternehmen deutlich an Bedeutung gewinnen und auch die "Management Attention" für diesen Compliance-Bereich signifikant steigen wird. Unternehmen, die bereits die Vorgaben des BDSG vollständig umgesetzt haben, besitzen eine gute Ausgangslage, um die Herausforderungen zur Anpassung an die neue Rechtslage meistern zu können. Unternehmen, die das Thema Datenschutz bislang eher vernachlässigt haben, dürften hingegen vor besondere Herausforderungen gestellt sein.

Daher empfehlen wir, die verbleibende Zeit bereits jetzt zu nutzen, um dem Thema Datenschutz auch in Zukunft gerecht zu werden. Kontakt: RA Dr. Thorsten B. Behling, Köln, thorsten.behling@ wts.de



2 | Aktuelle Entwicklungen im Datenschutz nach Safe Harbor – der EU-US Privacy Shield | Autoren: RA Dr. Thorsten B. Behling, Köln, Bernhard Fuhrbach, München, RA Andreas Wigger, Düsseldorf

EuGH erklärte Safe Harbor Abkommen im Oktober 2015 für unwirksam Wie bereits im WTS Journal 02/2016 berichtet, hat der EuGH im Oktober 2015 die sogenannte Safe Harbor-Entscheidung der EU-Kommission für ungültig erklärt. Durch dieses Urteil ist eine Übertragung von personenbezogenen Daten aus der Europäischen Union in die USA auf Grundlage einer Safe Harbor-Zertifizierung nicht mehr zulässig. Solch eine Datenübertragung wird von vielen Unternehmen durchgeführt, z. B. wenn personenbezogene Daten an Mutter- oder Tochterunternehmen in den USA übertragen oder wenn spezielle IT-Dienste wie Cloud-Services oder auch Google Analytics genutzt werden.

Unmittelbar nach dem Urteil des EuGH haben auch die deutschen Datenschutzaufsichtsbehörden auf die Unzulässigkeit von Datenübermittlungen in die USA hingewiesen, die allein auf Safe Harbor gestützt werden. Überdies stellten die Aufsichtsbehörden klar, dass sie nach Januar 2016 auch alternative Instrumente zu Safe Harbor, wie insbesondere EU-Standardvertragsklauseln, auf ihre Wirksamkeit prüfen werden. Unter anderem die Hamburger Datenschutzaufsichtsbehörde hat international agierende Unternehmen kürzlich überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass Datenübermittlungen nach wie vor auf Safe Harbor gestützt werden, was in der Folge mit entsprechenden Bußgeldern geahndet worden ist. Mittlerweile sind bereits drei Bußgeldbescheide der Hamburger Datenschutzaufsichtsbehörde gegen internationale Unternehmen wegen unzulässiger Übermittlung von Mitarbeiter- und Kundendaten rechtskräftig.

EU-US Privacy Shield seit dem 01.08.2016 wirksam Um die Datenübertragung in die USA auf eine neue rechtliche Grundlage zu stellen, hat die EU-Kommission mit den USA neue Rahmenbedingungen ausgehandelt, den sog. EU-US Privacy Shield. Diese sind am 12.07.2016 durch die EU-Kommission beschlossen worden und seit dem 01.08.2016 anwendbar. Die Aufsichtsbehörden haben allerdings Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Rahmenbedingungen mit der Safe Harbor-Entscheidung

des EuGH geäußert. Sie wollen deshalb nach einem Jahr überprüfen, ob die Praxis diesen Anforderungen bei bestehender Privacy Shield-Zertifizierung tatsächlich gerecht wird.

Der Mechanismus sieht vor, dass sich US-Unternehmen nach den Kriterien des EU-US Privacy Shield zertifizieren lassen können. In diesem Fall werden die Datenschutzvorgaben, die sog. Privacy Shield Principles, für sie bindend. Diese können sodann durch US-Aufsichtsbehörden, wie der Federal Trade Commission, zwangsweise durchgesetzt werden. Dabei müssen US-Unternehmen unter anderem Streitbeilegungsverfahren einführen und sich dem Schiedsverfahren des Privacy Shield Panels unterwerfen, um Beschwerden von Betroffenen abzuhelfen.

Zertifizierte Unternehmen können sich auf ein angemessenes Datenschutzniveau im Sinne des europäischen Datenschutzrechts berufen. Bei nicht zertifizierten Unternehmen muss das Datenschutzniveau weiterhin durch alternative Instrumente wie EU-Standardvertragsklauseln - abgesichert werden. Ob ein US-Unternehmen unter Privacy Shield zertifiziert ist oder war, lässt sich Positiv- und Negativlisten entnehmen, die von dem US Department of Commerce veröffentlicht werden. Dies gilt es daher stets zu prüfen, bevor personenbezogene Daten auf Grundlage von Privacy Shield an ein Unternehmen in die USA übermittelt werden. Allerdings bleibt zu beachten, dass auch bei bestehender Privacy Shield-Zertifizierung ergänzende Datenschutzverträge erforderlich sein können. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Datenempfänger als sog. Auftragsdatenverarbeiter (§ 11 BDSG) agiert. In diesem Falle kann es überdies erforderlich sein, den Datenempfänger zunächst im Hinblick auf seinen technisch-organi-

Der praktische Nutzen von Privacy Shield ist damit aus der Sicht europäischer Unternehmen, die personenbezogene

satorischen Datenschutz zu auditieren.

EU-US Privacy Shield setzt Zertifizierung des US-Unternehmens voraus

EU-US Privacy Shield führt grundsätzlich zu einem europäischen Datenschutzniveau

Praktische Bedeutung und weitere Entwicklung

TAX LEGAL CONSULTING Datenschutzrecht

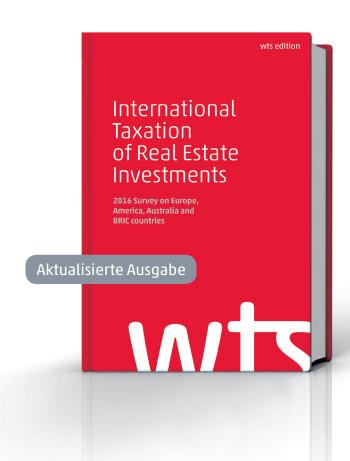
Daten auf dieser Grundlage übermitteln möchten, eingeschränkt. Dennoch können Privacy Shield-Zertifizierungen derzeit einen wichtigen Baustein zur Legitimation von US-Datentransfers darstellen. Denn die irische Datenschutzaufsicht möchte nunmehr auch EU-Standardvertragsklauseln durch den EuGH in Bezug auf US-Datentransfers überprüfen lassen. Sollte der EuGH auch diesen die Legitimationswirkung absprechen, können auch EU-Standardvertragsklauseln nicht mehr genutzt werden, um Datentransfers in die USA abzusichern. Dass der EuGH entsprechend entscheiden könnte, ist nicht unwahrscheinlich. Denn auch bei einem Abschluss

von EU-Standardvertragsklauseln ließe sich argumentieren, dass ein unverhältnismäßiger Datenzugriff durch US-Behörden nicht gänzlich ausgeschlossen ist. Letzteres nahm der EuGH u.a. zum Anlass, auch die Safe Harbor-Entscheidung der EU-Kommission zu kippen. Daher empfiehlt es sich, in Bezug auf US-Datentransfers möglichst mehrere Instrumente parallel einzusetzen, um diese in datenschutzrechtlicher Hinsicht abzusichern. Privacy Shield-Zertifizierungen können dabei einen wichtigen Baustein darstellen. Allein auf Privacy Shield-Zertifizierungen zu setzen, erschiene zum jetzigen Zeitpunkt indes noch sehr gewagt.

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

International Real Estate Tax Guide

2016 Survey on Europe, North America, Australia and BRIC countries



Das wts-Fachbuch "International Taxation of Real Estate Investments" bietet in der aktualisierten Ausgabe einen umfassenden Überblick über die steuerlichen Regelungen in 47 Ländern, die insbesondere im Bereich von Immobilieninvestitionen relevant sind.

Format: 14 x 21 cm Umfang: 484 Seiten Sprache: Englisch

Bestellung über:

WTS Group AG Gitta Mannke-Asanatucu Telefon +49 (0) 89 286 46-2462 gitta.mannke-asanatucu@wts.de



1a | Besonderheiten bei der Bewertung im Rahmen des Familien- und Erbrechts (IDW S 13) | Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

IDW S 13 im Juli 2016 veröffentlicht Im Juli 2016 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) die verabschiedete Version des IDW S 13 "Besonderheiten bei der Unternehmensbewertung zur Bestimmung von Ansprüchen im Familien- und Erbrecht" veröffentlicht. In dem IDW Standard werden Hinweise gegeben, die der Wirtschaftsprüfer bei der Bestimmung von Ausgleichs- oder Auseinandersetzungsansprüchen im Rahmen vermögensrechtlicher Auseinandersetzungen im Familien- und Erbrecht zu berücksichtigen hat. Der IDW S 13 ersetzt die IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses "Zur Unternehmensbewertung im Familien- und Erbrecht (IDW St/HFA 2/1995)".

Grundsätze des IDW S 1 sind zu berücksichtigen

Der HFA betont in seinen Ausführungen, dass für die Bewertung eines Unternehmens bei vermögensrechtlichen Auseinandersetzungen im Familien- und Erbrecht auch die Grundsätze des IDW S 1 "Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen" i. d. F. von 2008 heranzuziehen sind.

Besonderheiten

Bei der Anwendung des IDW S 1 im Rahmen des Familien- und Erbrechts sind jedoch Besonderheiten, wie beispielweise die Ermittlung der übertragbaren Ertragskraft, der Abzug des kalkulatorischen Unternehmerlohns oder die im Einzelfall mögliche Begrenzung der Lebensdauer des Unternehmens, zu berücksichtigen.

Änderungen im Vergleich zum Entwurf IDW ES 13

Im Vergleich zu dem in 2015 veröffentlichten Entwurf IDW ES 13 wurden in der finalen Fassung folgende wesentliche Änderungen berücksichtigt:

- → Es wurde klargestellt, dass die Höhe des Unternehmerlohns nach der marktüblichen Vergütung zu bestimmen ist, die eine nicht beteiligte Unternehmensleitung erhalten würde. Der zeitliche Arbeitseinsatz sowie die individuellen Kenntnisse müssen dabei berücksichtigt werden. Demgegenüber sind die persönlichen Leistungen eines Eigentümers, die nicht auf einen Erwerber übertragbar sind, nicht im kalkulatorischen Unternehmerlohn zu berücksichtigen, sondern reduzieren die übertragbaren Bestandteile der Ertragskraft.
- → Im Rahmen der sog. fiktiven Veräußerungsgewinnbesteuerung von End- und Anfangsvermögen wurde ergänzt, dass im Einzelfall auch eine unmittelbare fiktive Besteuerung der Netto-Wertsteigerung sachgerecht sein kann.
- → Die Ausführungen zur Berücksichtigung eines abschreibungsbedingten Steuervorteils (tax amortisation benefit) wurden konkretisiert: In Folge der für den Bewertungsanlass eines Zugewinnausgleichs unterstellten Veräußerungsfiktion ist im Einzelfall zu würdigen, ob sich im Falle eines fiktiven Erwerbs aus der Aufdeckung stiller Reserven ein zusätzliches Abschreibungspotential auf erhöhte Anschaffungskosten ergibt. In diesem Fall ist ein abschreibungsbedingter Steuervorteil beim Erwerber werterhöhend zu berücksichtigen. Ferner wurden Erläuterungen zur Berechnung eines solchen Vorteils ergänzt.

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

1b | Geänderte Rundungsempfehlung für den Basiszinssatz bei der Unternehmensbewertung | Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

Niedriges Zinsumfeld

Der im Rahmen einer Unternehmensbewertung verwendete Diskontierungszinssatz enthält als grundlegende Komponente regelmäßig einen risikolosen Zinssatz. Dieser sog. Basiszinssatz leitet sich aus den veröffentlichten Zinsstrukturdaten für Staatsanleihen der Deutschen Bundesbank ab. Aufgrund der Zinsentwicklung der letzten Jahre ist er rückläufig und lag

in den letzten Monaten häufiger unterhalb von 1 %.

Der IDW-Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) hatte bisher empfohlen, den aus den veröffentlichten Zinsstrukturdaten der Deutschen Bundesbank im Rahmen objektivierter Unternehmensbewertungen

Rundung auf 1/10 % bei einem Basiszinssatz < 1 %

abgeleiteten Wert grundsätzlich auf 1/4 %-Punkte abzurunden (vgl. Fragen und Antworten: Zur praktischen Anwendung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen nach IDW S 1 i. d. F. 2008, Antwort auf Frage 3.2.). Vor

dem Hintergrund des anhaltenden Niedrigzinsumfeldes empfiehlt der FAUB nun, bei einem aus den Zinsstrukturdaten der Deutschen Bundesbank abgeleiteten Zinssatz von weniger als 1,0 % eine Rundung auf lediglich 1/10 %-Punkte vorzunehmen.

1c | Anwendungsfragen zur Umsetzung des BilRUG: Anpassung von Vorjahresangaben aufgrund von Änderungen der Gewinn- und Verlustrechnung | Autor: WP/StB Christian Verse. München

Wegfall des Postens "außerordentliches Ergebnis" durch BilRuG Durch das ab Geschäftsjahren mit Beginn nach dem 31.12.2015 anzuwendende Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (Bil-RUG) wurden die in den Gliederungsschemata zur Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) enthaltenen Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" sowie dementsprechend die Zwischenergebnisse "Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" und "außerordentliches Ergebnis" gestrichen. Es stellt sich die Frage, wie mit diesen Änderungen in § 275 Abs. 2 und 3 HGB bei erstmals nach HGB i. d. F. des BilRUG aufzustellenden Abschlüssen umzugehen ist.

Im (Konzern-) Anhang sind ergänzend Erläuterungen unter Bezugnahme auf das jeweilige GuV-Gliederungsschema vor Inkrafttreten des BilRUG erforderlich. Bei Wesentlichkeit sind zusätzlich die Vorjahresbeträge, die aufgrund des Wegfalls der Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" umgegliedert worden sind, nachrichtlich anzugeben (§ 265 Abs. 2

Satz 3 HGB).

Erläuterung im Anhang

Anpassung der Vorjahresbeträge Nach Auffassung des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW ist das neue GuV-Gliederungsschema gem. § 275 Abs. 2 und 3 HGB i. d. F. nach Inkrafttreten des BilRUG auch für die Vorjahresbeträge anzuwenden. Diese sind zur Herstellung der gebotenen Vergleichbarkeit entsprechend anzupassen. Eine unveränderte Beibehaltung der Vorjahreswerte bei Ausweis eines Leerpostens in der Spalte des Berichtsjahres ist hingegen nicht erlaubt.

Bei der erstmaligen Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse ist demgegenüber eine Anpassung der für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse in der GuV nicht vorzunehmen. Hier ist gemäß Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB im Falle fehlender Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse im (Konzern-) Anhang ein Hinweis einschließlich nachrichtlicher Angabe des Betrags der Umsatzerlöse für das Vorjahr, der sich aus einer Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB n.F. bereits auf den Vorjahresabschluss ergeben hätte, und eine diesbezügliche Erläuterung erforderlich.

Keine Anpassung der Umsatzerlöse des Vorjahres aufgrund geänderter Definition

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

1d | BaFin richtet Meldeplattform für Whistleblower ein | Autorin: Irina Pohl, München

Mitteilung der BaFin vom 01.07.2016 Zum 02.07.2016 hat die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) eine zentrale Meldeplattform zur Entgegennahme von Hinweisen zu tatsächlichen oder möglichen Verstößen gegen aufsichtsrechtliche Vorschriften eingerichtet. Der Begriff des Aufsichtsrechts umfasst dabei alle Gesetze, Rechtsverordnungen, Allgemeinverfügungen und sonstige Vorschriften sowie Rechtsakte der Europäischen Union und der Europäischen Aufsichtsbehörden (EBA, EIOPA und ESMA),

bei denen es die Aufgabe der BaFin ist, deren Einhaltung durch die von ihr beaufsichtigten Unternehmen und Personen sicherzustellen oder Verstöße dagegen zu ahnden.

Rechtsgrundlage für die Einrichtung der Hinweisgeberstelle ist der neu eingeführte § 4d Finanzdienstleistungsaufsichtsgesetz (FinDAG), welcher der Umsetzung der EU-Richtlinie zur Harmonisierung des Europäischen Finanzmarktes dient und die Rechtsgrundlage



Grundsätzlich keine Offenlegung personen-

bezogener Daten nach

§ 4d Abs. 3 FinDAG i.V.

BaFin verpflichtet, ein solches Meldesystem einzurichten.

BaFin – Hinweisgeberstelle für Verstöße gegen Aufsichtsrecht Die neue Hinweisgeberstelle richtet sich insbesondere an Personen, die über besonderes Wissen zu Unternehmensinterna verfügen – etwa weil sie dort angestellt sind oder in einem sonstigen Vertragsoder Vertrauensverhältnis zu dem Unternehmen stehen.

Hinweisgebern stehen für ihre Meldungen drei Kommunikationskanäle zur Verfügung:

- → schriftlich in Papierform oder auf elektronischem Wege,
- → telefonisch, mit oder ohne Aufzeichnung des Gesprächs,
- → mündlich gegenüber den Beschäftigten der BaFin.

Die BaFin weist ausdrücklich darauf hin, dass auch die Möglichkeit besteht, Meldungen anonym abzugeben (gemäß § 4d Abs. 1 Satz 2 FinDAG). Der Schutz der Hinweisgeber (sog. Whistleblower) hat höchste Priorität. Die BaFin darf ihre Identität nach § 4d Abs. 3 Satz 1 FinDAG grundsätzlich nicht bekannt geben, ohne zuvor deren ausdrückliche Zustimmung einzuholen. Auch die Identität der Personen, die von einer Meldung betroffen sind, wird nicht preisgegeben.

mit der EU-Richtlinie 2014/65/EU

kommen, dass andere Stellen, z.B. die Staatsanwaltschaft im Fall einer Strafverfolgung, auf die bei der BaFin vorhandenen Daten angewiesen sind. Nach § 4d Abs. 3 Satz 3 FinDAG darf bzw. muss die BaFin personenbezogene Daten weitergeben, wenn dies im Kontext weiterer Ermittlungen und nachfolgender Ver-

In Ausnahmefällen kann es jedoch dazu

geben, wenn dies im Kontext weiterer Ermittlungen und nachfolgender Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren auf Grund eines Gesetzes erforderlich ist. Die Offenlegung personenbezogener Daten kann auch durch einen Gerichtsbeschluss oder in einem Gerichtsverfahren angeordAusnahmefälle

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

1e | IDW verabschiedet Entwurf zur Prüfung von Internen Revisionssystemen (IDW EPS 983) | Autorin: Alexandra Ruoff-Mayr, München

net werden.

Prüfungsstandard im Themenkreis "Governance, Risk und Compliance" Mit dem Entwurf des Standards "Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung von Internen Revisionssystemen" (IDW EPS 983) vom 14.06.2016 hat das IDW einen weiteren Standard im Themenkreis "Governance, Risk und Compliance" veröffentlicht. Die Anforderungen an die vom Aufsichtsrat (bzw. Prüfungsausschuss) gemäß § 107 Abs. 3 Satz 2, § 111 Abs. 1 AktG zu überwachenden Corporate Governance Systeme (Internes Kontrollsystem, Risikomanagementsystem, Compliance Management System und Internes Revisionssystem) werden damit weiter konkretisiert. Es liegen nun konsistente Regelungen vor, die für eine angemessene und wirksame Interne Revision erfüllt sein müssen.

Das Erfordernis einer Prüfung des Internen Revisionssystems ergibt sich nicht nur aus den aktienrechtlichen Vorgaben, sondern auch aus den vom IIA (The Institute of Internal Auditors) herausgegebenen Attribute Standards (AS 1312 – Externe Beurteilungen). Hiernach muss eine externe Beurteilung der Internen Revision mindestens alle fünf Jahre von einem qualifizierten und unabhängigen Beurteiler durchgeführt werden, der nicht der Organisation angehört.

Externe Beurteilung des Internen Revisionssystems mindestens alle fünf Jahre

Der Entwurf sieht verpflichtend eine Beurteilung entsprechend den internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der internen Revision (International Professional Practices Framework – IPPF) des IIA vor.

Einheitliche Vorgaben für die Beurteilung von Internen Revisionssystemen Der in Zusammenarbeit mit dem Deutschen Institut für Interne Revision e.V. (DIIR) erarbeitete und von dieser Seite weitestgehend gleichlautend herausgegebene Entwurf gibt nun sowohl Internen Revisoren als auch Wirtschaftsprüfern eine Beschreibung einheitlicher Vorgaben für die Beurteilung von Internen Revisionssystemen an die Hand.

Entsprechend dem Kriterienkatalog des Entwurfs des IDW Standards umfasst eine Prüfung in Übereinstimmung mit den verbindlichen Elementen des IPPF die Beurteilung

→ der Grundelemente einer Internen Revision (Organisation mit offiziellen schriftlichen Regelungen, Einordnung Kriterienbasierte Prüfung entsprechend den verbindlichen Elementen des IPPF

im Unternehmen, Aufgaben und Tätigkeitsfelder, Neutralität und Unabhängigkeit, angemessene quantitative und qualitative Personalausstattung, angemessenes Budget und andere Ressourcen/IT, standardisierte und risikoorientierte Risikoplanung),

→ der Durchführung der Revisionsprojekte (strukturierte Vorbereitung einer Prüfung, einheitliche, sachgerechte und ordnungsgemäße Dokumentation der Prüfungen, standardisierte Berichterstattung, effektiver Follow-Up Prozess) und → der eingesetzten Mitarbeiter (Auswahl, Entwicklung/Fortbildung, Führung der Internen Revision).

Dabei kann sowohl die Angemessenheit als auch die Wirksamkeit des Internen Revisionssystems geprüft werden, wobei eine Wirksamkeitsprüfung immer auch eine Angemessenheitsprüfung umfasst.

Die vom IDW gesetzte Frist zur Einreichung von Änderungs- oder Ergänzungsvorschlägen endet am 31.12.2016.

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

1f | Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung (IDW EPS 982) | Autorin: Manuela Schejbal, München

Verabschiedung IDW EPS 982 zur Prüfung des IKS der Unternehmensberichterstattung Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 14.06.2016 den vom Arbeitskreis "Prüfungsfragen und betriebswirtschaftliche Fragen zu Governance, Risk und Compliance" vorbereiteten Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) der Unternehmensberichterstattung (IDW EPS 982) verabschiedet.

Die Prüfung nach IDW EPS 982 erstreckt sich auf die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen der Kerngeschäfts- bzw. Unterstützungsprozesse, die die Gewinnung, Verarbeitung, Weiterleitung und Darstellung von entscheidungsrelevanten Informationen in Abhängigkeit von Art, Umfang und Zielsetzung der Unternehmensberichterstattung zum Gegenstand haben.

Freiwillige Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung Dieser Prüfungsstandard gilt für freiwillige Prüfungen des internen Kontrollsystems außerhalb der Abschlussprüfung. Das IDW legt mit dem IDW EPS 982 die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer derartige Aufträge planen und durchführen sowie darüber Bericht erstatten. Es handelt sich hierbei nicht um eine Vorbehaltsaufgabe von Wirtschaftsprüfern, d. h. auch andere sachkundige Dritte können mit einer freiwilligen Prüfung des IKS der Unternehmensberichterstattung beauftragt werden.

Die Unternehmensberichterstattungen i. S. d. IDW EPS 982 können einzelne Informationen für das Unternehmen, einzelne Berichte oder ad hoc-Informationen oder auch ganze Berichtssysteme bis hin zu der gesamten externen Rechnungslegung umfassen. Die Berichtsinhalte der Unternehmensberichterstattung selbst stellen dabei keinen Prüfungsgegenstand i. S. des IDW EPS 982 dar.

Gegenstand und Ziel der Prüfung Die Prüfung nach diesem IDW Prüfungsstandard hat eine andere Zielrichtung als die Prüfung des internen Kontrollsystems durch den Abschlussprüfer im Rahmen von Jahres- und Konzernabschlussprüfungen. Letztere Prüfung ist rechnungslegungsbezogen, wobei der Abschlussprüfer hierbei kein gesondertes Prüfungsurteil zum internen Kontrollsystem insgesamt abgibt. Der Entwurf des Prüfungsstandards sieht die Beauftragung einer reinen Angemessenheitsprüfung oder einer Wirksamkeitsprüfung vor. Die Wirksamkeitsprüfung umfasst dabei stets auch die Angemessenheitsprüfung.

Ein internes Kontrollsystem i.S.d. Entwurfs dieses IDW Standards weist folgende sechs miteinander in Wechselwirkung stehende Grundelemente auf, die in die Geschäftsabläufe eingebunden sind:

Grundelemente des IKS



- → Kontrollumfeld
- → IKS-Ziele
- → Risikobeurteilung
- → Kontrollaktivitäten
- → Information und Kommunikation
- → Überwachung des internen Kontrollsystems

Der Standard liefert insoweit einen Rahmen für die Anforderungen an ein internes Kontrollsystem, wobei die Ausgestaltung von den unternehmenseigenen Zielen des internen Kontrollsystems, vom Gegenstand der Unternehmensberichterstattung

sowie von Art, Umfang und Komplexität der Geschäftstätigkeit abhängt.

Die freiwillige Prüfung i. S. d. IDW EPS 982 durch einen Wirtschaftsprüfer oder einen anderen sachkundigen Dritten kann insoweit als objektivierter Nachweis der ermessensfehlerfreien Ausübung der Organisations- und Sorgfaltspflichten der Geschäftsleitung und des Aufsichtsrats bzw. Beirats dienen.

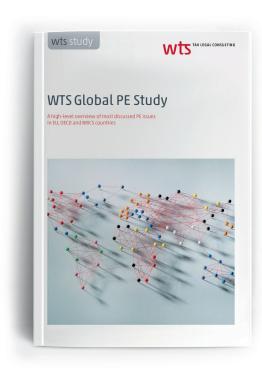
Das IDW hat eine Frist zur Stellungnahme bis zum 31.12.2016 gesetzt.

Organisations- und Sorgfaltspflicht

Kontakt: WP/StB Marinus Eßer, München, marinus.esser@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 Gitta Mannke-Asanatucu Telefon +49 (0) 89 286 46-2462 gitta.mannke-asanatucu@wts.de

2 | Projektmanagement bei der Einführung eines Tax IKS |

Autorin: Diana Behnen, München

Steuerfunktion im Wandel Die steuerstraf- und bußgeldrechtlichen Risiken für Unternehmen, ihre Organe und leitenden Mitarbeiter sind in den letzten Jahren erheblich gestiegen. In der steuerrechtlichen Literatur wird nahezu einhellig die Einführung eines steuerlichen Kontrollsystems empfohlen, um die bestehenden Haftungsrisiken für die Leitungsebene der Unternehmen weitgehend zu minimieren. Zudem kann ein angemessen dokumentiertes System unternehmensinterner steuerlicher Rahmenvorgaben und steuerrelevanter Geschäftsprozesse mit wirksamen Kontrollen ("Tax IKS") von der Finanzverwaltung als Indiz gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder einer Leichtfertigkeit im Sinne des Anwendungserlasses des BMF vom 23.05.2016 zu § 153 AO gewertet werden (vgl. hierzu auch WTS Journal 03/2016).

Gesamtziele bei der Finführung eines Tax IKS Für eine erfolgreiche Einführung und einen regelkonformen Betrieb eines Tax IKS ist es erforderlich, konkret und umfassend die detaillierten steuerlichen Anforderungen und unternehmensspezifischen Steuerrisiken zu ermitteln und hieraus die entsprechenden erforderlichen risikobegrenzenden Maßnahmen abzuleiten. Wegen der Vielzahl der steuerrechtlichen Vorgaben ist dies aufwändig und die Kontrollmaßnahmen müssen entsprechend granular ausgestaltet sein.

Das Tax IKS kann auch in ein bestehendes Compliance Management System (CMS) des Unternehmens integriert werden. Hierbei kann sich aufgrund der im CMS vorherrschenden Wesentlichkeitsansätze und der ggf. im Detail abweichenden erforderlichen Vorgehensweisen die Komplexität des CMS erheblich erhöhen.

Komponenten des Projektmanagements zur Sicherstellung des Erfolgs Aufgrund der Komplexität und der Interdependenzen der Teilprojekte und -phasen ("Arbeitspakete"), die aufzusetzen sind, um die Gesamtziele zu erreichen, ist die zentrale Steuerung des Projektes durch ein Projektmanagement unerlässlich. Die folgenden kritischen Erfolgsfaktoren sind besonders zu beachten:

→ Es sollten ein interner Projektleiter benannt und aus den funktionalen Ab-

- teilungen des Steuerbereichs weitere interne Ressourcen eingeplant werden.
- → Da die steuerlichen Prozesse i. d. R. nicht den betrieblichen Prozessen folgen, sind aus anderen Abteilungen prozesskundige Ansprechpartner einzubinden.
- → Die Kommunikation zum Tax IKS nimmt eine zentrale Rolle ein. Die Einhaltung von steuerlichen Vorschriften ist außerhalb des Steuerbereichs nicht das Kernanliegen der operativen Fachabteilungen und Zentralfunktionen und oft sind die steuerlichen Auswirkungen nicht bekannt und/oder werden nicht beachtet. Vor diesem Hintergrund sollten Maßnahmen zur Steigerung der "Tax Awareness" im Unternehmen eingeleitet werden.
- → Für die Einführung sollten unbedingt das Commitment und die volle Unterstützung der Geschäftsführung (nicht nur der Leitung des Steuerbereichs) vorliegen. Die Geschäftsführung muss sowohl unmissverständlich deutlich machen, dass für den Geschäftsbetrieb die steuerlichen und gesetzlichen Vorschriften immer einzuhalten sind (z. B. durch die Aufnahme von entsprechenden Passagen in den Code of Conduct), als auch diese Grundhaltung durch flankierende Maßnahmen (z. B. Schulungen, Kommunikation in Newslettern) unterstützen.

Bei Projektaufnahme muss eindeutig festgelegt werden, wie das fertige Tax IKS ausgestaltet sein soll. Für die Arbeitspakete sollten klare inhaltliche Meilensteine gesetzt werden; dies beinhaltet die Festlegung, was in welchem Detaillierungsgrad, wann und in welcher Form geliefert wird.

Zum Review des Fortschritts der inhaltlichen Zielerreichung und für die Qualitätssicherung sind regelmäßige Jour Fixes des Projektmanagements mit den Arbeitspaket-Leitern zu empfehlen.

Für die Projektsteuerung sollte neben der Größe und der vereinbarten Laufzeit der Einführung, der Anzahl der zu steuernden bzw. zu koordinierenden Arbeitspakete und der Ausprägung und Komplexität der Praxiserfahrungen aus WTS-Beratungssicht



steuerlichen Prozesse auch berücksichtigt werden, welche zeitlichen Kapazitäten durch das Unternehmen (interner Projektleiter, Projektmitarbeiter) zur Verfügung gestellt werden können. In der Regel verfügen die Steuerabteilungen nicht über die Kapazitäten, qualifiziertes Personal für die Einführung eines Tax IKS Vollzeit zur Verfügung zu stellen. Hierbei spielt auch eine Rolle, dass eine Vielzahl an Themen parallel bearbeitet werden muss. Es sollte jedoch sichergestellt sein, dass ausreichend Ressourcen aktiv operativ beteiligt sind, da die empfohlenen Maßnahmen nach Abschluss des Projektes durch das Unternehmen intern in erforderlicher Weise in Kraft gesetzt und dauerhaft weiterbetrieben werden müssen. Insbesondere durch die verstärkten Kontrolltätigkeiten

und deren Dokumentation sowie periodische Risiko-Berichterstattungen wird es für die Vertreter des Steuerbereichs bei der Implementierung und im Regelbetrieb zu zeitlichem Zusatzaufwand kommen. Dieses sollte bereits zu Projektstart kommuniziert werden und dafür muss ein entsprechendes zeitliches Commitment des Unternehmens vorliegen.

Die Einführung eines Tax IKS ist komplex. Es geht nicht nur um die fachliche Definition der steuerlichen Kernprozesse, Schnittstellen, Risiken und Kontrollen. Darüber hinaus bedarf es einer ganzheitlichen Umsetzung, die nur durch eine zentrale Projektsteuerung der einzelnen fachlichen Maßnahmen erreicht werden kann.

Fazit

Kontakt: WP/StB Marinus Eßer, München, marinus.esser@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-Asanatucu, 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 Vereniging ("WTS Alliance"), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder der WTS Alliance sind rechtlich selbständige und unabhängige Firmen, welche nur für eigenes Handeln und Unterlassen, nicht für solches anderer Mitglieder verantwortlich sind. Sie sind darüber hinaus nicht berechtigt, andere Mitglieder von WTS Alliance zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Alliance und ihren Mitgliedern.

Cover: © marshi / photocase.de



wts im Dialog

Aktuelle Termine 2016

Seminare → Roadshow Transfer Pricing 2016

29.09.2016 09:00 - 16:00 Uhr München 13.10.2016 09:00 - 16:00 Uhr Frankfurt Düsseldorf 26.10.2016 09:00-16:00 Uhr Hamburg 08.11.2016 09:00 - 13:00 Uhr

→ Steuern zum Frühstück: Real Estate 2016

Frankfurt 26.10.2016 08:30 - 10:30 Uhr München 27.10.2016 08:30 - 10:30 Uhr 15.11.2016 08:30 - 10:30 Uhr Hamburg Köln 17.11.2016 08:30 - 10:30 Uhr

→ 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

→ WTS Jahresendseminar 2016

16.11.2016 14:00 - 18:00 Uhr Frankfurt 21.11.2016 14:00-18:00 Uhr 23.11.2016 14:00 - 18:00 Uhr München Düsseldorf 23.11.2016 14:00 - 18:00 Uhr Erlangen 23.11.2016 14:00 - 18:00 Uhr Hamburg 24.11.2016 09:00 - 13:00 Uhr

→ Internationale Betriebsstätten in Zusammenarbeit mit Handelsblatt Fachmedien

Frankfurt 15.11.2016 09:00 - 18:00 Uhr

→ Körperschaftsteuer und Unternehmensbesteuerung 2016/2017 in Zusammenarbeit mit Handelsblatt Fachmedien

Düsseldorf 08.12.2016 09:00-17:30 Uhr

Wir freuen uns auf Sie!

Ansprechpartnerin für Seminare/Messen/ Kongresse/Fachtagungen

Kerstin Hermle

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

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



