

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

5.2016



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Update: Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

Update: „Erstes BEPS-Umsetzungsgesetz“

BMF-Entwurf zur Anwendung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG („Angeschaffte Rückstellungen“)

Umsatzsteuer:

Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen nach neuester EuGH-Rechtsprechung

Abgabenordnung:

Referentenentwurf eines Steuerumgehungs-bekämpfungsgesetzes

TAX | Internationales

Vorschlag der EU-Kommission für eine umfassende Unternehmenssteuerreform

Veränderung der Definition einer Vertreterbetriebsstätte nach BEPS Aktionspunkt 7

LEGAL

Familienrecht:

Anforderungen an Patientenverfügung und Vorsorgevollmacht

CONSULTING

Financial Advisory/Process & Risk Management:

Paradigmenwechsel in der Leasingbilanzierung durch IFRS 16 – Herausforderungen und Auswirkungen bei der Umstellung

Compliance:

Regierungsentwurf des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	1 Ertragsteuern	p Erstattete, begrenzt abziehbare Krankenversicherungsbeiträge mindern Sonderausgabenabzug	17
5	a Update: Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften		
6	b Update: „Erstes BEPS-Umsetzungsgesetz“	2 Umsatzsteuer	18
6	c BMF-Entwurf zur Anwendung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG („Angeschaffte Rückstellungen“)	a Rechnungsberichtigungen kommt nach neuester EuGH-Rechtsprechung grundsätzlich Rückwirkung zu	
8	d Aktualisierung des sog. Teilwerterlasses	b Postfachadresse des Leistungsempfängers in Rechnungen weiterhin zulässig	19
8	e Ausnahmsweise Zurechnung von Aktien bei einer Wertpapierleihe zum Verleiher	c Rechnungspflichtangaben als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug	20
9	f Höhe eines zu passivierenden Erfüllungsrückstands bei einem Darlehen mit steigenden Zinssätzen	d Vorsteuerabzug sowie Berichtigungspflicht gem. § 15a UStG aus der Errichtung gemischt genutzter Gebäude	20
10	g Qualifizierung von Schönheitsreparaturen als anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG	3 Grunderwerbsteuer	
11	h Verfassungsmäßigkeit und Reichweite der Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung für betriebliche Termingeschäfte	Keine Änderung der Bemessungsgrundlage bei Kaufpreisforderungsausfall aufgrund Insolvenz des Käufers	21
12	i Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG bei ausschließlich auf Anteilsveräußerungen ausgerichtetem Geschäftsbetrieb	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer	
13	j Verlustrücktrag trotz schädlichen Beteiligungserwerbs	Abfindungszahlung an Erbprätendenten als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig	22
14	k Antragsfrist für abweichenden Wertansatz bei Einbringung und Anteilstausch – Drittanfechtungsklage des Einbringenden	5 Lohnsteuer	
14	l Verlustuntergang bei Verschmelzung doppelstöckiger Personengesellschaften	a Sonderausgabenabzug bei Bonusprogrammen der Krankenkassen	23
15	m Vorrang des nationalen Betriebsstättenbegriffs bei der Gewerbesteuer	b Keine negative pauschale Lohnsteuer bei Rückzahlung von pauschal versteuerten Direktversicherung an Arbeitgeber	23
16	n Eigener Grundbesitz bei der erweiterten gewerbesteuerlichen Grundstückskürzung – Vorlage an den Großen Senat des BFH	c Wahlrecht zur Anwendung des § 37b EStG kann widerrufen werden	24
17	o Keine erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung für Grundbesitz, der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen wird	6 Abgabenordnung	
		Referentenentwurf eines Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes	25
		7 Energie- und Stromsteuer	
		a Verbrauchsteuerentstehung für bei der Entladung festgestellte Transportfehlmengen	26
		b Keine Verbrauchsteuerentstehung infolge formaler Verstöße bei der Abwicklung von Streckengeschäften	27
		c Entlastungsanspruch des Verwenders von Energieerzeugnissen	29

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	8 Australien	Familienrecht	
30	Doppelbesteuerungsabkommen mit Australien in Kraft	Anforderungen an Patientenverfügung und Vorsorgevollmacht in Bezug auf den Abbruch lebenserhaltender Maßnahmen	40
	9 Deutschland	CONSULTING	
30	a § 50d Abs. 8 EStG 2002 wird nicht durch zeitlich nachfolgendes Doppelbesteuerungsabkommen verdrängt	1 Financial Advisory/ Process & Risk Management	
31	b Das Ringen um die Abfindungsbesteuerung	a Paradigmenwechsel in der Leasingbilanzierung durch IFRS 16 – Herausforderungen und Auswirkungen bei der Umstellung	43
32	c Zweifel an der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2007 mit EU-Recht	b Die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30 n.F.)	44
32	d Entwurf eines konsolidierten Anwendungsschreibens zu CRS und FATCA	c Aktualisierter IDW S 4: Grundsätze ordnungsmäßiger Begutachtung der gesetzlichen Verkaufsunterlagen von Alternativen Investmentfonds	45
33	e Die Besteuerung der Einlagenrückgewähr einer Drittstaatengesellschaft verstößt gegen Unionsrecht	d Prüfungsschwerpunkte der DPR für 2017	46
	10 EU	e Kundennutzen einer Shared Service Organisation für den Gesamtkonzern	46
34	Vorschlag der EU-Kommission für eine umfassende Unternehmenssteuerreform	2 Compliance	
	11 OECD	Regierungsentwurf des CSR-Richtlinien-Umsetzungsgesetzes	48
35	a Multilaterales Instrument zur Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht		
36	b Veränderung der Definition einer Vertreterbetriebsstätte nach BEPS Aktionspunkt 7		
	12 Österreich		
37	a Steuerrückerstattung bei unterjährigem Wegzug nach Deutschland		
38	b Doppelter Spendenabzug in Deutschland und Österreich		
	13 Schweiz		
39	Rückforderung von Verzugszinsen bei der Verrechnungssteuer		

Das neue Erbschaftsteuerrecht – Fluch oder Segen für Unternehmenserben?



Michael Althof,
Rechtsanwalt,
Partner WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

mit der Verkündung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Bundesgesetzblatt ist rückwirkend zum 01.07.2016 ein geändertes Unternehmenserbschaftsteuerrecht in Kraft getreten.

Zwar hat sich der Gesetzgeber viel Zeit genommen und sogar die vom Bundesverfassungsgericht gesetzte Frist verstreichen lassen. Was lange währt, wird allerdings nicht zwangsläufig gut! So ist es nicht bei der angekündigten „minimalinvasiven“ Korrektur der vom Verfassungsgericht beanstandeten Regeln geblieben. Vielmehr wurde das Recht – teils aus Furcht vor Karlsruhe, teils aber auch politisch motiviert – nochmals deutlich verschärft und verkompliziert. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zwischenzeitlich diskutierte Steuervereinfachungen, wie z. B. das Flat-Tax-Modell, wurden, soweit ersichtlich, ohne vertiefte Prüfung verworfen.

Ob es dem Gesetzgeber mit der Neuregelung gelungen ist, den bald drei Jahrzehnte andauernden Zustand der Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts zu beenden, darf dennoch bezweifelt werden – der nächste Gang nach Karlsruhe scheint vorprogrammiert. Nach den Erfahrungen der Vergangenheit wird man jedoch bis zu einer erneuten Novelle – gleich ob verfassungsrechtlich veranlasst oder politisch getrieben – erstmal mit den jetzt beschlossenen Regeln leben müssen. Hält man sich vor Augen, dass die Einhaltung der Verschonungsvoraussetzungen darüber entscheidet, ob ein Erwerber Erbschaft- oder Schenkungsteuer mit Steuersätzen von bis 50 % auf den Wert des erworbenen Unternehmens – also im Regelfall illiquidem Vermögen – bezahlen muss, lohnt sich aus Unternehmenssicht ein genauerer Blick auf das neue Regelwerk.

Das nun in Kraft getretene Gesetz enthält eine Reihe überschießender Missbrauchsvermeidungsvorschriften, die den betroffenen Unternehmern zum Teil vollkom-

men realitätsferne und kaum erfüllbare Verpflichtungen auferlegen. Für diejenigen, die auch künftig in den Genuss der Verschonungen kommen wollen, wird sich der Aufwand für eine gewissenhafte Planung der Unternehmensnachfolge weiter massiv erhöhen. Die Verschärfungen im Bereich des Verwaltungsvermögens, insbesondere auch bei den Finanzmitteln, sowie für sog. Großerwerbe werden zudem steuerlich motivierte, aber wirtschaftlich fragwürdige Ausweichgestaltungen begünstigen, die letztlich im Einzelfall sogar dem gesetzgeberischen Ziel des Erhalts mittelständischer Familienunternehmen zuwiderlaufen können.

Eines sollte aber bei aller Kritik nicht unerwähnt bleiben: In vielen Fällen wird auch nach dem neuen Recht betrieblich gebundenes Vermögen in erheblichem Maße steuerbegünstigt auf die nächste Generation übertragen werden können. Auch wenn es sicherlich nicht zur Vereinfachung des Steuerrechts beiträgt, bietet das neue Regelwerk – nicht zuletzt auch wegen der gestiegenen Komplexität – weiterhin Chancen für steueroptimierte Nachfolgelösungen, die bei rechtzeitiger und sorgfältiger Planung genutzt werden können. Für übergabebereite Unternehmer bleibt es daher auch mit Blick auf die anstehende Bundestagswahl im kommenden Jahr beim schon zum bisherigen Recht so häufig bemühten Credo: „Nutzen Sie das geltende Recht, denn besser wird es so schnell nicht!“ Die Nachfolgespezialisten bei der WTS verfügen über langjährige Erfahrung bei der Beratung von Unternehmensnachfolgen und stehen Ihnen auch bei Fragen rund um das neue Recht gerne zur Verfügung. Weiterführende Informationen hierzu finden Sie auch in der Sonderbeilage „Das neue Erbschaftsteuerrecht – Was ändert sich für Unternehmenserben?“, die diesem Heft beiliegt.

Ihr Michael Althof

1a | Update: Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Verabschiedung durch den Bundestag	Am 01.12.2016 hat der Bundestag den Entwurf des „Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften“ in der Fassung der Ausschussempfehlung verabschiedet. Mit dem Gesetz soll die steuerliche Verlustverrechnung bei Körperschaften im Falle eines Anteilseignerwechsels (§ 8c KStG) um einen neuen § 8d KStG-E ergänzt werden (vgl. WTS Journal 04/2016). Über die Ausnahmen des § 8c KStG in Bezug auf den Verlustuntergang 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.	Im Einzelnen enthält die vom Bundestag verabschiedete Fassung gegenüber dem Regierungsentwurf insbesondere folgende Änderungen/Klarstellungen:	Wesentliche Änderungen/Klarstellungen gegenüber dem Regierungsentwurf
Alternatives Verlustverrechnungsregime nach § 8d KStG-E		→ Generell erfolgt nun durchgängig eine einheitliche veranlagungszeitraumabhängige Betrachtung (zuvor teilweise noch bezogen auf das Wirtschaftsjahr). → Ein bereits den Antrag nach § 8d KStG-E ausschließendes schädliches Ereignis im Sinne des Abs. 2 darf auch nicht bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs eintreten. → Der Verlust darf nicht aus einer Zeit vor Einstellung oder Ruhendstellung (erfolgt nach dem 31.12.2015, vgl. § 34 Abs. 6a Satz 2 KStG-E) des Geschäftsbetriebes stammen. Bei Einstellung oder Ruhendstellung vor dem 01.01.2016 wird die Anwendung des § 8d KStG-E ganz ausgeschlossen (§ 34 Abs. 6a Satz 1 Halbsatz 2 KStG-E). → Die Körperschaft darf auch nicht zu Beginn des dreijährigen Beobachtungszeitraums Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt sein. → Bei einem schädlichen Ereignis i.S.v. § 8d Abs. 2 KStG-E geht der nach § 8d Abs. 1 KStG-E zuletzt festgestellte „fortführungsgebundene Verlustvortrag“ unter. Die Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 9 KStG) gilt bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend.	
Festhalten an strikter Trennung von § 8c KStG und § 8d KStG-E	Es wird weiterhin an der strikten Trennung von § 8c KStG und § 8d KStG-E festgehalten, obwohl der Bundesrat gebeten hatte, die Praktikabilität in dieser Hinsicht zu prüfen. Der Bundesrat wollte ausschließen, dass das Gesetz für bestimmte Fälle des Anteilseignerwechsels leerläuft. Gemeint waren damit Fälle eines Anteilseignerwechsels von über 25 % bis einschließlich 50 %, bei denen eine Risikoanalyse die Körperschaft dazu bewegen könnte, den nur quotal zum Verlustuntergang führenden § 8c KStG vorzuziehen, um das nach § 8d KStG-E bestehende vollständige Verlustuntergangsrisiko zu vermeiden (vgl. WTS Journal 04/2016).	Die neue Regelung erstreckt sich sowohl auf körperschaftsteuerliche als auch auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge sowie auf Zinsvorträge gem. § 4h EStG und soll erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe im Sinne des § 8c KStG anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 01.01.2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war.	Sachlicher und zeitlicher Anwendungsbereich
Abgrenzung unschädlicher Geschäftserweiterungen von schädlicher Aufnahme zusätzlicher Geschäftsbetriebe	Nicht nachgekommen wurde auch der Bitte des Bundesrats im Hinblick auf klarstellende Formulierungen zur Abgrenzung einer unschädlichen Geschäftserweiterung von der schädlichen Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs, um die Anwendung der in § 8d KStG-E formulierten Vorgaben in der Praxis zu erleichtern.		
Verluste in inaktiven Verlustmänteln	Aufgegriffen wurde hingegen das Anliegen des Bundesrats, das Reaktivieren und Nutzbarmachen noch bestehender Verluste in bereits längere Zeit inaktiven Verlustmänteln zu vermeiden.	Die abschließende Befassung des Bundesrats ist für den 16.12.2016 vorgesehen und stand bei Redaktionsschluss noch aus.	Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de

1b | Update: „Erstes BEPS-Umsetzungsgesetz“ | 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 enthielt neben der Umsetzung eines Teils des BEPS-Aktionsplans bereits einige Gesetzesänderungen, mit denen auf aktuelle BFH-Rechtsprechung reagiert werden soll (vgl. hierzu WTS Journal 03/2016).	ne Regelung in § 4i EStG-E (Vermeidung eines doppelten Abzugs von Sonderbetriebsausgaben im Zusammenhang mit Personengesellschaften bei Vorgängen mit Auslandsbezug) und die Ergänzung eines § 50j EStG-E (Verhinderung von Cum/Cum Treaty Shopping).	
Stellungnahme des Bundesrats	Der Bundesrat hatte in seiner Sitzung am 23.09.2016 seine Stellungnahme verabschiedet und darin viele Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf gefordert. Diese gehen zum Teil weit über den Regelungsinhalt des Entwurfs hinaus (vgl. hierzu WTS Journal 03/2016). Am 01.12.2016 hat nun der Bundestag das Gesetz in der Fassung der Empfehlung seiner Ausschüsse verabschiedet.	Darüber hinaus sind insbesondere folgende weitere Änderungen zu erwähnen: → Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven in sog. Wegzugsfällen, §§ 6 und 50i EStG-E; → Steuerbarkeit von Leerverkäufen bei sonstigen Wirtschaftsgütern, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG-E; → Konkretisierung der beruflichen Tätigkeit bei der Ausnahme von der Abgeltungsteuer, § 32d Abs. 2 Nr. 3b EStG-E; → Grundsatz der Besteuerung grenzüberschreitender Abfindungszahlungen, § 50d Abs. 12 EStG-E; → Entlastungen bei der Einkommensteuer durch höhere (Grund- und Kinder-)Freibeträge, eine Erhöhung des Kindergeldes und des Kinderzuschlages sowie eine Anpassung des Einkommensteuertarifs an die geschätzten Inflationsraten zum Abbau der sog. kalten Progression jeweils in den nächsten beiden Jahren; → Anhebung des Bußgeldrahmens für eine Verletzung der Übermittlungs- bzw. Mitteilungspflicht nach § 138a AO-E (länderbezogener Bericht), § 379 Abs. 2 Nr. 1c und Abs. 4 AO-E.	Weitere Änderungen
Verabschiedung durch den Bundestag			
Besonders hervorzuhebende Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf	Hervorzuheben ist insbesondere, dass dem Petition der Wirtschaft gefolgt und auf die Umsetzung der vorgesehenen Klarstellung zum Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes in § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E verzichtet wurde. Keine Berücksichtigung fanden hingegen die vorgebrachten Schwierigkeiten, die mit Blick auf die Ausweitung der Switch-over-Klausel gemäß § 50d Abs. 9 EStG-E für das Lohnsteuerabzugsverfahren zu erwarten sind. In das Gesetzgebungsverfahren Eingang gefunden hat zudem u.a. die vom Bundesrat vorgeschlagene	Die abschließende Befassung des Bundesrats ist für den 16.12.2016 vorgesehen und stand bei Redaktionsschluss noch aus.	Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de

1c | BMF-Entwurf zur Anwendung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG („Angeschaffte Rückstellungen“) |

Autoren: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen, RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BMF-Entwurf vom 22.11.2016	Das BMF hat am 22.11.2016 den Entwurf eines BMF-Schreibens veröffentlicht, in welchem aus Sicht der Finanzverwaltung zu den Vorschriften der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG Stellung genommen wird. Dieser Entwurf wurde den Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft zur Stellungnahme bis zum 30.12.2016 zugesandt.	lich Verpflichteten und beim Verpflichtungsübernehmer eintreten. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll im Ergebnis die Hebung von stillen Lasten verhindert werden. In mehreren Entscheidungen hatte der BFH zuvor die zur Steuerminderung führende Realisierung solcher stillen Lasten anerkannt.	
Hintergrund	Der Gesetzgeber hat in §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG geregelt, welche Rechtsfolgen im Falle von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen beim ursprüng-	Diese Rechtsprechung des BFH ist nach dem BMF-Entwurf für vor dem 29.11.2013 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden, sofern nicht schon eine Anwendung der gesetzlichen Neu-	Anwendung der BFH-Rechtsprechung

regelung beantragt wird. Das neue BMF-Schreiben soll in allen noch offenen Fällen gelten. Die BMF-Schreiben vom 16.12.2005 zur bilanziellen Behandlung von Schuldbeitrittsvereinbarungen und vom 24.06.2011 zu den bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalten bei der Übernahme von schuldrechtlichen Verpflichtungen werden aufgehoben.

des aufgelösten Passivpostens sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 4f Abs. 1 Satz 1 EStG). Dabei sei immer auf den am vorangegangenen Bilanzstichtag angesetzten Passivposten und nicht etwa auf einen fiktiven Passivposten zum Zeitpunkt des konkreten Übertragungszeitpunkts abzustellen.

Bilanzielle Behandlung
beim Verpflichtungs-
übernehmer

Der Entwurf geht zunächst auf die Regelung des § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG ein, die für nach dem 28.11.2013 endende Wirtschaftsjahre zwingend anzuwenden ist. Der Verpflichtungsübernehmer hat danach die gleichen Bilanzierungsvorschriften zu beachten, die auch für den ursprünglich Verpflichteten gegolten hätten, wenn die Verpflichtung nicht übertragen worden wäre. Sofern der ursprünglich Verpflichtete keiner Bilanzierungspflicht nach HGB oder EStG unterliegt, soll der Wert maßgebend sein, der nach den Regelungen des HGB und EStG anzusetzen gewesen wäre. Diese extensive Auslegung der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG soll verhindern, dass der Anwendungsbereich der Vorschriften durch Gestaltungen ausgehebelt wird. Für den Fall, dass eine Verpflichtung mehrfach übertragen wird, soll derjenige i.S.d. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG ursprünglich verpflichtet sein, der die Schuld erstmalig begründet hat.

Die Ausführungen zu Teilbetriebsaufgaben bzw. -veräußerungen sowie zur Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen sind sehr kurz gehalten. So bezieht der Entwurf keine Stellung zur entsprechenden Geltung der Aufwandsverteilung sowie der Rückausnahmen im Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 4f Abs. 1 Satz 6 EStG. Hier wären Ausführungen wünschenswert gewesen, weil zu dieser Regelung uneinheitliche Rechtsauffassungen bestehen.

Teilbetriebsaufgaben
bzw. -veräußerungen
bzw. Übertragung von
Mitunternehmer-
anteilen

In Bezug auf den Anwendungsbereich des UmwStG sieht der Entwurf für die in § 4f Abs. 1 Satz 4 EStG enthaltene Einschränkung der Aufwandsverteilung bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs eine entsprechende Anwendung auf Umwandlungen und Einbringungen nach dem UmwStG vor. Hingegen soll die Ausnahme für Betriebsveräußerungen und -aufgaben in § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG, die zudem bei Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen generell nicht in Betracht kommen, nach Auffassung des BMF bei Umwandlungen und Einbringungen nicht gelten.

Umwandlungen und
Einbringungen im
Anwendungsbereich
des UmwStG

Auflösung einer
gewinnmindernden
Rücklage

Nach dem BMF-Entwurf wird eine vom Verpflichtungsübernehmer i.H.v. 14/15 bzw. 19/20 gebildete gewinnmindernde Rücklage zunächst auch dann über die folgenden 14 bzw. 19 Jahre aufgelöst, wenn die zugrundeliegende Verpflichtung voraussichtlich bereits vor Ende des Auflösungszeitraums nicht mehr bestehen wird. Zwecks Verhinderung eines hohen Auflösungsbetrags kann jedoch bei Wegfall der Verpflichtung jährlich mehr als 1/14 bzw. 1/19 der Rücklage aufgelöst werden. Soweit Steuer- oder Feststellungsbescheide bereits bestandskräftig sind, ist dies in der steuerlichen Gewinnermittlung der ersten noch änderbaren Steuerfestsetzung anzuwenden.

Die in § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG und § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG enthaltenen Sonderregelungen für Pensionsverpflichtungen beim Arbeitgeberwechsel sollen bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB nicht anzuwenden sein. Diese Einschränkung ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut und ist auch nicht nachvollziehbar. Es dürfte im Ergebnis keinen Unterschied machen, ob eine Pensionsverpflichtung einzeln oder – im Rahmen eines Betriebsübergangs – zusammen mit einer Vielzahl von Pensionsverpflichtungen übertragen wird bzw. ob dies auf vertraglicher Grundlage oder kraft Gesetzes gem. § 613a Abs. 1 Satz 1 BGB erfolgt. In beiden Fällen tritt der neue Arbeitgeber in die Rechtsposition des alten Arbeitgebers ein.

Ausschluss von
Betriebsübergängen
nach § 613a BGB

Außerbilanzielle
Hinzurechnung/
Abrechnung

Für die gem. § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG beim ursprünglich Verpflichteten zumindest im Grundsatz vorgeschriebene gleichmäßige Verteilung des Aufwands über 15 Jahre kommt nach dem BMF-Entwurf nur die außerbilanzielle Hinzurechnung und Abrechnung in Betracht. Ist infolge der Übertragung einer Verpflichtung ein in der steuerlichen Gewinnermittlung des Vorjahres ausgewiesener Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen, ist der sich aus der Übertragung ergebende Aufwand in Höhe

Insgesamt ist festzuhalten, dass der bisherige BMF-Entwurf zu einigen offenen bzw. strittigen Fragen keine Stellung bezieht. Es bleibt zu hoffen, dass zumindest einige Lücken nach den Eingaben der Wirtschaftsverbände noch geschlossen werden.

Fazit

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

1d | Aktualisierung des sog. Teilwerterlasses | Autorin: StBin Evelyn Hollender, Erlangen

BMF vom 02.09.2016

Mit Schreiben vom 02.09.2016 hat die Finanzverwaltung ihren sog. Teilwerterlass zu den Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung, zum Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sowie zum Wertaufholungsgebot neu gefasst. Das Schreiben ersetzt das bisherige BMF-Schreiben vom 16.07.2014.

Teilwerterlasses umfasst sind. Die sog. Bagatellgrenze von 5 % für Teilwertabschreibungen wäre damit auf einen erweiterten Kreis von Wertpapieren anzuwenden. Klargestellt wird mit dem neuen Schreiben, dass bei festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwertes der Forderung verbriefen, die Bagatellgrenze nicht gilt. Dies konnte bisher nur aus einem dargestellten Beispiel abgeleitet werden. Weiterhin stellt das BMF klar, dass die Bagatellgrenze in Bezug auf das Wertaufholungsgebot nicht anzuwenden ist.

Anwendung der sog. Bagatellgrenze

Änderungen zum bisherigen Schreiben des BMF

Mit der Aktualisierung wurde insbesondere die Gliederung des Schreibens geändert. So werden im neuen Schreiben nur noch Grundstücke und Forderungen unter „nicht abnutzbarem Anlagevermögen“ abgehandelt. Hingegen werden börsennotierte, börsengehandelte und aktienindexbasierte Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens sowie festverzinsliche Wertpapiere in gesonderten Teilen entsprechend den Grundsätzen zur Teilwertabschreibung im Umlaufvermögen erörtert.

Auch wurden die Anwendungsregelungen hinsichtlich der Regelung zur Bewertung festverzinslicher Wertpapiere im Umlaufvermögen dahingehend ergänzt, dass die Nichtanwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 08.06.2011 (AZ: I R 98/10) in einer auf einen Bilanzstichtag vor dem 23.10.2012 aufzustellenden Bilanz nicht zu einem niedrigeren als dem sich aufgrund der damaligen Verwaltungsauffassung ergebenden Bilanzansatz führen darf.

Festverzinsliche Wertpapiere des Umlaufvermögens

Inhaltlich wurden die bisher genannten „börsennotierten Aktien und aktienindexbezogenen Wertpapiere“ durch „börsennotierte, börsengehandelte und aktienindexbasierte Wertpapiere“ scheinbar erweitert. Denn Aktien selbst sind jedenfalls nicht „aktienindexbasiert“ und damit wohl unter „börsennotiertes, börsengehandeltes Wertpapier“ zu subsumieren. Dieses Verständnis könnte jedoch bedeuten, dass auch andere „börsennotierte, börsengehandelte Wertpapiere“, wie bspw. börsengehandelte Zertifikate und Derivate, von diesen Regelungen des

Die Grundsätze des neuen BMF-Schreibens sind mit Bekanntgabe im Bundessteuerblatt von allen Steuerpflichtigen zu beachten, d. h. im Hinblick auf die Anwendung der Bagatellregelung – sofern sie über das bisherige Schreiben hinausgeht – spätestens in der ersten auf einen Bilanzstichtag nach dem Tag der Veröffentlichung aufzustellenden Bilanz.

Zeitliche Anwendung

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

1e | Ausnahmsweise Zurechnung von Aktien bei einer Wertpapierleihe zum Verleiher | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, MünchenBFH vom 18.08.2015
(AZ: I R 88/13)

Der BFH hatte mit Urteil vom 18.08.2015 entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum an Aktien, die im Rahmen einer sog. Wertpapierleihe an den Entleiher zivilrechtlich übereignet wurden, ausnahmsweise beim Verleiher verbleiben kann, wenn die zivilrechtliche Position des Verleihers lediglich eine formale Rechtsposition ist (vgl. WTS Journal 01/2016).

lehens übereigneten Wertpapiere grundsätzlich dem Entleiher als zivilrechtlichem Eigentümer zuzurechnen. Dem nun ergangenen BMF-Schreiben vom 11.11.2016 sind jedoch Grundsätze zu entnehmen, wann entlehene Wertpapiere ausnahmsweise in einer Gesamtschau trotz des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums wirtschaftlich nicht dem Entleiher zuzurechnen sind. Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind von der Finanzverwaltung in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

BMF vom 11.11.2016

Grundsatz: Zurechnung zum Entleiher als zivilrechtlichem Eigentümer

Auch nach Ansicht der Finanzverwaltung sind die im Rahmen eines Wertpapierdar-

Indizien für den Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Darlehensgeber im Ausnahmefall

Für einen Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Darlehensgeber spricht zum einen die Überlassung der Wertpapiere für einen kurzen Zeitraum über den Dividendenstichtag hinaus. Nach dem BMF-Schreiben gilt in jedem Fall eine Haltedauer von weniger als 45 Tagen über den Dividendenstichtag als kurzer Zeitraum. Der Entleiher trägt die Beweislast dafür, dass ihm die Wertpapiere auch in diesen Fällen wirtschaftlich zuzurechnen sind. Nachfolgend aufgeführte Kriterien sind im Sinne einer Gesamtschau heranzuziehen, wobei eine positive Vorsteuerrendite ungeachtet davon für eine Zurechnung beim Entleiher spricht:

Gegen eine wirtschaftliche Zurechnung der Wertpapiere beim Entleiher sprechen eine Bemessung des Gesamtentgelts für das Wertpapiergeschäft auch an dem aus dem Geschäft entstehenden Steuervorteil, ein fehlender Liquiditätsvorteil für den Darlehensnehmer aufgrund zeit- und betragsgleicher Vereinnahmung der Zahlungen, keine Ausübung von Stimmrechten sowie eine schwache Rechtsposition des Darlehensnehmers. Von einer solch schwachen Rechtsposition wird ausgegangen, wenn dem Darlehensnehmer seine Rechtsposition jederzeit oder z. B. innerhalb von drei Bankarbeitstagen entzogen werden kann oder aufgrund sonstiger vertraglicher Regelungen keine

wirtschaftlich sinnvolle Nutzung der Wertpapiere möglich ist.

Die Wertpapiere sind dem Darlehensnehmer nach § 42 AO auch dann nicht wirtschaftlich zuzurechnen, wenn die gewählte Gestaltung als missbräuchlich einzuordnen ist. Vom Fehlen eines wirtschaftlich vernünftigen Grundes ist bei Wertpapiergeschäften auszugehen, deren Wirtschaftlichkeit im Wesentlichen in einem Steuervorteil besteht. Dies ist im Grundsatz nicht der Fall, wenn der Darlehensnehmer aus dem Wertpapiergeschäft und den damit zusammenhängenden Geschäften eine positive Vorsteuerrendite erzielt.

Kommt die Gesamtbetrachtung zu dem Ergebnis, dass die Wertpapiere trotz zivilrechtlichem Eigentumsübergang ausnahmsweise wirtschaftlich dem Darlehensgeber zuzurechnen sind, sind die Wertpapiere ununterbrochen in der Bilanz des Darlehensgebers auszuweisen. Die Dividende ist wirtschaftlich dem Darlehensgeber zuzurechnen und bei diesem zu besteuern. Die Kapitalertragsteuer wird bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Darlehensnehmer angerechnet, wenn ihm die Aktien zuzurechnen sind, Kapitalertragsteuer erhoben und die Steuerbescheinigung im Original vorgelegt wird. Bei beschränkt Steuerpflichtigen sind Sonderregelungen zu beachten.

Konsequenzen einer ausnahmsweisen Zurechnung zum Darlehensgeber

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

1f | Höhe eines zu passivierenden Erfüllungsrückstands bei einem Darlehen mit steigenden Zinssätzen | Autorin: Jasmin Anger, München

BFH vom 25.05.2016
(AZ: I R 17/15)

Der BFH hatte mit Urteil vom 25.05.2016 darüber zu entscheiden, in welcher Höhe eine Verbindlichkeit bzw. eine Rückstellung auszuweisen ist, wenn bei einem Darlehen mit steigenden Zinssätzen ein Erfüllungsrückstand in Bezug auf Verzinsung eingetreten ist.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine GmbH, erwarb im Februar 2008 einen 90%-Anteil an einer GmbH. Die Kaufpreisverbindlichkeit wurde zum 01.03.2008 in eine Darlehensverbindlichkeit mit 9 Jahren Laufzeit gewandelt. Es wurden jährlich steigende Zinssätze vereinbart – beginnend mit 1,8 % bis zu 10,9 % im 9. Jahr. Insgesamt ergab sich dadurch eine Rückzahlungsrendite in

Höhe von 5,2 %. Die Fälligkeit der Zinsen war jährlich nachschüssig für Ende Februar vereinbart.

Die Klägerin bildete in ihrer Bilanz zum 31.12.2008 für die Zinsverpflichtung aus dem Darlehensvertrag eine Rückstellung. Für deren Berechnung wurde der durchschnittliche jährliche Zinssatz über die Gesamtlaufzeit von 5,2 % bezogen auf die bestehende Darlehensschuld zugrunde gelegt (wirtschaftliche Betrachtung). Das Finanzamt berücksichtigte die Rückstellung hingegen nur unter Zugrundelegung des für das erste Jahr der Darlehenslaufzeit festgelegten Zinssatzes von 1,8 % (schuldrechtliche Vereinbarung). Dagegen

wandte sich die Klägerin erfolglos mit Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht.

Erfüllungsrückstand

Das Darlehen wurde zum 31.12.2008 bereits für 10 Monate zur Verfügung gestellt, während die Gegenleistung in Form der Zinszahlung zu diesem Zeitpunkt noch nicht geleistet war. Damit ist aus der Sicht des BFH ein Erfüllungsrückstand des Darlehensnehmers gegeben.

Rückstellungshöhe

Bezüglich der Rückstellungshöhe ist nach Ansicht des BFH im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die noch ausstehende Zinsverpflichtung für die gesamte Laufzeit zu berücksichtigen. An dieser Beurteilung könnten allenfalls deshalb Zweifel bestehen, weil für den Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung kein Nachforderungsanspruch des Darlehensgebers zum Ausgleich der anfänglich „zu niedrigen“ Zinsen vereinbart wurde. Im Streitfall sei dies aber unschädlich, weil das Vertragsverhältnis auf mehrere Jahre zu festen Bedingungen abgeschlossen worden sei und während dieser Zeit nur aus wichtigem Grund habe gekündigt werden können. Auch hätten konkrete Anhaltspunkte dafür gefehlt, dass die Vertragsparteien der Möglichkeit einer

vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses durch Kündigung aus wichtigem Grund und dem Fehlen eines Anspruchs auf Nachforderung der „zu wenig gezahlten“ Zinsen eine mehr als rein theoretische Bedeutung beigemessen haben.

Nach Auffassung des BFH seien aber die Voraussetzungen für eine Abzinsung der Zinsverbindlichkeit erfüllt. Eine an der Durchschnittsverzinsung von 5,2 % orientierte Verbindlichkeit, die nicht sogleich, sondern wirtschaftlich betrachtet erst in der zweiten Hälfte der Darlehenslaufzeit während der „Hochzinsphase“ zu erfüllen sei, könne nicht als kurzfristige – und damit vom Abzinsungsgebot ausgenommene – Verbindlichkeit qualifiziert werden. Wegen der auch hier gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise komme dem Umstand, dass zivilrechtlich jedes Jahr neue selbständige (kurzfristige) Zinsverbindlichkeiten begründet werden, insoweit keine Bedeutung zu.

Die Entscheidung blieb an dieser Stelle noch offen. In einem zweiten Rechtsgang hat nun die Vorinstanz die steuerliche Anerkennung des Darlehensvertrages zu prüfen.

Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG

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

1g | Qualifizierung von Schönheitsreparaturen als anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG | Autorin: Marie-Christin Hackner, München

BFH vom 14.06.2016
(AZ: IX R 25/14,
IX R 15/15, IX R 22/15)

Am 14.06.2016 hat der IX. Senat des BFH durch drei Urteile seine Rechtsprechung zu anschaffungsnahen Herstellungskosten gefestigt und den Begriff der „Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ in Bezug auf sog. Schönheitsreparaturen konkretisiert. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, welche innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu qualifizieren, wenn diese 15 % der Anschaffungskosten (netto) übersteigen.

Urteilsfälle

In den zugrunde liegenden Streitfällen wurden innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung der Mietobjekte diverse Umbau- und Renovierungsarbeiten, aber auch Schönheitsreparaturen vorgenommen.

Nach den Urteilen des BFH sind unter „Instandsetzung“ und „Modernisierung“ sämtliche Aufwendungen für Baumaßnahmen zu verstehen, durch welche Mängel oder Schäden an bestehenden Gebäuden beseitigt werden bzw. durch welche das Gebäude in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Hierzu gehören demnach auch Schönheitsreparaturen (wie bspw. das Streichen von Wänden), welche von nun an die Herstellungskosten nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nachträglich erhöhen und folglich (nur) über die Restnutzungsdauer abzuschreiben sind. Allerdings sind hiervon klar die jährlich anfallenden Erhaltungsaufwendungen abzugrenzen (bspw. Wartungsaufwendungen).

Sofern Aufwendungen von dritter Seite erstattet wurden, sei der vom Steuer-

Schönheitsreparaturen gehören zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen

Aufwendungen von dritter Seite

pflichtigen getragene Saldobetrag in die anschaffungsnahe Herstellungskosten miteinzubeziehen. Auch sind sämtliche Aufwendungen als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu qualifizieren, durch die funktionsuntüchtige Gebäudeteile in einen betriebsbereiten Zustand versetzt werden.

Um dem Risiko der Qualifizierung als anschaffungsnahe Herstellungskosten und der damit einhergehenden Einschränkung des Sofortabzugs der Aufwendungen entgegenzuwirken, ist bereits beim Erwerb der Immobilie auf eine vorteilhafte Aufteilung des Kaufpreises zwischen Grund und Boden und Gebäude zu achten.

Aufteilung des Kaufpreises entscheidend

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

1h | Verfassungsmäßigkeit und Reichweite der Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung für betriebliche Termingeschäfte | Autorin: Jasmin Anger, München

BFH vom 06.07.2016
(AZ: I R 25/14)

Der BFH stellte mit Urteil vom 06.07.2016 klar, dass ein Unternehmen auch dann der Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG unterliegt, wenn die Verluste aus Termingeschäften stammen, die ein Mitarbeiter entgegen interner Richtlinien und ohne Billigung und Wissen der Geschäftsleitung eingegangen war. Zudem liefert der BFH eine von der Verwaltungsmeinung abweichende Definition der von § 15 Abs. 4 EStG umfassten Termingeschäfte.

Der inzwischen strafrechtlich belangte Mitarbeiter einer Konzernfinanzierungsgesellschaft (Inhouse-Bank) verursachte durch Spekulation auf einen fallenden Yen-Kurs hohe Verluste im Namen der Gesellschaft, obwohl das Handeln über die Kurssicherung der operativen Handelsgeschäfte hinaus durch interne Konzernrichtlinien verboten war.

Das Finanzamt sei zu Recht der Auffassung, dass die entstandenen Verluste der Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG unterliegen. Darunter fallen lt. BFH Verluste aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten

Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Der BFH widerspricht ausdrücklich der Verwaltungsauffassung, wonach die Vorschrift auch Termingeschäfte umfasse, die auf die „physische“ Lieferung des Basiswerts gerichtet sind.

Ausgenommen sind Termingeschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören oder dessen Absicherung dienen. Der Verstoß gegen die Konzernrichtlinien schütze jedoch nicht vor der Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG, sondern belege vielmehr, dass die betreffenden Termingeschäfte gerade nicht zur Sicherung des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs gehörten. Zudem sei eine Spekulationsabsicht nicht Voraussetzung für die Anwendung der Vorschrift.

Der erkennende Senat sieht auch den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers durch die bevorzugte Behandlung von Kredit- und Finanzdienstleistungsunternehmen nicht als überschritten an. Damit erachtet er die Verlustabzugs- und Ausgleichsbeschränkung nicht als verfassungswidrig. Als Begründung heißt es u. a., der Gesetzgeber ist nach dem Grundgesetz frei in seiner Entscheidung darüber, welche Sachverhalte oder Unternehmenszweige er begünstigen möchte.

Entgegen BMF
vom 23.09.2005

Verfassungswidrigkeit

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

1i | Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG bei ausschließlich auf Anteilsveräußerungen ausgerichtetem Geschäftsbetrieb |

Autorin: Rain/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 15.06.2016
(AZ: I R 64/14)

Urteilsfall

Der BFH hatte im Urteil vom 15.06.2016 darüber zu entscheiden, ob und in welcher Höhe laufende Aufwendungen als Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG zu qualifizieren sind, wenn ein Geschäftsbetrieb ausschließlich auf Anteilsveräußerungen ausgerichtet ist.

Im zugrunde liegenden Streitfall war die B-AG als Klägerin und Revisionsbeklagte körperschaftsteuerliche Organträgerin der A-AG, die ihrerseits wiederum Organträgerin für weitere Gesellschaften war. Der Geschäftsbetrieb der A-AG und ihrer Organgesellschaften bestand ausschließlich in der Gründung und dem Vertrieb von Vorratsgesellschaften, bei denen es sich nahezu ausnahmslos um Kapitalgesellschaften handelte.

Im Streitjahr 2009 erklärte die A-AG aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfreie Gewinne, welche im Rahmen der bestehenden Organschaft der Klägerin zugerechnet wurden. Bei der Berechnung dieser Veräußerungsgewinne berücksichtigte die A-AG Notar- und Gerichtskosten, etwaige Sonderkosten (wie z. B. IHK-Beiträge oder Kosten für den elektronischen Bundesanzeiger) sowie die Kapitaleinlagen als Veräußerungskosten im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG. Die bei ihr angefallenen sonstigen Verwaltungsaufwendungen, wie beispielsweise Mieten für Geschäftsräume, Personalkosten und sonstige laufende Aufwendungen des Geschäftsbetriebs, wurden demgegenüber als allgemeine Betriebsausgaben behandelt und minderten insoweit das der Klägerin zuzurechnende steuerpflichtige Einkommen der A-AG.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, dass 95 % aller Betriebsausgaben der A-AG als Veräußerungskosten im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG anzusehen seien. Da der Geschäftsgegenstand der A-AG ausschließlich in der Gründung und Veräußerung von Vorratsgesellschaften bestehe, seien die Betriebsausgaben der Gesellschaft nach dem Veranlassungsprinzip ebenso nahezu ausschließlich als

Veräußerungskosten zu qualifizieren. Der vorgenommene Abschlag i. H. v. 5 % berücksichtige den Umstand, dass von der Klägerin in geringem Umfang auch Personengesellschaftsanteile veräußert worden seien.

Das FG Köln widersprach der Auffassung des Finanzamts und stellte fest, dass die durch das Finanzamt vorgenommene Auslegung des Begriffs der Veräußerungskosten nicht mit der neueren Rechtsprechung des BFH vereinbar sei und ließ die in Rede stehenden Aufwendungen als laufende Betriebsausgaben zum Abzug zu.

Der BFH hob die Entscheidung des FG Köln auf und wies die Klage ab. In seiner Entscheidung verneinte der BFH zunächst die Anwendbarkeit des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG. Die A-AG habe die Anteile an den Vorratsgesellschaften nicht mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben. Als „Erwerb“ i. S. v. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG könne bei normspezifischer Auslegung in erster Linie nur ein abgeleiteter Erwerb, also ein Erwerb von einem Dritten, angesehen werden. Im Fall von (Eigen-) Gründungen von Vorratsgesellschaften werden nach der Rechtsprechung des BFH keine Gesellschaftsanteile erworben.

Zur Frage des Vorliegens von Veräußerungskosten stellte der BFH fest, dass nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung die Veräußerungskosten (i. S. d. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG) von den laufenden Betriebsausgaben nicht (mehr) danach abgegrenzt würden, ob sie in „unmittelbarer sachlicher Beziehung“ zu dem Veräußerungsgeschäft stünden, sondern nach der Maßgabe, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung vorliege. Abzustellen sei auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zum Veräußerungsvorgang oder zum laufenden Gewinn. Dies setze regelmäßige Feststellungen darüber voraus, in welchem Umfang der Veräußerer Aufgaben (konkret) in Bezug auf die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen wahrgenommen habe. Wenn der Geschäftsbetrieb jedoch ausschließlich darin bestehe,

Kein Fall des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG bei Gründung von Vorratsgesellschaften

Abgrenzung der Veräußerungskosten von laufenden Betriebsausgaben nach „auslösendem Moment“

Zuordnung zu einzel-
nem Veräußerungsvorgang
nicht erforderlich

Kapitalgesellschaften zu gründen und die hierbei entstandenen Anteile zu veräußern, stellten die Gemeinkosten des Geschäftsbetriebs gleichzeitig Kosten dar, die den einzelnen Veräußerungsvorgängen – in ihrer Gesamtheit – zuzuordnen seien. Demzufolge seien auch sog. Gemeinkosten, wie z. B. allgemeine Verwaltungs-, Raum- oder Personalkosten, in solchen Fällen als Veräußerungskosten zu qualifizieren. Die Gemeinkosten ließen sich zwar keinem Veräußerungsvorgang konkret zuordnen. Eine solche Zuordnung der jeweiligen Aufwendungen zu einer konkreten Veräußerung sei jedoch auch nicht erforderlich.

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Rechtsprechung des BFH zu sog. fehlgeschlagenen Veräußerungskos-

ten. Im Unterschied zu den Fällen einer fehlgeschlagenen Veräußerung sei es im Urteilsfall zu Veräußerungen gekommen, so dass die Aufwendungen dementsprechend grundsätzlich einem Veräußerungsgeschäft zuordenbar seien.

Auch in Anbetracht der von der Klägerin vorgetragenen Argumentation einer „doppelten“ Berücksichtigung ein und derselben Kosten einerseits durch die Einbeziehung der Gemeinkosten als erhöhter Ansatz von Veräußerungskosten i. S. d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns und andererseits durch das pauschale Abzugsverbot fiktiver Betriebsausgaben von 5 % nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG besteht für den BFH keine Veranlassung für eine teleologisch einschränkende Auslegung.

Keine teleologisch ein-
schränkende Auslegung
auch bei erhöhtem An-
satz von Veräußerungs-
kosten

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

1j | Verlustrücktrag trotz schädlichen Beteiligungserwerbs |

Autor: StB Dominik Lipp, München

FG Münster
vom 21.07.2016
(AZ: 9 K 2794/15 K,F)

Mit Urteil vom 21.07.2016 hat das FG Münster entschieden, dass eine unterjährige Übertragung von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechte einer Kapitalgesellschaft an einen oder mehrere Erwerber oder diesen nahe stehenden Personen gem. § 8c Abs. 1 KStG die Möglichkeit eines Verlustrücktrags nicht einschränkt.

Urteilsfall

Im November 2013 übertrug eine Gesellschafterin der Klägerin (eine GmbH) ihre Beteiligung i. H. v. 50 % auf die beiden anderen Gesellschafter. Der Klägerin entstand im Jahr 2013 ein Verlust, den sie vollständig in das Jahr 2012 zurücktragen wollte. Mit Verweis auf das BMF-Schreiben vom 04.07.2008 ging das Finanzamt jedoch davon aus, dass der zeitanteilig bis zum Anteilserwerb entstandene Verlust nur zu 50 % abziehbar ist. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Verlustrücktrag in vollem
Umfang möglich

Mit Urteil vom 21.07.2016 entschied das FG Münster, dass der Verlustrücktrag – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – in vollem Umfang zuzulassen ist. Zwar habe im Streitfall durch die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile ein schädlicher Beteiligungserwerb im Jahr 2013 vorgelegen. Allerdings führe dies nicht

dazu, dass der Verlust nicht mehr im Rahmen eines Verlustrücktrags genutzt werden könne. Soweit der Verlust nach dem schädlichen Beteiligungserwerb entstanden ist, gelte dies schon deshalb, weil nach Wortlaut und Ziel von § 8c Abs. 1 KStG allenfalls die Nutzung des bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen Verlusts verhindert werden soll. Über einen Rücktrag der Verluste, die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstanden sind, treffe § 8c Abs. 1 KStG keine Aussage. Nach Ansicht des FG Münster will die Regelung allerdings lediglich verhindern, dass früher entstandene Verluste durch einen Beteiligungserwerb wirtschaftlich übertragen und durch personell veränderte Gesellschaften genutzt werden können. Die Frage eines Verlustrücktrags werde daher durch § 8c Abs. 1 KStG nicht berührt. Durch den Verlustrücktrag nutzen lediglich diejenigen Anteilseigner den Verlustanteil, die ihn während ihres wirtschaftlichen Engagements wirtschaftlich getragen haben.

Da das Urteil des FG Münster von den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 04.07.2008 abweicht, wurde darin die Revision zum BFH zugelassen. Diese wurde von der Finanzverwaltung zwischenzeitlich auch bereits eingelegt.

Anhängige Revision
(AZ: I R 61/16)

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

1k | Antragsfrist für abweichenden Wertansatz bei Einbringung und Anteilstausch – Drittanfechtungsklage des Einbringenden |*Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*BFH vom 15.06.2016
(AZ: I R 69/15)

Das Revisionsurteil des BFH vom 15.06.2016 bringt nun eine höchstrichterliche Entscheidung betreffend die auf den Wertansatz bezogene Wahlrechtsausübung in Fällen der Einbringung und des Anteilstauschs. In den Fällen der Einbringung und des Anteilstauschs darf die übernehmende Gesellschaft den Antrag auf einen den gemeinen Wert des Einbringungsgegenstands unterschreitenden Wertansatz nur bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz beim Finanzamt stellen (§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).

Urteilsfall

Im Streitfall eines qualifizierten Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) wertete das Finanzamt die Einreichung der Handelsbilanz inklusive Überleitungsrechnung i. S. d. § 60 Abs. 2 EStDV, in welcher die eingebrachten Anteile mit dem höheren Teilwert angesetzt wurden, zugleich als Abgabe der die Frist zur Wahlrechtsausübung beendenden steuerlichen Schlussbilanz i. S. d. §§ 20, 21 UmwStG. Eine später im Rahmen der Betriebsprüfung eingereichte (weitere) Steuerbilanz, in welcher die eingebrachten Anteile nunmehr mit dem Buchwert angesetzt wurden, erkannte das Finanzamt hinsichtlich der Wahlrechtsausübung nicht mehr als rechtzeitig an.

FG München
vom 22.10.2013
(AZ: 6 K 3548/12)

Das FG München bestätigte in der Vorinstanz diese vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung mit der Begründung, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff „Schlussbilanz“ keine andere Bilanz als

die allgemeine Jahresabschlussbilanz gemeint haben könne, da es eine solche andere Bilanz nicht gebe.

Der BFH hat nun die verfahrensmäßig abgetrennte Revision der Einbringenden (Klägerin) zurückgewiesen. Zwar sei die Klage der Einbringenden gegen den primär die übernehmende Gesellschaft betreffenden Körperschaftsteuerbescheid als Drittanfechtungsklage zulässig. Im Ergebnis sei diese aber unbegründet. Mit der „steuerlichen Schlussbilanz“ sei die nächste auf den Einbringungszeitpunkt folgende steuerliche Jahresschlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft gemeint, in welcher der Einbringungsgegenstand erstmals anzusetzen ist. Dabei sei jede der drei Varianten der steuerlichen Rechnungslegung (1. reine Handelsbilanz mit der Erklärung, diese sei so auch der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen, 2. Handelsbilanz mit steuerrechtlichen Zusätzen bzw. Anmerkungen, 3. eigenständige Steuerbilanz), die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde im Zusammenhang mit seiner Steuererklärung überreicht, als „steuerliche Schlussbilanz“ i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG anzusehen und löse damit das Fristende für die Antragsrechte nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG und § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG aus. Für den Ablauf der Frist komme es nicht darauf an, ob die eingereichte Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den steuerbilanzrechtlichen Sonderregeln entspreche.

Drittanfechtungsklage
des EinbringendenBegriff der „steuerlichen
Schlussbilanz“ in
Einbringungsfällen

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

1l | Verlustuntergang bei Verschmelzung doppelstöckiger Personengesellschaften |*Autor: StB Christian Seib, Frankfurt a.M.*BFH vom 12.05.2016
(AZ: IV R 29/13)

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 12.05.2016 zu entscheiden, ob die Verschmelzung einer Ober- auf eine Unterpersongesellschaft zum Untergang von gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen auf Ebene der Unterpersongesellschaft führt.

Urteilsfall

Eine GmbH war als Gesellschafterin einer gewerblichen Oberpersongesellschaft

mittelbar zu 100 % an einer gewerblichen Unterpersongesellschaft beteiligt. In den Jahren 2000 und 2001 entstanden auf Ebene der Unterpersongesellschaft gewerbsteuerliche Verluste. Die Oberpersongesellschaft wurde mit steuerlicher Wirkung zum 31.12.2001 auf die Unterpersongesellschaft verschmolzen. Das Finanzamt lehnte auf Ebene der Unterpersongesellschaft die gesonderte

FG Köln vom 19.03.2013 (AZ: 6 K 1139/07)	Feststellung vortragsfähiger Gewerbeverluste zum 31.12.2001 ab. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos. Die gegen die Einspruchsentscheidung gerichtete Klage wies das FG Köln ab. Die Möglichkeit zur Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge stehe einem Gesellschafter nur in dem Maße zu, in dem dieser im Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbeverluste bereits als Mitunternehmer an der Gesellschaft beteiligt war (sog. Unternehmeridentität). Im Fall des Ausscheidens – hier des Untergangs – eines Mitunternehmers gehe ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag in Höhe der Beteiligung dieses Mitunternehmers unter.	Im Revisionsverfahren teilte der BFH die Rechtsauffassung der Vorinstanz und stellte klar, dass im Fall von doppelstöckigen Personengesellschaften für Zwecke des gewerbsteuerlichen Verlustabzugs allein die gewerbliche Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin der Unterpersonengesellschaft qualifizieren könne. Demnach sei auch lediglich die Oberpersonengesellschaft – und nicht die zunächst mittelbar und nach erfolgter Verschmelzung unmittelbar beteiligte GmbH – Trägerin des Rechts auf Inanspruchnahme des bisherigen Verlustabzugs.	Mittelbare Beteiligung nicht ausreichend
Mitunternehmerbezogene Verlustverrechnung	Diese von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur mitunternehmerbezogenen Verlustverrechnung wurden durch das Jahressteuergesetz 2007 in Form der Sätze 4 und 5 des § 10a GewStG kodifiziert.	Der BFH merkte darüber hinaus an, dass ein Wechsel im Kreis der Gesellschafter der gewerblichen Oberpersonengesellschaft die Unternehmeridentität bezüglich der Unterpersonengesellschaft unberührt lasse und folglich auf deren Ebene nicht zum Untergang gewerbsteuerlicher Verlustvorträge führe.	Gesellschafterwechsel bei Oberpersonengesellschaft unschädlich Kontakt: <i>StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wts.de</i>

1m | Vorrang des nationalen Betriebsstättenbegriffs bei der Gewerbesteuer |

Autorin: StBin Marion Just, Hamburg

BFH vom 20.07.2016 (AZ: I R 50/15)	Mit Urteil vom 20.07.2016 hat der BFH entschieden, dass sich der Betriebsstättenbegriff für Zwecke der Freistellung von nicht im Inland belegenen Betriebsstätten (BS) gemäß § 9 Nr. 3 GewStG nicht nach Abkommensrecht, sondern ausschließlich nach nationalem Recht (§ 12 AO) bestimmt.	Nach Ansicht des BFH ist – entgegen der Auffassung des Finanzgerichts – dem abkommensrechtlichen BS-Begriff nicht als lex specialis oder vorrangiger völkerrechtlicher Vereinbarung Vorrang vor der nationalen Auslegung einzuräumen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH regeln die DBA lediglich, welchem Land das Besteuerungsrecht zusteht. Da gem. DBA keine BS in der Türkei bestand, verblieb das Besteuerungsrecht in Deutschland. Die Frage, ob und in welchen Fällen ausländische Einkünfte für Gewerbesteuerzwecke zu kürzen sind, ist ausschließlich nach nationalem Recht zu bestimmen.	Kein Vorrang des abkommensrechtlichen BS-Begriffs
Urteilsfall	Im zugrunde liegenden Fall vermittelte ein deutsches Unternehmen Wareneinkäufe über ein Einkaufsbüro in der Türkei. Gemäß Art. 5 Abs. 3 Buchst. d DBA-Türkei 1985 war das Einkaufsbüro in der Türkei nicht als BS anzusehen. Die Einkünfte des türkischen Einkaufsbüros waren nach Auffassung des FG Köln mangels Vorliegen einer BS in den inländischen Gewerbebetrieb einzubeziehen.	Dieses für den Steuerpflichtigen positive Urteil widerspricht damit aber der im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 12 in Tz. 4 dargelegten Auffassung der Finanzverwaltung, wonach der nationale BS-Begriff nicht anwendbar sein soll, wenn andere Rechtsvorschriften, wie z. B. DBA, eine abweichende Auslegung des BS-Begriffs enthalten. Vor diesem Hintergrund bleibt abzuwarten, ob und wie die Finanzverwaltung hierauf reagieren wird.	BFH-Urteil steht Verwaltungsauffassung entgegen Kontakt: <i>StB/Fachberater IStR Torsten Hopp, Hamburg, torsten.hopp@wts.de</i>
Gewerbesteuerliche Behandlung nach nationalem Recht	Der Gewerbesteuer unterliegt grundsätzlich jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Nach nationalem Recht qualifizieren jedoch insbesondere Ein- oder Verkaufsstellen als BS im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 6 AO, so dass die Einkünfte des türkischen Einkaufsbüros zu kürzen wären.		

1n | Eigener Grundbesitz bei der erweiterten gewerbsteuerlichen Grundstücks-kürzung – Vorlage an den Großen Senat des BFH |*Autorin: RAin/StBin Dr. Kristina Frankus, Köln*BFH vom 21.07.2016
(AZ: IV R 26/14)

Mit Beschluss vom 21.07.2016 hat der IV. Senat des BFH dem Großen Senat die Frage vorgelegt, ob eine grundstücksverwaltende Gesellschaft, die nur kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielt, Anspruch auf die erweiterte Grundstücks-kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hat, wenn sie an einer gleichfalls grundstücks-verwaltenden, aber nicht gewerblich ge-prägten Personengesellschaft beteiligt ist.

Urteilsfall

Die Klägerin – eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG – war im Streitfall an einer vermögensverwaltenden GbR beteiligt, die Eigentümerin einer Immobilie war. Dabei erzielte die Klägerin nahezu ausschließlich Erträge aus der Beteiligung an der GbR. In ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre machte die Klägerin die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG geltend, wonach der Gewinn bei Unternehmen, die ausschließ-lich eigenen Grundbesitz verwalten, um den Teil des Gewerbeertrags zu kürzen ist, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Das beklagte Finanzamt versagte die erwei-terte Kürzung mit der Begründung, dass die Beteiligung an einer grundstücksver-waltenden Personengesellschaft nicht dem eigenen Grundbesitz gleichzustellen sei. Die hiergegen gerichtete Klage beim Finanzgericht hatte Erfolg.

In dem vorliegenden Beschluss teilt der IV. Senat die Ansicht der Vorinstanz, dass die Beteiligung einer grundstückverwal-tenden, gewerblich geprägten Perso-nengesellschaft an einer grundstückver-waltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht

generell ausschließt. Da der I. Senat des BFH jedoch eine hiervon abweichende Rechtsauffassung vertritt und dem IV. Se-nat mitteilte, an dieser Auffassung festzu-halten, habe zur Wahrung einer einheitli-chen Rechtsprechung der Große Senat des BFH angerufen werden müssen.

Im Wege einer teleologischen, systema-tischen und wörtlichen Auslegung der Norm kommt der vorlegende Senat zu der Auffassung, dass der Begriff des „eigenen Grundbesitzes“ nicht nach zivilrechtli-chen, sondern nach (ertrag-)steuerlichen Grundsätzen zu bestimmen ist. Dies habe zur Folge, dass das Eigentum einer vermö-gensverwaltenden Personengesellschaft gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den beteiligten Gesellschaftern anteilig zugerechnet wer-den müsse. Im Ergebnis handele es sich bei dem (zivilrechtlichen) Grundbesitz der GbR somit (ertragsteuerlich) um „eigenen Grundbesitz“ der Klägerin i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Demgegenüber vertritt der I. Senat die Auffassung, dass allein auf das Zivilrecht abzustellen ist und damit auch Beteili-gungen an nicht gewerblich geprägten Personengesellschaften dem Gesellschaf-ter keinen „eigenen Grundbesitz“ i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vermitteln können.

Die erweiterte Grundstücks-kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG spielt im Bereich des Immobiliensteuerrechts eine wesentliche Rolle. Es ist daher erfreu-lich, dass der Große Senat Rechtsklarheit darüber schaffen wird, ob der Begriff „eigener Grundbesitz“ i. S. dieser Vorschrift rein zivilrechtlich oder (ertrag-)steuerlich auszulegen ist.

BFH vom 19.10.2010
(AZ: I R 67/09)

Fazit

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

1o | Keine erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung für Grundbesitz, der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen wird | Autorin: Michelle Fischer, München

BFH vom 22.06.2016
(AZ: X R 54/14)

Der BFH hat mit Urteil vom 22.06.2016 klargestellt, dass ein Besitz-Einzelunternehmen, das im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Grundbesitz an eine Betriebs-Kapitalgesellschaft verpachtet, die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch dann nicht in Anspruch nehmen kann, wenn die Betriebs-Kapitalgesellschaft vermögensverwaltend tätig ist.

durch die sie ihren gesamten verbleibenden Gewerbeertrag gewerbsteuerfrei stellen wollte.

Die Vorinstanz gab der Klage im Ergebnis statt, weil die GmbH nicht originär gewerblich tätig war, sondern vielmehr selbst die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung erfüllte.

FG München
vom 05.08.2014
(AZ: 13 K 2280/11)

Urteilsfall

Im Urteilsfall verpachtete die Klägerin viele Jahre ein Grundstück an eine GmbH, deren Alleingesellschafterin sie ist. Nach anfänglicher eigengewerblicher Nutzung errichtete die GmbH mehrere Büro- und Lagergebäude auf diesem und dem angrenzenden Grundstück, das der GmbH selbst gehörte. Die Gebäude sind wirtschaftliches Eigentum der GmbH und werden von dieser an Dritte zu gewerblichen Zwecken vermietet. Die GmbH nimmt die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch. Zwischen den Beteiligten war unstreitig, dass die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind. Streitig blieb allerdings die von der Klägerin (Besitz-Einzelunternehmen) begehrte Anwendung der „erweiterten“ Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG,

Entgegen der Vorinstanz entschied nun aber der BFH in der Revision, dass das Besitzunternehmen in solchen Fällen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung auch dann nicht erfüllt, wenn die Betriebs-Kapitalgesellschaft vermögensverwaltend tätig ist. Eine „Merkmalsübertragung“ von der GmbH auf die Klägerin komme im Anwendungsbe- reich des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht in Betracht. Die Rechtsprechung des BFH zur Merkmalsübertragung im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 6 sowie § 3 Nr. 20 Buchst. b, c GewStG sei nicht übertragbar. Allerdings könne im Rahmen der Gewerbesteuererklärung des Besitz-Einzelunternehmens die einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ange- wendet werden.

Keine „Merkmals-
übertragung“ bei der
erweiterten Kürzung

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

1p | Erstattete, begrenzt abziehbare Krankenversicherungsbeiträge mindern Sonderausgabenabzug | Autor: StB Thomas Bernhofer, München

BFH vom 06.07.2016
(AZ: X R 6/14)

Der BFH hat mit Urteil vom 06.07.2016 entschieden, dass erstattete Beiträge zur Basiskranken- und Pflegeversicherung mit den in demselben Veranlagungsjahr gezahlten Beiträgen zu verrechnen sind. Es kommt nicht darauf an, ob und in welcher Höhe die erstatteten Beiträge im Jahr ihrer Zahlung steuerlich abziehbar waren.

Erstattete Sonderausgaben, zu denen u. a. Krankenversicherungsbeiträge gehören, sind nach ständiger Rechtsprechung mit den in diesem Jahr gezahlten gleichartigen Sonderausgaben zu verrechnen. Daher minderte das Finanzamt die abziehbaren Sonderausgaben des Klägers. Seine Klage vor dem FG Niedersachsen hatte Erfolg. In Parallelfällen gaben andere Finanzgerichte hingegen der Finanzverwaltung Recht. Die Klage wurde vom BFH in der Revision abgewiesen.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die private Krankenversicherung dem Kläger im Jahr 2010 einen Teil seiner im Jahr 2009 gezahlten Beiträge erstattet. Diese Beiträge hatte der Kläger im Jahr 2009 lediglich in begrenztem Umfang steuerlich geltend machen können. Erst seit 2010 sind die Beiträge zur Basiskranken- und Pflegeversicherung gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG in voller Höhe als Sonderausgaben abziehbar.

Die Beitragsverrechnung ist auch dann vorzunehmen, wenn die erstatteten Beiträge im Jahr ihrer Zahlung nur beschränkt abziehbar waren. Für die Gleichartigkeit der Sonderausgaben als Verrechnungsvoraussetzung seien die steuerlichen

Urteilsbegründung

Auswirkungen nicht zu berücksichtigen. An der Verrechnung habe sich durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung nichts geändert. Sie stehe auch nicht im Widerspruch zur Rechtsprechung des BVerfG, nach der ab dem Jahr 2010 die Kranken- und Pflegeversicherungskosten steuerlich zu berücksichtigen sind, soweit sie den verfassungsrechtlich gebotenen Basisschutz gewährleisten. Denn dies gelte

nur für die Aufwendungen, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich wirtschaftlich endgültig belastet werde. Zwar führten die Beitragszahlungen zu einer wirtschaftlichen Belastung. Diese entfalle aber im Umfang der gleichartigen Beitragsrückerstattungen.

Ebenso hat der BFH in zwei weiteren Urteilen vom 06.07.2016 (AZ: X R 22/14) und vom 03.08.2016 (AZ: X R 35/15) entschieden.

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

2a | Rechnungsberichtigungen kommt nach neuester EuGH-Rechtsprechung grundsätzlich Rückwirkung zu | Autor: RA Anton Appel, München

EuGH vom 15.09.2016
(Rs. C-518/14)

Mit Urteil vom 15.09.2016 hat der EuGH auf ein Vorabentscheidungsersuchen des FG Niedersachsen entschieden, dass der Berichtigung einer Rechnungspflichtangabe gem. § 14 Abs. 4 UStG grundsätzlich Rückwirkung zukommt (ex tunc).

Hintergrund

§ 31 Abs. 5 UStDV sieht allgemein vor, dass eine Rechnung berichtigt werden kann, wenn sie nicht alle Angaben gem. §§ 14 Abs. 4, 14a UStG enthält oder Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Dabei müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Umstritten war, ob einer solchen Ergänzung/Berichtigung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung Rückwirkung zukommen kann mit der Folge, dass ein Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt des Erhalts der ursprünglichen (unvollständigen/fehlerhaften) Rechnung und nicht erst im Zeitpunkt der Rechnungsergänzung/-berichtigung vorgenommen werden darf. Die besondere praktische Relevanz resultiert daraus, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Steuerpflichtiger, der aus einer unvollständigen/fehlerhaften Rechnung den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, für den Zeitraum zwischen der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs bis zur erfolgten Rechnungsergänzung/-berichtigung Nachzahlungszinsen gem. § 233a AO i. H. v. 6 % p. a. zahlen muss (der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist). Mit seiner erfreulichen Entscheidung stellt sich der EuGH gegen die Praxis der Finanzverwaltung, die grundsätzlich davon ausgegangen ist, dass von

einer Rechnungsergänzung/-berichtigung keine Rückwirkung ausgeht (ex nunc).

Der EuGH begründet seine Entscheidung damit, dass das Recht auf Vorsteuerabzug durch eine ex nunc-Wirkung der Rechnungsberichtigung in unzulässiger Weise eingeschränkt werden würde. Das Recht auf Vorsteuerabzug bezwecke, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten. Dem liege das Grundprinzip der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zugrunde. Der EuGH stellt klar, dass die Rechnungspflichtangaben als formelle Voraussetzungen dieses Prinzip nicht in unzulässiger Weise durch eine Zinsbelastung des Steuerpflichtigen einschränken dürften, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bestanden haben.

Begründung

Diese Grundsatzentscheidung des EuGH ist sehr zu begrüßen. Nichtsdestotrotz bleiben einige entscheidende Detailfragen offen:

Offene Fragen

→ So hat der EuGH leider die Frage nicht beantwortet, ob die Finanzbehörden – wie es vorangehende EuGH-Urteile und auch Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte angedeutet haben – die Ergänzung/Berichtigung von Rechnungspflichtangaben als verspätet ansehen dürfen, wenn diese erst nach Erlass einer den Vorsteuerabzug versagenden Entscheidung der Finanzbehörden erfolgt. Es bleibt damit unklar, bis zu welchem Zeitpunkt eine Rechnungsergänzung/-berichtigung vorgenommen werden kann.

- Außerdem hat der EuGH offen gelassen, ob jede Rechnung einer Ergänzung/Berichtigung in diesem Sinne zugänglich ist oder ob die ursprüngliche Rechnung doch bestimmte Mindestanforderungen erfüllen muss (so wohl der BFH).
- Unklar bleibt auch, in welcher Form die Rechnungsergänzung/-berichtigung erfolgen muss, insbesondere ob auch einer Rechnungsstornierung mit anschließender Neuausstellung Rückwirkung zukommt oder ob in diesem Fall die Rechnung erst im Zeitpunkt der Neuausstellung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Vor diesem Hintergrund sollte in der Praxis besonderes Augenmerk auf die Unterscheidung zwischen Rechnungsergänzung/-berichtigung und Rechnungsstornierung gelegt werden.

Praxishinweise

Es ist zu erwarten, dass die EuGH-Entscheidung erhebliche Auswirkungen auf die Schwerpunkte der Prüfungstätigkeit der Finanzämter haben wird, da die einfach

festzustellenden formalen Mängel bei Rechnungspflichtangaben nun in vielen Fällen nicht mehr erfolgversprechend zu Mehrergebnissen und Zinszahlungen führen werden.

Sofern in der Vergangenheit Rechnungsmängel zur Versagung des Vorsteuerabzugs geführt haben, sollte umgehend geprüft werden, ob diese Steuerfestsetzungen noch änderbar sind. In der Folge sollte eine Änderung der zumeist durch die Betriebsprüfung veranlassten Zinsfestsetzung möglich sein.

Im Hinblick darauf, dass bislang nicht entschieden ist, in welcher Form und bis zu welchem Zeitpunkt eine Rechnungsergänzung/-berichtigung erfolgen kann, sollten als fehlerhaft erkannte Rechnungen nach Fehlererkennung durch ein gesondertes Ergänzungs-/Berichtigungsdokument (und nicht durch Stornierung und Neuausstellung) sowie vorsorglich nach wie vor möglichst umgehend berichtigt werden.

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

2b | Postfachadresse des Leistungsempfängers in Rechnungen weiterhin zulässig |

Autor: StB Daniel Brunner, München

BFH vom 22.07.2015
(AZ: V R 23/14)

„Briefkastenadresse“ des
leistenden Unternehmers
nicht ausreichend

§§ 14, 14a UStG stellen gewisse Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung. Nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung in diesem Sinne ist der Leistungsempfänger dem Grunde nach gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der BFH hat bereits letztes Jahr entschieden, dass eine bloße Briefkastenadresse nicht das Merkmal der „vollständigen Anschrift“ des leistenden Unternehmers i. S. d. § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG erfüllt. Für die Gewährung des Vorsteuerabzugs aus einer Rechnung sei vielmehr erforderlich, dass die zutreffende Anschrift des leistenden Unternehmers angegeben ist, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.

Analoge Anwendung
auch für Postfach-
adresse des Leistungs-
empfängers?

Dieses Urteil führte in der Folge zu Verunsicherung in der Praxis, insbesondere auch dahingehend, ob nun auch die Angabe einer bloßen Briefkasten- oder Postfachadresse des Leistungsempfängers in einer Rechnung den Vorsteuerabzug gefährdet.

BMF vom 13.09.2016

Das BMF stellt in seinem Schreiben klar, dass die Erleichterung in Abschn. 14.5 Abs. 2

Satz 3 UStAE, wonach die Angabe einer Postfach- oder Großkundenadresse des Leistungsempfängers anstelle der vollständigen Anschrift in einer Rechnung ausreichend ist, weiterhin Gültigkeit hat. Das BMF weist darauf hin, dass sich die Aussage des BFH auf die Angabe der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers beziehe und nicht auf die des Leistungsempfängers.

In dieser Frage ist das letzte Wort jedoch noch nicht gesprochen. Der BFH legte dem EuGH in zwei Verfahren die Frage zur Vorabentscheidung vor, welche Anforderungen an die Angabe der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers in einer Rechnung zu stellen sind (vgl. WTS Journal 04/2016, Beitrag 2b).

Bis zur Veröffentlichung weiterer Urteile zu diesem Thema können Unternehmen weiterhin davon ausgehen, dass die Finanzverwaltung die Verwendung einer Postfachadresse des Leistungsempfängers in einer Rechnung nicht beanstanden wird. Aktueller Handlungsbedarf besteht zumindest in dieser Hinsicht somit nicht.

BFH vom 06.04.2016
(AZ: V R 25/15, XI R 20/14)

Praxishinweis

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

2c | Rechnungspflichtangaben als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug |*Autor: StB Joachim Schlarb, München*

Vorsteuerabzug, auch wenn Rechnung nicht alle Pflichtangaben enthält

Der EuGH hat in einem portugiesischen Vorabentscheidungsersuchen entschieden, dass der Vorsteuerabzug unter bestimmten Voraussetzungen auch dann zu gewähren ist, wenn die zugrunde liegende Rechnung nicht alle Pflichtangaben enthält.

EuGH vom 15.09.2016
(Rs. C 516/14)

Im Urteilsfall hatte die Klägerin den Vorsteuerabzug aus Rechnungen einer Anwaltskanzlei für juristische Dienstleistungen geltend gemacht. Die Rechnungen enthielten die folgenden Leistungsbeschreibungen: „Vom (Datum) bis zum heutigen Tage erbrachte juristische Dienstleistungen“ bzw. „Honorare für bis zum heutigen Tage erbrachte juristische Dienstleistungen“. Anlässlich einer Anhörung der Klägerin im Rahmen einer Prüfung legte die Klägerin Annexe vor, die detaillierte Beschreibungen der fraglichen juristischen Dienstleistungen enthielten. Dennoch versagte die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug, da die Rechnungen nicht der gesetzlich vorgeschriebenen Form entsprachen und die Annexe keine den Rechnungen gleichwertigen Dokumente darstellten. Nach erfolglosem Einspruch legte das angerufene Gericht den Fall dem EuGH vor.

Leistungsbeschreibung als Rechnungspflichtangabe

Der EuGH stellte zunächst fest, dass es zwar erforderlich sei, Art und Umfang der erbrachten Dienstleistung zu präzisieren. Dies bedeute aber nicht, dass die erbrachten Dienstleistungen erschöpfend beschrieben werden müssten. Allerdings sei im Urteilsfall die Bezeichnung nicht hinreichend detailliert, da der beschriebene Leistungsumfang auch Leistungen mit einschließen

könne, die nicht notwendigerweise zur wirtschaftlichen Tätigkeit zählten.

Hinsichtlich der Angabe des Datums, an dem die Leistungen erbracht wurden, führte der EuGH aus, dass bei den Rechnungen mit der Angabe „Vom (Datum) bis zum heutigen Tage erbrachte Dienstleistungen“ der Abrechnungszeitraum korrekt angegeben worden sei. Die Formulierung „Honorare für bis zum heutigen Tage erbrachte Dienstleistungen“ sei dagegen nicht ausreichend, da der Beginn des Abrechnungszeitraums nicht bestimmbar sei.

Trotzdem sei der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen, da hierfür allein Voraussetzung sei, dass die materiellen Voraussetzungen (Lieferungen oder Dienstleistungen eines anderen Unternehmers für das Unternehmen des Liefer-/Leistungsempfängers) erfüllt sind. Dies gelte selbst dann, wenn der Steuerpflichtige bestimmte formelle Voraussetzungen nicht erfüllt habe. Deshalb dürfe der Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigert werden, weil eine Rechnung nicht alle Pflichtangaben enthält, obwohl die Finanzverwaltung über sämtliche Daten verfügt, die sie befähigt, zu prüfen, ob die geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei habe sie alle vom Steuerpflichtigen neben der Rechnung beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen.

Verstoße der Steuerpflichtige gegen formelle Vorschriften stehe es den Finanzverwaltungen allerdings auch frei, Geldbußen oder finanzielle Sanktionen zu verhängen.

Leistungsdatum als Rechnungspflichtangabe

Allein Erfüllung der materiellen Voraussetzungen maßgeblich für Vorsteuerabzug

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

2d | Vorsteuerabzug sowie Berichtigungspflicht gem. § 15a UStG aus der Errichtung gemischt genutzter Gebäude |*Autor: Sebastian Sieber, München*

BFH vom 10.08.2016
(AZ: XI R 31/09)

Mit Urteil vom 10.08.2016 bestätigt der BFH erneut, dass die Aufteilung von Vorsteuern aus Eingangsleistungen bei gemischt genutzten Gebäuden anhand des Flächenschlüssels zu erfolgen habe. Der EuGH scheint zwar stärker zum Umsatzschlüssel zu tendieren, lässt den Flächenschlüssel aber gleichwohl als Aufteilungsmaßstab zu, sofern er zu einem präzisieren

Ergebnis führt, was der BFH bejaht. Einig sind sie sich hingegen, dass es durch die Änderung des gesetzlich definierten Vorsteuerabzugsmaßstabs gem. § 15a Abs. 4 Satz 3 UStG zum 01.01.2004 (vom praktischen Regelfall des Umsatzschlüssels zum gesetzlich normierten Regelfall des Flächenschlüssels) zu einer berichtigungspflichtigen Änderung der Verhältnisse im

EuGH vom 09.06.2016 (Rs. C-332/14)	Sinne des § 15a UStG kommt (vgl. EuGH-Urteil vom 09.06.2016, Rs. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR).	lung der Vorsteuerbeträge geboten. Als relevantes Verhältnis gilt in Deutschland seit 2004 grundsätzlich der Flächenschlüssel. Dieses bestätigte der BFH erneut und folgte damit der Sichtweise des Finanzamts. Lediglich wenn die Anwendung des Flächenschlüssels zu keiner sachgerechten Lösung führt – weil bspw. die Mietflächen erhebliche Ausstattungsunterschiede aufweisen – ist der (objektbezogene) Umsatzschlüssel anzuwenden.	
Urteilsfall	Im Urteilsfall errichtete eine GbR von 2001 bis 2004 ein Wohn- und Geschäftsgebäude. Der Vorsteuerabzug erfolgte entsprechend dem auf der Verwendungsabsicht beruhenden objektbezogenen Umsatzschlüssel. Veranlasst durch die von der Verwendungsabsicht divergierende tatsächliche Nutzung nahm die GbR im Jahr 2004 eine Berichtigung gem. § 15a UStG auf Basis des Umsatzschlüssels vor. Neben dieser unstrittig gebotenen Korrektur aus der Differenz zwischen beabsichtigter und tatsächlicher Nutzung setzte das zuständige Finanzamt unter Verweis auf die Gesetzesänderung abweichend davon die Aufteilung der abziehbaren Vorsteuern anhand des Flächenschlüssels fest.	Für Steuerpflichtige besonders relevant ist, dass EuGH und BFH in der Änderung des gesetzlich definierten Vorsteuerabzugsmaßstabs zum 01.01.2004 vom praktischen Regelfall des Umsatzschlüssels hin zum gesetzlich normierten Fall des Flächenschlüssels eine berichtigungspflichtige Änderung der Verhältnisse sieht. Steuerpflichtige sollten daher prüfen, ob für noch nicht bestandskräftig veranlagte Jahre im Rahmen des 10-jährigen Korrekturzeitraums eine Differenz zwischen den beiden Vorsteuer-aufteilungsschlüsseln besteht, aus welcher sich eine Verpflichtung zur Korrektur von Vorsteuerbeträgen gem. § 15a UStG ergibt.	Konsequenzen für den Steuerpflichtigen
Grundsatz: Flächenschlüssel	Da einzelne Eingangsleistungen im Rahmen der Herstellung eines Gebäudes nicht bestimmten Gebäudeteilen zuordenbar sind, ist laut BFH eine prozentuale Auftei-		Kontakt: StB Bernhard Brock, München, bernhard.brock@wts.de

3 | Keine Änderung der Bemessungsgrundlage bei Kaufpreisforderungsausfall aufgrund Insolvenz des Käufers | Autor: RA (Syndikus) Philipp Dobrodziej, München

BFH vom 12.05.2016 (AZ: II R 39/14)	Der BFH entschied mit Urteil vom 12.05.2016, dass die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer für einen Grundstückskauf aufgrund der Insolvenz des Käufers nicht geändert werden kann.	Betracht komme. Der Abschluss des Kaufvertrags sei der maßgebliche Zeitpunkt für die Bewertung der Kaufpreisforderung. Die Berücksichtigung besonderer Umstände, welche gemäß § 12 Abs. 1 BewG einen geringeren Wert begründen könnten, setze voraus, dass diese Umstände der Kaufpreisforderung selbst innewohnen. Dies sei im Streitfall nicht gegeben.	
Urteilsfall	Mit notariellem Kaufvertrag erwarb die A-GmbH ein Grundstück, welches in einzelne Baugrundstücke parzelliert und anschließend weiterverkauft werden sollte. Bis zum jeweiligen Abverkauf der einzelnen Baugrundstücke sollte der Kaufpreis gestundet werden. Das Finanzamt (Beklagter) setzte die Grunderwerbsteuer auf Grundlage des vereinbarten Kaufpreises fest. Die A-GmbH konnte den fälligen Restkaufpreis jedoch nicht zahlen und stellte einen Insolvenzantrag. Der bestellte Insolvenzverwalter (Kläger) beantragte die Herabsetzung der Grunderwerbsteuer auf den bis dato gezahlten Kaufpreis.	Der teilweise Ausfall der Kaufpreisforderung stelle auch kein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Selbst bei einem zivilrechtlich unwirksamen Rechtsgeschäft trete ein rückwirkendes Ereignis nicht ein, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Eigentum des unwirksamen Rechtsgeschäfts bestehen lassen. Entsprechend gelte dies auch dann, wenn über das Vermögen eines Grundstückskäufers ein Insolvenzverfahren eröffnet werde. Die bestehende Kaufpreisforderung sei zwar als uneinbringlich einzustufen, wenn der Verkäufer	Kein rückwirkendes Ereignis
Abschluss des Kaufvertrags ist maßgeblicher Zeitpunkt	Der BFH entschied, dass eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids nicht in		

im Insolvenzverfahren nicht befriedigt werden könne. Dies wirke sich jedoch nicht auf den Wert der Kaufpreisforderung im Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerbaren Tatbestands aus. Auch die Wirksamkeit des Kaufvertrags werde dadurch nicht berührt.

verfahrens sei ebenfalls nicht gegeben, da nur eine vorläufige Hinderung vorliege, den Kaufpreis außerhalb dieses Verfahrens geltend zu machen.

Der BFH stellte zudem klar, dass eine Herabsetzung der Gegenleistung im Sinne des § 16 Abs. 3 GrEStG nicht vorliege, da die Forderung trotz Insolvenz in voller Höhe bestehen bleibe.

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

Kein nachträgliches
Erlöschen

Ein nachträgliches Erlöschen der Forderung durch die Eröffnung des Insolvenz-

4 | Abfindungszahlung an Erbprätendenten als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig | Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner

Hintergrund

Kosten zur Erlangung des Erwerbs können erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden. Nicht höchstrichterlich geklärt war bislang, ob hierunter auch die Abfindungszahlung eines Erben an den weichenden Erbprätendenten zur Beendigung eines gerichtlichen Rechtsstreits wegen der Erbenstellung fällt.

Der BFH bestätigte nun die Vorinstanz. Die Abfindungszahlung, die der Erbe an den weichenden Erbprätendenten zur Beendigung eines gerichtlichen Rechtsstreits wegen Klärung der Erbenstellung entrichtet, ist als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig. Ein Abzug von Erwerbskosten als Nachlassverbindlichkeiten setzt einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs voraus. Der Begriff der Erwerbskosten ist dabei grundsätzlich weit auszulegen. Nach dem Urteil des BFH hängen Kosten, die dem letztendlich bestimmten Erben infolge eines Rechtsstreits um die Erbenstellung entstehen, regelmäßig unmittelbar mit der Erlangung des Erwerbs zusammen.

BFH vom 15.06.2016
(AZ: II R 24/15)

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die Erblasserin zunächst in einem notariellen Testament die Klägerin und deren Ehemann als Erben zu gleichen Teilen eingesetzt. Kurz vor ihrem Tod ordnete sie handschriftlich an, dass ihr Finanzberater Alleinerbe sein sollte. Der nach dem Tod der Erblasserin vor dem Nachlassgericht geführte Streit um die Erbenstellung endete in einem Vergleich. Darin nahm der Finanzberater seinen Antrag auf Erteilung eines Erbscheins gegen Zahlung einer Abfindungssumme von € 160.000 durch die Eheleute zurück. Daraufhin wurde den Eheleuten ein gemeinschaftlicher Erbschein erteilt, der diese als (Mit-)Erben zu gleichen Teilen ausweist. Das Finanzamt setzte gegen die Klägerin Erbschaftsteuer fest, ohne die anteilige Abfindungszahlung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs zum Abzug zu berücksichtigen. Das Finanzgericht gab der dagegen erhobenen Klage statt.

Ein Grundsatz korrespondierender Steuerbarkeit bestehe im Übrigen nicht. So steht dem Abzug als Nachlassverbindlichkeit beim Zahlenden nicht entgegen, dass beim Zahlungsempfänger kein der Erbschaftsteuer unterliegender Erwerb vorliegt. Daher verneint der BFH einen Widerspruch zu seiner Rechtsprechung, nach der beim weichenden Erbprätendenten, der eine Abfindungszahlung dafür erhält, dass er die Erbenstellung nicht mehr bestreitet, kein der Erbschaftsteuer unterliegender Erwerb vorliegt.

Nichtsteuerbarkeit der
Abfindung beim Empfänger
schließt Abzug
nicht aus

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

5a | Sonderausgabenabzug bei Bonusprogrammen der Krankenkassen |

Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

BFH vom 01.06.2016 (AZ: X R 17/15)	Der BFH hat die Rechtsprechung des FG Rheinland-Pfalz (siehe WTS Journal 04/2015, Beitrag 5f) zur Frage der Abzugsmöglichkeit von Sonderausgaben bei Bonuszahlungen einer Krankenversicherung bestätigt.	Der BFH entschied jedoch, dass in der vorliegenden Variante der Bonuszahlung keine Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen zu sehen sei. Die Bonuszahlung führe nicht dazu, dass sich an der Beitragslast des Versicherten zur Erlangung des Basis Krankenversicherungsschutzes i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG etwas ändere. Dass durch das Bonusprogramm insgesamt Einsparungen für die Beitragszahler bezweckt seien, stelle als (mittelbare) Finanzierungswirkung kein geeignetes Kriterium für die steuerliche Einordnung einer Zahlung dar. An der Höhe der Belastung mit den Krankenversicherungsbeiträgen ändere sich hierdurch nichts.	Entscheidung des BFH
Sonderausgabenabzug	Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG ist, dass der Steuerpflichtige durch seine Aufwendungen für den Basis Krankenversicherungsschutz endgültig wirtschaftlich belastet ist. Die Belastung entfällt, soweit ihm diese Aufwendungen erstattet werden.		
BMF vom 19.08.2013, dort Rz. 71 und 72	Nach der bislang geltenden Verwaltungsauffassung werden Bonuszahlungen nach § 65a SGB V als Beitragsrückerstattung angesehen, die im Jahr ihres Zuflusses die als Sonderausgaben abziehbaren Beträge mindern.		
Urteilsfall	Im Urteilsfall erhielten die Versicherten in einem bestimmten Bonusprogramm i. S. d. § 65a SGB V einer Krankenkasse einen Zuschuss von jährlich € 150 für Vorsorge- oder Gesundheitsmaßnahmen, wenn sie diese privat finanzierten. Das Finanzamt sah in dem Bonus einen wirtschaftlichen Vorteil, der die Belastungen des Versicherten mindere, so dass Sonderausgaben nur in Höhe der um den Bonus gekürzten Beiträge zum Basisversicherungsschutz berücksichtigt werden könnten. Die Bonuszahlung sei „gleichartig“ mit der Erstattung von Vorsorgeaufwendungen des Versicherten.	Das Urteil wird im Bundessteuerblatt veröffentlicht und ist somit in gleichgelagerten Fällen anzuwenden. Zusätzlich hat die Finanzverwaltung konkretisiert, dass die Grundsätze des Urteils nur gelten, wenn nach den konkreten Bonusmodellbestimmungen der Versicherte die Kosten für eine Gesundheitsmaßnahme vorab selbst tragen muss und diese nach Kostennachweis erstattet werden. Nicht erfasst werden Programme, die eine bestimmte Gesundheitsmaßnahme oder ein bestimmtes Handeln (auch kostenpflichtig) des Versicherten als Voraussetzung für eine Bonusleistung vorsehen. Solche Bonusleistungen werden weiterhin als Beitragsrückerstattungen angesehen.	BMF vom 06.12.2016
			Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

5b | Keine negative pauschale Lohnsteuer bei Rückzahlung von pauschal versteuerten Direktversicherung an Arbeitgeber |

Autorin: RAin Gertrud Filz, München

BFH vom 28.04.2016 (AZ: VI R 18/15)	Der BFH hatte im Urteil vom 28.04.2016 darüber zu entscheiden, ob die Rückzahlung der freigewordenen Deckungsmittel aus einer gekündigten Direktversicherung an den Arbeitgeber als Rückzahlung von Arbeitslohn zu behandeln ist und insoweit negative pauschale Lohnsteuer festzusetzen ist.	Arbeitgeber zurückzahlt, geht die Finanzverwaltung nach R 40b.1 Abs. 14 LStR von einer Arbeitslohnrückzahlung aus. Arbeitslohnrückzahlungen aus pauschal besteuerten Beitragsleistungen mindern die im selben Kalenderjahr anfallenden pauschal zu steuernden Beitragsleistungen des Arbeitgebers. Wenn aber in einem Kalenderjahr die Arbeitslohnrückzahlungen betragsmäßig die Beitragsleistungen des Arbeitgebers übersteigen, ist eine Minderung der Beitragsleistungen im selben Kalenderjahr nur bis auf Null möglich. Eine
Verrechnung von pauschal zu steuerndem Arbeitslohn mit Rückzahlung von pauschal besteuertem Arbeitslohn nur bis auf Null	Wenn der Arbeitnehmer sein Bezugsrecht aus einer Direktversicherung verliert und das Versicherungsunternehmen als Arbeitslohn versteuerte Beiträge an den	

Erstattung von Pauschalsteuer scheidet nach R 40b.1 Abs. 14 LStR aus.

Keine Festsetzung einer negativen Pauschalsteuer

Der BFH bestätigte nun die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach eine negative Pauschalsteuer nicht festgesetzt werden kann. Die pauschale Lohnsteuer bleibt eine Erhebungsform der Einkommensteuer des Arbeitnehmers, auch wenn der Arbeitgeber aufgrund seines ausgeübten Pauschalierungswahlrechts Schuldner der Lohnsteuer wird (§ 40 Abs. 3 Satz 1 EStG). Die Ausübung des Pauschalierungswahlrechts bewirkt neben der Schuldübernahme lediglich, dass die Entrichtungsschuld anders berechnet wird. Die pauschale Lohnsteuer bleibt aber eine vom Arbeit-

nehmer abgeleitete Steuer, weil der Steuererstattbestand (Zufluss von Arbeitslohn) in der Person des Arbeitnehmers verwirklicht wird. Da die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer und damit einer negativen pauschalen Lohnsteuer gesetzlich nicht vorgesehen ist, hat der Arbeitgeber auch keinen Anspruch auf die Festsetzung einer negativen pauschalen Lohnsteuer.

Einen Anspruch auf Erstattung der pauschalen Lohnsteuer nach § 37 Abs. 2 AO lehnte der BFH ebenfalls ab, weil im Urteilsfall der Rechtsgrund für die Zahlung nicht weggefallen ist: Die ursprüngliche Lohnsteueranmeldung der Arbeitgeberin wurde weder geändert noch aufgehoben.

Rechtsgrund für die Zahlung der Pauschalsteuer bleibt

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

5c | Wahlrecht zur Anwendung des § 37b EStG kann widerrufen werden |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Pauschalierung von Sachzuwendungen

§ 37b EStG ermöglicht es dem Zuwendenden, die Lohn- bzw. Einkommensteuer, die der Empfänger einer Sachzuwendung im Inland entrichten müsste, mit einem Steuersatz von 30 % pauschal zu erheben und damit die Steuer für den Empfänger abzugelten. Die Finanzverwaltung ging bislang davon aus, dass die Wahl zur Anwendung des § 37b EStG unwiderruflich ist. Der BFH entschied jedoch im Urteil vom 15.06.2016, dass die Ausübung des Wahlrechts zur Anwendung der Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen zurückgenommen werden kann. Dies gilt sowohl für Sachzuwendungen an Dritte (§ 37b Abs. 1 EStG) als auch für Sachzuwendungen an Mitarbeiter (§ 37b Abs. 2 EStG).

BFH vom 15.06.2016
(AZ: VI R 54/15)

Der Widerruf des Wahlrechts ist nach Auffassung des BFH ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 AO. Daher besteht keine Gefahr, dass die Einkommensteuer beim Zuwendungsempfänger wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr festgesetzt werden kann. Die Festsetzungsfrist beginnt gem. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Kalenderjahres des Widerrufs.

Festsetzung der Einkommensteuer beim Empfänger möglich

Für einen wirksamen Widerruf müssen die Empfänger der Sachzuwendungen hierüber unterrichtet werden, damit sie die entsprechenden Einnahmen in ihrer Einkommensteuererklärung angeben können. Das Absehen von einer solchen Mitteilung wäre nach Auffassung des BFH rechtsmissbräuchlich, da damit der Steueranspruch gefährdet würde.

Information des Empfängers

Ausübung und Widerruf des Wahlrechts durch Abgabe einer Lohnsteueranmeldung

Das Wahlrecht zur Anwendung des § 37b EStG wird durch Abgabe einer entsprechenden Lohnsteueranmeldung ausgeübt. Ein Antrag ist nicht erforderlich. Dementsprechend muss nach Auffassung des BFH auch der Widerruf des Wahlrechts mittels Abgabe einer geänderten Lohnsteueranmeldung beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt erklärt werden.

Ob die Finanzverwaltung das Urteil allgemein anwenden wird, ist noch nicht bekannt. Wegen der Pflicht zur Information der Empfänger ist u.E. jedoch nicht davon auszugehen, dass Unternehmen in großer Zahl von der Widerrufsmöglichkeit Gebrauch machen werden.

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

6 | Referentenentwurf eines Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes |

Autor: StB Marcus Hornig, Düsseldorf

Hintergrund	Nach Veröffentlichung der „Panama Papers“ durch ein Journalistennetzwerk im April 2016 kam in Deutschland eine Diskussion über Legalität und Legitimität von sog. Briefkastenfirmen oder auch Domizilgesellschaften auf. Parallel dazu befindet sich Deutschland mit Panama in der letzten Verhandlungsphase über den bilateralen Austausch von Finanzdaten. Mit der OECD hat Panama bereits am 27.10.2016 die Teilnahme am automatischen Informationsaustausch vereinbart.	die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft beherrschend oder bestimmend ausgeübt werden kann oder deren unmittelbare Beteiligung 30 % erreicht. Unterlagen über die Beziehung zu Drittstaat-Gesellschaften einschließlich aller Aufzeichnungen über Ein- und Ausgaben unterliegen beim Steuerpflichtigen einer sechsjährigen Aufbewahrungspflicht.	Sammelauskunfts- ersuchen und auto- matisierter Kontoabruf
Kernpunkte	Der vorgelegte Referentenentwurf sieht u. a. besondere Meldepflichten von Steuerinländern bzw. inländischen juristischen Personen für Geschäftsbeziehungen mit Drittstaat-Gesellschaften sowie Anzeigepflichten der involvierten Finanzinstitute vor. Das steuerliche Bankgeheimnis wird bei dieser Gelegenheit abgeschafft. Die Möglichkeit von Sammelauskunftersuchen soll ausgeweitet werden. Steuerliche sowie strafrechtliche Verjährungsfristen sollen länger laufen. Verstöße gegen diese Meldepflichten werden mit empfindlichen Bußgeldern für die handelnden Personen belegt.	Die Finanzbehörden werden befugt, an andere Personen als die Meldeverpflichteten über eine noch unbekannte Anzahl von Sachverhalten mit einem bestimmten Personenkreis sog. Sammelauskunftersuchen zu richten. Dafür soll neben konkreten Anhaltspunkten für eine Steuerverkürzung bereits ausreichen, dass Erfahrungen aus vergleichbaren Sachverhalten eine Steuerverkürzung nahelegen. So wird der Umfang der steuerlichen Mitteilungspflichten erweitert und die Schwelle, ab der die bisher nur als Ausnahme von der Regel gesetzlich vorgesehene Möglichkeit für Sammelauskunftersuchen vorgesehen ist, deutlich gesenkt. Kreditinstitute sind außerdem verpflichtet, den automatisierten Abruf von Kontoinformationen durch das Bundeszentralamt für Steuern auf Anfrage der zuständigen Finanzämter zur Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle zu ermöglichen und entsprechende Daten für zukünftige Kontoabrufersuchen zu speichern.	Compliance
Melde- und Aufbewahrungspflichten	Ab einer Beteiligungsquote von zehn Prozent ist jeder Erwerb an einer Drittstaat-Gesellschaft dem zuständigen Finanzamt spätestens mit Ablauf von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums in elektronischer Form mitzuteilen. Drittstaat-Gesellschaft sind dabei Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten oder Territorien, die nicht Mitglieder der EU oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen werden zusammengerechnet. Sobald auf eine bestehende Drittstaat-Gesellschaft alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann, besteht eine weitere eigenständige Mitteilungspflicht. Verpflichtet sind auch Kreditinstitute sowie Finanzanlagevermittler, die den Kontakt der inländischen Steuerpflichtigen zu den Drittstaat-Gesellschaften hergestellt oder vermittelt haben, sobald deren Einfluss auf	Ein besonders schwerer Fall von Steuerhinterziehung soll nach der Neuregelung auch in Fällen mittels verdeckter Drittstaat-Gesellschaften begangener Steuerhinterziehungen vorliegen. Dadurch erhöht sich die strafrechtliche Verjährung insoweit auf zehn Jahre. Die Strafandrohung lautet auf Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Bereits die leichtfertige Unterlassung der o. g. Meldepflichten löst bei den Steuerpflichtigen als Ordnungswidrigkeit ein Bußgeld bis zu € 25.000 aus; für Kreditinstitute erhöht sich das Bußgeld auf bis zu € 50.000 pro Meldevorgang. Darüber hinaus haften Kreditinstitute bei Verletzung ihrer Meldepflichten für alle dadurch verursachten Steuerausfälle. Haben Steuerpflichtige	

(allein oder zusammen mit nahestehenden Personen) beherrschenden Einfluss auf eine Drittstaat-Gesellschaft, beginnt die Festsetzungsfrist für Einkünfte oder Erträge, die mit dieser Drittstaat-Gesellschaft in Zusammenhang stehen, frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Beziehungen bekannt geworden sind, spätestens jedoch nach zehn Jahren.

Anwendungszeitraum

Vor dem 01.01.2018 entstandene Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Drittstaat-Gesellschaften haben lediglich die Steuerpflichtigen selbst zu melden. Für entsprechende, ab 01.01.2018 entstandene Geschäftsbeziehungen dagegen besteht diese Verpflichtung auch für die involvierten Finanzinstitute.

Ausblick

Die angestrebte Gesetzesänderung wird weitreichende Auswirkungen auf die Finanzbranche und ihre Kunden, aber auch für die Geschäftsleitungsebene von Unternehmen haben. Denn betroffen von dem Referentenentwurf sind eben auch inländische Kapitalgesellschaften mit Einfluss auf Drittstaat-Gesellschaften, deren Organe bei Regelverstößen schnell in den Fokus der Strafverfolgungsbehörden bzw. Finanzbehörden geraten können. Besonders heikel könnte auf Unternehmensebene die Nutzung sog. „One-Hit-Wonder-Gesellschaften“ für einzelne Geschäftsabschlüsse sein, über die auch Provisionen über Intermediäre an die Kundenseite zurückfließen. Implementier-

ten und funktionierenden Tax Compliance-Strukturen im Unternehmen kommen daher immer größere Bedeutung zu, insbesondere weil die angedrohten Bußgelder die jeweiligen handelnden Personen treffen. Für die betroffenen Finanzinstitute wird der Compliance-Aufwand sprunghaft ansteigen, da sie nunmehr dazu verpflichtet werden, meldepflichtige Personen und deren Status im Rahmen eines jährlichen Meldeprozesses fortlaufend zu identifizieren und zu überprüfen.

Es ist nicht davon auszugehen, dass dieser Referentenentwurf im weiteren Verfahren abgemildert werden wird. Dafür ist der Druck seitens der OECD und der EU-Kommission auf die nationalen Gesetzgeber, einen fairen Steuerwettbewerb zu gewährleisten, zu groß.

Daneben sieht der Referentenentwurf aufgrund von EuGH-Urteilen bzw. Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission weitere Gesetzesänderungen vor. Diese stehen nicht in Zusammenhang mit der Steuerumgebungsbekämpfung durch Domizilgesellschaften. Danach soll bei beschränkt Steuerpflichtigen der Sonderausgabenabzug für gezahlte Versorgungsleistungen gewährt werden und beim unbeschränkt steuerpflichtigen Empfänger eine Besteuerung erfolgen. Außerdem ist eine Anpassung der Freibeträge für beschränkt Steuerpflichtige in den §§ 2, 16 und 17 ErbStG vorgesehen.

Weitere davon unabhängige Gesetzesänderungen

Kontakt:
StB Marcus Hornig,
Düsseldorf,
marcus.hornig@wts.de

7a | Verbrauchsteuerentstehung für bei der Entladung festgestellte Transportfehlmengen | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Fehlmengen beim Transport verbrauchsteuerpflichtiger Waren

Beim Transport von Mineralölen und Ethanol als lose Ware insbesondere in Tank- oder Kesselwagen sowie Bunkerschiffen treten regelmäßig Verluste bei der Beförderung sowie bei der Be- und Entladung auf, z. B. infolge von Verdunstung und Ausgasung. Auch unterschiedliche Messmethoden oder -toleranzen können dazu führen, dass beim Versender und Empfänger unterschiedliche Liefermengen registriert werden. Derartige Fehlmengen können eine Verbrauchsteuerentstehung (Energie- oder Branntweinsteuer) nach sich ziehen, sofern die jeweils amtlich vorgesehene Toleranzgrenze überschritten

ist. Steuerschuldner wird in der Regel der Lieferant sein. Bei grenzüberschreitenden Beförderungen stellt sich zudem die Frage, ob das Verbrauchsteuerrecht des Abgangs- oder Empfangsstaats anzuwenden ist.

In diesem Zusammenhang hat der EuGH mit Urteil vom 28.01.2016 entschieden, dass eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung erst mit der vollständigen Entladung der Ware beim Empfänger enden soll. Entladung der Waren und Wareneingangskontrollen sind somit verbrauchsteuerrechtlich als Teil der Beförderung

EuGH vom 28.01.2016
(Rs. C-64/14)

anzusehen. Dementsprechend soll eine bei der Entladung der beförderten Waren entdeckte Fehlmenge nach Art. 10 Abs. 2 RL 2008/118/EG als eine im Bestimmungsmitgliedstaat der Beförderung aufgetretene Unregelmäßigkeit gelten. Im Ergebnis ist das Verbrauchsteuerrecht des Bestimmungsmitgliedstaats für die Beurteilung dieser Fehlmenge anzuwenden.

BFH vom 31.05.2016
(AZ: VII R 40/13)

Die EuGH-Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 31.05.2016 dahingehend ausgeweitet, dass eine Beförderung von Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung nach § 14 Abs. 1 EnergieStG erst dann beendet ist, wenn der Empfänger das bei ihm eingetroffene Beförderungsmittel vollständig entladen hat, so dass die Feststellung von Fehlmengen während des Entladevorgangs noch während der Beförderung erfolgt. Dies hat zur Folge, dass die Finanzbehörde grundsätzlich ohne weitere Feststellungen davon ausgehen kann, dass die bei der Endladung der beförderten Waren festgestellte Fehlmenge zu einer Abgabe der Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr und damit zu einer Steuerentstehung in Deutschland geführt hat. Gründe, die eine Steuerentstehung ausschließen, wie bspw. vollständige Zerstörung oder unwiederbringlicher Verlust nach § 8 Abs. 1a EnergieStG, sind durch den Inhaber des Steuerversandverfahrens, d. h. in

der Regel durch den Versender der Ware, nachzuweisen.

In diesem Zusammenhang gilt zu beachten, dass die Mitgliedstaaten jeweils unterschiedliche Grenzen für amtlich tolerierbare Fehlmengen festgelegt haben, die zu keiner Entstehung von Verbrauchsteuern führen. In Deutschland sind für Mengenabweichungen beim Transport von Energieerzeugnissen die in der Dienstvorschrift V 82 15-2 (DV Steueraussetzung; Ergänzende Regelungen für Energieerzeugnisse) genannten Grenzwerte maßgeblich. Für als lose Ware transportierten Branntwein sehen § 34 Abs. 1 BrStV und § 42 Abs. 1 BrStV vor, dass die zuständigen Hauptzollämter Fehlmengen von bis zu 0,5 % der Liefermenge im Allgemeinen als unwiederbringlich verloren gegangen ansehen können.

Toleranzgrenzen in
Deutschland

In den anderen Mitgliedstaaten gelten andere Toleranzgrenzen, deren Höhe dabei z. B. wie in Polen in Abhängigkeit zur Transportdauer stehen kann. In manchen Mitgliedstaaten gibt es zudem Aufschläge, wenn bestimmte Behältnisse entweder vom Verkäufer oder Kunden verwendet werden. Vor diesem Hintergrund müssen deutsche Versender prüfen, ob die Toleranzgrenzen des jeweiligen Bestimmungslands bei ihren Lieferungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in andere Mitgliedstaaten eingehalten werden.

Toleranzgrenzen in
anderen Mitgliedstaaten

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

7b | Keine Verbrauchsteuerentstehung infolge formaler Verstöße bei der Abwicklung von Streckengeschäften | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Streckengeschäfte für
Mineralöle und Ethanol

Bei einem Streckengeschäft erwirbt ein Händler eine Ware von einem Lieferanten zum unmittelbaren Weiterverkauf an seinen Kunden. Physisch wird die erworbene Ware direkt vom Lieferanten an den Kunden befördert, ohne Zwischenstopp beim Händler. Der Transport der Ware erfolgt durch Lieferanten oder Kunden bzw. von ihnen beauftragte Dienstleister. Durch derartige Liefergeschäfte sollen u. a. Lager- und Transportkosten eingespart werden. Sie sind insbesondere im Mineralöl- und Branntweinhandel verbreitet. In der Praxis sind regelmäßig auch mehrstufige Streckengeschäfte zu finden.

Infolge der BFH-Entscheidung vom 14.05.2013 stehen Streckengeschäfte im Fokus der verbrauchsteuerlichen Steueraufsicht. Demnach soll eine Abgabe von Energieerzeugnissen an einen Nichtberechtigten nach § 30 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG auch in den Fällen vorliegen, in denen ein Zwischenerwerber ohne erforderliche Verteilererlaubnis durch einen Kaufvertrag lediglich mittelbaren Besitz an den beförderten Energieerzeugnissen erlangt. Nach Ansicht des Gerichts kommt es zu einer Steuerentstehung, auch wenn der Empfänger der Ware nachweislich zum steuerfreien Bezug der Energieerzeugnisse berechtigt ist. Das Urteil erging zum

BFH vom 14.05.2016
(AZ: VII R 39/11)

energiesteuerrechtlichen Verfahren der steuerfreien Verteilung. Die vom Gericht aufgestellten formalistischen Grundsätze lassen sich aber auch auf das Steueraussetzungsverfahren übertragen.

EuGH vom 02.06.2016
(Rs. C-355/14)

In Gegensatz zur bisherigen Rechtsprechung des BFH hat der EuGH mit Urteil vom 02.06.2016 entschieden, dass formale Verstöße bei der Abgabe von Erzeugnissen im Streckengeschäft insbesondere vor dem Hintergrund des unionsrechtlichen Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit nicht zum Wegfall einer Verbrauchsteuerbefreiung führen sollen. In diesem Fall ist jedoch zwingend sicherzustellen, dass der Empfänger die Erzeugnisse ordnungsgemäß im Rahmen einer gültigen Steuerbefreiung verwendet hat und dass weder Betrug noch Missbrauch vorliegen.

Keine Steuer beim Verkauf von Energieerzeugnissen im Steuerlager

Im vorliegenden Fall verkaufte ein Zwischenhändler, der nicht über eine nach nationalem Recht erforderliche Erlaubnis

zum Bezug von Erzeugnissen verfügt, im Steuerlager seines Lieferanten gelagertes schweres Heizöl an seinen Endkunden, der das Heizöl nachweislich zur Stromerzeugung einsetzte. Die Energieerzeugnisse wurden dabei unmittelbar aus dem Steuerlager des Lieferanten in den Betrieb des Verwenders geliefert.

In diesem Zusammenhang hat der EuGH zudem entschieden, dass ein Verkauf von Energieerzeugnissen innerhalb eines Steuerlagers nicht zu einer Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr führen soll. Erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Erzeugnisse das Steuerlager physisch verlassen, soll eine Steuer entstehen können.

Das Urteil des EuGH ist zu begrüßen und bindet die nationalen Gerichte. Wir empfehlen, dass sich die Unternehmen in allen vergleichbaren streitigen Fällen auf die günstigere EuGH-Rechtsprechung berufen.

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

7c | Entlastungsanspruch des Verwenders von Energieerzeugnissen |

Autor: Kai Hillebrecht, Regensburg

BFH vom 20.09.2016
(AZ: VII R 7/16)

Mit Urteil vom 20.09.2016 hat der BFH entschieden, dass der energiesteuerliche Entlastungsanspruch mit der Verwendung des bezogenen Energieerzeugnisses entsteht. Der Anspruch ist nicht von der Festsetzung und Entrichtung der Energiesteuer für das bezogene Energieerzeugnis abhängig.

Urteilsfall Eine GmbH beantragte im Jahr 2011 eine Energiesteuerentlastung für bestimmte Prozesse und Verfahren (§ 51 Abs. 1 EnergieStG) für das 2. Quartal 2011. Das Versorgungsunternehmen der GmbH meldete die Energiesteuer für die gelieferte Erdgasmenge im Jahr 2012 an. Aufgrund von Abrechnungsproblemen korrigierte die GmbH im Jahr 2013 den Antrag für das 2. Quartal 2011 und beantragte erstmals die Energiesteuerentlastung für das 3. Quartal 2011. Das Versorgungsunternehmen gab im Jahr 2013 eine korrigierte Steueranmeldung für weitere von der Klägerin im September 2011 bezogene Erdgas Mengen ab. Das Hauptzollamt gewährte lediglich für die vom Versorgungsunternehmen im Jahr 2013 angemeldeten Korrekturmengen für das 3. Quartal 2011 eine Entlastung. Die Entlastung der bereits im Jahr 2012 durch den Versorger angemeldeten Mengen wurde abgelehnt.

Begründung Das FG München hatte dazu folgendes entschieden: Der Steuererstattungsanspruch nach § 51 Abs. 1 EnergieStG setzt voraus, dass die Energieerzeugnisse nachweislich versteuert sind. Eine nachweisliche Versteuerung hatte das Versorgungsunternehmen erst mit seiner Energiesteueranmeldung zum 31.05.2012 vorgenommen. Insoweit konnte erst ab diesem Zeitpunkt der Steuerentlastungsanspruch entstanden sein. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung der Festsetzungsverjährung nach § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO konnte der Steuerentlastungsanspruch der GmbH nach § 51 Abs. 1 EnergieStG auch erst zum 31.12.2013 verjähren. Die Antragsfrist hätte sich entsprechend § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV ebenfalls verlängert.

Der BFH ist dieser Auffassung nicht gefolgt und hat die Entlastungsvorschrift hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „nachweislich versteuert“ anders ausgelegt. Für die in der Entlastungsvorschrift verlangte nachweisliche Versteuerung ist laut BFH vielmehr folgendes maßgeblich: „...auf die Verwendung des Energieerzeugnisses abzustellen, dessen Bezug und Herkunft der Verwender buchmäßig nachzuweisen hat und bei dem davon ausgegangen werden kann, dass es auch in der Dokumentation des Lieferers bzw. Versorgers erfasst worden ist“. Es kommt hierbei nicht auf die Entstehung, die Festsetzung oder die Entrichtung der für das verwendete Energieerzeugnis entstandenen Energiesteuer an. Der BFH vertritt die Auffassung, dass mit Ablauf des 31.12.2012 für beide Anträge die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die Entlastungsansprüche sind durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung erloschen.

Das Urteil des BFH klingt auf den ersten Blick gut, auch wenn der Klägerin im vorliegenden Fall der Entlastungsanspruch verloren geht. Denn hätte der BFH anders entschieden und bei der Frage der Gewährung des Steuerentlastungsanspruches auf die tatsächliche Steuerfestsetzung der Energiesteuer beim Lieferanten abgestellt, hätte sich die Frage ergeben, ob die Steuerentlastungsanträge grundsätzlich erst dann gestellt werden dürfen, wenn der Lieferant die zu entlastenden Mengen tatsächlich zur Versteuerung angemeldet hat.

Die Entscheidung dürfte der bisherigen engen Auslegung durch die Hauptzollämter entsprechen und zeigt einmal mehr, dass bei der Antragstellung größte Sorgfalt geboten ist. Die verlängerte Antragsfrist, für Fälle in denen die Steuer erst nach der Verwendung durch einen Steuerbescheid festgesetzt wird, war nicht entscheidungserheblich. Sie wird von den Hauptzollämtern regelmäßig nur in wenigen Fällen, wie zum Beispiel nach einer Außenprüfung, akzeptiert.

Fazit

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

AUSTRALIEN 8 | Doppelbesteuerungsabkommen mit Australien in Kraft |

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

In Kraft getreten mit Austausch der Ratifikationsurkunden am 07.12.2016	Das neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Australien vom 12.11.2015 (vgl. WTS Journal 01/2016) ist am 11.10.2016 durch die Bundesrepublik Deutschland sowie am 20.10.2016 durch Australien ratifiziert worden. Mit Austausch der Ratifikationsurkunden ist es nunmehr am 07.12.2016 in Kraft getreten.	schaftsjahr wird das neue DBA erstmals auf die Ertragsteuern für nach dem 01.01.2017 beginnende Wirtschaftsjahre angewendet.	
Erstmalige Anwendung für Deutschland	Das neue DBA ist für Deutschland grundsätzlich ab dem 01.01.2017 anwendbar. Bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr wird das neue DBA erstmals auf die Ertragsteuern für nach dem 01.01.2017 beginnende Wirtschaftsjahre angewendet.	Für Australien ist das neue DBA zunächst nur im Hinblick auf Quellensteuern ab dem 01.01.2017 anwendbar. Betreffend die Steuer auf Gehaltsnebenleistungen (fringe benefit tax) tritt die Anwendbarkeit für Australien am 01.04.2017 ein, im Übrigen erst mit Beginn des nächsten australischen Steuerjahres am 01.07.2017.	Erstmalige Anwendung für Australien Kontakt: RA Stefan Hölzemann, Köln, stefan.hoelzemann@wts.de

DEUTSCHLAND 9a | § 50d Abs. 8 EStG 2002 wird nicht durch zeitlich nachfolgendes Doppelbesteuerungsabkommen verdrängt | Autor: RA/FAStR Matthias H. Greite, LL.M., München

Hintergrund: Regelungsbereich von § 50d Abs. 8 EStG und Geltungsrang von DBA	Bei der verfassungsgemäßen Regelung des § 50d Abs. 8 EStG 2002 (BVerfG Beschluss vom 15.12.2015 - 2 BvL 1/12) handelt es sich um eine sog. subject-to-tax-Klausel (Rückfallklausel). Sie sieht als unilateraler „Treaty Override“ für unbeschränkt Steuerpflichtige vor, dass Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, nur dann begünstigt bleiben, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er die ausländische Steuer tatsächlich bezahlt hat oder der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat. DBA werden durch Zustimmungsgesetze in deutsches Recht überführt. Damit steht jedes DBA vom Geltungsrang her dem EStG gleich.	Satz 1 EStG 2002 nicht erbringen konnte, veranlagte das Finanzamt die gesamten Bezüge (abzgl. tatsächlicher Aufwendungen) als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.	
BFH vom 25.05.2016 (AZ: I R 64/13)	Der BFH hat mit Urteil vom 25.05.2016 entschieden, dass § 50d Abs. 8 EStG 2002 auch durch ein zeitlich nachfolgendes DBA nicht verdrängt wird.	Das FG Hamburg vertrat in seinem Urteil vom 21.08.2013 die Rechtsauffassung, dass § 50d Abs. 8 EStG 2002 wegen der allgemeinen Auslegungsregel, dass das jüngere Gesetz (hier das DBA) das ältere Gesetz verdrängt („lex-posterior“-Grundsatz), nicht anzuwenden sei. Weil das DBA-Aserbajdschan ein Nachweiserfordernis für eine Steuerfreistellung nicht vorsehe, seien die Gelder der OSZE nur dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.	Vorinstanzlich FG Hamburg vom 21.08.2013 (AZ: 1 K 87/12)
Urteilsfall	Die Klägerin war im Jahr 2008 an mehr als 183 Tagen für die OSZE in Aserbajdschan tätig und erhielt hierfür von der OSZE Bezüge sowie vom Auswärtigen Amt einen pauschalen Aufwandsersatz. Da die Klägerin einen Nachweis gemäß § 50d Abs. 8	Der BFH hob das finanzgerichtliche Urteil auf. Nach seiner Rechtsauffassung genießt das DBA-Aserbajdschan keinen Vorrang gegenüber § 50d Abs. 8 EStG 2002. Durch die Einführung dieser Vorschrift habe der Gesetzgeber in eindeutiger Weise zum Ausdruck gebracht, Abkommensrecht einschränken bzw. teilweise außer Kraft setzen zu wollen. Der Wortlaut des unilateralen „Treaty Override“ des § 50d Abs. 8 EStG 2002 lasse auch in zeitlicher Hinsicht keine Einschränkung erkennen.	BFH: „Lex-posterior“-Grundsatz nicht anwendbar

Vorrang nationaler
Steuervorschriften
gegenüber DBA

In Übereinstimmung mit dem eingangs zitierten Beschluss des BVerfG führt der BFH weiter aus, dass es auch im Hinblick auf Rang, Zeitfolge oder Spezialität der Regelung keinerlei Zweifel am Vorrang der nationalen Steuerrechtsvorschrift vor inhaltlich abweichenden Vereinbarungen in DBA gibt.

Fazit

Die Rechtsauffassung des BFH gilt für alle nach dem 20.12.2003 neu gefassten

DBA. Das Urteil enthält jedoch keinen Hinweis darauf, ob die Grundsätze, welche zu der abkommensverdrängenden Wirkung des § 50d Abs. 8 EStG 2002 führen, auch auf andere „Treaty Overrides“ – etwa in § 50d Abs. 9 und 10 EStG – anzuwenden sind. Es ist daher zu vermuten, dass auch diese unilateralen Regelungen Gegenstand von Verfahren vor dem BFH werden.

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

9b | Das Ringen um die Abfindungsbesteuerung |

Autoren: Anna Scholz, RA/StB Frank Dissen, beide Frankfurt a.M.

DEUTSCHLAND

Steuerpflicht von
Abfindungen

Gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG unterliegen Abfindungen, die als Entschädigung für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, auch bei Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland der beschränkten Einkommensteuerpflicht in Deutschland, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der deutschen Besteuerung unterlegen haben.

Eine Vielzahl der anzuwendenden DBA weisen jedoch das Besteuerungsrecht für Abfindungen dem Ansässigkeitsstaat bei Auszahlung zu. Um im Zusammenhang mit hohen Abfindungszahlungen eine Abwanderung von Steuerpflichtigen ins steuerungünstigere Ausland zu verhindern und das Besteuerungsrecht nach Deutschland „zurück zu holen“, hat die Finanzverwaltung diverse Konsultationsvereinbarungen mit den verschiedenen ausländischen Finanzbehörden geschlossen. Diese sollten zu einer vom DBA abweichenden Zuweisung des Besteuerungsrechts führen.

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

Nach der Rechtsprechung des BFH stellt eine Konsultationsvereinbarung jedoch eine reine Verwaltungsvereinbarung dar und bindet nur die Verwaltungsbehörden, nicht aber die Steuerpflichtigen und Gerichte. Sie entfaltet keine Gesetzeskraft, sodass das Besteuerungsrecht trotz abweichender Konsultationsvereinbarung gem. DBA beim Ansässigkeitsstaat verbleibt.

Das BMF folgte mit Schreiben vom 31.03.2016 der Auffassung des BFH und erklärte die Konsultationsvereinbarungen im Hinblick auf die Abfindungsbesteuerung für nicht anwendbar.

Der Gesetzgeber will nun die Rechtsprechung zum Treaty Override und das BEPS-Umsetzungsgesetz nutzen, um entgegen der Regelungen im DBA das Besteuerungsrecht des ehemaligen Tätigkeitsstaats durch die Einfügung des § 50d Abs. 12 EStG gesetzlich zu sichern. Nach dessen Entwurf gelten Abfindungen als für die frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt, sodass die Besteuerung des Tätigkeitsstaats zur Anwendung käme und nicht die des Ansässigkeitsstaats im Zeitpunkt der Auszahlung. Dies soll gem. § 50d Abs. 12 Satz 2 EStG-E nicht gelten, soweit eine ausdrücklich abweichende Regelung im DBA vereinbart ist.

Falls der Gesetzentwurf wie vorgesehen in Kraft tritt, bedeutet dies für Arbeitgeber einen deutlich höheren Aufwand beim Tracking von Mitarbeiterereinsätzen in Deutschland und im Ausland, um eine korrekte Besteuerung sicherzustellen. Inbounds, die nur zeitweise in Deutschland tätig und steuerpflichtig waren und nach Wegzug aus Deutschland eine Abfindung im Ausland erhalten, müssen während der gesamten Zugehörigkeit zum Unternehmen nachverfolgt werden.

BMF vom 31.03.2016

Stellungnahme des
Bundesrats vom
23.09.2016

Praxishinweis

Kontakt:
RA/StB Frank Dissen,
Frankfurt a.M.,
frank.dissen@wts.de

DEUTSCHLAND 9c | Zweifel an der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2007 mit EU-Recht |

Autorin: Nicole Rode, München

FG Köln vom 08.07.2016
(AZ: 2 K 2995/12)

Mit Beschluss vom 08.07.2016 hat das FG Köln dem EuGH die Frage nach der Vereinbarkeit des bis zum Veranlagungszeitraum 2011 anwendbaren § 50d Abs. 3 EStG (i.d.F. des JStG 2007) mit EU-Recht zur Vorabentscheidung vorgelegt. Die Bedenken des FG Köln beziehen sich zum einen auf eine etwaige Beschränkung der europäischen Niederlassungsfreiheit, zum anderen auf einen möglichen Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie.

§ 50d Abs. 3 EStG
i.d.F. des JStG 2007

Nach § 50d Abs. 3 EStG 2007 mussten für die Erstattung der Kapitalertragsteuer u. a. folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sein: (1) für die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft mussten wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen; (2) die ausländische Gesellschaft musste mindestens 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielen und (3) die ausländische Gesellschaft musste mit einem für ihren Geschäftszweck angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft, war an einer deutschen, operativ tätigen GmbH mit 26,5 % beteiligt. Ihr Alleingesellschafter war eine in Deutschland ansässige, natürliche Person. Zwar verfügte die Klägerin über eigene Büroräume und Personal, übte jedoch als reine Holdinggesellschaft keine eigene Wirtschaftstätigkeit i. S. d.

§ 50d Abs. 3 EStG 2007 aus. Daher versagte das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Erstattung von Kapitalertragsteuer, die die deutsche GmbH auf Dividendenausüttungen im Streitjahr einbehalten und abgeführt hatte.

Zwar bejaht das FG Köln die Vereinbarkeit der Entscheidung mit nationalem Recht, äußert jedoch europarechtliche Bedenken. Die Zweifel des FG Köln begründen sich insbesondere darauf, dass es durch die Zwischenschaltung der Klägerin nicht zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil komme, da auch bei unmittelbarer Beteiligung des Anteilseigners der Klägerin eine Anrechnungsmöglichkeit auf die persönliche Einkommensteuer bestünde. Auch wird die Verhältnismäßigkeit der Norm in Frage gestellt. Die Anforderungen an die wirtschaftliche Tätigkeit sowie die Tatsache, dass sämtliche Bedingungen der Norm kumulativ erfüllt sein müssen, führten regelmäßig zur typisierenden Annahme eines steuerlichen Missbrauchs des Steuerpflichtigen. Erschwerend käme hinzu, dass die Norm als pauschalierende Missbrauchsvorschrift keinen Gegenbeweis zulasse.

Zweifel am Bestehen
eines Missbrauchs
steuerlicher Regelungen

Kein Gegenbeweis
möglich

Entschärfung des § 50d
Abs. 3 EStG ab 2012

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

DEUTSCHLAND 9d | Entwurf eines konsolidierten Anwendungsschreibens zu CRS und FATCA |

Autoren: StB Christoph Schlieff, Köln, Lars Sander, Düsseldorf

Entwurf eines
BMF-Schreibens
zu CRS und FATCA

Das BMF hatte am 22.09.2016 einen „frühen Entwurf“ eines Schreibens zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dem Common Reporting Standard (CRS) sowie des Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) veröffentlicht. Am 10.11.2016 hat das BMF nun einen überarbeiteten Entwurf dieses Anwendungsschreibens herausgegeben. Der Entwurf des Anwendungsschreibens enthält klarstellende

Regelungen zum CRS. Der CRS wurde mit der Veröffentlichung des Finanzkonten- Informationsaustauschgesetzes (FKaustG) vom 21.12.2015 in deutsches Recht umgesetzt.

Darüber hinaus soll das konsolidierte Schreiben – wie bereits in 2015 angekündigt – auch das Anwendungsschreiben zur Umsetzung des zwischen Deutschland und

Aufhebung des FATCA-
Anwendungsschreibens
vom 03.11.2015

den USA geschlossenen FATCA-Abkommens vom 03.11.2015 vollumfänglich ersetzen. In diesem Rahmen ist die Zusammenfassung von Regelungen, die für CRS und FATCA gleichermaßen gelten, beabsichtigt. FATCA-spezifische Regelungen werden im derzeitigen Entwurf zum Anwendungsschreiben nur dann gesondert angesprochen, wenn die Vorschriften von den entsprechenden Regelungen zum CRS abweichen.

Der Entwurf des Anwendungsschreibens enthält insbesondere eine Vielzahl von Konkretisierungen der im FATCA und CRS verwendeten Begrifflichkeiten und soll

der Harmonisierung der beiden Standards zum Austausch von Finanzinformationen dienen.

Im Zusammenhang mit der Herausgabe des überarbeiteten Entwurfs des Anwendungsschreibens wurde den Verbänden sowie betroffenen Unternehmen – wie auch schon im Rahmen des ersten Entwurfs – die Möglichkeit gegeben, Stellungnahmen zu den geplanten Regelungen und Klarstellungen abzugeben.

Derzeit ist noch offen, zu welchem Zeitpunkt das finale Anwendungsschreiben veröffentlicht wird bzw. in Kraft treten soll.

Möglichkeit zur Abgabe von Stellungnahmen

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

9e | Die Besteuerung der Einlagenrückgewähr einer Drittstaatengesellschaft verstößt gegen Unionsrecht | Autor: RA/StB Stephan Franzen, Köln

DEUTSCHLAND

BFH vom 13.07.2016
(AZ: VIII R 47/13)

Der BFH hat mit Urteil vom 13.07.2016 entschieden, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG unionsrechtskonform dahingehend auszulegen ist, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer im Drittland ansässigen Gesellschaft getätigt werden kann, für die kein steuerliches Einlagekonto i. S. des § 27 KStG geführt wird.

Urteilsfall

Im Streitfall hielt die in Deutschland ansässige Klägerin 500 Aktien der A, die sie zu einem Kurs von € 59,75 je Aktie erworben hatte. Die A, die ihren Sitz in den USA hat, gliederte in 2008 ihre Beteiligung an der B zu 100 % aus ihrem Unternehmen aus (sog. Spin-off). Mit Zuteilung vom 28.03.2008 erhielt jeder Anteilseigner für jede A Aktie eine B Aktie. Der Klägerin wurden 500 B Aktien zum Wert von je € 31,30 pro Aktie in ihr Depot eingebucht. Das Finanzamt legte im Einkommensteuerbescheid für 2008 den Wert der eingebuchten B Aktien in Höhe von insgesamt € 15.650 als Einnahmen aus Kapitalvermögen der Besteuerung zugrunde. Der erhobene Einspruch wurde zurückgewiesen. Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

Der BFH hat die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts handele es sich bei der Zuteilung der B-Aktien um Kapitaleinkünfte i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Feststellungen des Finanzgerichts erlaubten jedoch keine abschließende Beurteilung der Frage, ob unter Heranziehung des ausländischen Rechts eine der Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vergleichbare Einlagenrückgewähr vorliege.

Die Kernaussage des VIII. Senats liegt darin, dass eine Beschränkung des Anwendungsbereichs der Regelungen über die Einlagenrückgewähr auf im Inland und in EU-Mitgliedstaaten ansässige Kapitalgesellschaften gegen die auch für Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 AEUV verstoße.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf das beim I. Senat des BFH in vergleichbarer Sache anhängige Revisionsverfahren (AZ: I R 15/16).

Nicht steuerbare Einlagenrückgewähr auch bei Drittstaatengesellschaften

Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit

Kontakt:
WP/StB Frank Lüpkes,
Köln,
frank.luepkes@wts.de

EU 10 | Vorschlag der EU-Kommission für eine umfassende Unternehmenssteuerreform | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

Hintergrund	Die EU-Kommission hat sich entschieden, erneut einen Versuch zu einer grundlegenden Reform der Unternehmensbesteuerung zu unternehmen. Das vorgelegte Paket der EU-Kommission umfasst drei separate Initiativen und wurde unter der etwas irreführenden Überschrift „CCCTB“ (Common Consolidated Corporate Tax Base) bzw. GKKB (Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage) veröffentlicht.	einigen konnten, bleibt es letztlich offen, wann die Konsolidierung beschlossen wird.	
Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	Bei der ersten Initiative handelt es sich um einen Vorschlag für eine GKKB. Im Rahmen der GKKB soll erstmals ein einheitliches Regelwerk in der gesamten EU gelten, welches die Berechnung der steuerbaren Gewinne vorgibt. Dieses Regelwerk soll – entgegen der ursprünglichen Planung – für große multinationale Konzerne auch verpflichtend sein. Unternehmen mit weltweiten jährlichen Erträgen von über € 750 Mio. sollen so dort besteuert werden, wo die Gewinne anfallen. Schlupflöcher im Zusammenhang mit Gewinnverlagerungspotentialen für steuerliche Zwecke sollen geschlossen werden. Unternehmen, die unter diesem Schwellenwert liegen, können zur Anwendung der GKKB optieren, um in den Genuss von damit verbundenen Vereinheitlichungen, größerer Rechtssicherheit und Kosteneinsparungen zu kommen.	Bis zur Einführung der Konsolidierung ist hinsichtlich des grenzübergreifenden Verlustausgleichs eine Übergangsregelung vorgesehen. Hierzu sollen einer Muttergesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat Steuererleichterungen für Verluste einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zugute kommen. Sobald die Tochtergesellschaft Gewinne erzielt, soll dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft das aufgrund dieser Steuererleichterungen verloren gegangene Steueraufkommen wieder zufließen. Dadurch wird verhindert, dass der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft die durch eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft „erwirtschafteten“ Verluste trägt.	Übergangsregelung für grenzübergreifenden Verlustausgleich
Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage als erster Schritt	Die Einführung der GKKB soll in zwei Schritten erfolgen. Zunächst sollen die Mitgliedstaaten sich auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage einigen. Nach der Vorstellung der EU-Kommission sollen die hierfür notwendigen nationalen Regelungen bis zum 31.12.2018 umgesetzt werden, so dass sie ab dem 01.01.2019 zur Anwendung kommen.	Im Rahmen dieser Initiative sollen u. a. auch die derzeitigen Verschuldungsanreize in der Unternehmensbesteuerung angegangen werden, aufgrund derer die Unternehmen Zinszahlungen auf Fremdkapital, nicht aber Eigenkapitalkosten abziehen können. Es soll ein „Freibetrag für Wachstum und Investitionen“ eingeführt, der den Unternehmen die gleichen Vorteile für Eigenkapital wie für Fremdkapital verschafft. Von neuem Eigenkapital soll über zehn Jahre jeweils ein fester Prozentsatz abzugsfähig sein (nach den derzeitigen Marktbedingungen wohl 2,7 %).	Stärkung der Eigenkapitalfinanzierung
Konsolidierung im zweiten Schritt	Die Konsolidierung, welche dann auch die Verlustverrechnung beinhaltet, soll erst in einem zweiten Schritt beschlossen werden, der sich aber möglichst bald an den ersten Schritt anschließen soll. Nach dem Willen der EU-Kommission soll die Umsetzung des zweiten Schrittes in den Mitgliedstaaten bis zu 31.12.2020 erfolgen (d. h. Anwendung der Regelungen ab dem 01.01.2021). Da sich jedoch die Mitgliedstaaten bereits in der Vergangenheit nicht auf einen Aufteilungsmodus für das Steueraufkommen	Ein neuer FuE-Anreiz soll Unternehmen in der EU ermuntern, in Forschung und Innovation – die wichtigsten Wachstumsmotoren – zu investieren. Die FuE-Aufwendungen sind zu 100 % abzugsfähig. Gestaffelt nach der Höhe der FuE-Aufwendungen könnte zusätzlich ein weiterer Betrag in Höhe von zusätzlich 25 % bzw. 50 % der Aufwendungen abgezogen werden. Start-up-Unternehmen werden unter bestimmten Bedingungen sogar noch großzügigere Abzugsmöglichkeiten – bis zu 200 % der FuE-Kosten – eingeräumt.	Förderung von Forschungs- und Entwicklungsaufwand
		Am Ende soll durch die konsolidierte Bemessungsgrundlage das komplizierte und mühselige Verrechnungspreissystem abgeschafft werden. Die Festsetzung komplizier-	Abschaffung des Verrechnungspreissystems

Eine einzige Steuererklärung für EU-weite Tätigkeiten	ter Verrechnungspreise, die gegenwärtig eines der wichtigsten Instrumente zur Gewinnverlagerung innerhalb von Unternehmensgruppen sind, soll sich erübrigen. Der Vorschlag der EU-Kommission sieht auch vor, dass künftig Unternehmen bei ihrer inländischen Steuerverwaltung eine einzige Steuererklärung für ihre gesamten Tätigkeiten in der EU abgeben. Dadurch soll der Aufwand für Steuerdeklaration erheblich gesenkt werden können.	Erzielung einer verbindlichen Einigung über die Lösung von Doppelbesteuerungsfragen vorgegeben werden. Die Mitgliedstaaten sollen bis zum 31.12.2017 entsprechende Regelungen in nationales Recht umgesetzt haben.	Maßnahmen zur Bekämpfung von Schlupflöchern in Drittländern
Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen in Doppelbesteuerungsangelegenheiten	Die zweite im Paket der EU-Kommission enthaltene Initiative betrifft die Verbesserung der Mechanismen zur Streitbeilegung in Doppelbesteuerungsangelegenheiten. Die Doppelbesteuerung wird als wesentliches Hindernis für Unternehmen gesehen, das Rechtsunsicherheit, unnötige Kosten und Liquiditätsprobleme mit sich bringt. Der Vorschlag der EU-Kommission beinhaltet deshalb auch eine Anpassung der derzeitigen Streitbeilegungsverfahren. Danach soll ein breiteres Spektrum von den Regelungen der Streitbeilegungsverfahren erfasst werden. Den Mitgliedstaaten sollen eindeutige Fristen für die	Bei der letzten im Paket der EU-Kommission enthaltenen Initiative handelt es sich um Maßnahmen zur Bekämpfung von Schlupflöchern in Drittländern. Inhaltlich geht es um Regelungen zur Vermeidung hybrider Gestaltungen (d. h. Gestaltungen zur Ausnutzung der unterschiedlichen Besteuerung von Einkünften oder Rechtsträgern in unterschiedlichen Ländern). In Ergänzung zur im Juli angenommenen Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung, die bereits derartige Gestaltungen innerhalb der EU angeht, beinhaltet der Vorschlag der EU-Kommission über die Grenzen der EU hinausgehende Regelungen zur Vermeidung von hybriden Gestaltungen. Die entsprechenden Regelungen in den Mitgliedstaaten sollen nach der Vorstellung der EU-Kommission bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umgesetzt worden sein und ab dem 01.01.2019 zur Anwendung kommen.	Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de

11a | Multilaterales Instrument zur Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

OECD

Hintergrund	Anfang 2015 hat das Committee for Fiscal Affairs der OECD (CFA, OECD-Steuerausschuss) die OECD ermächtigt, ein multilaterales Instrument (MLI) zu erarbeiten. Dieses ist darauf gerichtet, die im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten und auf Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bezogenen Initiativen in allen Abkommen der teilnehmenden Staaten (global gibt es über 3.000 bilaterale DBA) auf „effiziente Weise“ umzusetzen und damit langwierige bilaterale Anpassungen der einzelnen DBA zu vermeiden.	Das Instrument wirkt äußerst komplex, da es den Staaten größtmögliche Flexibilität gewähren und eine Vielzahl von Vorbehalten sowie die Auswahl verschiedener Optionen ermöglichen soll.	Größtmögliche Flexibilität
Veröffentlichung des MLI samt Erläuterung	Die Erarbeitung des multilateralen Instruments fand innerhalb einer Ad-Hoc-Arbeitsgruppe von Staaten statt, die unter der Schirmherrschaft der OECD/G20 einberufen wurde. Sowohl die Teilnahme an der Arbeitsgruppe als auch die spätere Unterzeichnung sind freiwillig. Am 24.11.2016 hat nun die OECD den Text des MLI in englischer sowie französischer Sprachfassung und eine Erläuterung veröffentlicht.	Das Abkommen kann ab dem 31.12.2016 unterzeichnet werden. Eine offizielle Unterzeichnungszeremonie ist für Juni 2017 in Paris geplant. In der Zwischenzeit müssen die einzelnen Staaten eine (vorläufige) Liste derjenigen DBA, die durch das MLI geändert werden sollen, an die OECD melden und ebenso die Optionen und Vorbehalte auswählen, die jeweils Anwendung finden sollen. Die OECD nimmt darauf basierend einen Abgleich der Meldungen vor. Erst daran anschließend wird deutlich werden, welche Regelungen in welchen DBA tatsächlich durch das MLI geändert werden.	Zeitpunkt der Unterzeichnung und umfasste DBA
		Das MLI beinhaltet mit den Minimum Standards aus den Aktionspunkten 6 (Verhin-	Pflichtelemente

derung des Abkommensmissbrauchs) und 14 (Verbesserung der Streitbeilegungsverfahren) Pflichtelemente, deren Umsetzung für die beitretenden Staaten grundsätzlich zwingend sind. Wahlrechte bestehen hier im Wesentlichen nur, sofern das MLI unterschiedliche Möglichkeiten der Umsetzung vorsieht. So wird beispielsweise Deutschland im Rahmen der Regelungen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs den sog. Principle Purpose Test und nicht die sog. Limitation on Benefits-Klauseln wählen.

Davon gesondert enthält das MLI auch eine Klausel zur verbindlichen Streitbeilegung, die allerdings explizit gewählt werden muss. Diese soll durch ca. 20 Länder – u.a. auch Deutschland – angenommen werden. Allerdings wird es voraussichtlich Einschränkungen hinsichtlich der Pflicht geben, das Schiedsverfahren anwenden zu müssen: bspw. bei doppelter Nichtbesteuerung und bei den Ausnahmetatbeständen, die bereits jetzt in der EU-Schiedskonvention beinhaltet sind.

Klausel zur verbindlichen Streitbeilegung nur bei expliziter Wahl

Weitere Elemente durch Vorbehalte abwählbar

Daneben enthält das MLI weitere Elemente, die für die teilnehmenden Staaten zwar grundsätzlich Bestandteil des MLI sind, jedoch durch Vorbehalte abwählbar sind. Dies betrifft Aktionspunkt 2 (hybride Gestaltungen) und Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte). Entsprechende Vorbehalte gelten hier allerdings zwingend für alle umfassten DBA. Eine Nichtumsetzung nur in einzelnen DBA ist nicht möglich. Dem Vernehmen nach wird Deutschland dem Aktionspunkt 2 zu den hybriden Gestaltungen nicht zustimmen, hingegen die Änderungen zu Betriebsstätten in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (Aufspaltung von Verträgen) und Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (Ausnahmekatalog) umsetzen. Die Änderungen zur Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) können nur gemeinsam mit der Änderung zum unabhängigen Vertreter (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA) umgesetzt werden. Da Deutschland zwar die Änderung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA unterstützt, nicht aber die des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, wird voraussichtlich der Änderung zu Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA nicht zugestimmt werden.

Änderungen, die nicht im Rahmen des MLI unterschrieben werden, können jedoch auch im Rahmen von bilateralen DBA-Verhandlungen aufgenommen werden. Regelungen müssen dann in eigenständigen Revisionsprotokollen zu aktuellen DBA umgesetzt werden, also im Verhandlungswege.

Möglichkeit bilateraler Änderungen bleibt unberührt

Für Deutschland soll der Kabinettsbeschluss über die Unterzeichnung des MLI noch vor der Weihnachtspause erfolgen. Die Regelungen des MLI werden die entsprechenden Regelungen bestehender DBA überlagern. Deshalb ist es zu begrüßen, dass es zur Änderung der jeweiligen deutschen DBA Umsetzungsgesetze geben soll, welche für jedes zu ändernde DBA die genaue Formulierung und den genauen Platz im DBA bestimmen. Das MLI würde nach derzeitigem Stand in Bezug auf ein konkretes DBA erst dann in Kraft treten, wenn Deutschland gegenüber der OECD notifiziert, dass die innerstaatliche Umsetzung abgeschlossen ist. Vor dem Jahr 2018 ist daher mit einem Inkrafttreten geänderter DBA kaum zu rechnen.

Umsetzung in Deutschland

OECD 11b | Veränderung der Definition einer Vertreterbetriebsstätte nach BEPS Aktionspunkt 7 | Autoren: Thomas Steinbach und Christopher Wutschke, beide Frankfurt a.M.

Änderung des OECD-Musterabkommens durch BEPS Aktionspunkt 7

Der am 05.10.2015 veröffentlichte finale Bericht der OECD zur Verhinderung der „künstlichen Umgehung“ des Status als Betriebsstätte umfasst neben einer Auflistung vermeintlich künstlicher Umgehungsstrategien in diesem Sinne auch eine Überarbeitung von Art. 5 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA).

Zivilrechtliche Auslegung der Abschlussvollmacht nach aktueller Definition einer Vertreterbetriebsstätte

Der aktuelle Wortlaut im OECD-MA zu Art. 5 Abs. 5 fordert für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte, dass eine Person in

einem Vertragsstaat die rechtliche oder faktische Vollmacht besitzt, im Namen des vertretenen Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht dort regelmäßig ausübt. Aufgrund der Möglichkeit, den Begriff der Abschlussvollmacht in vielen Ländern streng zivilrechtlich auszulegen, wurden in einigen Staaten in der Vergangenheit von multinationalen Unternehmen mitunter gezielt Kommissionärs- und Handelsvertreterstrukturen eingesetzt, um die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte zu vermeiden.

Einführung der „wesentlichen Rolle“ bei der Vertragsverhandlung in den neuen Artikel 5 des OECD-MA

Diese Gestaltung wurde von der OECD als Steuerumgehung erkannt und in der Neudefinition von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA berücksichtigt. So wird zukünftig eine Vertreterbetriebsstätte bereits dann begründet, wenn der Kommissionär bzw. Vertreter entweder nachhaltig im Quellenstaat Verträge selbst abschließt, oder zumindest nachhaltig (auf Dauer angelegt) die wesentliche Rolle bei den Vertragsverhandlungen und dem Zustandekommen von Verträgen spielt. Voraussetzung ist jedoch auch, dass die Verträge üblicherweise ohne wesentliche Änderungen vom vertretenen Unternehmen abgeschlossen werden und zudem

- a) im Namen des vertretenen Unternehmens sind,
- b) zur Übertragung des Eigentums oder der Nutzungsüberlassung an Gegenständen vom vertretenen Unternehmen führen oder
- c) die Dienstleistungserbringung durch das vertretene Unternehmen bewirken.

Auswirkungen auf die Praxis

Die üblicherweise ausgeübte „wesentliche Rolle“ im Hinblick auf das Zustandekommen von Verträgen unter Berücksichtigung

der in a) – c) genannten Kriterien von Kommissionären und Handelsvertretern in Vertragsstaaten führt zukünftig grundsätzlich zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte des vertretenen Unternehmens im Vertragsstaat, sofern es sich nicht um einen unabhängigen Vertreter handelt. Dies ist der Fall, wenn die Person ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein Unternehmen oder mehrere Unternehmen tätig wird, mit dem bzw. denen sie eng verbunden ist. Unternehmen sollten also bereits jetzt die bestehenden Vertriebsstrukturen im Konzern analysieren und ggf. anpassen, um ggf. entstehenden Mehraufwand aus der Begründung von Betriebsstätten vermeiden zu können. Dabei ist zu beachten, dass oft nicht nur ertragsteuerliche Konsequenzen aus der Begründung von Betriebsstätten entstehen, sondern dies auch lohnsteuerliche, sozialversicherungsrechtliche oder umsatzsteuerliche Relevanz haben kann.

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass eigenständige Vertriebsgesellschaften mit limitiertem Risikoprofil auch zukünftig in der Regel keine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA begründen sollen.

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

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

12a | Steuerrückerstattung bei unterjährigem Wegzug nach Deutschland |

Autor: Jürgen Reinold, Wien

ÖSTERREICH

Sachverhalt Ein in Österreich ansässiger Pensionär verlegte seinen einzigen Wohnsitz zum 01.06.2015 von Österreich ins benachbarte Allgäu/Deutschland. Da die Pensionsversicherungsanstalt (PVA) die Pension gem. Art. 18 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland (DBA) ganzjährig im Kassenstaat Österreich besteuert hat, wurde ein Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung eingereicht und beantragt, dass nur die bis zum 31.05.2015 (Wegzug) zugeflossenen Pensionseinkünfte bei der Veranlagung berücksichtigt werden. Daraus resultiert eine Rückerstattung der gesamten Lohnsteuer für die Monate Januar bis Mai 2015 und eine SV-Rückerstattung von 20 % der SV-Beiträge.

Fraglich war, ob aufgrund der periodengerechten Besteuerung Österreich nur die vor Verlagerung der Ansässigkeit zugeflossenen Pensionseinkünfte im Veranlagungswege besteuern darf und ob ein Progres-

sionsvorbehalt zwecks Beibehaltung des Belastungsprozentsatzes zulässig ist. Das österreichische BMF hat dazu in einem Erlass wie folgt Stellung genommen: Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz während eines Kalenderjahres ins Ausland und wird dadurch beschränkt steuerpflichtig, so müssen für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und für den der beschränkten Steuerpflicht zwei getrennte Veranlagungen durchgeführt werden, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung jeweils unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen sind.

Der Veranlagung für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht (hier 01.01. bis 31.05.2015) ist das Einkommen zu Grunde zu legen, welches der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum bezogen hat. Es kann für

Erlass des BMF vom
28.10.2016, BMF-
010222/0058-VI/7/2016

diesen Zeitraum eine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt werden und es steht die SV-Rückerstattung zu, die für Pensionäre geregelt ist.

Auf Grund der geltenden Rechtslage können sich nur jene Auslandseinkünfte in Österreich progressionserhöhend auswirken, die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen sind. Der im DBA mit Deutschland vorgesehene Progressionsvorbehalt kann daher bei einem Wechsel aus der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht (und umgekehrt) nur bei der den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht erfassenden Veranlagung vorgenommen werden.

Ab dem Zeitraum der Aufgabe des einzigen Wohnsitzes in Österreich (hier also ab 01.06.2015) ist der Pensionär in Österreich beschränkt steuerpflichtig, jedoch behält der Kassenstaat Österreich gemäß Art. 18 Abs. 2 DBA weiterhin das Besteuerungs-

recht auf seine Pensionseinkünfte von der österreichischen PVA. Die Pensionsversicherungsanstalt ist daher auch nach der Verlagerung der Ansässigkeit zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.

Beantragt die pensionsbeziehende Person auch die Veranlagung ihrer ab Wegzug (01.06.2015) in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte, hat diese gem. § 102 öEStG zu erfolgen. Es kommt somit zu zwei getrennten Steuerveranlagungen (hier: 01.01. - 31.05. Veranlagung der unbeschränkt steuerpflichtigen Einkünfte; 01.06. - 31.12. Veranlagung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte). Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann der Steuerpflichtige jedoch auf Antrag die Option auf unbeschränkte Steuerpflicht ausüben. Wird zur unbeschränkten Steuerpflicht optiert, sind die Einkünfte des gesamten Kalenderjahres in eine einheitliche Steuerveranlagung einzubeziehen. In diesem Fall sind nicht zwei getrennte Veranlagungen durchzuführen.

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

ÖSTERREICH 12b | Doppelter Spendenabzug in Deutschland und Österreich | Autor: Jürgen Reinold, Wien

Sachverhalt Ein in Österreich mit Familienwohnsitz ansässiger Arbeitnehmer erzielt Einkünfte in Deutschland als angestellter Investmentbanker und ist jeweils drei Tage pro Woche am Arbeitgeberort in Deutschland und zwei Tage in Österreich (Teleworking im Homeoffice) tätig. Aufgrund des beruflich bedingten Zweitwohnsitzes (200 km vom österreichischen Hauptwohnsitz entfernt) unterliegt er in beiden Staaten der unbeschränkten Steuerpflicht und ist damit auch in beiden Staaten veranlagungspflichtig. Er spendet einen beträchtlichen Betrag an eine österreichische karitative Einrichtung und macht die Spende bei der österreichischen Veranlagung als Sonderausgaben geltend.

Aus den vorgelegten deutschen Steuerbescheiden ist ersichtlich, dass dieser Spendenbetrag bereits bei der Veranlagung in Deutschland steuerlich geltend gemacht wurde und vollumfänglich Berücksichtigung gefunden hat.

Fraglich ist, ob das Finanzamt den Ansatz der bereits in Deutschland als Sonderausgaben berücksichtigten Spenden in Österreich verwehren kann, weil es ansonsten zu einer

Doppelberücksichtigung desselben Spendenbetrages kommt, oder ob die Spenden nach den innerstaatlichen Bestimmungen in Österreich zu berücksichtigen sind.

Das österreichische BMF führt dazu aus, dass freigebige Zuwendungen im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich gemäß den gesetzlichen Bestimmungen als Sonderausgaben in Österreich abgesetzt werden können. Da es sich um einen österreichischen Spendenempfänger mit Spendenbegünstigungsbescheinigung handele, der in der Spendenliste des österreichischen BMF erscheint, seien die Spenden in Österreich abzugsfähig.

Gemäß dem BMF-Erlass ist es Angelegenheit des Wohnsitzstaates (Österreich), die Spenden nach den innerstaatlichen Bestimmungen zu berücksichtigen. Daher seien die nachgewiesenen Spendenzahlungen in Österreich als Sonderausgabe in Österreich abzugsfähig. Dabei sei es irrelevant, ob die Spenden auch in einem anderen Staat nach dessen innerstaatlichen und gemeinschaftsrechtskonformen Bestimmungen berücksichtigt werden.

Erlass des BMF vom
28.10.2016, BMF-010222/
0058-VI/7/2016

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

13 | Rückforderung von Verzugszinsen bei der Verrechnungssteuer |

Autorin: Barbara Brauchli Rohrer, Zürich

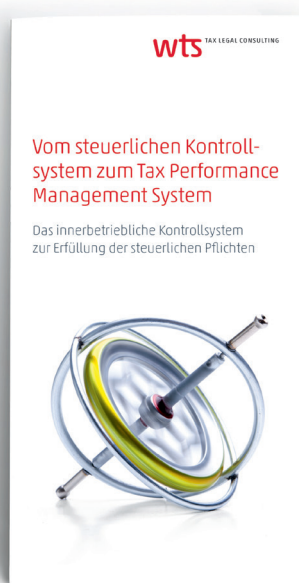
SCHWEIZ

Meldeverfahren	Seit einigen Jahren sieht das schweizerische Verrechnungssteuerrecht bei konzerninternen Dividenden das Meldeverfahren anstelle der Entrichtung mit anschließender Rückforderung der Steuer vor. Die entsprechende Meldung hat innerhalb von 30 Tagen nach Fälligkeit zu erfolgen.	nen Steuerpflichtigen nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung beantragt werden.	
Gesetzesänderung	Seit einem Grundsatzentscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 19.01.2011 lehnt die Eidgenössische Steuerverwaltung Meldeformulare ab, wenn diese zu spät eingereicht wurden und erhebt Verzugszinsen von 5 %. Diese Praxisverschärfung führte zum Teil zu astronomischen Verzugszinsforderungen. In der Herbstsession hat das Schweizer Parlament eine Gesetzesänderung beschlossen, gemäß welcher die betroffenen Steuerpflichtigen die Verzugszinsen zurückerfordern können, sofern sie die gesetzlich festgehaltenen Bedingungen erfüllen. Die Rückzahlung muss von den betroffe-	Nach der neuen gesetzlichen Regelung stellt ein verspätet eingereichtes Meldegesuch nur noch eine Verletzung einer Ordnungsfrist dar, d. h. eine nachträgliche Meldung der Verrechnungssteuerpflicht ist grundsätzlich möglich, ohne dass Verzugszinsen geschuldet werden.	
		Den Zeitpunkt des Inkrafttretens bestimmt der Bundesrat. Aufgrund der Referendumsfrist wird die Gesetzesänderung nicht vor Februar 2017 in Kraft treten.	Inkrafttreten
		Details zum Verfahren sind bisher noch nicht bekannt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat aber angekündigt, rechtzeitig Informationen zum Verfahren bekannt zu geben. Die Gesetzesänderung sieht eine Frist von einem Jahr ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens vor, um die Rückerstattung der Verzugszinsen zu beantragen.	Verfahren

Kontakt:
Dipl. Steuerexpertin
Barbara Brauchli
Rohrer, Zürich,
b.brauchli@
wengerviel.ch

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

Anforderungen an Patientenverfügung und Vorsorgevollmacht in Bezug auf den Abbruch lebenserhaltender Maßnahmen |

Autoren: RAin Sandra Heide, RA Ivo Ziganke, beide München

BGH vom 06.07.2016
(AZ: XII ZB 61/16)

Im Beschluss vom 06.07.2016 hat sich der BGH mit den Anforderungen an eine Patientenverfügung und Vorsorgevollmacht in Bezug auf den Abbruch lebenserhaltender Maßnahmen befasst.

Sachverhalt

Die Betroffene hatte eine Patientenverfügung aufgesetzt, nach der u. a. für den Fall, dass ein schwerer Dauerschaden des Gehirns zurückbleibe, alle lebenserhaltenden Maßnahmen unterbleiben sollen. In derselben Urkunde wurde einer ihrer drei Töchter unter Bezugnahme auf die Patientenverfügung zusätzlich eine notarielle Generalvollmacht erteilt. Nach einem Hirnschlag Ende 2011 kann sich die Betroffene seit Anfang 2013 nicht mehr artikulieren. Sie wurde zu diesem Zeitpunkt bereits seit längerem über eine Magensonde künstlich ernährt. Nach übereinstimmender Auffassung der Bevollmächtigten und der behandelnden Ärztin würde ein Abbruch der künstlichen Ernährung nicht dem Willen der Betroffenen entsprechen. Ihre beiden anderen Töchter haben beim Betreuungsgericht die Bestellung eines sog. Kontrollbetreuers nach § 1896 Abs. 3 BGB beantragt, um den Abbruch der künstlichen Ernährung durchsetzen zu können. Während das Amtsgericht Adelshelm dies ablehnte, bestellte das Landgericht Mosbach eine der beiden antragstellenden Töchter zur Betreuerin für den Widerruf der von der Betroffenen im Bereich der Gesundheitsfürsorge erteilten Vollmacht. Die hiergegen eingelegte Rechtsbeschwerde der Bevollmächtigten führte zur Aufhebung der Entscheidung und Zurückverweisung an das Landgericht.

Inhaltliche Anforderungen an eine Vollmacht i. S. des § 1904 Abs. 5 BGB

Gemäß § 1904 Abs. 5 BGB setzt die Bevollmächtigung zur Einwilligung in eine Untersuchung, Heilbehandlung oder ärztlichen Eingriff nicht nur die Schriftform voraus, sondern auch, dass die Vollmacht diese Maßnahme ausdrücklich umfasst. Gleiches gilt sowohl für die Ablehnung solcher Maßnahmen als auch für den Widerruf einer Einwilligung. Zum Schutz des Betroffenen darf der Vollmachtstext nicht lediglich auf die gesetzliche Bestimmung verweisen. Vielmehr muss hinreichend klar umschrieben werden, dass sich die

Entscheidungskompetenz des Bevollmächtigten auf die in § 1904 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 BGB genannten Maßnahmen sowie darauf bezieht, diese zu unterlassen oder am Betroffenen vorzunehmen. Zusätzlich muss der Vollmachtstext deutlich erkennen lassen, dass die jeweilige Entscheidung mit der begründeten Gefahr des Todes oder eines schweren und länger dauernden gesundheitlichen Schadens des Betroffenen verbunden sein kann, um diesem die möglichen schwerwiegenden Konsequenzen der Vollmachterteilung und die besondere Gefahrenlage vor Augen zu führen. Diesen Anforderungen wird die notarielle Vollmacht gerecht.

Durch die Anordnung einer Kontrollbetreuung gemäß § 1896 Abs. 3 BGB kann im Falle einer wirksam erteilten Vorsorgevollmacht für eine Kontrolle des Bevollmächtigten gesorgt werden, wenn der Betroffene infolge einer psychischen Krankheit oder einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung nicht mehr in der Lage ist, den Bevollmächtigten zu überwachen und ggf. die Vollmacht zu widerrufen. Eine Kontrollbetreuung darf wie jede andere Betreuung (vgl. § 1896 Abs. 2 Satz 1 BGB) nur angeordnet werden, wenn sie erforderlich ist. Diesbezüglich ausreichend sind konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Bevollmächtigte nicht mehr entsprechend der Vereinbarung und dem Interesse des Betroffenen handelt. Die Bestellung zum Kontrollbetreuer mit dem Aufgabenkreis Vollmachtswiderruf – der die ultima ratio darstellt – setzt somit voraus, dass das Festhalten an der erteilten Vorsorgevollmacht eine künftige Verletzung des Wohls des Betroffenen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit und in erheblicher Schwere befürchten lässt. Dies wäre der Fall, wenn sich der Bevollmächtigte mit seiner Entscheidung offenkundig über den Willen des Betroffenen hinwegsetzen würde.

Bei der Beurteilung dieser Frage ist die gesetzgeberische Wertung zum Pflichtenprogramm des Bevollmächtigten und zur gerichtlichen Kontrollpflicht von Entscheidungen bei lebensverlängernden

Kontrollbetreuung i. S. des § 1896 Abs. 3 BGB nur bei konkreten Anhaltspunkten für Pflichtverstöße des Bevollmächtigten

Ist der Wille des Betroffenen nicht feststellbar, ist dem Schutz seines Lebens Vorrang einzuräumen

Maßnahmen zu berücksichtigen. Der Bevollmächtigte muss vor seiner Entscheidung prüfen, ob eine Patientenverfügung i. S. des § 1901a Abs. 1 Satz 1 BGB vorliegt und die darin niedergelegte Entscheidung auf die aktuell eingetretene Lebens- und Behandlungssituation des Betroffenen zutrifft; ist dies der Fall, hat der Bevollmächtigte weiter zu prüfen, ob diese Entscheidung noch immer dem Willen des Betroffenen entspricht. Kann der Bevollmächtigte dies bejahen, hat er dem Willen des Betroffenen Ausdruck und Geltung zu verschaffen. Andernfalls hat der Bevollmächtigte die Behandlungswünsche oder den mutmaßlichen Willen des Betroffenen festzustellen. Dies kann im Einzelfall schwierig oder gar unmöglich sein. Dann gebietet das hohe Rechtsgut auf Leben, entsprechend dem Wohl des Betroffenen zu entscheiden und dabei dem Schutz seines Lebens Vorrang einzuräumen.

Anforderungen an konkrete Behandlungsentscheidung in einer Patientenverfügung i. S. des § 1901a BGB

Für eine bindende Patientenverfügung i. S. des § 1901a BGB muss ein Betroffener eine konkrete Behandlungsentscheidung treffen, d. h. in bestimmte, noch nicht unmittelbar bevorstehende ärztliche Maßnahmen einwilligen oder diese untersagen. Per se unzulänglich sind allgemeine Anweisungen wie die Äußerung, ein würdevolles Sterben zu ermöglichen oder zuzulassen, wenn ein Therapieerfolg nicht mehr zu erwarten ist. Allerdings dürfen die Anforderungen an die Bestimmtheit nicht überspannt werden; der Betroffene muss weder seine eigene Biographie als Patient vorwegnehmen noch die medizinischen Fortschritte antizipieren. Vielmehr muss der Betroffene in seiner Patientenverfügung umschreibend festlegen, was er in einer bestimmten Lebens- und Behandlungssituation will und was nicht.

Formulierung „Keine lebenserhaltenden Maßnahmen“ genügt den Anforderungen an die Bestimmtheit nicht

Die schriftliche Äußerung, „keine lebenserhaltenden Maßnahmen“ zu wünschen, enthält für sich genommen keine solche konkrete Behandlungsentscheidung. Eine solche Konkretisierung kann gegebenenfalls durch die Benennung bestimmter ärztlicher Maßnahmen oder die Bezugnahme auf ausreichend spezifizierte Krankheiten oder Behandlungssituationen erfolgen. Im entschiedenen Fall lag keine diesen Anforderungen entsprechende Patientenverfügung vor. Die Äußerungen der Betroffenen waren so wenig präzise, dass

sich hieraus nicht ihr Wille ableiten lässt, die konkrete Behandlungsmaßnahme der künstlichen Ernährung einzustellen.

Der BGH konnte keine Behandlungswünsche der Betroffenen in Form sonstiger Äußerungen außerhalb einer Patientenverfügung feststellen, an die die Bevollmächtigte gemäß § 1901a Abs. 1 und 2 BGB gebunden wäre. Dies könnten insbesondere zeitnahe Äußerungen in Ansehung der Erkrankung mit konkreten Bezügen zur aktuellen Behandlungssituation sein, die die Zielvorstellungen der Betroffenen erkennen lassen. Vielmehr habe die Betroffene, als sie noch kommunikationsfähig war, der künstlichen Ernährung nicht widersprochen.

Die Bevollmächtigte hat bei der Ermittlung des mutmaßlichen Willens der Betroffenen keinen Pflichtverstoß begangen. Insbesondere hat sie die Behandlungsmaßnahme entsprechend ihrer Verpflichtung gemäß § 1901b Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 BGB mit der behandelnden Ärztin erörtert und Einvernehmen erzielt, dass ein Abbruch nicht dem Willen der Betroffenen entspräche. Wegen der vom Gesetzgeber vorgesehenen wechselseitigen Kontrolle von Bevollmächtigtem und behandelndem Arzt kann bei einem Einvernehmen vom Gericht nur noch eine Missbrauchskontrolle vorgenommen werden. Andernfalls würde die vom Gesetzgeber gewollte Stärkung des Selbstbestimmungsrechts des Betroffenen über den Umweg einer Kontrollbetreuung wieder entwertet.

Eine Patientenverfügung sollte in regelmäßigen Abständen darauf überprüft werden, ob die darin niedergelegten Behandlungswünsche noch dem eigenen Willen entsprechen. Die Entscheidung des BGH sollte Anlass geben, die eigene Patientenverfügung dahingehend durchzusehen und dabei auch zu prüfen, ob sie den Anforderungen an die Bestimmtheit genügt. Nur so kann sichergestellt werden, dass im Falle des Falls die Behandlung entsprechend den eigenen Wünschen erfolgt. Da der BGH sämtliche Äußerungen der Betroffenen berücksichtigt hat, sollte bei Änderungen aber unbedingt klargestellt werden, ob es sich dabei um Ergänzungen oder insgesamt eine Neufassung handelt.

Behandlungswünsche können auch außerhalb von Patientenverfügungen geäußert werden

Bei Einvernehmen zwischen Bevollmächtigtem und Arzt nur noch gerichtliche Missbrauchskontrolle

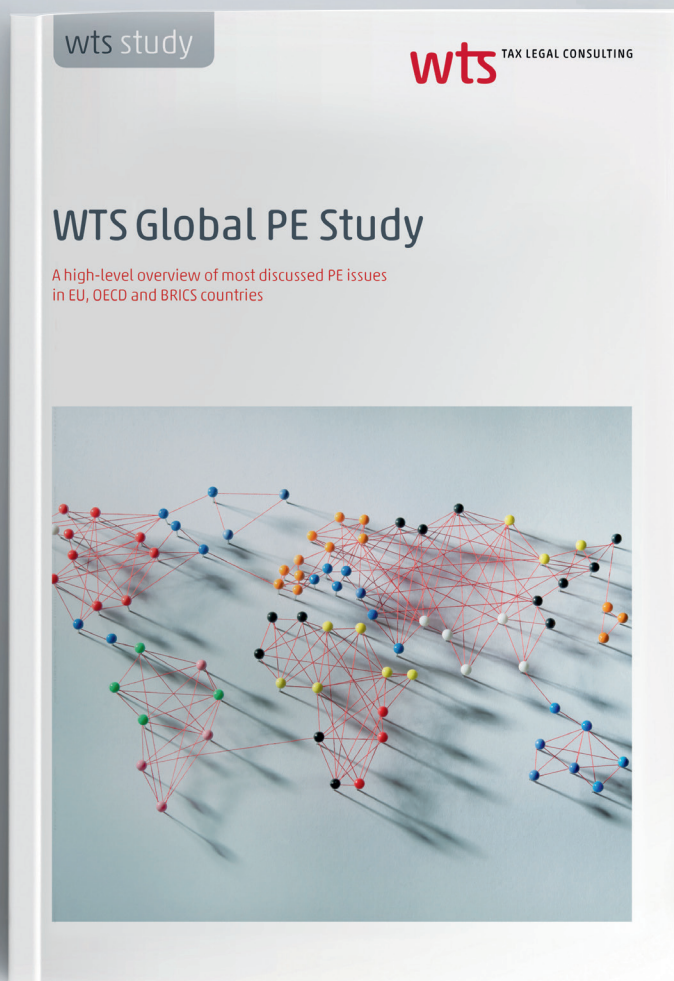
Fazit

Kontakt:
RA/StB Peter Schulz,
München,
peter.schulz@
wtS-legal.de

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

WTS Global PE Study

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



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

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.

1a | Paradigmenwechsel in der Leasingbilanzierung durch IFRS 16 – Herausforderungen und Auswirkungen bei der Umstellung |

Autoren: WP/StB Christian Verse, Matthias Neukäufer, beide München

Neuer Standard zur Leasingbilanzierung	Das International Financial Accounting Standards Board (IASB) hat im Januar 2016 den fast 20 Jahre alten Standard IAS 17 durch den neuen IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ ersetzt (vgl. auch WTS Journal 01/2016, Seite 42 f.)	Analysis) die Auswirkungen des neuen Standards auf die finanziellen Kenngrößen des Unternehmens grob zu quantifizieren. Dazu ist es erforderlich, dass die wesentlichen Eckdaten der relevanten Verträge einschließlich der Sale-and-Lease-Back-Verträge sowie Untermietverträge erfasst werden.	
Erfassung aller Leasingverhältnisse	Durch den neuen Standard wird die Bilanzierung von Leasingverhältnissen insoweit grundlegend reformiert, als künftig beim Leasingnehmer alle Leasingverhältnisse durch Bilanzierung eines Nutzungsrechtes unter gleichzeitiger Passivierung einer Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren sind. Bei vielen Unternehmen müssen damit bisher „off-balance“ bilanzierte Leasinggeschäfte wie Miet-, Mietkauf- und Pachtverträge erstmals in die Bilanz aufgenommen werden. In der Gewinn- und Verlustrechnung entfällt der bisherige Leasingaufwand und wird durch Abschreibungen und Zinsaufwand ersetzt.	In Abhängigkeit von der Betroffenheitsanalyse sollte frühzeitig intern geklärt und kommuniziert werden, welche der verschiedenen Wahlrechte im Zusammenhang mit den Übergangsbestimmungen (volle retrospektive Anwendung oder modifizierte retrospektive Anwendung) und welche der Vereinfachungsregelungen für kurzfristige Leasingverhältnisse („short term leases“) oder Leasinggegenstände von geringem Wert („low-value assets“) in Anspruch genommen werden, da dies Einfluss auf den Umfang und den zeitlichen Rahmen der Umstellung hat.	Ausübung von Wahlrechten zu Übergangsbestimmungen sowie sonstigen Wahlrechten
Umfangreiche Auswirkungen erwartet	Aufgrund der erwartungsgemäß z. T. erheblichen Auswirkungen bei nahezu allen Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, empfiehlt sich eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den neuen Leasingvorschriften und deren Umsetzung; dies macht bei Vorliegen umfangreicher Leasingverträge i. d. R. ein eigenes Umstellungsprojekt erforderlich. Dieses sollte rechtzeitig und abteilungsübergreifend unter Einbindung aller betroffenen Unternehmensbereiche geplant werden, um eine reibungslose Umstellung zu gewährleisten. Betroffen sind i. d. R. neben dem Rechnungswesen u. a. der Bereich Einkauf, wo die Verträge abgeschlossen werden, und das Controlling/Risikomanagement. Dort hat die neue Bilanzierung in vielen Fällen negative Auswirkungen auf Steuerungskennzahlen wie den Verschuldungsgrad und die auszuweisende Zinsbelastung bei gleichzeitigem Rückgang der Eigenkapitalquote. Ggfs. werden für Kreditverträge einzuhaltende Covenants durch sinkende Eigenkapitalquoten gefährdet.	Anschließend erfolgt die Planung der Umsetzung unter Einbezug aller betroffenen Unternehmensbereiche. Je nach Konzept der Datenerfassung (lokal, gebündelt über dezentrale Einheiten oder zentral) sind die Leasingverträge mit ihren Vertragsparametern in neu zu implementierenden oder anzupassenden Vertragsdatenbanken zu erfassen und zu klassifizieren. Typische aufzunehmende Vertragsinhalte sind z. B. Objektart, Laufzeit inkl. Verlängerungsoptionen, Leasingrate, Kaufoptionen und Diskontierungszins. Darüber hinaus sind auch Änderungen der Leasingverhältnisse wie z. B. Anpassungen der Laufzeit zu erfassen. Den Schwerpunkt bei der Bilanzierung der Leasingverträge bildet die Aufnahme der Nutzungsrechte und der Leasingverbindlichkeiten aus den Leasingverträgen in die Anlagen- und Kreditorenbuchhaltung sowie die laufende Abbildung aller Veränderungen.	Projektplanung Erfassung der Leasingverträge in Leasingdatenbanken
Impact Analysis: Betroffenheitsanalyse	Zum Projektstart empfiehlt sich eine Bestandsaufnahme der Leasingverträge, um in einer Betroffenheitsanalyse (Impact	Diese Informationen können aufgrund der Komplexität der Bilanzierung der Leasingverträge i. d. R. nur mit Einsatz von profes-	Anpassung von Geschäftsprozessen

sionellen IT-Systemen abgebildet werden. Schnittstellen zu anderen Bereichen (z. B. Vorgaben an den Einkauf, Kommunikation mit der Planungsabteilung) sind zu identifizieren und ggfs. Geschäftsprozesse so anzupassen, dass alle relevanten Informationen bei Ersterfassung bzw. bei späterer Vertragsanpassung einheitlich erfasst, verarbeitet und übertragen werden können.

fekte aus der Umstellung auf ein Geschäftsjahr begrenzt werden. Zudem können nach IFRS 16 nicht als Leasing klassifizierte Serviceverträge einheitlich nach den neuen Regeln des IFRS 15 behandelt werden. Bei der Wahl dieses Ansatzes müssen die Vorjahresvergleichsinformationen bereits ab dem 01.01.2017 ermittelt werden.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass mit der Einführung des IFRS 16 Leasingverträge v. a. bei Leasingnehmern künftig einen wesentlichen Einfluss auf die Struktur der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung haben und nachhaltig die Kennzahlen ändern können. Dem kann durch entsprechend frühzeitig geplante Umstellungsprojekte und die Entwicklung geeigneter Leasingstrategien im Vorfeld begegnet werden.

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

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

Möglichkeit der gemeinsamen Einführung von IFRS 16 zusammen mit IFRS 15

Unter der Annahme des für 2017 erwarteten Endorsements durch die EU ist der neue Standard für IFRS-Anwender innerhalb der EU erstmalig für Geschäftsjahre beginnend ab dem 01.01.2019 anzuwenden. Durch die Möglichkeit der gemeinsamen Einführung von IFRS 16 zusammen mit IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ (verpflichtende Erstanwendung ab dem 01.01.2018) können bilanzielle Sonderef-

1b | Die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30 n.F.) |

Autor: Holger Pochat, München

Erstmalige Anwendung

Die nachfolgend dargestellten Regelungen der IDW-Stellungnahme ERS HFA 30 n.F. vom 08.09.2016 zur Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen sollen die aktuell geltende IDW-Stellungnahme RS HFA 30 vom 10.06.2011 ersetzen. Die Kommentierungsfrist endete am 13.11.2016. Anzuwenden ist der neue Standard bei der Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

Geschäftsjahre, sondern mit dem entsprechenden Zinssatz der vergangenen zehn Geschäftsjahre abzuzinsen. Diese Regelung ist bereits auf Jahresabschlüsse anzuwenden, deren Geschäftsjahr nach dem 31.12.2015 endet. Alle übrigen Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr und somit auch die den Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbaren langfristigen Rückstellungen sind gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 Alt. 2 HGB weiterhin mit dem entsprechenden Zinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.

Erweiterung des Begriffs der Altersversorgungsverpflichtungen

Gemäß ERS HFA 30 n.F. können auch Beihilfen und Sterbegelder unter die Altersversorgungsverpflichtungen subsumiert werden, sofern diese Bestandteil einer Altersversorgungszusage sind. Ansonsten sind diese weiterhin als mit den Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen zu betrachten. Dieser Unterscheidung kommt im Hinblick auf die im Folgenden dargestellten Änderungen zur Abzinsung (ebenso wie den Anhangangaben) von langfristigen Rückstellungen erhebliche Bedeutung zu.

Der Unterschiedsbetrag aus der Abzinsung unter Anwendung eines Ermittlungszeitraums von sieben Geschäftsjahren im Vergleich zu einem Ermittlungszeitraum von 10 Geschäftsjahren ist in jedem Geschäftsjahr im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben (§ 253 Abs. 6 Satz 3 i.V.m. Satz 1 HGB). Die Rückstellung ist zu vermindern, soweit bei erstmaliger Anwendung des zehnjährigen Abzinsungszeitraums die Altersversorgungsverpflichtung geringer ausfällt. Dabei bestehen Verrechnungsmöglichkeiten eines Verminderungsbetrages mit den noch ausstehenden Zuführungsbeträgen aus der „BilMoG-Umstellung“ nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB.

Erweiterung der Anhangangaben

Änderung der Vorschriften zur Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen

Gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 HGB sind Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen nicht mehr mit dem laufzeitadäquaten durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben

1 Financial Advisory / Process & Risk Management

Neue Ausschüttungssperre gemäß § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB

Über die bereits in § 268 Abs. 8 HGB kodifizierten Regelungen zur Ausschüttungssperre hinaus wurde in § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB eine neue Ausschüttungssperre in Bezug auf den Unterschiedsbetrag gemäß § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB festgelegt. Demnach dürfen Gewinne nur dann ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem genannten Unterschiedsbetrag entsprechen. Hierbei können gegenläufige Effekte aus angesetzten aktiven oder passiven latenten Steuern analog zu § 268 Abs. 8 HGB berücksichtigt werden.

Regelungen zum Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis bei übernehmenden Unternehmen

In Bezug auf die bilanziellen Auswirkungen eines Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis zu Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen beim übernehmenden Unternehmen stellt der Standard klar, dass die gesetzliche Einordnung in Altersversorgungsverpflichtungen und in vergleichbare langfristige Verpflichtungen der gesetzlichen Einordnung der ursprünglichen Verpflichtung auf Seiten des übertragenden Unternehmens entspricht. Soweit das erhaltene Entgelt den Erfüllungsbetrag der übernommenen Ver-

pflchtung übersteigt, ist die Übernahme erfolgsneutral einzubuchen, d. h. es darf kein sog. Erwerbsgewinn erfasst werden (weder im Zugangszeitpunkt noch an den Folgeabschlussstichtagen).

Beim übertragenden Unternehmen, das rechtlich zur gesamten Leistung verpflichtet bleibt, sind die Pensionsrückstellungen auszubuchen, soweit keine Inanspruchnahme aus der gesamtschuldnerischen Haftung droht. Übersteigen beim übertragenden Unternehmen die für den Freistellungsanspruch geleisteten Ausgaben den notwendigen Erfüllungsbetrag der Verpflichtungen, ist der die bilanzierten Verpflichtungen übersteigende Betrag der geleisteten Ausgaben aufwandswirksam zu erfassen.

Bei alleinigen Erfüllungsübernahmen im Innenverhältnis hat das freigestellte Unternehmen die Verpflichtung zu bilanzieren und zugleich den Freistellungsanspruch gegenüber dem freistellenden Unternehmen zu aktivieren (Bruttodarstellung). Die Höhe des zu aktivierenden Freistellungsanspruchs ist begrenzt auf den Buchwert der bilanzierten Verpflichtung. Darüber hinausgehende Ausgaben zur Erlangung des Freistellungsanspruchs sind als Aufwand zu erfassen.

Regelungen zum Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis bei übertragenden Unternehmen

Regelungen bei alleinigen Erfüllungsübernahmen beim freigestellten Unternehmen

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

1c | Aktualisierter IDW S 4: Grundsätze ordnungsmäßiger Begutachtung der gesetzlichen Verkaufsunterlagen von Alternativen Investmentfonds |

Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

2013 Inkrafttreten des KAGB

Mit Inkrafttreten des Kapitalanlagegesetzbuchs (KAGB) und des Vermögensanlagen-gesetzes (VermAnlG) in 2013 haben sich die Rahmenbedingungen für Verkaufsprospekte über öffentlich angebotene Kapital- bzw. Vermögensanlagen grundlegend geändert. Hieraus ergab sich die Notwendigkeit, den bisherigen Standard S 4 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) i.d.F. vom 18.05.2006 zu überarbeiten.

Paradigmenwechsel: Vollständigkeit nicht mehr Prüfungsgegenstand

Der aktuelle IDW S 4 bedeutet einen Paradigmenwechsel. Die Vollständigkeit der gesetzlichen Verkaufsunterlagen ist auftragsgemäß nicht (mehr) Gegenstand

eines IDW S 4-Gutachtens. Gemäß § 316 Abs. 2 bzw. § 321 Abs. 2 KAGB prüft die BaFin im Rahmen des gesetzlich vorgeschriebenen Anzeigeverfahrens u. a., ob die ihr übermittelten gesetzlichen Verkaufsunterlagen vollständig sind (formale Vollständigkeit). Der Wirtschaftsprüfer hat somit aufgrund des gesetzlich geregelten Vertriebszulassungsverfahrens von der Vollständigkeit der gesetzlichen Verkaufsunterlagen bzw. der Übereinstimmung mit den Mindestanforderungen nach dem KAGB auszugehen.

Der Wirtschaftsprüfer hat gemäß dem neuen IDW S4 die Richtigkeit, Nachvoll-

Prüfung der Richtigkeit, Nachvollziehbarkeit und Klarheit

ziehbarkeit und die Klarheit (Eindeutigkeit) der Angaben in den gesetzlichen Verkaufsunterlagen zu begutachten.

leger (Kapitalanlageinteressent) ist nicht Adressat des S 4-Gutachtens. Darauf ist im Gutachten explizit hinzuweisen.

Adressat sind die
Prospektverantwortlichen

Die Adressaten des Gutachtens sind die Auftraggeber, welche zumindest mit den für die gesetzlichen Verkaufsunterlagen Verantwortlichen (die KVG sowie ggf. weitere Initiatoren) identisch sind. Der An-

Der Hauptfachausschuss des IDW hat den IDW S 4 am 24.05.2016 billigend zur Kenntnis genommen. Der Standard wurde im IDW Life Heft 9/2016 veröffentlicht.

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

1d | Prüfungsschwerpunkte der DPR für 2017 |

Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München

Übernahme der einheitlichen europäischen Prüfungsschwerpunkte der ESMA

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) hat am 03.11.2016 die von der European Securities and Markets Authority (ESMA) angekündigten einheitlichen europäischen Prüfungsschwerpunkte übernommen und um zwei nationale Punkte ergänzt.

Prüfungsschwerpunkte der DPR für kapitalmarkt-orientierte Unternehmen in Deutschland für 2017

Damit sind insgesamt folgende Schwerpunkte für die Prüfung der Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen im Rahmen des Enforcement-Verfahrens in Deutschland für das Jahr 2017 einschlägig:

1. Präsentation der finanziellen Messgrößen (financial performance)
2. Finanzinstrumente: Unterscheidung zwischen Eigenkapitalinstrumenten und finanziellen Verbindlichkeiten
3. Anhangangaben zu den Auswirkungen neuer Standards auf den IFRS-Konzernabschluss
4. Anteile an anderen Unternehmen
 - Beurteilung der Ermessensentscheidungen bei „atypischen“ Fällen (IFRS 10, IFRS 11, IAS 28) sowie Vollständigkeit der jeweils zugehörigen

Anhangangaben gemäß IFRS 12 und IAS 24

- Änderung der Beherrschung eines Beteiligungsunternehmens
- Beurteilung der quantitativen und qualitativen Wesentlichkeit bei nicht konsolidierten Tochterunternehmen und Darstellung bei erstmaliger Einbeziehung

5. Werthaltigkeitstest von Sachanlagevermögen

- Durchführung des Werthaltigkeitstests und Bestimmung der Testebene
- Plausibilität der wesentlichen Annahmen zur Ermittlung des erzielbaren Betrags
- Einbeziehung der Schulden bei der Ermittlung des Nutzungswerts und des Buchwerts der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (ZGE)
- Prüfungshandlungen bei nicht vollständiger Erfassung der rechnerischen Wertminderung einer wesentlichen ZGE

Darüber hinaus sollen sich die nationalen „Enforcer“ mit den Auswirkungen des Brexit auf die Unternehmen beschäftigen.

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

1e | Kundennutzen einer Shared Service Organisation für den Gesamtkonzern |

Autorin: Christine Gärtner, München

Zunehmende Priorität von Kundenzufriedenheit und Kundennutzen in einer Shared Service Organisation

Im Rahmen von Shared Services gewinnen Kundenzufriedenheit und auch der Nutzen einer Shared Service Organisation zunehmend an Bedeutung. Ziel ist es, den internen „Kunden“ einer Shared Service Organisation – das sind die übrigen Geschäftseinheiten, Fachbereiche, Abtei-

lungen und ihre jeweiligen Mitarbeiter – weiter in den Mittelpunkt zu stellen, um auf dieser Basis die Kundenzufriedenheit in der Zukunft weiter zu steigern. Damit geht das aktuelle Shared Service Konzept weit über die ursprüngliche Zielsetzung der reinen Kostensenkung hinaus.

1 Financial Advisory / Process & Risk Management

Transparenz des Nutzens für den internen „Kunden“

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wie der „Kundennutzen“ in einer Shared Service Organisation dem Gesamtkonzern als Leistungsempfänger transparent gemacht und wie innerhalb des Unternehmens die Akzeptanz verbessert werden kann.

Erkennen des kunden-individuellen Nutzens

Zunächst ist der Nutzen für den internen „Kunden“ einer Shared Service Organisation zu identifizieren. Dies stellt insbesondere für Konzerne mit mehreren Geschäftsfeldern eine Herausforderung dar, da der Nutzen je nach Geschäftsfeld und Kundengruppe ganz unterschiedlich wahrgenommen werden kann. Jede Kundengruppe hat ihre eigenen Erwartungen. Während beispielsweise für einen Leiter eines Fachbereichs besonders die Qualität und die Möglichkeit einer reibungslosen Umsetzung von Änderungen im operativen Prozess von Bedeutung sind, steht für einen Budgetverantwortlichen eher das Thema Kostensenkung im Vordergrund. Insofern ist es essentiell, den Nutzen einer Shared Service Organisation nicht nur zielgruppenorientiert für die verschiedenen Leistungsempfänger zu identifizieren und zu definieren, sondern auch individuell zu kommunizieren.

Instrumente zur Kommunikation des Kundennutzens

Um den „Kundennutzen“ einer Shared Service Organisation den verschiedenen Leistungsempfängern transparent zu machen, gibt es grundsätzlich unterschiedliche Instrumente der Kommunikation. Welche sich hierzu am besten eignen, ist unternehmensabhängig und bedarf einer individuellen Entscheidung, abgestimmt auf die Anforderungen der jeweiligen „Kundengruppen“. So kann die Kommunikation nicht nur über Präsentationen, regelmäßige Newsletter und über das Intranet erfolgen, sondern lässt sich auch ganz individuell in „Kundenmeetings“ platzieren. Darüber hinaus kann der Nutzen bzw. die Erwartungen der internen „Kunden“ – formuliert als Ziel – mit KPIs in die jeweiligen Service Level Agreements integriert werden.

Bei der Akzeptanz durch den internen „Kunden“ spielt auch der Reifegrad der or-

ganisatorischen Entwicklung einer Shared Service Organisation eine entscheidende Rolle. Je weiter letztere entwickelt und somit im Konzern als interner Dienstleister etabliert ist, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit der Akzeptanz. So kann nach einer vorangegangenen organisatorischen Entwicklung einer Shared Service Organisation durch die Gründung einer eigenen Service-Gesellschaft das Ziel, den Kunden noch weiter in den Mittelpunkt zu stellen und für ihn einen erkennbaren Mehrwert zu schaffen, noch besser erreicht werden.

Entscheidend ist am Ende aber vor allem die Identifikation der individuellen Bedürfnisse des internen „Kunden“. Zur Erhebung der Kundenzufriedenheit können unterschiedliche Instrumente genutzt werden. So bieten persönliche Interviews, wenn auch zeitaufwendig, nicht nur den besten Einblick in die „Kundenorganisation“, sondern bringen dem internen „Kunden“ auch eine wahrnehmbare Wertschätzung entgegen. Möglich ist aber auch die Durchführung von Zufriedenheitsbefragungen mit Hilfe eines strukturierten Fragebogens. Eine Kundenzufriedenheitsbefragung kann grundsätzlich auch als Grundlage für ein gelungenes Kundenmanagement dienen. Kundenzufriedenheitsbefragungen kommen bereits heute bei vielen Unternehmen zum Einsatz. Zufriedene Kunden gelten schließlich als bestes Marketinginstrument. Dies gilt analog auch für die internen „Kunden“ einer Shared-Service Organisation.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Grundlagen von Marketing und Vertrieb auch in einer unternehmensinternen Shared Service Organisation zu berücksichtigen sind. Kundennähe, Kundenorientierung, Marktorientierung und Flexibilität spielen hierbei eine zentrale Rolle. Es gibt unterschiedliche Wege, den Kundennutzen transparent zu machen. Letztlich muss einer internen Shared Service Organisation bewusst sein, wer ihre Kunden sind, welche Nutzenerwartungen diese Kunden haben und wie der interne Dienstleister die Erwartungen bestmöglich erfüllen kann.

Einfluss von Reifegrad und organisatorischer Entwicklung einer Shared Service Organisation

Identifikation der individuellen Kundenbedürfnisse durch Kundenzufriedenheitsbefragungen

Relevanz von Marketing und Vertrieb auch in einer Shared Service Organisation

Kontakt:
Thomas Krug,
München,
thomas.krug@wts.de

2 | Regierungsentwurf des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes |

Autor: Ebrahim Arsteh, München

Regierungsentwurf zur Umsetzung der CSR-Richtlinie	Nach der Konsultationsphase zum Referentenentwurf des BMJV hat das Bundeskabinett am 21.09.2016 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten („CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“) beschlossen. Hauptziel ist die Umsetzung der „CSR-Richtlinie“ der EU (Richtlinie 2014/95/EU) in deutsches Recht. Dies muss bis zum 06.12.2016 erfolgen.	Zudem ist es erforderlich, zu den o.g. Aspekten jeweils die Beschreibung der verfolgten Konzepte, der angewandten Due-Diligence-Prozesse, die Ergebnisse dieser Konzepte, die wesentlichen Risiken sowie die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren anzugeben. Falls ein Unternehmen aber beispielsweise über kein Konzept zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung verfügt, hat es dies anstelle der geforderten Angaben in der nichtfinanziellen Erklärung klar und begründet zu erläutern.	
Betroffene Unternehmen	Betroffen sind kapitalmarktorientierte Unternehmen sowie Kreditinstitute und Versicherungen, die groß i. S. d. § 267 Abs. 3 HGB sind und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen. Die neuen Angaben zur Diversität sind v. a. von börsennotierten Unternehmen anzuwenden und in deren handelsrechtlich bereits bestehende Erklärung zur Unternehmensführung einzubetten.	Sofern ein berichtspflichtiges Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen wird, das selbst eine nichtfinanzielle Erklärung im Einklang mit der CSR-Richtlinie abgibt, wird das Tochterunternehmen von der Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung befreit (Vorrang der Berichterstattung auf Konzernebene).	Berichterstattung auf Konzernebene hat Vorrang
Wesentliche Änderungen für die Unternehmen	Der Gesetzentwurf betrifft zwei Kernthemen, die in die handelsbilanzrechtlichen Berichtspflichten aufgenommen werden. Einerseits sieht der Entwurf eine Erweiterung des Lageberichts um eine „nichtfinanzielle Erklärung“ vor, andererseits sollen zudem börsennotierte Unternehmen in der Erklärung zur Unternehmensführung über ihr Diversitätskonzept berichten.	Der Regierungsentwurf sieht keine verpflichtende externe inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen Berichts vor. Der Abschlussprüfer hat lediglich zu prüfen, ob diese vorgelegt wurden.	Keine inhaltliche Prüfungspflicht
Nichtfinanzielle Erklärung	Die betroffenen Unternehmen müssen entweder in ihren Lagebericht eine sog. nichtfinanzielle Erklärung aufnehmen, oder einen – inhaltlich mindestens gleichwertigen – „gesonderten nichtfinanziellen Bericht“ außerhalb des Lageberichts erstellen. Dabei sollen Angaben zu Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelangen, zur Achtung der Menschenrechte und zur Korruptionsbekämpfung gemacht werden.	Weiterhin wird die bisherige Berichterstattungspflicht für börsennotierte Unternehmen in der Erklärung zur Unternehmensführung um die Beschreibung des Diversitätskonzepts bei der Besetzung der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane ausgedehnt. Die Ziele des Diversitätskonzepts sind ebenso zu erläutern wie die Art und Weise der Umsetzung sowie die im Geschäftsjahr erzielten Ergebnisse. Die neuen Berichterstattungspflichten betreffen erstmalig Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen.	Erklärung zur Unternehmensführung Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@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

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 begleitet ihre Mandanten weltweit über die WTS Alliance Vereniging („WTS Global“), ein Verein niederländischen Rechts. Alle Mitglieder der WTS Global 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 Global zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Global und ihren Mitgliedern.

Cover: ©secretgarden / photocase.de



Wir wünschen Ihnen
gesegnete
Weihnachten
und ein frohes
Neues Jahr!

wts im Dialog

Auch im neuen Jahr erwarten Sie wieder zahlreiche und spannende Veranstaltungen rund um das Thema Steuern.

Wir freuen uns auf Sie!

Ansprechpartnerin für Seminare/Messen/
Kongresse/Fachtagungen

Kerstin Hermle

Telefon +49 (0) 211 200 50-613

Fax +49 (0) 211 200 50-950

kerstin.hermle@wts.de

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

WTS Group AG

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

Kongresse → **Jahrestagung Verrechnungspreise 2017**
20. Februar 2017 Frankfurt

→ **International Tax Conference 2017**
03. März 2017 Berlin

→ **Tax Compliance & Tax Tools**
08. Mai 2017 Frankfurt

→ **Jahresforum Unternehmensbewertung 2017**
29. – 30. Juni 2017 Frankfurt

→ **Internationales Steuerrecht 2017**
November 2017

Messen → **IFA RIO 2017**
27. August 2017 – 01. September 2017
Rio de Janeiro

→ **EXPO REAL 2017**
04. – 06. Oktober 2017 München

Seminare → **Umsatzsteuer transparent 2017**
Februar 2017

→ **Aktuelle Entwicklungen im Energierecht**
März 2017

→ **Energie- und Stromsteuerrecht 2017**
26.04.2017 Düsseldorf

→ **Aktuelle Rechtsprechungen und Entwicklungen
im Unternehmen- und Konzernsteuerrecht 2017**
April 2017

→ **Transfer Pricing 2017**
Oktober 2017

→ **Aktuelles Lohnsteuerrecht 2017/2018**
November 2017

→ **WTS Praxisseminar zu den
Steueränderungen 2017/2018**
November 2017

