

wts journal

Mandanten-
information
wts.com/de

2.2017



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Gesetzliche Neuregelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen

Umsatzsteuer:

Rechtsprechungsänderung zur umsatzsteuerlichen Behandlung eines Konsignationslagers

Lohnsteuer:

Vom Mitarbeiter selbst getragene Kosten für den Firmenwagen

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht:

Exkulpationsmöglichkeit für Vertreter bei Zoll und Einfuhrumsatzsteuer

TAX | Internationales

Bundestag beschließt Lizenzschränkengesetz (§ 4j EStG)

Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall auf dem Prüfstand

LEGAL

Wirtschaftsrecht:

Novellierung des Geldwäschegesetzes – Gesetzentwurf zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie

CONSULTING

Financial Advisory/Process & Risk Management:

Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten (IDW-Praxishinweis 1/2017)

Compliance:

Jüngste Entwicklungen in der Nachhaltigkeits- und integrierten Berichterstattung

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite		Seite
	1 Ertragsteuern	
5	a Gesetzliche Neuregelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen	
5	b Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG auch auf nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte	
6	c Erbschaft auch als körperschaftsteuerpflichtige Betriebseinnahme einer Pflegeheim-GmbH	
7	d Aufwandswirksame Berücksichtigung von Wartungsverpflichtungen bei Leasingverträgen	
8	e Sale-and-lease-back-Gestaltungen – Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums des Leasinggegenstandes	
9	f Keine erweiterte Grundstücks Kürzung für Gewinne aus der teilweisen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	
10	g Steuerliche Berücksichtigung des vom Stillhalter gezahlten Barausgleichs („cash-settlement“)	
11	h Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Verlusts bei privaten Veräußerungsgeschäften im Falle von Ratenzahlungen	
11	i Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die gemeinsame Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers	
	2 Umsatzsteuer	
13	a Rechtsprechungsänderung zur umsatzsteuerlichen Behandlung eines Konsignationslagers	
14	b Klarstellungen der Finanzverwaltung zum Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken	
14	c Kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei nichtwirtschaftlicher Tätigkeit i. e. S. von mehr als 90 %	
16	d EuGH zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Lieferungen von E-Books	
17	e Rechnungsberichtigung bei unrichtigem Steuerausweis in einer Rechnung	
	3 Grunderwerbsteuer	
	Mehr Klarheit zur Anwendung der Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel noch im Jahr 2017?	17
	4 Erbschaftsteuer	
	Keine Erbersatzsteuer bei nichtrechtsfähiger Stiftung	18
	5 Lohnsteuer	
	a Vom Mitarbeiter selbst getragene Kosten für den Firmenwagen	19
	b Kein geldwerter Vorteil für die Überlassung eines Firmenwagens bei Fortfall der Nutzungsbefugnis aufgrund Fahruntüchtigkeit	19
	c Erste Tätigkeitsstätte bei Leiharbeitnehmern nach dem neuen Reisekostenrecht	20
	d Aufteilung des Arbeitslohns bei Steuerfreistellung nach DBA und Auslandstätigkeitserlass	21
	6 Energie- und Stromsteuer	
	a Energiesteuerentlastung für Netzverluste in Fernwärmenetzen	22
	b Stand des Gesetzgebungsverfahrens zur Änderung des Energie- und des Stromsteuergesetzes	23
	7 Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	
	Exkulpationsmöglichkeit für Vertreter bei Zoll und Einfuhrumsatzsteuer	24

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	8 Deutschland	Wirtschaftsrecht	
25	a Bundestag beschließt Lizenzschranken-gesetz (§ 4j EStG)	Novellierung des Geldwäschegesetzes – Gesetzentwurf zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie	34
26	b Doppelstöckige Personengesellschaft – Zuordnung von SBV II eines im Ausland ansässigen Gesellschafters		
27	c Hinzurechnungsbesteuerung von Zwi-scheneinkünften mit Kapitalanlagecharak-ter im Drittstaatenfall auf dem Prüfstand	CONSULTING	
28	d Diskussionsentwurf zur Änderung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsver-ordnung	1 Financial Advisory/ Process & Risk Management	
29	e Jahresend Anpassungen wieder verstärkt im Fokus der Betriebsprüfung	a Erstellung von (Konzern-)Zahlungsbe-richten (IDW-Praxishinweis 1/2017)	36
30	f Finales Anwendungsschreiben zu CRS und FATCA veröffentlicht	b Anforderungen an die Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzgründen (IDW S 11)	37
	9 Österreich	c IDW-Praxishinweis zur Beurteilung einer Unternehmensplanung	38
30	a Erleichterungen bei der Überlassung von Arbeitskräften in Österreich durch EU-Ausländer	d Grundsätzliche Anforderungen zum Umfang von Sanierungskonzepten nach IDW S 6	40
31	b Kommunalsteuerpflicht bei Outbound-Überlassungen seit 01.01.2017	2 Compliance	
32	c Update zu Kapitalzuflussmeldungen aus der Schweiz und Liechtenstein	Jüngste Entwicklungen in der Nachhaltig-keits- und integrierten Berichterstattung	42
33	10 Schweiz		
	Unternehmenssteuerreform III: Keine Mehrheit – wie geht es weiter?		



Dr. Michael Hölzl
Steuerberater, Head of
Taxes and Subsidiaries,
OSRAM

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

nach den kalten und grauen Wintertagen gehört neben farbenfrohen Blumenblüten und Frühlingsgefühlen für viele ein Frühjahresputz traditionell zum Frühling dazu. Man kann sich von alten Sachen trennen und die Wohnung auf Hochglanz bringen. Danach blitzt, blinkt und strahlt die Wohnung wie neu. Klingt verheißungsvoll, allerdings kann der Weg steinig und anstrengend sein.

So aufgeräumt und geordnet Ihre Steuerfunktion auch sein mag, ein „steuerlicher Frühjahresputz“ erscheint fast unerlässlich, hat sich doch das Umfeld massiv verändert und die Komplexität des Steuerrechts stark zugenommen. Unternehmen sind mit neuen und umfangreicheren Mitwirkungspflichten konfrontiert. Deutlich häufiger und schneller rückt die individuelle (auch strafrechtliche) Verantwortlichkeit der Handelnden für steuerliche Fehler in den Fokus.

Bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Steuerverkürzung drohen (steuerstrafrechtliche) Sanktionen. Hiervon ist aber die bloße Berichtigung eines nachträglich erkannten Fehlers zu unterscheiden. Problematisch ist jedoch, dass (von außen bzw. ex post betrachtet) eine trennscharfe Differenzierung zwischen bloßem Versehen, Leichtfertigkeit und Vorsatz schwer möglich ist.

Im Mai letzten Jahres veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen in Abstimmung mit den Obersten Finanzbehörden der Länder erstmalig ein Schreiben hierzu. Ein vorhandenes steuerliches Kontrollsystem kann demnach als ein Indiz dafür zu werten sein, dass eine tatsächlich gegebene Steuerverkürzung weder vorsätzlich noch grob fahrlässig erfolgte. Wie dieses aber aussehen soll, bleibt an dieser Stelle (mit guten Gründen) offen und ist seitdem Gegenstand intensiver Diskussionen auf unterschiedlichsten Ebenen. Das IDW hat bereits einen Entwurf eines Praxishinweises zur Ausgestaltung

und Prüfung eines entsprechenden Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 veröffentlicht. Der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und die Bundessteuerberaterkammer entwickeln derzeit jeweils eigene Leitfäden. Einige Unternehmen haben gemeinschaftliche Arbeitsgruppen gebildet, andere Unternehmen streben derzeit bereits eine externe Zertifizierung entsprechend dem IDW-Entwurf an. Im Kern geht es bei allen Diskussionen um ein steuerliches Kontrollsystem, für das es unverändert keine gesetzliche Implementierungspflicht gibt. Faktisch gilt aber: Um Haftungs- und Sanktionsrisiken zu minimieren, sollten die Unternehmen ihre steuerliche Prozess- und Kontrolllandschaft hinterfragen und gegebenenfalls einem Frühjahresputz unterwerfen. Als Beilage zu diesem Heft finden Sie auch einen aktuellen Aufsatz der Autoren Esterer/Eisgruber, in dem sie die Bedeutung der Diskussion zum Thema „Steuer IKS“ für die Entwicklung eines Cooperative Compliance-Ansatzes beleuchten.

In diversen Haushaltsratgebern ist zum Frühjahresputz Folgendes sinngemäß zu finden: „Nehmen Sie sich hinreichend viel Zeit. Der Frühjahresputz bedeutet sehr viel Arbeit und ist nicht in zwei Stunden erledigt, wenn Sie ihn gründlich machen. Entwickeln Sie mit Ihrer Familie zusammen einen Schlachtplan und entscheiden Sie selbst, ob Sie alles an einem Wochenende erledigen oder lieber Woche für Woche ein Etappenziel schaffen wollen.“ Darin steckt viel Wahrheit, auch für Ihren steuerlichen Frühjahresputz, dessen Komplexität keinesfalls unterschätzt werden darf!

Herzlichst

Ihr Michael Hölzl

1a | Gesetzliche Neuregelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen |

Autor: RA/StB Stephan Franzen, Köln

Hintergrund	Im Hinblick auf die aufgehobene ehemalige Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne in § 3 Nr. 66 EStG a.F. hat das BMF mit dem sog. Sanierungserlass in 2003 allgemeine Verfahrensvorschriften erlassen, die aus Billigkeitsgründen die Stundung und den Erlass der auf den Sanierungsgewinn anfallenden Steuer vorsehen.	Im Zusammenhang mit dem Sanierungsgewinn stehende Aufwendungen sind nicht abzugsfähig und mindern den Sanierungsertrag. Bis zur Höhe des geminderten Sanierungsertrags erfolgt eine vorrangige Verlustverrechnung im Hinblick auf bestehende Verlustverrechnungspotentiale aus den Vorjahren, dem Sanierungsjahr und dem Folgejahr.	
BMF vom 27.03.2003			
BFH vom 29.11.2016 (AZ: GrS 1/15): Sanierungserlass rechtswidrig	Mit Beschluss vom 28.11.2016 hat der Große Senat des BFH entschieden, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt (vgl. hierzu WTS Journal 01/2017). Zwar soll auch nach Auffassung des BFH im Einzelfall weiterhin die Möglichkeit bestehen, Steuern auf einen Sanierungsgewinn aus persönlichen Billigkeitsgründen zu erlassen. Gleichwohl bringt die Entscheidung des BFH erhebliche Rechtsunsicherheiten für laufende bzw. bevorstehende Restrukturierungen.	Die Neuregelung soll auf alle Fälle anzuwenden sein, in denen der Schuldenerlass nach dem 08.02.2017 erfolgt. Für Fälle, in denen der Schuldenerlass vorher ausgesprochen wurde oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist der Sanierungserlass in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar. In Fällen mit nicht aufgehobener oder widerrufener verbindlicher Auskunft und Schuldenerlass nach dem 08.02.2017 soll zwischen der gesetzlichen Neuregelung und der Vertrauensschutzregelung gewählt werden können. Zu beachten ist jedoch, dass die Neuregelung insgesamt erst (rückwirkend) in Kraft treten wird, wenn die beihilferechtliche Genehmigung der EU-Kommission erteilt wurde.	Zeitliche Anwendung der Neuregelung
Bundestagsbeschluss	Der Bundestag hat nunmehr am 27.04.2017 eine gesetzliche Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen beschlossen mit dem Ziel, wieder Rechtssicherheit bei Sanierungsvorhaben herzustellen.		Altfälle: Vertrauensschutz (vgl. BMF vom 27.04.2017)
Inhalt der Neuregelung	Die Neuregelung sieht vor, dass Sanierungsgewinne steuerfrei sind, wenn das betreffende Unternehmen sanierungsbedürftig und -fähig ist, der Schuldenerlass als Sanierungsmaßnahme geeignet ist und aus betrieblichen Gründen sowie in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt.	Die Einführung einer gesetzlichen Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen ist sehr zu begrüßen. In der Praxis bleibt nun abzuwarten, inwieweit die Neuregelung die möglichen Fälle und Konstellationen sinnvoll löst.	Kontakt: RA/StB Thomas Dennisen, Köln, thomas.dennisen@ wts.de

1b | Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG auch auf nach DBA steuerfreie ausländische Einkünfte |

Autorin: StBin Monika Renzler, München

BFH vom 22.09.2016 (AZ: I R 29/15)	Mit Urteil vom 22.09.2016 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob die Hinzurechnung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu unterbleiben hat, wenn die von einer ausländischen Kapitalgesellschaft gezahlten Dividenden (auch) nach dem sog. abkommensrechtlichen Schachtelprivileg von der Besteuerung auszunehmen sind, mithin § 8b KStG verdrängt wird und damit dessen Abs. 5 nicht zur Anwendung kommt.	Die Klägerin (GmbH) hatte in den Streitjahren 2009 bis 2011 jeweils Dividenden von ihrer chinesischen (100%-Beteiligung) und ihrer türkischen (ca. 85%-Beteiligung) Tochterkapitalgesellschaft bezogen, die nach den Bestimmungen der einschlägigen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) als steuerfreie ausländische Einkünfte behandelt wurden. Das Finanzamt ist diesem Ansatz zunächst in den unter Vorbehalt der Nachprüfung	Urteilsfall
------------------------------------	--	--	-------------

(§ 164 Abs. 1 AO) ergangenen Körperschaftsteuerfestsetzungen 2009 und 2010 gefolgt. Im Veranlagungsjahr 2011 wich es jedoch von der Erklärung ab und berücksichtigte 5 % der jeweiligen Dividenden gemäß § 8b Abs. 5 KStG einkommenserhöhend als nicht abziehbare Betriebsausgaben. Entsprechend wurden die Körperschaftsteuerbescheide 2009 und 2010 geändert. Die Klägerin war hingegen der Auffassung, dass die Dividenden zu 100 % von der deutschen Besteuerung auszunehmen seien.

FG Saarbrücken
vom 24.03.2015
(AZ: 1 K 1162/13)

Das Finanzgericht Saarbrücken wies die Klage als unbegründet ab. Nach der gesetzlichen Systematik erfolge die Besteuerung von Dividenden auf mehreren Stufen. Ungeachtet der maßgeblichen Freistellungsnorm sei auf der ersten Stufe zu prüfen, ob die Einnahmen ganz oder teilweise bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben. Unabhängig davon sei auf der zweiten Stufe zu prüfen, ob Ausgaben, die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Einkommensermittlung abzuziehen sind. Hier regule § 3c Abs. 1 EStG, dass derartige Ausgaben in vollem Umfang nicht abzugsfähig sind. § 8b Abs. 5 KStG wiederum typisiere und pauschaliere im Wege der Fiktion 5 % der Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Die Anwendung des § 3c EStG werde dadurch gesperrt. § 8b Abs. 1 KStG wiederum definiere Bezüge als solche nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 lit. a EStG, zu denen die

in Rede stehenden Dividenden nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG unstreitig zählen. Eine Anwendung des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sei somit nicht auf den Fall der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG beschränkt und greife auch bei Schachtelprivilegierung nach DBA. Mithin stelle § 8b Abs. 5 KStG nicht wie von der Klägerin angeführt ein sog. „Treaty Override“ dar.

Die hiergegen gerichtete Revision der Klägerin beim BFH blieb erfolglos. Der BFH bestätigte die Auffassung der Vorinstanz und führte weiterhin aus, dass das sog. nationale Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 KStG und das abkommensrechtliche Schachtelprivileg selbständig nebeneinander stünden und einander nicht ausschlossen. Gleichwohl laufe die abkommensrechtliche Freistellung in ihrer Wirkung gemeinhin ins Leere, denn zum einen stelle § 8b Abs. 1 KStG im Grundsatz erst ab Veranlagungszeitraum 2013 Anforderungen an die Beteiligungsverhältnisse, wohingegen das abkommensrechtliche Schachtelprivileg in der Regel weitergehende einschränkende Tatbestandsvoraussetzungen in Bezug auf die Mindestbeteiligungsquoten enthält. Zum anderen gelange das abkommensrechtliche Schachtelprivileg regelungssystematisch nur dann zur Anwendung, wenn sich die nämliche Rechtsfolge der „Freistellung“ nicht bereits aus nationalem Recht ergibt. Die Konkurrenz beider Regelungen sei somit regelmäßig zu Lasten des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs aufzulösen. In diesem Sinne war auch der Streitfall zu entscheiden.

Urteilsbegründung

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

1c | Erbschaft auch als körperschaftsteuerpflichtige Betriebseinnahme einer Pflegeheim-GmbH | Autor: Peter Hiemer, München

BFH vom 06.12.2016
(AZ: I R 50/16)

Der BFH hat mit Urteil vom 06.12.2016 entschieden, dass eine Erbschaft bei einem Pflegeheim in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ungeachtet der erbschaftsteuerlichen Belastung auch der Körperschaftsteuer unterliegt.

Urteilsfall

Im gegenständlichen Streitfall erwarb die Klägerin, eine Pflegeheim-GmbH, im Jahre 2012 von Todes wegen das Vermögen eines dort verstorbenen, ledigen Heimbewohners. Im Testament verfügte der Erblasser,

dass das Vermögen allein dem Zweck der Finanzierung von Instandhaltungsmaßnahmen und Modernisierungsleistungen des Heims dienen sollte. Das zuständige Finanzamt setzte für den Nachlass eine Erbschaftsteuer in Höhe von € 300.510 fest. Zum anderen erhöhte es den von der GmbH erklärten Gewinn um das ihr nach Abzug der Testamentsvollstreckerkosten verbliebene Erbvermögen von gut € 1 Mio. und setzte die Körperschaftsteuer entsprechend fest. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Niedersächsisches FG
vom 28.06.2016
(AZ: 10 K 285/15)

Erbfall als körperschaftsteuerlicher Vermögenszugang einer GmbH

Auch die Revision hatte keinen Erfolg. Als Kapitalgesellschaft verfügt die Klägerin nach ständiger Rechtsprechung des BFH über keine außerbetriebliche Sphäre. Der Bereich ihrer Gewinnerzielung umfasst aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG sämtliche Einkünfte und damit auch Vermögensvermehrungen, die nicht unter die sieben Einkunftsarten des EStG fallen. Dies gilt auch für Vermögenszugänge aufgrund unentgeltlicher Zuwendungen einschließlich des Erbfalls.

Körperschaftsteuer als auch zusätzlich der Gewerbesteuer unterworfen wird. Dies gilt auch für eine Kumulation von Ertrag- und Erbschaftsteuer, wie die Milderungsregelung des § 35b EStG verdeutlicht.

Keine Einlage mangels gesellschaftsrechtlicher Veranlassung

Die steuerbilanzielle Gewinnerhöhung durch die Erbschaft ist auch nicht durch den Abzug einer Einlage zu neutralisieren, weil es an einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zuführung von Wirtschaftsgütern fehlt.

Der BFH verneint auch einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG im Hinblick auf eine unterschiedliche Behandlung von Erbanfällen bei natürlichen und juristischen Personen. Denn Art. 3 Abs. 1 GG enthält kein allgemeines Verfassungsgebot einer rechtsformneutralen Besteuerung. Es obliegt dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, ob er die progressive Einkommensteuerbelastung gem. § 32a EStG mit Rücksicht auf die Erbschaftsteuerbelastung der Einkünfte abfedert (§ 35b EStG) und ob sowie in welcher Form er diese Entlastung auf den linearen Körperschaftsteuertarif gem. § 23 Abs. 1 KStG (im Streitjahr 15 %) erstreckt.

Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Kumulation von Körperschaft- und Erbschaftsteuer nicht verfassungsrechtlich unzulässig

Nach dem Urteil des BFH liegt keine verfassungsrechtlich unzulässige Kumulation von Körperschaftsteuer und Erbschaftsteuer vor. Das Verfassungsrecht gebietet es nicht, alle Steuern aufeinander abzustimmen und Lücken sowie eine mehrfache Besteuerung des nämlichen Sachverhalts zu vermeiden. So ist es beispielsweise nicht zu beanstanden, dass der nämliche Gewinn sowohl der Einkommen- oder

Ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie Art. 14 GG liegt ebenfalls nicht vor. Im Streitfall kam dies bereits deshalb nicht in Betracht, weil die Klägerin nach § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreit war und der Erbanfall deshalb insgesamt mit Erbschaft- und Körperschaftsteuer in Höhe von (lediglich) 45 % belastet war.

Kein Verstoß gegen Art. 14 GG

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

1d | Aufwandswirksame Berücksichtigung von Wartungsverpflichtungen bei Leasingverträgen | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 09.11.2016
(AZ: IB 43/15)

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 09.11.2016 über die Frage zu entscheiden, ob künftige Wartungsaufwendungen an geleasten Flugzeugen bereits während der Laufzeit des Leasingvertrages aufwandswirksam berücksichtigt werden dürfen.

sichtlichen Instandhaltungskosten in die beim Leasinggeber geführte Wartungsrücklage zu leisten. Wahlweise konnten die Zahlungen aber auch durch die Gestellung einer Bankbürgschaft ersetzt werden. Die Verpflichtung zur Zahlung in die Wartungsrücklage bzw. zur Stellung einer Bankbürgschaft war unabhängig davon zu erfüllen, ob der Flugbetrieb über den Ablauf der vertraglich vereinbarten Betriebszeit hinaus fortgesetzt wurde.

Urteilsfall

Die Klägerin war nach den mit der G-KG geschlossenen Leasingverträgen verpflichtet, Instandhaltungen der geleasten Flugzeuge auf eigene Kosten vorzunehmen. Die Verpflichtung bestand insbesondere darin, die Flugzeuge nach Ablauf des im Rahmen eines im sog. Wartungsprogramm (Maintenance Programm) festgelegten Intervalls im Einklang mit den luftverkehrsrechtlichen öffentlich-rechtlichen Bestimmungen (bezogen auf Betriebszeiten) auf eigene Kosten zu warten. Hierfür hatte die Klägerin – neben den regulären Leasingraten – Zahlungen in Höhe der voraus-

Bei Beendigung eines Leasingvertrages vor Durchführung einer Wartung wurde die Wartungsverpflichtung des jeweiligen Leasingnehmers dadurch erfüllt, dass der Leasinggeber die bis zum Beendigungszeitpunkt gezahlten Wartungsrücklagen-Garantiebeträge vereinnahmte bzw. in entsprechender Höhe die Bankbürgschaft in Anspruch nahm. Im Einklang hiermit

wurden die bei Beendigung eines Leasingvertrages vorhandenen Überschüsse zur (anteiligen) Erstattung der Kosten des nächsten Leasingnehmers bei Eintritt des Wartungsereignisses verwendet.

Die Klägerin machte im Streitjahr 2005 von der Möglichkeit Gebrauch, eine Bankbürgschaft zu stellen und bildete in ihrer Steuerbilanz auf den 31.12.2005 mit Rücksicht auf die bereits abgelaufenen Betriebszeiten eine Wartungsrückstellung. Für weitere geleaste Flugzeuge entschied sich die Klägerin für eine (als Aufwand geltend gemachte) Zahlung in die Wartungsrücklage. Das Finanzamt erkannte die gebildete Rückstellung nicht an. Aber auch bezogen auf die Zahlungen in die Wartungsrücklage wurde zur Kompensation des Aufwands seitens des Finanzamts eine korrespondierende Forderung aktiviert.

von einer wesentlichen Verursachung der Verbindlichkeit gesprochen werden.

Gleichwohl sei die Rückstellungsbildung wegen der im Leasingvertrag vereinbarten privatrechtlichen Verpflichtung erforderlich. Diese Verpflichtung der Klägerin bestehe aus zwei Komponenten, welche einerseits die Durchführung der nach dem Wartungsprogramm erforderlichen Wartungen beinhalte und andererseits die monatliche Zahlung der Wartungsrücklagen-Garantiebeträge bzw. die Stellung einer Bankbürgschaft zum Inhalt habe. Es könne dabei offen gelassen werden, ob die erste Vertragskomponente insoweit mit der nicht zur Rückstellungsbildung führenden öffentlich-rechtlichen Verpflichtung identisch sei. Denn jedenfalls aus der zweiten Komponente ergebe sich die Notwendigkeit einer einkommensmindernden Berücksichtigung. Bei Beendigung des Leasingvertrages habe die Klägerin keinen Anspruch auf Rückerstattung der gezahlten Wartungsrücklagen-Garantiebeträge, so dass auch der vom Finanzamt geforderte Ansatz einer (korrespondierenden) Forderung verfehlt sei. Auch bei Stellung einer Bankbürgschaft würde der Leasinggeber nicht auf die Inanspruchnahme des Leasingnehmers verzichten. In beiden Konstellationen ergebe sich also eine definitive wirtschaftliche Belastung der Klägerin, welche entweder durch eine aufwandswirksame Berücksichtigung der Zahlungen oder durch Bildung einer Rückstellung einkommensmindernd zu berücksichtigen sei.

Rückstellung aus privatrechtlicher Verpflichtung erforderlich

Endgültige Belastung durch Wartungsrücklagen-Garantiebeträge bzw. Bankbürgschaft

Keine Rückstellung aus öffentlich-rechtlicher Wartungsverpflichtung mangels wirtschaftlicher Verursachung

Der BFH hat nunmehr entschieden, dass die Klägerin zum Bilanzstichtag (31.12.2005) nicht berechtigt war, eine Rückstellung für künftige Wartungsaufwendungen aus der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zu bilden. Denn die Wartungsverpflichtung nach § 6 LuftBO werde wirtschaftlich nicht in der Vergangenheit verursacht. Wesentliches Merkmal der öffentlich-rechtlichen Überholungsverpflichtung sei das Erreichen der zulässigen Betriebszeit, die den typischerweise auftretenden Ermüdungs- und Abnutzungerscheinungen des Luftfahrtgeräts Rechnung tragen würde. Vor Erreichen der zulässigen Betriebszeit könne deshalb gerade nicht

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

1e | Sale-and-lease-back-Gestaltungen – Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums des Leasinggegenstandes | Autorin: Michelle Fischer, München

BFH vom 13.10.2016
(AZ: IV R 33/13)

Nach dem BFH-Urteil vom 13.10.2016 ist das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an dem Leasinggegenstand nicht dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit ist und der Leasinggeber ein Andienungsrecht hat.

Urteilsfall

Im Streitfall betrieb eine KG ein Unternehmen, dessen Gegenstand das Verleasen von Wirtschaftsgütern war. Im Streitjahr 2007 gewann die KG die A-GmbH und die B-

GmbH als Leasingnehmerinnen, von denen sie Leasinggegenstände ankauften und so gleich an diese als Leasinggeberin zurückverleaste (Sale-and-lease-back-Verfahren). Beide Leasingverträge ließen darauf schließen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als die Grundmietzeit war. Dem Leasinggeber wurden Andienungsrechte zu für ihn sehr günstigen Konditionen eingeräumt. Bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidung war daher mit der Ausübung des Andienungsrechts durch den Leasinggeber zu rechnen.

Finanzamt und Finanzgericht waren der Auffassung, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Leasinggegenständen dem Leasingnehmer zuzurechnen sei mit der Folge, dass die von der KG geltend gemachten Abschreibungsbeträge nicht anerkannt wurden.

Der BFH hat das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Kein wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers bei vorteilhaftem Andienungsrecht des Leasinggebers

Für eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums eines Leasinggegenstandes ist entscheidend, ob der Leasingnehmer den Leasinggeber für den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann. Entgegen der vom Finanzgericht vertretenen Auffassung kommt es nicht darauf an, ob die Ausübung des Andienungsrechts für den Leasinggeber wirtschaftlich vorteilhaft ist. Aus dem Wortlaut des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ergibt sich, dass der andere, d. h. hier der Leasingnehmer, den zivilrechtlichen Eigentümer während der Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen können muss. Hierzu ist der Leasingnehmer rechtlich jedoch gerade nicht in der Lage.

Es steht im freien Ermessen des Leasinggebers, wie er nach Ablauf der Grundmietzeit mit dem Wirtschaftsgut verfahren möchte. Selbst wenn die Ausübung des Andienungsrechts in Anbetracht der Ausgestaltung von vornherein als wirtschaftlich vernünftig erscheint, handelt es sich hier – anders als bei Mietverlängerungsoptionen und Kaufoptionen – um eine rechtliche Befugnis allein des Leasinggebers.

Die Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht erfolgte, weil die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bei einem der streitbefangenen Verträge noch nicht zweifelsfrei ermittelt werden konnte. Daher konnte nicht ausgeschlossen werden, dass das wirtschaftliche Eigentum doch beim Leasingnehmer verblieben war. Dies wäre dann der Fall, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht länger war als die Grundmietzeit und die Leasinggegenstände nach Ablauf der Grundmietzeit keinen nennenswerten Verkaufswert mehr hatten.

Im Hinblick auf die Zurechnung von Leasinggegenständen sollte daher vor Abschluss des Leasingvertrages genau abgewogen werden, ob und inwieweit Andienungsrechte, Mietverlängerungs- oder Kaufoptionen vereinbart werden.

Praxishinweis

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

1f | Keine erweiterte Grundstücks Kürzung für Gewinne aus der teilweisen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils | Autorin: Marie-Christin Hackner, München

Hintergrund

Auf Antrag ist gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, eine Kürzung des Gewerbeertrags um den Teil zulässig, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Dies führt bei Grundstücksunternehmen regelmäßig zur nahezu vollständigen Gewerbebesteuerbefreiung (sog. erweiterte Grundstücks kürzung). Dabei ist die erweiterte Grundstücks kürzung nicht als klassische Begünstigungsvorschrift zu sehen, sondern als Vorschrift zur Gleichstellung von vermögensverwaltenden Gesellschaften und Grundstücksunternehmen. Ein weiterer Zweck der Regelung ist die Vermeidung der Doppelbelastung von

Grundstücksunternehmen mit Grund- und Gewerbebesteuer als Realsteuern.

An der A-KG war zunächst als einzige Kommanditistin mit einem Anteil von 100 % die B-AG beteiligt. Diese veräußerte im Streitjahr 2004 mehrere Teile ihres Kommanditanteils. Die A-KG verwaltete im Streitjahr eine (einzige) Logistikimmobilie und erzielte im Wesentlichen nur Erträge aus der Vermietung dieser Immobilie. In ihrer Gewerbesteuererklärung 2004 erklärte sie einen Gewinn aus Gewerbebetrieb, in dem die Veräußerungsgewinne der B-AG enthalten waren. Für den gesamten Gewerbeertrag beantragte die A-KG die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen i.S. von § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG. Das Finanzamt versagte jedoch

Urteilsfall

die erweiterte Grundstückskürzung, soweit der geltend gemachte Kürzungsbetrag auf die Gewinne aus der Veräußerung der Kommanditanteile durch die B-AG entfiel. Hiergegen richtet sich die Klage.

BFH vom 08.12.2016
(AZ: IV R 14/13)

Mit Urteil vom 08.12.2016 hat der BFH nun entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht in die erweiterte Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einzubeziehen ist. Gemäß dem Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sei lediglich der Gewinn aus der tatsächlich durchgeführten Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes begünstigt. Gewinne, die bei der Veräußerung eines

Teils eines Mitunternehmeranteils erzielt würden, seien jedoch vom Wortlaut der Vorschrift offenkundig nicht erfasst. Der BFH führt ferner aus, dass der Gewinn aus der teilweisen Veräußerung von Mitunternehmeranteilen kein Ausfluss der grundstücksverwaltenden Tätigkeit, sondern der mitunternehmerischen Beteiligung sei.

Der BFH setzt mit diesem Urteil seine Rechtsprechungstendenz fort. Danach zieht er eine klare Trennlinie zwischen für die erweiterte Grundstückskürzung schädlichen und unschädlichen Tätigkeiten. Gleichzeitig gibt er nun einen deutlichen Rahmen für den Umfang der erweiterten Grundstückskürzung vor.

Fazit

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

1g | Steuerliche Berücksichtigung des vom Stillhalter gezahlten Barausgleichs („cash-settlement“) | Autor: RA/StB Markus Koch, Köln

BFH vom 20.10.2016
(AZ: VIII R 55/13)

Der BFH hat jüngst entschieden, dass unter dem Regime der Abgeltungsteuer ein Barausgleich beim Stillhalter als Verlust aus einem Termingeschäft gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG berücksichtigt werden kann.

Urteilsfall

Die Kläger (zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute) tätigten verschiedene Optionsgeschäfte an der EUREX. Unter anderem räumten die Kläger im April 2009 – also nach Einführung der Abgeltungsteuer – Kauf- und Verkaufsoptionen auf den Dow Jones Euro-Stoxx-50 ein mit der Verpflichtung, zum Laufzeitende (im Juni 2009) die Differenz zwischen dem Schlussabrechnungspreis und dem Basiswert auszugleichen. Die Kläger erhielten hierfür eine Stillhalterprämie in Höhe von € 11.702 und zahlten kurz vor Fälligkeit einen Barausgleich in Höhe von € 19.299.

Die Kläger vertraten die Auffassung, dass der bei Endfälligkeit gezahlte Barausgleich von den in 2009 erzielten Stillhalterprämien in Abzug zu bringen sei. Die Finanzverwaltung folgte dem nicht und wies einen gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 erhobenen Einspruch mit der Begründung zurück, dass der Barausgleich ein einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Vermögensschaden sei,

der die Einnahme aus der Stillhalterprämie nicht mindere.

In seiner Entscheidung zur hiergegen erhobenen Klage vertrat bereits das FG Niedersachsen die Auffassung, dass Zahlungen des Stillhalters im Rahmen eines sog. cash-settlements steuermindernd zu berücksichtigen seien, weil auch für Glattstellungsgeschäfte gezahlte Prämien von den nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG steuerpflichtigen Stillhalterprämien abzugsfähig sind und kein Grund für eine unterschiedliche Behandlung der beiden Beendigungstatbestände (Glattstellung und Barausgleich) ersichtlich ist, so dass die Steuerminderung verfassungsrechtlich geboten sei.

Der BFH folgte dem Finanzgericht dahingehend, dass die gezahlten Prämien schon aus verfassungsrechtlichen Gründen steuermindernd zu berücksichtigen seien. Allerdings sah er nicht die Notwendigkeit, § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG über den Wortlaut hinaus dahingehend auszulegen, dass Glattstellung und Barausgleich gleichzustellen wären. Der BFH statuiert vielmehr, dass der Barausgleich zu einem Verlust aus einem Termingeschäft gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG führe, der – wie andere Verluste aus Kapitalvermögen auch – im Rahmen der Verlustverrechnung

FG Niedersachsen
vom 28.08.2013
(AZ: 2 K 35/13)

Verluste aus § 20 Abs. 2
Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG
mit positiven Kapitalein-
künften verrechenbar

gem. § 20 Abs. 6 EStG mit positiven Kapitalerträgen verrechnet werden könne. Die Entscheidung wurde im Bundessteuerblatt veröffentlicht und damit von der Finanzverwaltung akzeptiert.

Fazit Mit dieser seitens der Finanzindustrie lang erwarteten Entscheidung stellt der BFH klar, dass es im Bereich der Kapitalein-

künfte keine nicht steuerbare Vermögenssphäre mehr geben kann. Darauf hatte der BFH bereits in seiner Pressemitteilung zur Entscheidung vom 13.02.2008 (AZ: IX R 68/07) hingewiesen. Dem Grundsatz der finanziellen Leistungsfähigkeit folgend müssen Ausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, wenn im umgekehrten Fall die Einnahme steuerpflichtig ist.

Kontakt:
StB Ronny Klopffleisch, Köln,
ronny.klopffleisch@wtS.de

1h | Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Verlusts bei privaten Veräußerungsgeschäften im Falle von Ratenzahlungen | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 06.12.2016
(AZ: IX R 18/16)

Im Urteil vom 06.12.2016 hatte der BFH zu entscheiden, in welcher Höhe und in welchen Veranlagungszeiträumen Verluste aus einem privaten Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bei Vereinbarung von Ratenzahlungen zu berücksichtigen sind.

Urteilsfall

Die Klägerin ist eine im Jahr 1995 gegründete Grundstücksgemeinschaft. Im Streitjahr 2007 verkaufte die Klägerin ein parzelliertes Grundstück. Als Kaufpreis vereinbarten die Parteien für die Parzelle 1 einen Betrag von € 100.000 und für die Parzellen 2 und 3 jeweils € 75.000. Die Hälfte des Teilkaufpreises für die Parzelle 1 in Höhe von € 50.000 war binnen vier Wochen zu überweisen. Der Restbetrag war bis zum Ablauf von 15 Monaten nach der Beurkundung zu zahlen. Die Teilkaufpreise für die Parzellen 2 und 3 waren binnen 18 Monaten nach der Beurkundung, nicht jedoch vor Eintritt der Fälligkeit der ersten Hälfte des Teilkaufpreises für die Parzelle 1 fällig. Bei der Klägerin gingen vom Streitjahr 2007 bis einschließlich 2009 diverse Teilzahlungen aus der Veräußerung des Grundstücks ein. Insgesamt führten die Veräußerungen der Parzellen zu einem – zwischen den Parteien – unstrittigen Verlust i.H.v. € 67.152,50.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Veräußerungsverlust insgesamt erst im Veranlagungszeitraum 2009 berücksichtigt werden könne. Dem folgte im Wesentlichen das Finanzgericht, indem es ausführte, dass erst nach der letzten Zahlung der Rate der Gesamtverlust feststehe.

Nunmehr hat der BFH entschieden, dass das Finanzgericht zu Unrecht im Streitjahr 2007 keine Verlustberücksichtigung zugelassen habe. Für welches Kalenderjahr der Gewinn oder Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft zu erfassen sei, müsse nach dem Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) des Veräußerungserlöses bestimmt werden. Bei einer nicht unwesentlichen Streckung der Zahlung werde deshalb der Veräußerungspreis in mehreren Veranlagungszeiträumen erfasst. In Verlustfällen sei es deshalb sachgerecht, dass mit dem Zufluss des jeweiligen Teilzahlungsbetrags der Verlust anteilig entstehe. Der Veräußerungsverlust sei mithin anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zum Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse zu erfassen.

Zufluss des Veräußerungserlöses maßgeblich

Anteilige Verlustentstehung bei Teilzahlungen

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

1i | Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die gemeinsame Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers | Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 15.12.2016
(AZ: VI R 53/12, VI R 86/13)

Der BFH hat in zwei Urteilen unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass im Falle einer gemeinsamen Nutzung von einem häuslichen Arbeitszimmer durch mehrere Steuerpflichtige jeder von ihnen seine Aufwendungen hierfür

bis zur Höchstbetragsgrenze von € 1.250 einkünftermindernd geltend machen kann. Der BFH geht also nunmehr von einem personenbezogenen Abzug der Aufwendungen aus, während er bislang nur einen objektbezogenen Abzug zugelassen hatte.

Urteilsfall 1 Im einen Fall (VI R 53/12) nutzten die Kläger (zwei Eheleute) gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer in einem Einfamilienhaus, das ihnen jeweils zur Hälfte gehörte. Finanzamt und Finanzgericht erkannten die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in den Streitjahren 2007 und 2008 von € 2.867 bzw. € 2.763 nur in Höhe von € 1.250 pro Streitjahr an und ordneten diesen Betrag den Klägern je zur Hälfte zu.

Urteilsfall 2 Im zweiten Fall (VI R 86/13) nutzten der Kläger und seine Lebensgefährtin im Streitjahr 2007 das einzige in der Wohnung befindliche Arbeitszimmer gemeinsam, wobei der Nutzungsanteil des Klägers unstreitig 25 % betrug. In seiner Steuererklärung machte der Kläger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von € 1.250 geltend, das Finanzamt lehnte diesen Abzug jedoch ab. Einspruch und Klage blieben in beiden Fällen erfolglos.

Personenbezogener Höchstbetrag Der BFH hat beide Urteile der Vorinstanz aufgehoben und die Sache an das jeweilige Finanzgericht zurückverwiesen. Nach Auffassung des BFH könne bei einer gemeinsamen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers jeder der Nutzenden die Aufwendungen, die er getragen hat, unter Berücksichtigung des Höchstbetrags von € 1.250 geltend machen. Voraussetzung ist, dass in seiner Person jeweils der Tatbestand des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, wonach für die betriebliche oder berufliche Nutzung kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehen darf, erfüllt ist. Eine Kürzung des Abzugsbetrages von € 1.250 komme nicht in Betracht, da dem Wortlaut des Gesetzes nicht zu entnehmen sei, dass der Abzugsbetrag von € 1.250 nur bei alleiniger Nutzung des Arbeitszimmers in voller Höhe zustehen soll. Der Wortlaut der Vorschrift stelle auf die Betriebsausgaben des einzelnen Steuerpflichtigen ab. Aus der Voraussetzung „Aufwendungen für ein Arbeitszimmer“ könne nicht geschlossen werden, dass

für jeden Steuerpflichtigen jeweils ein eigenes Arbeitszimmer zur Verfügung stehen müsse. Die Verwendung des Wortes „ein“ sei nicht als Zahlwort, sondern als unbestimmter Artikel zu verstehen. Für eine solche personenbezogene Auslegung sprächen auch die Systematik sowie der Sinn und Zweck des Gesetzes. Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung sei es folgerichtig, wenn bei verschiedenen Steuerpflichtigen die betragsmäßige Begrenzung des Aufwands des einen nicht zulasten des anderen wirke. Eine systemwidrige, ungerechtfertigte Besserstellung liege nicht vor, da der Abzug bei jedem Steuerpflichtigen voraussetze, dass er die Erwerbsaufwendungen selbst getragen habe. Auch das sog. Nettoprinzip, nachdem nur die Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsaufwendungen und existenzsichernden Aufwendungen besteuert werden sollen, ließe sich besser mit einem personenbezogenen als mit einem objektbezogenen Normenverständnis vereinbaren. Der BFH hat zudem klargestellt, dass die Kosten bei Ehegatten jedem Ehepartner grundsätzlich zur Hälfte zuzuordnen sind, wenn sie bei hälftigem Miteigentum ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzten.

In dem Urteil VI R 86/13 hat der BFH darüber hinaus betont, dass für den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer feststehen müsse, dass dort überhaupt eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit wahrgenommen werde. Zudem müsse der Umfang dieser Tätigkeit es glaubhaft erscheinen lassen, dass der Steuerpflichtige hierfür ein häusliches Arbeitszimmer vorhalten müsse. Dies hatte das Finanzgericht noch nicht in Erfahrung gebracht, so dass der BFH die Vorentscheidung aufhob und die Sache an das Finanzgericht zurückverwies.

Für die Praxis erfreulich bleibt festzuhalten, dass die beiden Urteile zu einer Änderung der Rechtsprechung zugunsten des Steuerpflichtigen führen.

Grundsatz der Individualbesteuerung

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

2a | Rechtsprechungsänderung zur umsatzsteuerlichen Behandlung eines Konsignationslagers | Autorin: Katinka Mehling, München

Hintergrund	Bei einem Konsignationslager handelt es sich nach allgemeinem Verständnis um ein Warenlager eines Lieferanten, welches sich beim Kunden (oder zumindest in der Nähe des Kunden) befindet. Im Wirtschaftsverkehr ist die Geschäftsabwicklung über ein solches Konsignationslager, bspw. in der Zulieferindustrie, durchaus üblich. Im grenzüberschreitenden Kontext stellt sich für den jeweiligen Lieferanten regelmäßig die Frage nach dem Leistungs-ort, mithin ob eine (steuerfreie) Lieferung ex Ursprungsland oder eine (steuerpflichtige) Lieferung im Bestimmungs-/Lagerland vorliegt.	restlichen 5 % der Ware lag noch kein (zivilrechtlicher) Kaufvertrag zu diesem Zeitpunkt vor.	
		Der BFH hat diesbezüglich für Recht gesprochen: Für die Lieferortbestimmung nach § 3 Abs. 6 UStG muss der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung feststehen. Eine Versendungslieferung kann dann auch vorliegen, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Auslieferungslager gelagert wird.	Tenor
BFH vom 20.10.2016 (AZ: V R 31/15)	Nachdem diverse Finanzgerichte in der jüngeren Vergangenheit hierzu Stellung genommen haben (vgl. WTS Journal 02/2016, Beitrag 2d), hatte der BFH nunmehr über einen Fall zu einem (inbound) Konsignationslager zu entscheiden und hat der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. zuletzt OFD Frankfurt a. M. vom 15.12.2015) und der gängigen Praxis widersprochen.	Die Unternehmen sind durch die Rechtsprechung aufgerufen, eine bestehende Konsignationslagervereinbarung mit ihrem jeweiligen Lieferanten zu überprüfen. Hierbei ist auf das Kriterium des „feststehenden Abnehmers“ abzustellen. Andere Kriterien, bspw. die Verschaffung der Verfügungsmacht, sind grundsätzlich nicht (mehr) relevant. Allerdings verweist der BFH auch auf die besonderen Umstände des Urteilsfalls, so dass abzuwarten bleibt, ob zumindest die Lagerdauer („kurze Zeit“) Einfluss auf die umsatzsteuerliche Beurteilung hat.	Praxisinweis
Urteilsfall	Im zugrundeliegenden Streitfall lieferte ein spanischer Unternehmer Ware in ein im Inland belegenes Lager beim deutschen Kunden. Das Finanzamt ging hierbei entsprechend der Verwaltungsauffassung von einem Konsignationslager aus mit der Folge eines zunächst innergemeinschaftlichen Verbringens (Lieferung und Erwerb) und einer anschließenden umsatzsteuerbaren und -steuerpflichtigen Inlands-lieferung. Aufgrund der vertraglichen Handhabe zwischen den Parteien stand der deutsche Kunde als Abnehmer jedoch aufgrund einer verbindlichen Bestellung in 95 % der Fälle bereits zum Zeitpunkt der Beschickung fest. Lediglich bei den	Das Urteil des BFH ist in seiner Begründung schlüssig, sachgerecht und praktikabel. Allerdings kann das dargestellte umsatzsteuerliche Ergebnis durchaus zu einer Konfliktsituation mit anderen Rechtsgebieten führen, bspw. dem Handelsrecht. So ist nicht auszuschließen, dass der Lieferant bei einem Verkaufsgeschäft an seinen Kunden über ein Konsignationslager (i) für Zwecke des Umsatzsteuerrechts bereits mit Beschickung des Lagers einen Umsatz zu erfassen und (ii) für Zwecke des Handelsrechts die Ware noch in seinen Büchern bis zur Entnahme zu bilanzieren hat.	Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wtS.de

2b | Klarstellungen der Finanzverwaltung zum Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken | Autorin: RAIN (Syndikus) Eva Preisinger, München

BMF vom 10.02.2017	Das BMF hat den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) im Hinblick auf den Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken an unionsrechtliche Vorgaben angepasst.	nehmen – könne eine grundstücksbezogene Leistung darstellen. Voraussetzung dafür sei, dass gleichzeitig eine bestimmte Leistung oder ein bestimmter Erfolg des überlassenen Personals im Zusammenhang mit einem Grundstück geschuldet werde und somit keine „echte“ Personalgestellung vorliege.	
Grundstücksbezogene Leistungserbringung	Danach ist Voraussetzung für sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken sowie der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen, dass die Leistung in engem Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück erbracht wird. Dafür ist es erforderlich, dass – beispielsweise bei Ingenieur- oder Planungsleistungen – der konkrete Standort des Grundstücks zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bereits feststeht. Damit wiederholt das BMF den in Abschn. 3a.3 Abs. 3 Satz 1 UStAE enthaltenen Grundsatz, dass die grundstücksbezogene sonstige Leistung in engem Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück stehen muss. Es ergibt sich folglich eine unterschiedliche Behandlung für Leistungen z. B. von Architekten, je nachdem, ob eine allgemeine (Planungs-)Leistung ohne konkreten Grundstücksbezug oder eine (Planungs-)Leistung für ein bestimmtes Grundstück vorliegt.	Das Schreiben verweist hier auf den neuen Abschn. 3a.9 Abs. 18 UStAE. Verbleibt die Personalauswahl zwar beim Leistenden, liegt aber das Weisungsrecht beim Leistungsempfänger, liege keine grundstücksbezogene Leistung vor, auch wenn eine Tätigkeit unmittelbar auf einem Grundstück ausgeübt werde (echte Personalgestellung). Des Weiteren stehen lt. BMF auch die Verwaltung von Grundstücken und Grundstücksteilen, beispielsweise die Mietzinsverwaltung, Buchhaltung und Verwaltung laufender Ausgaben, in engem Zusammenhang mit einem Grundstück. Davon ausgenommen wiederum sei die Portfolioverwaltung, wenn diese im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken steht, da es sich hierbei um eine Finanzdienstleistung handele.	Verwaltungsleistungen
Weitere Änderungen	Ferner enthält das BMF erste Ausführungen zur Personalgestellung und Ergänzungen hinsichtlich Verwaltungs- sowie Wartungs- und Überwachungsleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken.	Wartungs- und Überwachungsleistungen sollen dann grundstücksbezogene Leistungen darstellen, wenn der Schwerpunkt der Wartungsleistungen vor Ort gegeben ist, auch sofern sie nicht vollständig vor Ort erbracht werden. Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis dürften hier vorprogrammiert sein.	Wartungs- und Überwachungsleistungen
Personalüberlassung	Auch die Überlassung von Personal – insbesondere die Einschaltung von Subunter-		Kontakt: StB Bernhard Brock, München, bernhard.brock@wts.de

2c | Kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei nichtwirtschaftlicher Tätigkeit i. e. S. von mehr als 90 % | Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG	Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen für die Lieferung, die Einfuhr oder den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt. In der Rs. Potsdam-Mittelmark hatte der EuGH auf Vorlage des BFH (Beschluss vom 16.06.2015, AZ:	XI R 15/13) diese Vorschrift unionsrechtskonform ausgelegt. In seiner Nachfolgeentscheidung vom 16.11.2016 hat der BFH dementsprechend für Recht gesprochen, dass ein Unternehmer den Vorsteuerabzug unter Berufung auf das günstigere Unionsrecht dennoch geltend machen kann, wenn seine nicht unternehmerische Tätigkeit	BFH vom 16.11.2016 (AZ: XI R 15/13)
EuGH vom 15.09.2016 (Rs. C-400/15 – Potsdam-Mittelmark)			

nicht in einer sog. unternehmensfremden (= privaten) Tätigkeit besteht, sondern in einer sog. nichtwirtschaftlichen Tätigkeit im engeren Sinne (= u. a. ideelle Vereinszwecke, hoheitliche Tätigkeit).

Die nichtunternehmerische Tätigkeit des Landkreises ist folglich als nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. zu qualifizieren.

Urteilsfall Der Landkreis Potsdam-Mittelmark hat im Streitjahr 2008 einerseits Tätigkeiten ausgeübt, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblagen, welche keine unternehmerische Tätigkeit begründeten und andererseits im Rahmen eines „Kreisstraßenbetriebs“ auch steuerpflichtige Umsätze erzielt. Der Anteil der steuerpflichtigen Leistungen betrug lediglich 2,65 %. Aus der Anschaffung von Gegenständen machte der Landkreis einen anteiligen Vorsteuerabzug geltend, den das Finanzamt unter Verweis auf § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG versagte, da die erworbenen Gegenstände nicht zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wurden.

Es stellte sich nun die Frage, ob die Ermächtigung Deutschlands zur Einführung der Sonderregelung zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG durch Art. 1 der Entscheidung 2004/817/EG des Rates der EU vom 19.11.2004 (jeweils unverändert verlängert am 20.10.2009 und am 13.11.2012 bis zum 31.12.2015) so auszulegen ist, dass ein Vorsteuerabzugsverbot nur dann zur Anwendung kommt, wenn die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer unternehmensfremden (= privaten) Betätigung besteht oder auch, wenn eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. ausgeübt wird. Die Ermächtigung selbst hat nur zwischen unternehmerischer und außerunternehmerischer Verwendung von Gegenständen unterschieden.

Wie weit geht die Ermächtigung zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs?

Rückblick Um die Rechtsfrage zu verstehen, ist ein kurzer Rückblick erforderlich: Aus früherer EuGH-Rechtsprechung wird abgeleitet, dass die Betätigungen eines Unternehmers in folgende Sphären aufzuteilen sind, wobei auch eine neue Terminologie eingeführt wurde:

EuGH vom 12.02.2009
(Rs. C-515/07 – VNLTO)

Der BFH hat mit seinem o. g. Urteil – den Vorgaben des EuGH folgend – entschieden, dass Deutschland nicht ermächtigt gewesen sei, durch § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen auszuschließen, die zu mehr als 90 % für nichtwirtschaftliche – nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende – Tätigkeiten verwendet werden. Ein Unternehmer könne sich insoweit auf das für ihn günstigere Unionsrecht berufen. Das heißt also, dass ein Unternehmer den Vorsteuerabzug unter Berufung auf das günstigere Unionsrecht dennoch geltend machen kann, wenn seine nichtunternehmerische Tätigkeit in einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. besteht. Sofern die nicht unternehmerische Betätigung jedoch durch unternehmensfremde (= private) Tätigkeiten ausgeübt wird, bleibt die Versagung des Vorsteuerabzugs zulässig.

Vorsteuerabzug bei Nutzung von > 90 % zu nicht wirtschaftlicher Tätigkeit i. e. S. ...

Beschreibung der verschiedenen Sphären

1. Wirtschaftliche (= unternehmerische) Tätigkeiten
2. Nichtwirtschaftliche (= nichtunternehmerische) Tätigkeiten, welche wiederum untergliedert werden in
 - a) nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne (i. e. S.), dazu zählen
 - › ideelle Vereinszwecke,
 - › hoheitliche Tätigkeiten,
 - › Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen, wenn die Beteiligung nicht im Unternehmensvermögen gehalten wird,
 - b) und unternehmensfremde Tätigkeiten, dazu zählen
 - › Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person,
 - › Entnahmen für den privaten Bedarf seines Personals,
 - › Entnahmen für private Zwecke des Gesellschafters.

... nicht jedoch bei unternehmensfremder Tätigkeit

Sowohl BFH als auch Finanzverwaltung (vgl. BMF vom 02.01.2012) haben sich dieser Sichtweise angeschlossen.

Die Grundsätze dieses BFH-Urteils sind für Leistungsbezüge bis zum 31.12.2015 zu beachten. Die Ermächtigung Deutschlands zur Einführung der Sonderregelung zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG wurde durch Art. 1 des Durchführungsbeschlusses 2015/2428/EU des Rates vom 10.12.2015 für Leistungsbezüge ab dem 01.01.2016 umformuliert. Nunmehr ist ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs zulässig, wenn die Gegenstände

Erweiterte Ermächtigung zum Vorsteuerauschluss ab 01.01.2016

zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten genutzt werden. Nunmehr dürfte neben einer unternehmensfremden (= privaten) Betätigung also auch eine nicht-

wirtschaftliche Tätigkeit i. e. S. für den Vorsteuerabzug schädlich sein. Dies scheint auch der BFH so zu sehen, da er in seinem Urteil diese neue Ermächtigung lediglich aus Gründen ihrer zeitlichen Wirkung nicht als anwendbar angesehen hat.

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

2d | EuGH zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Lieferungen von E-Books | Autorin: RAin/StBin Lavinia Stroie, Düsseldorf

Art. 98 MwStSystRL

Nach Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL kann jeder Mitgliedstaat ermäßigte Steuersätze anwenden, sofern die entsprechenden Lieferungen oder sonstigen Leistungen in Anhang III der MwStSystRL aufgelistet sind. Nr. 6 des Anhangs III nennt die Lieferung von Büchern auf jeglichen physischen Trägern. Die elektronischen Dienstleistungen werden in Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL explizit von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen. Demnach können die Mitgliedstaaten gedruckte Publikationen (bspw. Bücher) dem ermäßigten Steuersatz unterwerfen, sind aber gezwungen, auf digitale Publikationen (z. B. E-Books) den Regelsteuersatz anzuwenden. Auf digitale Bücher, die auf einem physischen Träger wie etwa einer CD-ROM geliefert werden, kann jedoch wiederum der ermäßigte Steuersatz angewendet werden.

europäische Grundsatz der Gleichbehandlung verlange, vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich zu behandeln, es sei denn, eine solche Behandlung sei objektiv gerechtfertigt. Vor diesem Hintergrund kommt der EuGH letztendlich zu dem Ergebnis, dass digitale Bücher, die auf einem physischen Träger (bspw. CD-ROM) zur Verfügung gestellt werden, dem ermäßigten Steuersatz unterliegen können; E-Books, die elektronisch übermittelt werden, unterliegen aber dem Regelsteuersatz, selbst dann, wenn sich diese inhaltlich von elektronisch übermittelten digitalen Büchern nicht unterscheiden. Die Rechtfertigung für diese unterschiedliche Behandlung sieht der EuGH darin, dass der Ausschluss des ermäßigten Steuersatzes bei Lieferung digitaler Bücher auf elektronischem Weg als Teil einer Mehrwertsteuer-Sonderregelung für den elektronischen Handel aufzufassen sei. Es sei nämlich als erforderlich angesehen worden, die auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen klaren, einfachen und einheitlichen Regeln zu unterwerfen.

Ausschluss des ermäßigten Steuersatzes als Teil der Sonderregelungen für den elektronischen Handel

EuGH vom 05.03.2015
(Rs. C-479/13 und 502/13)

Der EuGH musste in einem Vorabentscheidungsverfahren aus Polen erneut entscheiden, ob die Lieferung von E-Books unter den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes fallen kann. Mit Urteilen vom 05.03.2015 ist diese Frage vom EuGH bereits verneint worden. Das polnische Gericht war jedoch der Auffassung, dass zwei Sachverhalte (Lieferung einer Publikation gleichen Inhalts einerseits auf physischem Datenträger, andererseits mittels elektronischer Übermittlung) ungleich behandelt würden, obwohl der verfolgte Zweck des ermäßigten Steuersatzes, und zwar die Förderung des Lesens, vergleichbar sei.

Die EuGH-Rechtsprechung steht damit im Einklang mit der Rechtslage in Deutschland. Zum einen wurde mit Wirkung zum 01.01.2015 der ermäßigte Steuersatz auch für bspw. Hörbücher eingefügt (vgl. Anlage 2, Nr. 50 zum UStG); die Steuerbegünstigung gilt jedoch ausdrücklich nicht für Downloads von Büchern und E-Books (vgl. BMF-Schreiben vom 01.12.2014). Zum anderen wurde auch durch die Rechtsprechung des BFH die Anwendbarkeit des Regelsteuersatzes für die Online-Ausleihe von Büchern bestätigt. Nach dem EuGH-Urteil sind allerdings Stimmen laut geworden, die sich auf EU-Ebene nunmehr für eine Gleichbehandlung einsetzen wollen.

Kroatienbegleitgesetz

Verstoß gegen Gleichbehandlungsgrundsatz?

EuGH vom 07.03.2017
(Rs. C-390/15)

Der EuGH hat nunmehr mit Urteil vom 07.03.2017 in der Rechtssache RPO u. a. entschieden, dass die Regelung in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL in Verbindung mit ihrem Anhang III Nr. 6 nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstoße. Der

BFH vom 03.12.2015
(AZ: V R 43/13)

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

2e | Rechnungsberichtigung bei unrichtigem Steuerausweis in einer Rechnung |*Autorin: Stephanie Keusch, München*BFH vom 12.10.2016
(AZ: XI R 43/14)

Wird in einer Rechnung Umsatzsteuer offen ausgewiesen, obwohl der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, schuldet der leistende Unternehmer dennoch die Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG (sog. Strafsteuer). Sofern der leistende Unternehmer die Rechnung gem. § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG derart korrigiert, dass er den Steuerausweis zurücknimmt, kann auch die Strafsteuer zurückgenommen werden. Eine Berichtigung des Steuerbetrags in diesem Sinne liegt lt. BFH auch dann vor, wenn die in einer Abtretungsanzeige an das Finanzamt enthaltene Abtretungserklärung des leistenden Unternehmers gegenüber dem Leistungsempfänger spezifisch und eindeutig auf die ursprüngliche(n) Rechnung(en) bezogen ist und fortan nur noch ohne Umsatzsteuer abgerechnet wird.

bestätigt hatte. Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

FG Niedersachsen
vom 25.09.2014
(AZ: 5 K 99/13)

Urteilsbegründung

Die Revision wurde vom BFH aus den folgenden Gründen zurückgewiesen. Eine Rechnung könne nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 Satz 1 lit. b) UStDV berichtigt werden, wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Zur Berichtigung müssten die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument (hier Abtretungsanzeige), das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Eine Rückgabe der ursprünglichen Rechnung sei nicht erforderlich. Auch müsse keine zivilrechtlich richtige Rechnung erteilt, sondern nur der Steuerbetrag berichtigt werden; die Angaben des § 14 Abs. 4 UStG müssten nicht enthalten sein.

Urteilsfall

Die Klägerin ist eine Unternehmerin mit Sitz im Vereinigten Königreich. Sie vermietete im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen die zuvor vom Veranstalter angemieteten Standflächen weiter. Die Rechnungsstellung erfolgte unter Ausweis deutscher Umsatzsteuer. Im Rahmen der Veranlagung der Klägerin stellte das Finanzamt fest, dass nicht die Klägerin, sondern die im Inland ansässige Leistungsempfängerin die Steuer nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG schuldet. Im Laufe des Einspruchsverfahrens vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass zwar die Rückzahlung der Umsatzsteuer durch die Abtretungsanzeige sichergestellt wurde, die Leistungsempfängerin jedoch nicht den Erhalt der berichtigten Rechnungen

Der BFH stellt ferner klar, dass entgegen der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug aus einer Rechnung, die nicht den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG genügt, eine Berichtigung des unrichtigen Steuerausweises nicht auf den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung zurückwirke.

Insoweit keine
Rückwirkung der
Rechnungskorrektur

Die bislang noch offene Frage, ob eine Berichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG neben der Rechnungsberichtigung selbst auch eine Rückzahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger voraussetzt, wurde nicht geklärt, da im vorliegenden Fall die Rückzahlung der Umsatzsteuer an die Leistungsempfängerin durch Abtretung und Erstattung erfolgt war.

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

3 | Mehr Klarheit zur Anwendung der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel noch im Jahr 2017? | *Autor: StB Christian Vogt, MBA (International Taxation), Hamburg*Anhängige BFH-Verfahren
(AZ: II R 50/13, II R 36/14,
II R 58/14, II R 62/14,
II R 63/14, II R 53/15,
II R 56/15)

Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG ist Gegenstand zahlreicher laufender Verfahren beim BFH (vgl. WTS Journal 04/2014, 01/2016 und 02/2016). Insgesamt sind mittlerweile sieben Verfahren anhängig, die sich mit für die Praxis bedeutsamen Fragestellungen auseinandersetzen.

In Klärung sind im Einzelnen die folgenden Fragen:

- Erfordernis eines Unternehmers i.S.d. § 2 UStG als herrschendes Unternehmen.
- Ausnahmen von der fünfjährigen Vorbehaltefrist.
- Begünstigungsfähigkeit von Vorgängen, bei denen der sog. Verbund erlischt (Einschränkung der Nachbehaltefrist).

	→ Begünstigungsfähigkeit von Vorgängen, bei denen der sog. Verbund erst begründet wird. → Grundstücks- oder Beteiligungsbezogenheit der Vorschrift.	entsprechende Aktenzeichen im Rechtsbehelfswege offen gehalten werden.	
Entscheidungen angekündigt	Die Rubrik Entscheidungsvorschau der Internetpräsenz des BFH bezeichnet mittlerweile sämtliche der vorgenannten Vorgänge als Verfahren, bei denen voraussichtlich im laufenden Jahr 2017 mit einer Entscheidung gerechnet werden kann.	Die Entscheidungen des BFH könnten dazu führen, dass der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG deutlich erweitert wird. Dies wird auch Einfluss auf die Frage haben, ob die Norm als „selektiv“ i.S.d. EU-Beihilferechtsdiskussion (vgl. WTS Journal 02/2016) einzustufen ist. Die insoweit weiterhin bestehende, massive Rechtsunsicherheit bzgl. des grundsätzlichen Existenzrechts der Vorschrift wird jedoch auch durch die Entscheidungen des BFH kurzfristig nicht aufgelöst werden.	EU-Beihilferechtsthematik
Praxistipp	Vorgänge mit Bezug zu den o. g. Zweifelsfragen sollten unter Hinweis auf das		Kontakt: RA/StB Till Reinfeld, Düsseldorf, till.reinfeld@wts.de

4 | Keine Erbersatzsteuer bei nichtrechtsfähiger Stiftung |

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

Hintergrund	Eine Familienstiftung unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre durch Fiktion eines Erbfalles einer sog. Erbersatzsteuer. Bislang war höchstrichterlich nicht geklärt, ob sich diese Norm nur auf rechtsfähige Stiftungen i.S.d. §§ 80 ff. BGB oder auch auf nichtrechtsfähige Stiftungen bezieht. Die nichtrechtsfähige Stiftung ist gesetzlich nicht geregelt. Sie hat ein dem Stiftungszweck gewidmetes Vermögen, aber keine eigene Rechtspersönlichkeit.	stehe, dass es sich bei ihr um eine nichtrechtsfähige Stiftung handle. Entstehungsgeschichte und Gesetzeszweck sprächen dafür, dass § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zumindest in den Fällen, in denen Träger der Stiftung eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (hier: die Stadt) sei, auch nichtrechtsfähige Stiftungen einbeziehe.	
BFH vom 25.01.2017 (AZ: II R 26/16)	Der BFH hat nunmehr entschieden, dass eine nichtrechtsfähige Stiftung nicht der Erbersatzsteuer unterliegt.	Der BFH hob das finanzgerichtliche Urteil auf, da eine nichtrechtsfähige Stiftung nicht den Begriff der Familienstiftung erfülle. Sie besitze kein eigenes Vermögen, welches der Erbersatzsteuer unterliegen könne. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nehme zwar keine ausdrückliche Differenzierung zwischen der rechtsfähigen und der nichtrechtsfähigen Stiftung vor. Der Erbersatzsteuer unterläge aber das Vermögen der Stiftung. Daher beziehe sich § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nur auf rechtsfähige Stiftungen und schließe Stiftungen ohne eigene Rechtsfähigkeit aus. Denn nur eine rechtsfähige Stiftung könne Träger von eigenem Vermögen sein. Bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung hingegen sei zivilrechtlicher Eigentümer des Vermögens der Träger der Stiftung; dieser halte das Vermögen im Rahmen eines besonderen Treuhandverhältnisses, ohne wirtschaftlicher Eigentümer zu sein, und handle für die Stiftung.	Nichtrechtsfähige Stiftung ist keine Familienstiftung
Urteilsfall	Der 1871 verstorbene Stifter hatte einer Stadt (Klägerin) ein Landgut zur Verwaltung in einer Stiftung vermacht. Die Erträge des Stiftungsvermögens sollten nach Abzug der Verwaltungskosten für die Erziehung und Ausbildung von jeweils drei Kindern aus der Nachkommenschaft des Stifters verwendet werden und ersatzweise Bürgerkindern der Stadt zugute kommen. Die Stadt nahm die Treuhänderschaft für die Stiftung an und verwaltete das Vermögen getrennt von ihrem übrigen Vermögen. Das Finanzamt setzte eine Erbersatzsteuer für die Stiftung fest.		
FG Köln vom 25.05.2016 (AZ: 7 K 291/16)	Das FG Köln vertrat in der Vorinstanz mit Urteil vom 25.05.2016 die Auffassung, dass auch die nichtrechtsfähige Stiftung der Erbersatzsteuer unterliegt. Zur Begründung führte es aus, dass es der Annahme einer Familienstiftung nicht entgegen-	Familienstiftungen werden zunehmend – vor allem im Bereich der Unternehmensnachfolge – als Bestandteil in der Nach-	Fazit

folgegestaltung eingesetzt. Der Stifter kann nämlich mit Hilfe einer Stiftung das Unternehmen vor dem ggf. unerwünschten Zugriff seiner Erben schützen, ungewollte Liquiditätsabflüsse vermeiden und dennoch eine wirtschaftliche Absicherung der Familie erreichen. Mit seinem Urteil

bewahrt der BFH zahlreiche nichtrechtsfähige Familienstiftungen vor einer Steuerbelastung. Aufgrund der nunmehr geschaffenen Rechtssicherheit könnte die unselbstständige Stiftung verstärkt zu einer interessanten Alternative in der Nachfolgegestaltung werden.

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

5a | Vom Mitarbeiter selbst getragene Kosten für den Firmenwagen |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

BFH vom 30.11.2016
(AZ: VI R 2/15
und VI R 49/14)

In zwei Urteilen vom 30.11.2016 entschied der BFH, dass Zuzahlungen des Mitarbeiters zum Firmenwagen den geldwerten Vorteil aus der privaten Nutzung des Firmenwagens mindern. Übersteigt der Eigenanteil des Mitarbeiters den geldwerten Vorteil, liegen weder Werbungskosten noch negativer Arbeitslohn vor. Dies gilt sowohl bei Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Methode des § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG als auch bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG.

Bisherige Verwaltungsauffassung: nur pauschale Zuzahlungen mindern den geldwerten Vorteil

Dies entspricht im Grundsatz der bisher geltenden Verwaltungsauffassung. Nach dem BMF-Schreiben vom 19.04.2013 mindert ein Entgelt des Mitarbeiters für die Nutzung eines Firmenwagens den geldwerten Vorteil. Allerdings erkennt die Finanzverwaltung ein Nutzungsentgelt bislang nur an, wenn es pauschal (z. B. Monatsbetrag) oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Firmenwagens (z. B. Kilometerpauschale) bemessen wird. Trägt der Mitarbeiter einzelne Kosten selbst (z. B. die Kosten für Wagenwäsche, tatsächliche Benzinkosten), wird dies bislang nicht als

Nutzungsentgelt anerkannt und hat keine Auswirkung auf den geldwerten Vorteil.

Dem folgt der BFH nun jedoch nicht. Denn auch soweit der Mitarbeiter einzelne Kosten des Fahrzeugs übernimmt, ist er endgültig belastet und es fehlt an einer Bereicherung, was Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn ist. Für eine Unterscheidung zwischen einer entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Fahrzeugs bemessenen Kilometerpauschale und der Übernahme der Leasingraten durch den Arbeitnehmer und anderen einzelnen Fahrzeugkosten (z. B. Treibstoffkosten und Versicherungsbeiträgen) gibt es nach Auffassung des BFH keinen tragfähigen Grund. Auch diese Zahlungen müssen daher vom geldwerten Vorteil abgezogen werden können. Allerdings muss der Mitarbeiter die von ihm getragenen Aufwendungen im Einzelnen darlegen und belastbar nachweisen.

Auffassung BFH: auch individuelle Zahlungen vom geldwerten Vorteil abziehbar

Die Finanzverwaltung wird die Urteile mit einem begleitenden BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt veröffentlichen. Der Zeitpunkt hierfür ist noch nicht bekannt.

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

5b | Kein geldwerter Vorteil für die Überlassung eines Firmenwagens bei Fortfall der Nutzungsbefugnis aufgrund Fahruntüchtigkeit |

Autorin: StBin Janina Hufnagel, Düsseldorf

Geldwerter Vorteil bei privater Nutzungsmöglichkeit

Wird einem Mitarbeiter von seinem Arbeitgeber ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen, ist der Nutzungsvorteil für jeden vollen Kalendermonat mit 1 % des Bruttolistenpreises als geldwerter Vorteil zu erfassen. Nach dem BFH-Urteil vom 21.03.2013 wird hierfür nicht vorausgesetzt, dass der Mitarbeiter den Firmenwagen tatsächlich privat nutzt. Es ist ge-

nerell unerheblich, ob der Mitarbeiter den ersten Anscheinsbeweis der tatsächlichen Privatnutzung durch einen Gegenbeweis zu entkräften vermag. Allein die private Nutzungsmöglichkeit stellt bereits einen geldwerten Vorteil dar.

BFH vom 21.03.2013
(AZ: VI R 26/10)

Das FG Düsseldorf hat in seinem Urteil vom 21.01.2017 entschieden, dass kein geld-

FG Düsseldorf
vom 24.01.2017
(AZ: 10 K 1932/16 E)

werter Vorteil zu erfassen ist, wenn

- der Mitarbeiter nach den mit dem Arbeitgeber getroffenen Vereinbarungen aufgrund einer die Fahrtüchtigkeit einschränkenden Erkrankung zur privaten Nutzung eines ihm überlassenen Firmenwagens zeitweise nicht befugt und
- auch eine vertragswidrige Nutzungsüberlassung an Dritte auszuschließen ist.

Urteilsfall

Im Urteilsfall wurde dem Mitarbeiter am 23.02.2014 aufgrund einer Erkrankung ein Fahrverbot von seinem behandelnden Arzt erteilt, welches erst am 29.07.2014 durch eine Fahrschule wieder „aufgehoben“ wurde. Zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter wurde eine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Bedingungen und der Befugnis zur Nutzung des ihm überlassenen Firmenwagens getroffen. Danach war während einer die Fahrtüchtigkeit

Vereinbarung einer Nutzungsbeschränkung

einschränkenden Krankheit die Nutzung des Firmenwagens zu privaten oder beruflichen Fahrten vollständig ausgeschlossen.

Das FG Düsseldorf kam zu dem Ergebnis, dass bei Fortfall der Nutzungsbefugnis für die entsprechenden Monate kein geldwerter Vorteil zu erfassen sei. Dies gelte aber nur, wenn der Firmenwagen einen ganzen Monat nicht genutzt werden dürfe. In den Monaten, in denen die Erkrankung eingetreten ist bzw. aufgrund Fortfall der Fahrtüchtigkeit wieder eine private Nutzungsmöglichkeit bestand, sei jedoch der volle geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzungsmöglichkeit zu erfassen.

Keine zeitanteilige Aufteilung

Auch bei Langzeiterkrankungen kann die Versteuerung nur unterbleiben, wenn ein Nutzungsverbot arbeitsvertraglich vereinbart wurde.

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

5c | Erste Tätigkeitsstätte bei Leiharbeitnehmern nach dem neuen Reisekostenrecht |

Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

FG Niedersachsen
vom 30.11.2016
(AZ: 9 K 130/16)

Das FG Niedersachsen hat mit Urteil vom 30.11.2016 entschieden, dass eine Zuweisung von Leiharbeitskräften „bis auf Weiteres“ zu einer betrieblichen Einrichtung des Entleihers nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte führt.

Satz 1 AÜG), so dass der 48-Monatszeitraum, ab dem eine dauerhafte Zuordnung anzunehmen ist, nicht erreicht werden kann. Diese arbeitsrechtlichen Besonderheiten legen nahe, dass bei Leiharbeitsverhältnissen eine dauerhafte Zuordnung zum Entleihbetrieb nicht möglich ist.

§ 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alt EStG

Seit dem 01.01.2014 hat ein Mitarbeiter eine erste Tätigkeitsstätte, wenn er einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Dritten dauerhaft zugeordnet ist. Eine Zuordnung ist dauerhaft, wenn sie unbefristet, für die Dauer des gesamten Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten erfolgt.

Das FG Niedersachsen entschied daher, dass von einer unbefristeten Zuweisung zu einer Tätigkeitsstätte nicht ausgegangen werden kann, wenn das Leiharbeitsverhältnis des Mitarbeiters jeweils nur befristet begründet bzw. verlängert wird. Die einzelnen Zuweisungen sind damit durch das Fristende des Leiharbeitsverhältnisses begrenzt. Das Finanzgericht sieht kein Bedürfnis, die von der Finanzverwaltung vorgenommene neue Begriffsschöpfung „bis auf Weiteres“ neben dem gesetzlichen Merkmal „unbefristet“ anzunehmen. Auch die erforderlichen quantitativen Kriterien für die erste Tätigkeitsstätte seien nicht erfüllt.

Urteilsbegründung

BMF vom 24.10.2014
(Rz. 13)

Im BMF-Schreiben vom 24.10.2014 wurde auch eine Zuordnung „bis auf Weiteres“ als dauerhaft angesehen. Diese Auslegung erstreckte sich bisher auch auf Leiharbeitskräfte.

Arbeitsrechtliche Besonderheiten

Nach den Vorschriften des AÜG darf die Überlassung von Mitarbeitern an Entleiher nur „vorübergehend“ erfolgen. Ab dem 01.04.2017 ist der Zeitraum der Überlassung auf 18 aufeinanderfolgende Monate begrenzt (§ 1 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Abs. 1b

Wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts hat das FG Niedersachsen die Revision zugelassen. Diese ist beim BFH unter AZ: VI R6/17 anhängig.

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

5d | Aufteilung des Arbeitslohns bei Steuerfreistellung nach DBA und Auslands-tätigkeitserlass | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Grundsatz: Aufteilung des nicht der In- oder Auslandstätigkeit direkt zuordenbaren Arbeitslohns	Ist der Arbeitslohn in Deutschland nach einem DBA freizustellen, muss geprüft werden, inwieweit die Vergütungen unmittelbar der Auslandstätigkeit bzw. der Inlandstätigkeit zugeordnet werden können. Soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist, ist der verbleibende tätigkeitsbezogene Arbeitslohn aufzuteilen. Der Arbeitgeber muss diese Aufteilung bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren vornehmen.	Kalenderjahres durchgeführten Lohnsteuerabzug überprüfen und bei Abweichungen korrigieren. Bei dieser Überprüfung müssen die tatsächlichen In- und Auslandstage zugrunde gelegt werden. Ein Wahlrecht zwischen den o. g. vier Berechnungsmethoden besteht insoweit nicht. Die Lohnsteuerbescheinigung muss folglich ebenfalls mit dem nach tatsächlichen Arbeitstagen aufgeteilten Arbeitslohn erstellt werden.	
BMF vom 12.11.2014	Im BMF-Schreiben vom 12.11.2014 hatte die Finanzverwaltung in Rn. 161 und 162 festgelegt, dass der Arbeitslohn nicht mehr wie bisher nach dem Verhältnis der vereinbarten Arbeitstage, sondern nach den tatsächlichen Arbeitstagen, die der Mitarbeiter im Kalenderjahr im jeweiligen anderen Land verbracht hat, aufgeteilt werden muss. Dies sollte bereits ab dem 01.01.2015 gelten. Da dies den Unternehmen in der Praxis große Probleme bereitet, lässt die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 14.03.2017 für das Lohnsteuerabzugsverfahren verschiedene Möglichkeiten der Arbeitslohnaufteilung zu. Diese gelten für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2018 enden. Bis dahin können Arbeitgeber wie bisher nach den vereinbarten Arbeitstagen aufteilen.	Grundsätzlich muss die Korrektur für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum – also im Regelfall für die monatliche Gehaltsabrechnung – erfolgen. Dies gilt bei beschränkt wie auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen und unabhängig davon, ob das Dienstverhältnis das ganze Kalenderjahr oder nur einen Teil des Kalenderjahres bestanden hat.	Korrektur der monatlichen Gehaltsabrechnung
Aufteilung nach den tatsächlichen Arbeitstagen		Bei Mitarbeitern, die zumindest einen Teil des Kalenderjahres unbeschränkt steuerpflichtig waren, beanstandet es die Finanzverwaltung aber nicht, wenn am Ende des Kalenderjahres bis zum Ablauf des 28.02. des Folgejahres und vor Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung eine einzige Korrektur in einer Art Lohnsteuerjahresausgleich nach § 42b EStG vorgenommen wird. Dies gilt aber nur, wenn das Dienstverhältnis das ganze Kalenderjahr bestanden hat und es im Laufe des Kalenderjahres nicht zu einer Änderung der Steuerklasse gekommen ist.	Vereinfachung für unbeschränkt Steuerpflichtige, wenn das Dienstverhältnis das ganze Jahr bestanden hat
BMF vom 14.03.2017			
Im Lohnsteuerabzugsverfahren viele Möglichkeiten	Künftig darf der Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren → nach tatsächlichen Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres, → nach tatsächlichen Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum, → nach vereinbarten Arbeitstagen im gesamten Beschäftigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres oder → nach vereinbarten Arbeitstagen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum aufteilen.	Damit bei der Auslandslohnaufteilung bei Steuerfreistellung nach DBA und nach Auslandstätigkeitserlass (ATE) nicht unterschiedliche Berechnungsmethoden angewendet werden müssen, wurde der Auslandstätigkeitserlass (BMF-Schreiben vom 31.10.1983) mit Wirkung ab dem 01.01.2019 geändert. Für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2018 enden, wird Abschnitt III Satz 2 des ATE durch die Rn. 161 und 162 des BMF-Schreibens vom 12.11.2014 ersetzt. Die Änderung gilt sowohl für das Lohnsteuerabzugsverfahren als auch für die Einkommensteuerveranlagung des Mitarbeiters. Bis dahin kann die Aufteilung noch nach Kalendertagen erfolgen.	Änderung des BMF vom 31.10.1983
Einheitliche Anwendung im Kalenderjahr	Der Arbeitgeber muss sich für ein Kalenderjahr einheitlich für eine der Varianten entscheiden und darf nicht zwischen den Berechnungsmethoden wechseln.		Entsprechende Anwendung beim ATE
Korrektur am Ende des Kalenderjahres	Am Ende des Kalenderjahres (bzw. bei Beendigung des Dienstverhältnisses) muss der Arbeitgeber den während des		

§ 50d Abs. 9 EStG muss im Lohnsteuerabzugsverfahren nicht geprüft werden

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen wird der nach DBA steuerfreie Arbeitslohn in Deutschland nur steuerfrei gestellt, wenn § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG erfüllt sind. Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass sämtliche seiner ausländischen Einkünfte und Einkunftsteile im ausländischen Staat besteuert wurden und er die ausländischen Steuern entrichtet hat oder dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht,

auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts des § 50d Abs. 8 EStG ist die Vorschrift im Lohnsteuerabzugsverfahren grundsätzlich nicht anzuwenden. § 50d Abs. 9 EStG ist allerdings nicht eindeutig auf das Einkommensteuerveranlagungsverfahren bezogen. Die Finanzverwaltung hat jedoch klargestellt, dass auch § 50d Abs. 9 EStG im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens nicht geprüft werden muss.

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

6a | Energiesteuerentlastung für Netzverluste in Fernwärmenetzen |

Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Steuerentlastung nach § 54 EnergieStG auch für Netzverluste in Fernwärmenetzen?

Ein kommunales Energieversorgungsunternehmen (EVU) betreibt ein Fernwärmenetz, das durch eine zentrale Heizkesselanlage mit thermischer Energie versorgt wird. Die Kesselanlage wird mit Erdgas betrieben. An den Entnahmestellen des Netzes wird die Wärme sowohl an dem produzierenden Gewerbe zugehörige als auch an andere Verbraucher abgegeben. Die abgegebene thermische Energie wird jeweils über Wärmemengenzähler erfasst. Aufgrund von Leitungsverlusten, die insbesondere von der Isolierung und der Länge des Rohrleitungssystems abhängen, muss das EVU mehr Wärme in das System einspeisen als die Verbraucher tatsächlich abnehmen. Im Streitjahr betrug die Verlustmenge bspw. 18,82 %. Für den Erdgaseinsatz, der zur Erzeugung dieser Wärmemenge erforderlich war, beantragte das EVU die Steuerentlastung für die betriebliche Verwendung durch Unternehmen des Produzierenden Gewerbes nach § 54 Abs. 1 EnergieStG und wies darauf hin, dass das Erdgas zur Erzeugung von im eigenen Unternehmen genutzter Wärme verwendet worden sei.

Netzverluste seien dabei den einzelnen Fernwärmeverbrauchern im Verhältnis zu ihren mit Zählern erfassten Entnahmemengen zuzurechnen. Entlastungsfähig seien dementsprechend nur die begünstigten Unternehmen zuzurechnenden Verlustmengen.

Mit Urteil vom 08.11.2016 hat der BFH diesbezüglich entschieden, dass dem EVU die Steuerentlastung nach § 54 Abs. 1 EnergieStG auch für die Erdgasmenge zusteht, die von ihm zum Ausgleich von Wärmeverlusten in dem von ihm betriebenen örtlichen Fernwärmenetz verheizt und als Eigenverbrauch geltend gemacht wird.

BFH vom 08.11.2016
(AZ: VII R 6/16)

Das EVU fällt als ein Unternehmen der Gruppe 40.3 (Wärmeversorgung) des Unterabschnitts EA (Energie- und Wasserversorgung) der WZ 2003 unter den festgelegten Begünstigtenkreis des § 54 Abs. 1 EnergieStG. Die Geschäftstätigkeit des EVUs umfasst sowohl das Netzmanagement als auch die Erzeugung von Wärme und deren Vertrieb an die jeweiligen Endverbraucher. Um das Produkt Wärme anbieten und zu den jeweiligen Übergabestellen transportieren zu können, ist der Betrieb des eigenen Rohrleitungssystems unabdingbar. Das EVU ist vertraglich verpflichtet, Wärme im vereinbarten Umfang jederzeit an den Übergabestellen zur Verfügung zu stellen. Die zum Ausgleich der Verlustmengen in das Netz eingespeiste thermische Energie diene dem Betrieb des Fernwärmenetzes, weil sie in diesem verbraucht werde und nicht gleichzeitig an einer Übergabestelle von Vertragspart-

Ausgleich der Netzverluste ist der originären Tätigkeit des Netzbetreibers zuzurechnen

Zollverwaltung fordert anteilige Entlastung im Verhältnis zu den Entnahmemengen

Das Hauptzollamt (HZA) forderte die beantragte Entlastung für die Wärmeverluste mit der Begründung anteilig zurück, dass die geforderte Steuerentlastung seit 2011 nur noch gewährt werden könne, wenn die erzeugte Wärme nachweislich durch ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes oder der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden sei. Die von ihr als produzierendes Gewerbe erzeugte Wärme habe das EVU sowohl selbst genutzt als auch an Dritte weitergegeben. Die

nern des EVU aus dem Netz entnommen werden könne. Dementsprechend sei das EVU der originäre und tatsächliche Nutzer der für die zur Aufrechterhaltung der im Fernwärmenetz erforderlichen Betriebstemperatur verwendeten Erdgasmengen.

Im Ergebnis sei davon auszugehen, dass das EVU die zum Ausgleich der Netzverluste verheizten Erdgasmengen im Sinne des § 54 Abs. 1 EnergieStG im Rahmen des Netzmanagements zu eigenen betrieblichen Zwecken verwendet hat.

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

6b | Stand des Gesetzgebungsverfahrens zur Änderung des Energie- und des Stromsteuergesetzes | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Förmliches Gesetzgebungsverfahren

Am 15.02.2017 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes beschlossen. Nach derzeitigem Stand soll das förmliche Gesetzgebungsverfahren bis Anfang Juli 2017 abgeschlossen sein. Die gesetzlichen Änderungen sollen zum 01.01.2018 in Kraft treten. Die weiteren Entwicklungen im Gesetzgebungsverfahren sind abzuwarten. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die wesentlichen diskutierten Änderungspläne.

sem Zweck hat die Finanzverwaltung bereits den neuen amtlichen Vordruck 1139 (Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen) veröffentlicht, der seit dem 01.01.2017 zwingend mit allen beihilferelevanten Entlastungsanträgen einzureichen ist (vgl. WTS Journal 01/2017). Im Vergleich zum Diskussionsentwurf der Bundesregierung vom 22.04.2016 soll dagegen das allgemeine Kumulierungsverbot, nach dem die staatlichen Beihilfen des Energie- und Stromsteuerrechts nicht neben anderen Betriebsbeihilfen für dieselben beihilfefähigen Kosten hätten gewährt werden können, nicht mehr umgesetzt werden.

Kraftstoffsteuersätze für Erdgas und Flüssiggas

Im Mittelpunkt des aktuellen Gesetzentwurfs steht die befristete und degressive Verlängerung der Steuerbegünstigung für den Kraftstoffeinsatz von Erdgas bis zum 31.12.2026. Ab dem 01.01.2024 soll die Steuerbegünstigung durch die Einführung von Staffelsteuersätzen abgeschmolzen werden. Dagegen soll Flüssiggas zukünftig keine Steuerbegünstigung mehr erhalten. Die Steuerbegünstigung läuft zum 31.12.2018 aus und soll nicht verlängert werden. Gegenüber den aktuellen Steuersätzen ergeben sich spürbare Mehrbelastungen für die betroffenen Fahrzeugbetreiber.

Der Schwellenwert bei der Steuerbegünstigung für Kleinanlagen (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG) soll bei zwei Megawatt (MW) elektrische Nennleistung beibehalten und nicht wie ursprünglich geplant auf ein MW herabgesetzt werden. Auch die geplanten Einschränkungen der Stromsteuerbefreiung für grüne Netze (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG) sind entfallen. Dagegen wird an dem allein an den anerkannten Regeln der Technik orientierten neuen Verwenderbegriff für Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen festgehalten. Auch die Integration der Steuerentlastung nach § 53b EnergieStG in den § 53a EnergieStG sowie die Anrechnung von Investitionsbeihilfen auf die Steuerentlastung für KWK-Anlagen soll weiter umgesetzt werden.

Steuerbegünstigungen für Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen

Umsetzung von EU-Vorgaben für staatliche Beihilfen

Nach den neu eingefügten § 3b EnergieStG-E bzw. § 2a StromStG-E sollen die Steuerbegünstigungen des Energie- und Stromsteuerrechts nicht mehr in Anspruch genommen werden können, wenn das begünstigte Unternehmen zurückgeforderte Beihilfen nicht beglichen hat oder sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet. Wirtschaftliche Schwierigkeiten sollen u. a. dann vorliegen, wenn in den letzten beiden Kalenderjahren der buchwertbasierte Verschuldungsgrad des Unternehmens über 7,5 und das Verhältnis des EBITDA zu den Zinsaufwendungen unter 1 lag. Zu die-

Die Steuerentlastung für die thermische Abfall- und Abluftbehandlung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG soll nach den gegenwärtigen Plänen der Bundesregierung unverändert fortbestehen, obwohl die europarechtliche Konformität der Regelung infolge der einschränkenden EuGH-Rechtsprechung vom 17.12.2015 (Rs. C-529/14) in Frage steht.

Steuerentlastung für die thermische Abfall- und Abluftbehandlung

Weitere geplante
Gesetzesänderungen

Weitere geplante Gesetzesänderungen betreffen u. a. die Anpassung der Steuerentlastungen für Prozesse und Verfahren an EU-Recht und BFH-Rechtsprechung, die Elektromobilität, die Ermittlung des

Steuersatzes für nicht in den § 2 Abs. 1 bis 3 EnergieStG genannte Energieerzeugnisse sowie das energiesteuerrechtliche Herstellerprivileg.

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

7 | Exkulpationsmöglichkeit für Vertreter bei Zoll und Einfuhrumsatzsteuer |

Autorin: Doris Forster, Düsseldorf

Vertreter als
Zollschuldner

Mit Inkrafttreten des Zollkodex der Union (UZK) zum 01.05.2016 hat sich das Risiko für Zolldienstleister erhöht, selbst zum Zollschuldner zu werden. Nach der neu eingeführten Regelung in Art. 79 Abs. 3 UZK ist bei einer aufgrund von Verstößen (Nichterfüllen von zollrechtlichen Verpflichtungen) entstandenen Zollschuld nicht nur die Person Zollschuldner, welche die Verpflichtungen zu erfüllen hatte. Vielmehr ist auch derjenige Zollschuldner, der für Rechnung der Person handelte, welche die Verpflichtung zu erfüllen hatte und wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese nicht erfüllt war.

Der UZK bietet jedoch eine Möglichkeit, mit der Zolldienstleister aktiv das Erlöschen der Zollschuld erwirken können. Gemäß Art. 124 (1) Buchst. h) UZK erlischt eine entsprechende Zollschuld, wenn der Verstoß keine erheblichen Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens hatte. Dies gilt als gegeben, wenn der Zollschuldner die Zollbehörden über den Verstoß unterrichtet, bevor die Zollschuld mitgeteilt wurde oder die Zollbehörden eine Kontrolle angekündigt haben. Durch selbständiges Aufdecken des Verstoßes und entsprechende Mitteilung an die Zollbehörden kann der Zollvertreter mithin das Erlöschen der Zollschuld erwirken und sich selbst exkulpieren. Aufgrund der oben genannten direkten Verknüpfung von Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld ist davon auszugehen, dass das Erlöschen der Zollschuld auch ein Erlöschen der Einfuhrumsatzsteuerschuld zur Folge hat. Spezielle Regelungen oder Erfahrungen aus der Praxis hierzu liegen allerdings derzeit noch nicht vor.

Erlöschen der Zollschuld durch selbständiges Aufdecken

Art. 103 Buchst. e)
Delegierte Verordnung zum UZK (UZK-DA)

Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuerschuld

Da die Vorschriften für Zölle für die Einfuhrumsatzsteuer sinngemäß gelten (§ 21 Abs. 2 UStG), entsteht bei Verstößen zusammen mit der Zollschuld regelmäßig auch die Einfuhrumsatzsteuer. Lediglich in bestimmten Fällen, in denen die Waren ununterbrochen den in Art. 61 MwStSystRL vorgesehenen Zollverfahren unterliegen, führt nach Rechtsprechung des EuGH ein zollrechtlicher Pflichtverstoß nicht zur Entstehung der Mehrwertsteuer. Im Regelfall ist der Zolldienstleister aber nicht nur Schuldner der Zollabgaben, sondern schuldet zusätzlich die entstandene Einfuhrumsatzsteuer. Der finanzielle Schaden für den Zollvertreter kann dadurch erheblich sein, da dieser die Einfuhrumsatzsteuer in der Regel nicht als Vorsteuer geltend machen kann. Denn nach der Rechtsprechung des BFH besteht ein Recht auf Vorsteuerabzug nur dann, wenn die Einfuhrumsatzsteuer Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen findet, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten liefert bzw. erbringt.

Mit den vorgestellten Regelungen wird die aktuelle Entwicklung im Zollrecht fortgeführt, die Wirtschaftsbeteiligten mehr in die Verantwortung zu nehmen. Damit wird erneut die Notwendigkeit von ausreichenden zollrechtlichen Kenntnissen im Unternehmen sowie für das Vorhandensein von funktionierenden Prozessen erkennbar. Dies dient nicht nur der Vermeidung von Verstößen im Vorfeld, sondern im Falle von Unregelmäßigkeiten auch der selbständigen Aufdeckung sowie raschen Einleitung von entsprechenden Maßnahmen.

Erlöschen der Einfuhrumsatzsteuerschuld?

Notwendigkeit von zollrechtlichem Know-How sowie funktionierenden Prozessen

EuGH vom 02.06.2016
(Rs. C-226/14 und C-228/14)

Kein Vorsteuerabzug möglich

Kontakt:
Kay Masorsky,
Hamburg,
kay.masorsky@wts.de

8a | Bundestag beschließt Lizenzschränkengesetz (§ 4j EStG) |

Autor: Hanno Scholz, München

DEUTSCHLAND

Hintergrund

Am 25.01.2017 hatte die Bundesregierung mit Vorlage des Entwurfs für ein Lizenzschränkengesetz das weitere parlamentarische Gesetzgebungsverfahren eröffnet (vgl. WTS Journal 01/2017). Der Bundesrat hat am 10.03.2017 in einer Stellungnahme den Gesetzentwurf der Bundesregierung kommentiert und Anpassungsvorschläge zum geplanten Lizenzschränkengesetz vorgetragen. Nach Abschluss der Beratungen des Finanzausschusses des Bundestags und seiner Empfehlung zur Annahme des Gesetzentwurfes in geänderter Fassung wurde das Lizenzschränkengesetz nunmehr am 27.04.2017 im Bundestag beschlossen.

Gesetzliche Definition des „Nexus-Ansatzes“ durch Verweis auf BEPS-Bericht

In seiner Stellungnahme vom 10.03.2017 hatte sich der Bundesrat grundsätzlich positiv zum Gesetzentwurf der Bundesregierung geäußert, schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Lizenzen zu bekämpfen und den Betriebsausgabenabzug für Lizenzzahlungen in als schädlich eingestufte nicht Nexus-konforme Präferenzregime (sog. IP-Boxen, Lizenzboxen, Patentboxen) zu beschränken. Der Bundesrat bat jedoch um Überprüfung, ob die eigenständige im Gesetzentwurf enthaltene Konkretisierung des Nexus-Ansatzes zum Substanzerfordernis zum Zwecke der Vermeidung von Interpretationsspielräumen durch Verweis auf die im konkreten BEPS-Bericht zu Aktionspunkt 5 enthaltene OECD-Definition des Nexus-Ansatzes ersetzt werden könne. Dieser Prüfbitten des Bundesrats wurde entsprochen. Die Definition des Nexus-Ansatzes in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG erfolgt im Gesetz nun mit einem ausdrücklichen Verweis auf den BEPS-Bericht der OECD.

Zeitlicher Anwendungsbereich nach dem 31.12.2017

Zum Zweck einer zeitnäheren Umsetzung hatte der Bundesrat ferner um Prüfung gebeten, ob die Lizenzschränkenregelung bereits erstmals für Aufwendungen angewendet werden könne, die nach dem 31.12.2016 entstehen. Das Inkrafttreten der Lizenzschränke um ein Jahr auf den 01.01.2017 vorzuziehen, lehnte der

Bundestag jedoch ab, da der Finanzverwaltung ausreichend Zeit für die erforderlichen Anpassungen, insbesondere im Hinblick auf die Administrierung der Regelung, eingeräumt werden soll. Wie bereits der Gesetzentwurf, sieht auch die vom Bundestag beschlossene Fassung die erstmalige Anwendung für Aufwendungen vor, die nach dem 31.12.2017 entstehen.

Darüber hinaus wurden die folgenden vom Finanzausschuss des Bundestags empfohlene Änderungen am Gesetzentwurf in der nun beschlossenen Fassung umgesetzt. Zum einen lag gemäß § 4j Abs. 2 EStG in der Fassung des Regierungsentwurfs eine niedrige Besteuerung vor, wenn die Besteuerung beim Gläubiger oder beim weiteren Gläubiger zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt. Gläubiger oder weiterer Gläubiger können allerdings auch transparent besteuerte Personengesellschaften oder z. B. nach dem Check-the-box-Verfahren transparent besteuerte Kapitalgesellschaften sein. In diesen Fällen unterliegen die Einnahmen nicht beim Gläubiger bzw. dem weiteren Gläubiger, sondern unmittelbar bei deren Gesellschaftern der Besteuerung. Durch die Präzisierungen in der nun beschlossenen Gesetzesfassung wird sichergestellt, dass in diesen Fällen bei der Ermittlung, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, auch die Steuerbelastung der Gesellschafter einbezogen wird. Ferner wurde ein zweiter Halbsatz eingefügt, der klarstellt, dass in Zwischenschaltungsfällen bei mehreren Gläubigern die niedrigste Steuerbelastung maßgeblich ist.

Anwendung auch bei transparent besteuerten Gesellschaften

Niedrigste Belastung maßgeblich in Zwischenschaltungsfällen

Dass das Lizenzschränkengesetz der Bundesregierung zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von grenzüberschreitenden Lizenzzahlungen in Präferenzregime auch beim Bundesrat auf Zustimmung gestoßen war, überrascht nicht. Um im innerdeutschen Fall im Rahmen der Gewerbesteuer eine angemessene Verteilung des Besteuerungssubstrats zwischen

Innerdeutsche Gestaltungsmöglichkeiten bestehen weiterhin

den Gemeinden sicherzustellen, hatte der Bundesrat mit Entschließungsantrag vom 16.12.2016 die Bundesregierung bereits aufgefordert, einen Gesetzesvorschlag zur Unterbindung von Gestaltungsmodellen mit innerdeutschen Lizenzzahlungen vorzulegen (vgl. WTS Journal 01/2017). Während das innerdeutsche Thema der gewerbesteuerlichen Gestaltungsmöglichkeit von Lizenzzahlungen dem Vernehmen nach vor der Bundestagwahl nicht mehr aufgegriffen wird, steht im vorliegenden Gesetzgebungsverfahren

für die Lizenzschranke nunmehr nur noch die finale Zustimmung des Bundesrats aus.

Wenngleich der Anwendungsbereich des Lizenzschränkengesetzes erstmalig für Aufwendungen gelten würde, die nach dem 31.12.2017 entstehen, sollten Unternehmen sich jedoch schon jetzt auf die kommenden Regelungen einstellen und den in Zukunft zu erwartenden Mehraufwand bei der Ermittlung abzugsfähiger Lizenzaufwendungen einplanen.

Ausblick

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

DEUTSCHLAND 8b | Doppelstöckige Personengesellschaft – Zuordnung von SBV II eines im Ausland ansässigen Gesellschafters | Autorin: StBin Dr. Anke Schönenberg, Düsseldorf

BFH vom 12.10.2016
(AZ: I R 92/12)

Mit Urteil vom 12.10.2016 hatte der BFH über die Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen II eines im Ausland ansässigen Gesellschafters bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft zu entscheiden.

Urteilsfall

An der Klägerin, einer GmbH & Co. KG, war eine niederländische Kapitalgesellschaft (A-BV) als alleinige Kommanditistin beteiligt. Der A-BV wurde von ihrer Alleingesellschafterin, der C-BV (ebenfalls eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts), ein Darlehen gewährt. Den erhaltenen Geldbetrag legte die A-BV in vollem Umfang in die Klägerin ein. Diese nahm mit den zugeführten Mitteln Einlagen und Anteilserwerbe bei ihren Organgesellschaften vor. Später brachte die A-BV ihren Kommanditanteil an der Klägerin in eine andere niederländische Personengesellschaft (AE CV) ein. Die Zinsen aus dem Darlehen wurden als Sonderbetriebsausgaben bei der steuerlichen Gewinnermittlung der Klägerin geltend gemacht.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass sich der Finanzierungszusammenhang durch die Einbringung des Kommanditanteils an der Klägerin gelöst habe und der Zinsaufwand der A-BV daher bei der Klägerin nicht mehr zu erfassen sei.

Urteilsbegründung

Der BFH sah dies – wie zuvor schon das Finanzgericht – anders und führte in

seiner Urteilsbegründung aus, dass auch im Falle einer doppelstöckigen Personengesellschaft für den Gesellschafter der Obergesellschaft Sonderbetriebsvermögen II bei der Untergesellschaft gebildet werden könne. Dabei müsse der mittelbar beteiligte Gesellschafter Mitunternehmer der Personengesellschaft sein, welche die Beteiligung vermittelt; die vermittelnde Personengesellschaft müsse also ihrerseits als Mitunternehmerschaft anzusehen sein. Daher sei der Finanzierungszusammenhang durch die Einbringung nicht weggefallen und die Zinsaufwendungen der A-BV grundsätzlich Sonderbetriebsausgaben.

Diese Sonderbetriebsausgaben der A-BV – als beschränkt Steuerpflichtige – seien im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen und gingen als solche in die Bemessungsgrundlage der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte ein. Das aufgrund der beschränkten Steuerpflicht der A-BV begründete innerstaatliche Besteuerungsrecht werde auch nicht durch das DBA-Niederlande 1959 ausgeschlossen.

Der Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgaben der A-BV bei der Klägerin als Organträgerin stehe auch die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG nicht entgegen, wonach negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit sie in

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG und § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG stehen nicht entgegen

einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Denn für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG seien die konsolidierten Einkünfte des Organträgers nach der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft maßgeblich. Diese waren im Streitfall jedoch positiv. Ferner stünde auch § 4 Abs. 4a

Satz 1 EStG dem Abzug der Darlehenszinsen als Sonderbetriebsausgaben nicht entgegen.

Der Fall wurde jedoch an das Finanzgericht zurückverwiesen, da noch zu klären ist, ob die von der A-BV an die C-BV gezahlten Zinsen unter die Regelung des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. fallen und damit eine vGA anzunehmen ist.

Zurückverweisung
an das Finanzgericht

Kontakt:
StB Dirk Beduhn,
Düsseldorf,
dirk.beduhn@wts.de

8c | Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall auf dem Prüfstand |

Authorin: StBin Dr. Anke Schönenberg, Düsseldorf

DEUTSCHLAND

BFH vom 12.10.2016
(AZ: I R 80/14)

Im Vorlagebeschluss vom 12.10.2016 sieht es der BFH als zweifelhaft an, ob die sog. Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter in Drittstaatsverhältnissen vollständig mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Die nunmehr vom EuGH zu klärende Streitfrage kann allgemein für Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz außerhalb der EU und des EWR von Bedeutung sein.

ten mit geringeren Ertragsteuersätzen als 25 % besteuert werden, werden unter bestimmten Voraussetzungen den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern anteilig zugerechnet und bei diesen ähnlich Gewinnausschüttungen besteuert, ohne dass es darauf ankommt, ob die Gesellschafter tatsächlich Gewinnausschüttungen erhalten haben oder nicht.

Sachverhalt

Im Streitfall des Vorlagebeschlusses war die Klägerin, eine deutsche GmbH, zu 30 % an einer Schweizer AG beteiligt. Weitere Gesellschafterin war eine ebenfalls in der Schweiz ansässige anderweitige Kapitalgesellschaft. Die Schweizer AG erzielte Einkünfte aus abgetretenen Geldforderungen, die vom Finanzamt zu Lasten der Klägerin als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wurden.

Der EuGH hat hinsichtlich einer vergleichbaren britischen Regelung im Jahr 2006 entschieden, dass der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen eine Hinzurechnungsbesteuerung abwenden kann. Den deutschen Gesetzgeber hat dies dazu bewogen, für Beteiligungen an Zwischengesellschaften aus EU- und EWR-Staaten ab dem Jahr 2008 eine Entlastungsmöglichkeit durch einen Motivtest gesetzlich zu verankern.

EuGH vom 12.09.2006
(Rs. C-196/04)

Hintergrund

Mithilfe der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG versucht der deutsche Fiskus, Gewinnverlagerungen in das niedriger besteuerte Ausland entgegenzuwirken. Bestimmte Einkünfte („Zwischeneinkünfte“) von Auslandsgesellschaften („Zwischengesellschaften“), an denen in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt sind und die in ihren Sitzstaa-

Für in Drittstaaten wie der Schweiz ansässige Zwischengesellschaften gibt es jedoch keine vergleichbare Entlastungsmöglichkeit. Ob diese Benachteiligung gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, die – anders als die Niederlassungsfreiheit – grundsätzlich auch im Verkehr mit Drittstaaten geschützt ist, hat nun der EuGH zu entscheiden.

Kontakt:
StB Dirk Beduhn,
Düsseldorf,
dirk.beduhn@wts.de

DEUTSCHLAND 8d | Diskussionsentwurf zur Änderung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung | Autoren: Sebastian Hoffmann und Stefanie Tausend, beide München

GAufzV-E Diskussionsentwurf veröffentlicht

Am 21.02.2017 hat das BMF den Diskussionsentwurf der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung („GAufzV-E“) veröffentlicht. Der GAufzV-E ersetzt bei finaler Veröffentlichung die bestehende GAufzV vom 13.11.2003 und konkretisiert die neuen deutschen Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften, die sich aufgrund der Änderung des § 90 Abs. 3 AO durch das erste BEPS-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016 – und somit der Umsetzung der BEPS-Maßnahme Nr. 13 in deutsches Recht – ergeben haben.

Umsetzung im Wege einer Ablöseverordnung

Keine Regelung zum Country-by-Country Reporting

Der GAufzV-E enthält grundsätzlich die im finalen Abschlussbericht der BEPS-Maßnahme Nr. 13 von der OECD geforderten Informationen für das Master File und das Local File. Der GAufzV-E enthält jedoch keine Regelungen zum Country-by-Country Reporting nach § 138a AO.

Besonderheiten der neuen GAufzV-E im Vergleich zu BEPS-Maßnahme Nr. 13

Die Vorgaben zum Master File entsprechen dabei inhaltlich genau den durch BEPS definierten Anforderungen. Allerdings sind folgende Besonderheiten bzgl. der Vorgaben zum Local File im Vergleich zum Abschlussbericht zur BEPS-Maßnahme Nr. 13 hervorzuheben:

- Es sind Personen zu benennen, die maßgebende Entscheidungen für die Geschäftsbeziehungen treffen (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GAufzV-E).
- Der Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung und die zu diesem Zeitpunkt verfügbaren, bedeutsamen Informationen zur Verrechnungspreisbestimmung sind zu nennen (§ 4 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a GAufzV-E).

- Es sollen Informationen zu verwendeten Datenbankstudien inkl. Version der Datenbank mit demselben Datenbestand mittelbar oder unmittelbar für die Finanzbehörde vorgehalten werden (§ 4 Abs. 3 GAufzV-E).
- Bei Anwendung des Profit Splits soll die Gewichtung der Wertbeiträge mit für die Finanzbehörde verifizierbaren, quantitativen Daten unterstützt werden (§ 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV-E).
- Informationen und Allokationsübersichten, die zeigen, wie Jahresabschlüsse/Ergebnisse der Gesellschaft und verwendete TP-Methode(n) zusammenpassen, sowie die Nennung der wichtigsten Wettbewerber sind nicht in der GAufzV-E gefordert.

Im Vergleich zur bestehenden GAufzV sind keine bereits bestehenden wesentlichen inhaltlichen Vorgaben gestrichen worden.

Das Master File und das Local File müssen grundsätzlich in deutscher Sprache erstellt werden. Auf Antrag ist die Erstellung der beiden Dokumente in einer anderen Sprache möglich.

Weiterhin hebt der GAufzV-E die Schwellenwerte für die Pflicht zur Dokumentationserstellung auf die Summe von € 6 Mio. für Lieferungen von Gütern oder Waren mit Nahestehenden bzw. für andere Leistungen auf die Summe von mehr als T€ 600 an.

Der GAufzV-E sieht vor, dass die neuen Regelungen erstmals für den Veranlagungszeitraum 2017 anzuwenden sein sollen.

Master File grundsätzlich in deutscher Sprache

Anhebung der Schwellenwerte für kleinere Unternehmen

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

8e | Jahresendadjustierungen wieder verstärkt im Fokus der Betriebsprüfung |

Autoren: Sebastian Hoffmann, StB Christian Tschubel, beide München,
Melanie Appuhn-Schneider, Düsseldorf

DEUTSCHLAND

Jahresendadjustierungen
im Fokus der Betriebs-
prüfungen

Bei steuerlichen Betriebsprüfungen („BP“) im Bereich der Verrechnungspreise stehen sog. Jahresendadjustierungen („JEA“) zurzeit wieder verstärkt im Fokus.

Nachträgliche Preis-
anpassungen zur
Aussteuerung von
Routinegesellschaften

Bei JEA handelt es sich um nachträgliche Preisanpassungen, die Abweichungen zwischen Soll- und Ist-Zahlen bei Gesellschaften mit begrenztem Risiko (Routinegesellschaften) am Jahresende ausgleichen. Üblicherweise geschieht dies durch die Ausstellung und Buchung einer sog. Credit- oder Debit-Note kurz vor Ende des Geschäftsjahres, die das Ergebnis der Routinegesellschaft in eine fremdübliche Bandbreite oder auf eine Zielmarge „aussteuert“.

In Deutschland existieren
strikte steuerliche Rege-
lungen zur Behandlung
und Akzeptanz der
Vergütung von Routine-
gesellschaften

Beispielhaft betrachten wir hier nur sog. Inbound-Fälle, d. h. Fälle mit einer deutschen Routinegesellschaft und einem ausländischen Entrepreneur. Die deutsche BP wendet insbesondere bei diesen Inbound-Fällen die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren („VWGV“) vom 12.04.2005 an. Dabei wird eine nachträgliche Preisanpassung üblicherweise von der deutschen BP nur anerkannt, wenn folgende Punkte für den betroffenen Geschäftsvorfall kumulativ erfüllt sind:

- im Vorhinein ist ein entgeltliches Leistungsverhältnis vereinbart worden,
- im Vorhinein sind alle Preisbestimmungsfaktoren vereinbart worden,
- die JEA beruht auf bereits festgelegten Rechengängen,
- die JEA ist auf eine bei Vertragsabschluss vorliegende und festgestellte Ungewissheit über eine oder mehrere Preiskomponenten zurückzuführen,
- die JEA wäre auch zwischen fremden Dritten in vergleichbaren Fällen vorgenommen worden und
- die JEA stellt keine reine Ergebnisanpassung der Routinegesellschaft dar.

Darüber hinaus fordert die deutsche BP bei auf Planwerten beruhenden JEA regelmä-

ßig die Berechnung der tatsächlichen JEA auf Ist-Werten und deren Anwendung im Folgejahr bis zur Aufstellung der Handelsbilanz. Des Weiteren sollte die Anpassung der umsatzsteuerlichen und zollrechtlichen Besteuerungsgrundlagen für den Veranlagungszeitraum, in dem die JEA vorgenommen wurde, erfolgen.

Somit verfolgt die deutsche Finanzverwaltung grundsätzlich den sog. ex-ante Ansatz (Price Setting Approach) und erlaubt JEA im Rahmen des sog. ex-post Ansatzes (Outcome Testing Approach) nur unter sehr restriktiven Bedingungen. Der ex-ante Ansatz bleibt zurzeit auch weiterhin das Richtmaß aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung. Er wird durch die kürzlich erfolgte Änderung des § 90 Abs. 3 AO weiter im deutschen Steuerrecht verfestigt. Es werden nun detailliertere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung sowie nach GAufzV-E vom 21.02.2017 (mehr Informationen hierzu in diesem Heft, vgl. Beitrag 8d) auch Aufzeichnungen der im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung verfügbaren und zur Preisbestimmung verwendeten bedeutsamen Informationen im Rahmen der Dokumentation gefordert.

Es bleibt abzuwarten, ob die geplante Rechtsverordnung zum Fremdvergleichsgrundsatz und das entsprechende BMF-Schreiben auf die aus internationaler Sicht restriktive Haltung der deutschen Finanzverwaltung eingehen. Bereits jetzt sollten aber bestehende Verrechnungspreissysteme mit JEA überprüft und – soweit notwendig – überarbeitet und, wo möglich, digitalisiert werden. Dazu sollte die Zusammenarbeit zwischen der IT, dem Controlling, dem externen Rechnungswesen und der Steuerabteilung (TP, Zoll sowie Umsatzsteuer) intensiviert werden, um BP-Risiken in Bezug auf JEA zu minimieren.

Finanzverwaltung be-
fürwortet grundsätzlich
Price Setting Approach im
Gegensatz zum Outcome
Testing Approach

Digitalisierung von
Verrechnungspreis-
systemen zur Vermeidung
steuerlicher Risiken zu
empfehlen

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

DEUTSCHLAND 8f | Finales Anwendungsschreiben zu CRS und FATCA veröffentlicht |

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

BMF vom 01.02.2017

Das BMF hat am 01.02.2017 die finale Fassung des Schreibens zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dem Common Reporting Standard (CRS) sowie dem Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) veröffentlicht. Das Anwendungsschreiben („Standard für den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuer-sachen“) enthält in verschiedenen Punkten z. T. wesentliche Änderungen zu der im September 2016 veröffentlichten Entwurfsfassung (vgl. WTS Journal 05/2016).

Umsetzung des zwischen Deutschland und den USA geschlossenen FATCA-Abkommens vom 03.11.2015. Daher sollten Unternehmen, die bereits eine Klassifizierung für FATCA-Zwecke vorgenommen haben, ihren FATCA- und CRS-Status vor dem Hintergrund des neuen Anwendungsschreibens überprüfen.

Ziel des FATCA und des CRS ist die wirk-same Bekämpfung der grenzüberschrei-tenden Steuerhinterziehung und die Förderung der Steuerehrlichkeit. Dieses Ziel soll durch die Sammlung, Aufberei-tung und Weiterleitung von Informationen über Finanzanlagen verfolgt werden, die Steuerpflichtige eines Staates bei Finanz-instituten eines anderen Staates tätigen.

Bekämpfung der grenz-
überschreitenden Steuer-
hinterziehung als Ziel

Ersetzung des FATCA-
Anwendungsschreibens
vom 03.11.2015

Das Schreiben enthält klarstellende Regelungen zum CRS und dient dem praktischen Umgang mit den Regelungen hierzu. Es beinhaltet insbesondere eine Vielzahl von Konkretisierungen der im FAT-CA und CRS verwendeten Begrifflichkeiten und soll der Harmonisierung der beiden Standards zum Austausch von Finanzinfor-mationen dienen.

Derzeit haben neben Deutschland weitere 86 Staaten der Implementierung des CRS und damit dem automatischen Austausch von Informationen bezüglich Finanzkon-ten zugestimmt. Das FATCA-Abkommen zwischen Deutschland und den USA wurde bereits am 31.05.2013 unterzeichnet.

Mehr als 80 Staaten haben
Teilnahme zugestimmt

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

Neben den Regelungen zum CRS er-setzt das neue Dokument mit sofortiger Wirkung das Anwendungsschreiben zur

ÖSTERREICH 9a | Erleichterungen bei der Überlassung von Arbeitskräften in Österreich durch

EU-Ausländer | Autor: Christian Gattringer, Wien

Zwei Methoden der
Abzugsbesteuerung

In Österreich unterliegen Einkünfte von Steuerausländern aus der Gestellung von Arbeitskräften zur Arbeitsausübung im In-land der beschränkten Steuerpflicht. Diese Steuer wird prinzipiell durch einen Steuer-abzug erhoben, bei dem der österreichi-sche Auftraggeber für die Einbehaltung und Abführung einer Abzugsteuer i.H.v. 20 % des für die Überlassung der Arbeitskräfte an den Überlasser gezahlten Entgelts (grundsätzlich bemessen von der unge-kürzten Gestellungsvergütung) haftet.

Der Gesetzgeber hat für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht für bestimmte Einkünfte, die der Abzugsteuer unterlie-gen, eine Option zur Nettoabzugsbesteue-rung vorgesehen, wenn der Empfänger der Einkünfte in einem EU- oder EWR-Staat ansässig ist. Bei dieser Option kommt ein höherer Steuersatz von 25 % zur Anwen-

dung. Allerdings reduziert sich die Bemes-sungsgrundlage um mit den Einnahmen (sprich dem gezahlten Entgelt) unmittel-bar zusammenhängende Ausgaben. In der Praxis wird der größte Ausgabenblock meist der vom Überlasser an die Beschäf-tigten gezahlte Arbeitslohn sein.

Das österreichische BMF hat bisher die Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteue-rungsoption auf die Arbeitskräfteüberlas-sung im Inland („Inbound-Arbeitskräfte-überlassung“) abgelehnt. Argumentiert wurde, dass die 20%ige Abzugsteuer nicht nur die Besteuerung des Gewinns des Überlassers zum Ziel habe, sondern auch die Besteuerung des Arbeitslohns der überlassenen ausländischen Arbeitskräf-te. Den Anwendungsbereich der Netto-methode sah man gemäß den Richtlinien vor allem bei Künstlern.

Bisher restriktive Praxis

VwGH vom 15.09.2016
(AZ: 2013/15/0136)

In einer Entscheidung vom 15.09.2016 hat nun der VwGH die Zulässigkeit der Nettoabzugsbesteuerung für die Gestellung von Arbeitskräften in Österreich bestätigt. Das Gericht verwies dabei auf zwei Urteile des EuGH (Scorpio Konzertproduktionen GmbH und Gerritse). Diesen zufolge stehe das unionsrechtliche Gebot der Dienstleistungsfreiheit nationalen Vorschriften entgegen, die bei der Überlassung von Arbeitskräften Anbieter aus dem EU-Ausland durch ein Verbot des Abzugs von mit der Gestellung in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben von der steuerlichen Bemessungsgrundlage gegenüber Inländern schlechterstellen.

Keine Ansässigkeitsbescheinigung nötig

Zudem liefert die Entscheidung wertvolle Erkenntnisse zu den Voraussetzungen für den Abzug von Ausgaben. Zu den Voraussetzungen für die Anwendung der Nettomethode hielt der VwGH fest, dass eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde hierfür nicht notwendig sei. Es müsse lediglich feststehen, dass der Überlasser der Arbeitskräfte

im jeweiligen Mitgliedstaat seinen satzungsmäßigen Sitz habe. Dieser Nachweis kann in der Praxis z. B. durch einen Auszug aus dem ausländischen Handelsregister erbracht werden.

Die unmittelbar mit der Gestellung zusammenhängenden abzugsfähigen Ausgaben umfassen gemäß dem VwGH zumindest die Lohnaufwendungen für die gestellten Arbeitnehmer. Es ist davon auszugehen, dass auch Lohnnebenkosten und andere in die Kalkulation des Überlassers einfließenden Aufwendungen das Kriterium der Unmittelbarkeit erfüllen. In jedem Fall aber hat der Überlasser diese Ausgaben dem österreichischen Auftraggeber vor der Zahlung des Entgelts schriftlich mitzuteilen, damit diese im Rahmen der Nettoabzugsbesteuerung berücksichtigt werden können. Zudem sind einige einschränkende Regelungen zu beachten, die vor allem auf die Sicherstellung der Besteuerung der an die überlassenen Arbeitnehmer gezahlten Löhne abzielen.

Schriftliche Mitteilung der Ausgaben ist essenziell

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

9b | Kommunalsteuerpflicht bei Outbound-Überlassungen seit 01.01.2017 |

Autor: Dr. Jürgen Reinold, Wien

ÖSTERREICH

Hintergrund

Anfang 2016 haben wir über das VwGH-Urteil vom 21.10.2015 berichtet (vgl. WTS Journal 01/2016), wonach bei konzerninternen Auslandsüberlassungen (sog. Outbound-Expatriates) keine Kommunalsteuerpflicht eintritt, weil der (österreichische) Überlasser mit der Überlassung der Arbeitnehmer eine eigene Betriebsstätte am (ausländischen) Ort der Beschäftigung für Zwecke der Kommunalsteuer begründet.

wie folgt neu gefasst: „Bei Arbeitskräfteüberlassungen wird erst nach Ablauf von sechs Kalendermonaten in der Betriebsstätte des Beschäftigers eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens begründet.“

Reaktion des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber hat mit dem AbgÄG 2016 (Inkrafttreten ab 01.01.2017) auf dieses Urteil reagiert und § 4 Abs. 3 KommStG

Damit bleibt es bei Überlassungen ins Ausland mit einer Dauer von sechs Kalendermonaten bei der Kommunalsteuerpflicht im Inland. Für Überlassungen, die länger als sechs Kalendermonate dauern, entfällt seit 01.01.2017 ab dem siebten Kalendermonat die Kommunalsteuerpflicht in Österreich.

Praxisauswirkungen

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

ÖSTERREICH 9c | Update zu Kapitalzuflussmeldungen aus der Schweiz und Liechtenstein |

Autor: Dr. Jürgen Reinold, Wien

Hintergrund

Bereits Ende 2015 haben wir über das im Zuge der Steuerreform 2015/2016 beschlossene Kapitalabfluss(-zufluss) meldegesetz berichtet (vgl. WTS Journal 05/2015), wonach Kapitalzuflüsse von mindestens € 50.000 aus der Schweiz für den Zeitraum 01.07.2011 bis 31.12.2012 und aus Liechtenstein für die Jahre 2012 und 2013 von den österreichischen Kredit- und Zahlungsinstituten den Behörden bis zum 31.12.2016 zu melden sind. Hintergrund war, dass der Gesetzgeber Maßnahmen ergreifen wollte, um jene Personen zu ermitteln, welche die Nachversteuerung von in der Schweiz und Liechtenstein bisher unversteuertem Kapitalvermögen aufgrund der Anwendbarkeit des Steuerabkommens Österreich-Schweiz bzw. Österreich-Liechtenstein durch Übertragung ihres Kapitalvermögens nach Österreich vermieden haben. Eine parlamentarische Anfragebeantwortung des österreichischen Finanzministers zeigt, dass insgesamt 19.189 Zuflussmeldungen eingegangen sind. Der gemeldete Kapitalzufluss betrug insgesamt über € 3,3 Mrd. Die österreichischen Abgabenbehörden analysieren derzeit die eingegangenen Meldungen und es ist davon auszugehen, dass weitere abgabenbehördliche Prüfungen – soweit nicht vom Steuerpflichtigen eine Selbstanzeige abgegeben oder eine anonyme Einmalzahlung geleistet wurde – erfolgen.

Handlungsbedarf (auch für deutsche Anleger)?

Sofern noch kein Verfahren (Verfolgungshandlung) seitens der Finanzbehörden eingeleitet wurde, kann noch eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung abgegeben werden. Wurde eine Selbstanzeige noch nicht eingereicht und auch keine anonyme Einmalzahlung geleistet, sollte schnell reagiert werden. Wie bereits berichtet, erfolgt eine Meldung der Kapitalzuflüsse durch die Kreditinstitute an

den österreichischen Fiskus auch für in Österreich nicht unbeschränkt Steuerpflichtige, wenn diese in Österreich ein Konto führen und auf dieses Konto im relevanten Zeitraum ein Geldbetrag von mindestens € 50.000 aus der Schweiz bzw. Liechtenstein eingegangen ist. In weiterer Folge könnten diese Daten an den Fiskus des Ansässigkeitsstaates (z. B. Deutschland) durch entsprechende Maßnahmen (siehe sogleich) weitergeleitet werden.

Verschärfend kommt der „Automatische Informationsaustausch“ (AIA) auf der Grundlage des Gemeinsamen Meldestandards der OECD hinzu. Durch den AIA ist das österreichische Bankgeheimnis für Ausländer gefallen. Die österreichischen Banken melden die Daten aller ausländischen – also auch der deutschen – Kunden sowie Konto- und Depotinformationen an das österreichische Bundesministerium für Finanzen. Dieses muss die Daten dann an die deutschen Finanzbehörden verpflichtend weiterleiten (wobei die ersten Meldungen in Abhängigkeit von der Höhe des Kontostands für zum 30.09.2016 bestehende Konten natürlicher Personen erstmals im Jahr 2018 oder 2019 erfolgen). Zu den meldepflichtigen Informationen gehören Kontostände per Jahresende, Kapitalerträge, Einnahmen aus bestimmten Versicherungsverträgen, Guthaben auf Konten und Erlöse aus der Veräußerung von Vermögen.

Auch vor den verpflichtenden Meldungen im Jahr 2018 bzw. 2019 stehen den deutschen Steuerbehörden Instrumente zur Verfügung, um österreichische Daten zu erhalten (so z. B. über Gruppenanfragen, denen wegen Art. 26 DBA Österreich-Deutschland nicht das österreichische Bankgeheimnis entgegengehalten werden kann).

Automatischer Informationsaustausch

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

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

10 | Unternehmenssteuerreform III: Keine Mehrheit – wie geht es weiter? |

Autoren: Bruno Bächli und Barbara Brauchli Rohrer, Zürich

SCHWEIZ

Aktueller Stand

Die Unternehmenssteuerreform III (USR III), mit welcher die Schweiz aufgrund internationalen Drucks die Sonderstatus für Unternehmen abschaffen und gleichzeitig Ersatzmaßnahmen einführen wollte, um die Standortattraktivität zu wahren und die Abwanderung von betroffenen Unternehmen zu vermeiden, wurde bei der Abstimmung vom 12.02.2017 abgelehnt. Sowohl Befürworter als auch Gegner der Reform sind sich darüber einig, dass zeitnah eine mehrheitsfähige Lösung ausgearbeitet werden muss.

Ziel und mögliche Inhalte der neuen Vorlage

Eine derartige Lösung wird derzeit unter der Bezeichnung Steuervorlage 17 (SV 17) erarbeitet, wobei die Ziele weiterhin die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des schweizerischen Steuersystems sowie der Erhalt der Steuereinnahmen sind. Die neue Vorlage soll auf den unbestrittenen Teilen der gescheiterten USR III basieren. Diese wurden von Finanzminister Maurer zwar nicht explizit genannt, es dürften darunter aber die Einführung einer Patentbox sowie die steuerliche Förderung von Forschung & Entwicklungsarbeiten (F&E) durch einen überproportionalen Aufwandsabzug und

die Aufdeckung stiller Reserven zu einem privilegierten Steuersatz zu verstehen sein. Die sehr umstrittene zinsbereinigte Gewinnsteuer wird voraussichtlich nicht mehr in der neuen Vorlage enthalten sein.

Der Bundesrat hat das Eidgenössische Finanzdepartement unter der Leitung von Finanzminister Maurer mit der Ausarbeitung der neuen Vorlage beauftragt, wobei die inhaltlichen Eckwerte bis zum zweiten Quartal 2017 stehen sollen. Hierzu sollten im Laufe des März 2017 Anhörungen mit den politischen Parteien, Städten und Gemeinden sowie weiteren wichtigen Akteuren stattfinden. Im Anschluss daran sollen das weitere Vorgehen und der Zeitplan präzisiert werden, damit die Eckwerte der SV 17 im Juni 2017 dem Bundesrat zur Entscheidung unterbreitet werden können.

Es ist zu erwarten, dass die SV 17 die unumstrittenen Begleitmaßnahmen der gescheiterten USR III weitgehend übernimmt. Gemäß der Aussage des Finanzministers soll bei dieser Vorlage, anders als bei der USR III, zusätzlich eine Verordnung zum Gesetz skizziert werden.

Zeitplan

Kontakt:
Dipl. Steuerexperte
Bruno Bächli, Zürich,
b.baechli@wengerviel.ch

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

Neu: 4. Auflage des Beckschen Praxishandbuchs zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Mitherausgeber ist der WTS-Partner Dr. Tom Offerhaus



In der Neuauflage wurde das Werk vollständig überarbeitet. Berücksichtigung findet dabei insbesondere die Reform des Erbschaftsteuerrechts. Anhand zahlreicher Beispiele werden erbrechtliche Gestaltungsformen mit Fokus auf steuerrechtliche Auswirkungen aufgezeigt. Sprechen Sie uns an – wir stehen Ihnen gerne für ein Gespräch zur Verfügung.

Kontakt:

Dr. Tom Offerhaus | Partner Private Clients & Family Office Services
Telefon +49 89 28646-148 | tom.offerhaus@wts.de

Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Weinmann / Revenstorff / Offerhaus / Erkis
4. Auflage 2017. Erscheinungstermin vsl. im Juni 2017
C.H.BECK ISBN 978-3-406-68392-3
Preis: € 59,00 inkl. MwSt.
Vorbestellung unter www.beck-shop.de

Novellierung des Geldwäschegesetzes – Gesetzentwurf zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie | Autorin: RAin Dorothee Reuther, München

Regierungsentwurf	Die Bundesregierung hat den von ihr beschlossenen Gesetzentwurf u. a. zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie („GwG-E“) als besonders eilbedürftig am 23.02.2017 dem Bundesrat sowie am 17.03.2017 dem Bundestag zugeleitet. Die bezeichnete Richtlinie ist bis zum 26.06.2017 von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen. Dabei bleibt es dem jeweiligen Mitgliedstaat vorbehalten, auch strengere Vorschriften zu erlassen.	gesetzlich die Ermächtigung zur Erfassung oder Anfertigung von Kopien von Dokumenten zur Identitätsprüfung natürlicher Personen normiert werden.	
Vierte EU-Geldwäscherichtlinie (EU) 2015/849 v. 20.05.2015	Die Vierte EU-Geldwäscherichtlinie beinhaltet insbesondere eine Stärkung des risikobasierten Ansatzes, die Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters der wirtschaftlich Berechtigten und eine Harmonisierung der Bußgelder bei Verstößen gegen geldwäscherechtliche Pflichten.	In Abschnitt 4 des GwG-E sind Regelungen zu dem vom Bund neu einzurichtenden Transparenzregister vorgesehen, welches Vor- und Nachname, Geburtsdatum sowie Wohnort, Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses der wirtschaftlich Berechtigten enthält. Die vorstehenden Angaben sind grds. von juristischen Personen des Privatrechts sowie rechtsfähigen Personengesellschaften dem Transparenzregister unverzüglich mitzuteilen (§ 20 Abs. 1 GwG-E). Die Pflicht gilt als erfüllt, wenn sich die Angaben bereits aus den in § 22 Abs. 1 GwG-E aufgeführten Dokumenten und Eintragungen ergeben, die aus den in § 20 Abs. 2 GwG-E aufgelisteten öffentlichen Registern abrufbar sind. Für Trustees und bei treuhänderischen Rechtsgestaltungen sollen die Pflichten in § 21 GwG-E separat geregelt werden. Nach erfolgter Online-Registrierung ist die Einsichtnahme in das Transparenzregister dem in § 23 Abs. 1 GwG-E genannten Personenkreis – differenzierend nach Funktion und begrenzt auf gewisse Zwecke – gestattet. Außerdem besteht die Möglichkeit, dass die Einsichtnahme auf Antrag des wirtschaftlich Berechtigten bei Vorliegen eines wichtigen Grundes vollständig oder teilweise beschränkt wird. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass sich der nach dem Geldwäschegesetz Verpflichtete gem. § 11 Abs. 5 Satz 3 a.E. GwG-E nicht ausschließlich auf die Angaben im Transparenzregister verlassen darf, wenn er sich vergewissern möchte, dass die zur Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten erhobenen Angaben zutreffend sind.	Elektronisches Transparenzregister
Neufassung GwG	Die Bundesregierung plant die Umsetzung unter anderem in Form einer Neufassung des Geldwäschegesetzes.		
Risikobasierter Ansatz	Unter dem Titel Risikomanagement sieht der Gesetzentwurf in Abschnitt 2 u. a. vor, dass zukünftig alle nach dem Geldwäschegesetz Verpflichteten über ein (ggf. auch gruppenweites) wirksames Risikomanagement verfügen müssen (§ 4 GwG-E), das eine Risikoanalyse (§ 5 GwG-E) sowie interne Sicherungsmaßnahmen (§ 6 GwG-E) umfasst. Die Verantwortung für das Risikomanagement soll bei einem zu benennenden Mitglied der Leitungsebene des Verpflichteten liegen, der die Maßnahmen des Risikomanagements zu genehmigen hat. Für diejenigen Verpflichteten, die nicht aus dem Finanzsektor stammen, bedeuten vorstehende Bestimmungen des Gesetzentwurfs in der Regel die Notwendigkeit zur Einführung neuer Maßnahmen (u. a. Überwachung der Funktionsfähigkeit interner Sicherungsmaßnahmen, Schaffung eines internen Whistleblowing-Verfahrens).	Zur Umsetzung der mit der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie u. a. bezweckten Harmonisierung enthält der Gesetzentwurf in § 56 GwG-E einen erweiterten Bußgeldkatalog sowie eine Anhebung der Bußgeldhöhe auf bis zu € 1 Mio. bzw. auf bis zu € 5 Mio. ggü. Verpflichteten gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 - 3 und 6 - 9 GwG-E. Darüber hinaus sieht § 57 GwG-E vor, dass	Harmonisierung der Bußgeldbewehrung / „Naming und Shaming“
Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht	Die dem Verpflichteten obliegenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten sind in § 8 GwG-E konkretisiert und erweitert worden. Darüber hinaus soll nunmehr		

die Aufsichtsbehörden künftig bestandskräftige Maßnahmen bzw. unanfechtbare Bußgeldentscheidungen unter Nennung von Art und Charakter des Verstoßes sowie der verantwortlichen natürlichen und juristischen Personen oder Personenvereinigungen grds. bekannt zu machen haben. Es soll also eine „Naming und Shaming“-Kultur eingeführt werden. Außerdem soll einem Verpflichteten, dessen Tätigkeit einer Zulassung bedarf, bei vorsätzlich oder fahrlässig, trotz Verwarnung fortgesetzten und nachhaltigen Verstößen u. a. gegen das Geldwäschegesetz von der zuständigen Aufsichtsbehörde die Geschäfts-/Berufsausübung vorübergehend

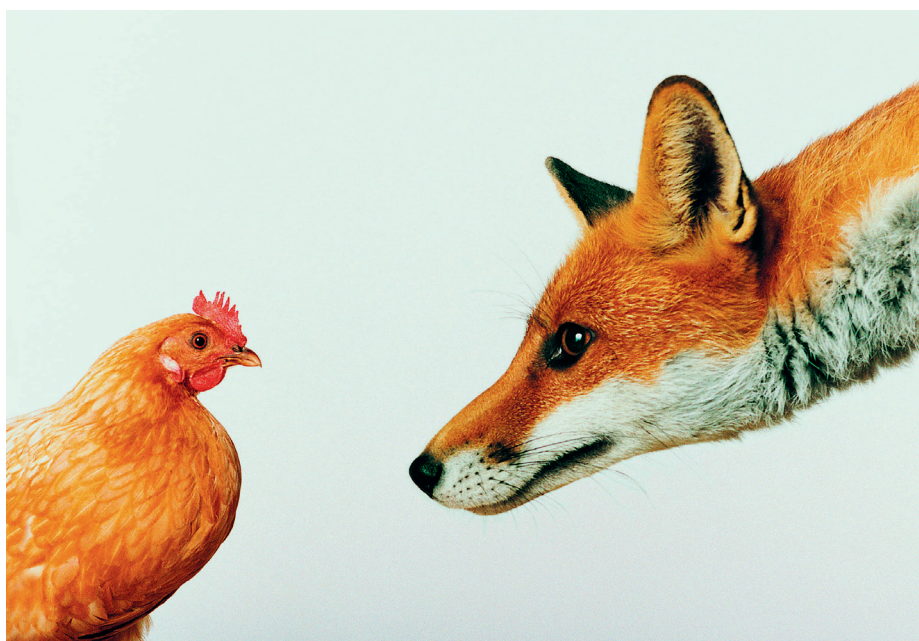
untersagt oder die Zulassung gar widerrufen werden können, § 51 Abs. 5 GwG-E.

Die mit der Neufassung des Geldwäschegesetzes vorgesehenen Verschärfungen können in diesem Beitrag nur auszugsweise dargestellt werden. Wer Verpflichteter im Sinne des Geldwäschegesetzes ist, sollte – insbesondere in Ansehung der Erweiterung und Intensivierung der Bußgeldvorschriften – die Novellierung des Geldwäschegesetzes und die künftig auf ihn zukommenden verstärkten Pflichten aufmerksam verfolgen und dafür Sorge tragen, dass alle relevanten Neuerungen rechtzeitig umgesetzt werden.

Fazit

Kontakt:
RA/StB/FAStR,
Thomas Melcher,
München,
thomas.melcher@
wtS-legal.de

Haben Sie Ihre Steuerrisiken im Griff?



Als führender Anbieter von steuerlichen Prozess- und Toollösungen unterstützt die WTS Sie bei der Minimierung Ihrer Haftungsrisiken. Mit einem auf Ihre Bedürfnisse zugeschnittenen steuerlichen internen Kontrollsystem (Steuer IKS) steigern wir die Qualität Ihrer Prozesse und die Effektivität der Kontrollen. Dabei verfolgen wir einen präventiven Ansatz und setzen insbesondere auf Digitalisierung. Wir beraten Sie hierzu gerne. Sprechen Sie uns an.

→ **Lothar Härteis**
Partner
Telefon +49 89 28646-2222
lothar.haerteis@wtS.de

→ **Sandra Winter**
Senior Manager
Telefon +49 89 28646-1692
sandra.winter@wtS.de

Weitere Informationen unter: wtS.com/de

1a | Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten (IDW-Praxishinweis 1/2017) |*Autor: Bernhard Fuhrbach, München*Veröffentlicht in IDW Life
(Heft 2/2017)

Das IDW hat im Heft 2/2017 der Zeitschrift IDW Life den IDW-Praxishinweis 1/2017 „Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten“ veröffentlicht. Dieser erörtert wesentliche Fragen, die für die Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten relevant sind, wie z. B. Anwendungsbereich, Berichtsinhalt und Vorgaben für die Offenlegung.

(Konzern-)Zahlungs-
berichte dienen der
Korruptionsprävention

Die Grundlage für den IDW-Praxishinweis sind die §§ 341q bis 341y HGB, die im Rahmen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) in das HGB aufgenommen wurden, um die Vorgaben des zehnten Kapitels der EU-Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU) zur Erstellung sogenannter Zahlungsberichte in nationales Recht umzusetzen. Diese neu geschaffenen Regelungen beziehen sich auf bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors und haben das Ziel, durch diese Berichte Transparenz über Zahlungen an staatliche Stellen zu schaffen und damit Korruptionsprävention zu betreiben.

Anwendungsbereich

Der Praxishinweis führt nach einleitenden Vorbemerkungen zunächst aus, für welche Unternehmen die neuen Regelungen Anwendung finden. So fallen in den Anwendungsbereich der §§ 341q ff. HGB grundsätzlich große Kapitalgesellschaften sowie große Personengesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB, die jeweils ihren Sitz im Inland haben und in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben. Unter Tätigkeiten in der mineralgewinnenden Industrie fallen direkte Tätigkeiten wie z. B. die Exploration oder die Gewinnung von Mineralien, Erdöl- und Gasvorkommen, nicht jedoch indirekte Tätigkeiten wie z. B. die Weiterverarbeitung der Rohstoffe. Primärwälder sind „Urwälder“, die frei von menschlicher Einflussnahme sind, nicht jedoch planmäßig forstwirtschaftlich genutzte Wälder, wie sie oftmals in Europa vorzufinden sind. Der Praxishinweis erläutert in diesem Zusammenhang, wie bei Tätigkeiten in verschiedenen Industriezweigen ermittelt werden kann, ob tatsächlich eine relevante Tätigkeit i. S. d. §§ 341q ff. HGB vorliegt und damit eine Berichtspflicht besteht.

Ein (Konzern-)Zahlungsbericht ist jährlich zum Ende eines Geschäftsjahres zu erstellen, wobei die Pflicht zur Erstellung eines Zahlungsberichts zeitpunktbezogen auf den Stichtag des Geschäftsjahresendes zu beurteilen ist. In den Zahlungsbericht sind alle berichtspflichtigen Zahlungen seit Beginn des Geschäftsjahres aufzunehmen.

Weiterhin führt der Praxishinweis aus, dass Mutterunternehmen i. S. d. § 290 HGB verpflichtet sind, jährlich einen Konzernzahlungsbericht zu erstellen, sobald die Voraussetzungen des § 341q HGB entweder für das Mutterunternehmen oder für ein Tochterunternehmen erfüllt sind und welche Besonderheiten dabei z. B. in Bezug auf den Konsolidierungskreis zu beachten sind.

Nach den Erläuterungen zum Anwendungsbereich widmet sich der Praxishinweis der Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten. Grundsätzlich ist ein Zahlungsbericht in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen und hat alle Zahlungen im Berichtszeitraum an staatliche Stellen zu enthalten, die im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern geleistet wurden und die € 100.000 oder mehr betragen haben.

Erstellung von (Konzern-)
Zahlungsberichten

Berichtspflichtige Zahlungen sind nach § 341r Nr. 3 HGB sowohl Geld- als auch Sachleistungen, wenn sie auf einem von sieben definierten Zahlungsgründen beruhen, wie z. B. Produktionszahlungsansprüche, Nutzungsentgelte oder Zahlungen für die Verbesserung der Infrastruktur. Der Praxishinweis führt aus, wie eine Zahlung einem dieser Zahlungsgründe zugeordnet werden kann, wie diese Zahlungsgründe untereinander abzugrenzen sind und dass bestimmte Zahlungen, wie z. B. für Stromrechnungen an Stadtwerke oder zur Erfüllung gesetzlicher Brandschutzaufgaben, nicht unter diese Zahlungsgründe zu subsumieren und damit nicht zu berichten sind, auch wenn sie im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit in einem relevanten Industriezweig erfolgt sind. Weiterhin erläutert der Praxishinweis, wie

1 Financial Advisory / Process & Risk Management

	Sachleistungen bewertet werden können, was unter einer „staatlichen Stelle“ zu verstehen ist, wie der Forderung in § 341u Abs. 3 Nr. 2 HGB nach einer projektbezogenen Angabe der Zahlungen nachgekommen und wie die Schwelle von € 100.000 angewendet werden kann. Der Abschnitt zur Erstellung von (Konzern-) Zahlungsberichten endet mit Hinweisen zur Gliederung und zu verpflichtenden, empfohlenen und „best practice“ Erläuterungen in einem Zahlungsbericht.	lich nach Einreichung im Bundesanzeiger bekannt machen zu lassen. Zu diesen Offenlegungsvorgaben gibt der Praxishinweis im letzten Abschnitt ergänzende Hinweise. Die neuen Regelungen führen im Ergebnis zu einem hohen Anpassungsbedarf an die Reportingprozesse der betroffenen Unternehmen, um den Berichts- und Transparenzanforderungen gerecht werden zu können. Hierzu liefert der Praxishinweis erste Antworten auf offene Fragen, die sich u. a. in Bezug auf den Anwendungsbereich ergeben. Unternehmen mit Geschäftstätigkeit in den relevanten Industriezweigen sollten prüfen, inwieweit sie der Berichtspflicht unterliegen und welche systemischen, prozessualen und organisatorischen Anpassungen notwendig sind, um die Berichtspflichten erfüllen zu können.	Fazit
Offenlegung	Nach § 341w Abs. 1 HGB haben die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften den Zahlungsbericht spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag elektronisch in deutscher Sprache beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen und unverzüglich		Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@wts.de

1b | Anforderungen an die Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzgründen (IDW S 11) | Autor: Hendrik Blecken, München

Überblick	Die Insolvenzordnung unterscheidet drei Gründe zur Insolvenzanmeldung durch die gesetzlichen Vertreter. Bei Zahlungsunfähigkeit (gem. § 17 InsO) und Überschuldung (gem. § 19 InsO) besteht in Bezug auf juristische Personen eine Antragspflicht, während aus einer drohenden Überschuldung (gem. § 18 InsO) ein Antragsrecht folgt. Mit dem IDW S 11 werden die Anforderungen an die Beurteilung von Insolvenzeröffnungsgründen (Insolvenzreife) unter Berücksichtigung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aufgestellt.	Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner nicht in der Lage ist, seine fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen (§ 17 Abs. 2 InsO). Davon abzugrenzen ist eine Zahlungsstockung, bei der der Schuldner eine Liquiditätslücke innerhalb von drei Wochen wieder schließen kann. Beträgt am Ende des Zeitraums die Liquiditätslücke 10 % oder mehr der Gesamtverbindlichkeiten, ist laut BGH von einer Zahlungsunfähigkeit auszugehen. Mit Hilfe eines Liquiditätsplans lässt sich eine Über- oder Unterdeckung nachweisen. Die vollständige Einstellung von Zahlungen ist regelmäßig ein Hinweis auf Zahlungsunfähigkeit. Eine solche Zahlungseinstellung ist erst beseitigt, wenn wieder Zahlungen an die Gesamtheit der Gläubiger geleistet werden.	Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit
Verpflichtung der gesetzlichen Vertreter	Der gesetzliche Vertreter ist aufgrund seiner Sorgfaltspflicht verpflichtet, die wirtschaftliche Lage des Unternehmens laufend zu beobachten, um eine mögliche Insolvenz frühzeitig zu erkennen. Es ist nachzuweisen, dass die wirtschaftliche Entwicklung richtig eingeschätzt wird, eine integrierte Unternehmensplanung mit plausiblen Annahmen erstellt wurde und die Umsetzung der Planannahmen gewährleistet ist. Erkennt der gesetzliche Vertreter eine Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung nicht rechtzeitig und stellt innerhalb einer Dreiwochenfrist nach Vorliegen des Insolvenzgrundes keinen Insolvenzantrag, droht Haftung und Strafe aufgrund von Insolvenzverschleppung.	Die Grundlage zur Beurteilung einer Zahlungsunfähigkeit in Abgrenzung zur Zahlungsstockung bilden ein Finanzstatus zu einem bestimmten Stichtag und ein darauf aufbauender Finanzplan für einen bestimmten Zeitraum. Der Finanzstatus ist durch Gegenüberstellung von Verbindlichkeiten (unter Berücksichtigung der Fälligkeiten) und den am Stichtag verfügbaren Finanzmitteln zu ermitteln, wobei erwartete Zahlungszuflüsse aus	Finanzstatus und Finanzplan als Instrument der Liquiditätsüberwachung

Kundenforderungen oder eine gegenüber dem Unternehmen abgegebene harte Patronatserklärung ebenso wenig zu berücksichtigen sind wie die Möglichkeit zur Darlehensaufnahme oder Forderungen bzw. Kredite aus einem Cash-Pooling-System (anders jedoch bei der Erstellung des auf den Status folgenden Finanzplans). Basierend auf dem Finanzstatus ist der Finanzplan für einen bestimmten Zeitraum aufzustellen. Umfasst der Zeitraum des Finanzplans wenige Wochen, genügt eine einfache Darstellung aller Ein- und Auszahlungen, andernfalls ist eine vollständige integrierte Planung (d. h. Erfolgs-, Vermögens- und Liquiditätsplanung) nach betriebswirtschaftlich anerkannten Methoden und basierend auf Teilplanungen aller Unternehmensbereiche zu erstellen.

In der Fortbestehensprognose (Schritt 1) ist die gesamte finanzielle Entwicklung des Unternehmens für den Prognosezeitraum darzustellen. Ziel ist es, auf Basis der Beurteilung des Unternehmenskonzepts und der integrierten Finanzplanung (zukünftige Ertrags- und Liquiditätslage) ein wertendes Gesamturteil über die Lebensfähigkeit des Unternehmens zu fällen (reine Zahlungsfähigkeitsprognose). Als Maßstab gilt die überwiegende Wahrscheinlichkeit für das Fortbestehen des Unternehmens unter den getroffenen Annahmen. Bei Eintreten neuer relevanter Ereignisse ist die Fortbestehensprognose so lange fortzuschreiben, bis die Insolvenzgefahr endgültig abgewendet ist.

Fortbestehensprognose

Beurteilung der Überschuldung

Der Insolvenzgrund „Überschuldung“ liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt. Sofern eine positive Fortbestehensprognose vorliegt, also keine drohende Zahlungsunfähigkeit gegeben ist, liegt eine Überschuldung nicht vor.

Die zweistufig aufgebaute Überschuldungsprüfung sieht im ersten Schritt eine Beurteilung der Fortbestehensprognose vor und im zweiten Schritt, im Falle einer negativen Fortbestehensprognose, die Feststellung eines stichtagsbezogenen Überschuldungsstatus zu Liquidationswerten. Dann besteht aber zumindest schon eine drohende Zahlungsunfähigkeit (Insolvenzantragsrecht). Zeitpunkt, Häufigkeit und Detaillierungsgrad der Überschuldungsprüfung werden durch Ausmaß und Stadium der Unternehmenskrise bestimmt.

Bei negativer Fortbestehensprognose ist der Überschuldungsstatus (Schritt 2) aufzustellen. Dabei sind alle einzeln verwertbaren (auch zur Kreditsicherung eingesetzten) Vermögensgegenstände und Verpflichtungen mit Liquidationswerten unter Aufdeckung von stillen Reserven und stillen Lasten anzusetzen. Maßgebend für den Ansatz sind vertragliche Verpflichtungen – somit sind auch Vermögensgegenstände, die nicht in der Handelsbilanz erfasst sind, anzusetzen, wie Liquidationskosten oder andere vertragliche und tatsächliche Verpflichtungen aus der Schließung des Unternehmens. Handelsrechtliche Aktivierungsverbote bleiben außer Acht.

Überschuldungsstatus

Ein negatives Reinvermögen im Überschuldungsstatus führt zum Tatbestand der Überschuldung und begründet damit die Insolvenzantragspflicht.

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

1c | IDW-Praxishinweis zur Beurteilung einer Unternehmensplanung |

Autor: Holger Pochat, München

Anlassbezogene Beurteilung einer Unternehmensplanung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat am 02.01.2017 generelle Leitlinien zur Beurteilung einer Unternehmensplanung durch den Wirtschaftsprüfer herausgegeben (vgl. IDW Life 3/2017, S. 343 - 351). Die Beurteilung beschränkt sich auf zukunftsorientierte Informationen im Rahmen von Unternehmensplanungen anlässlich von Unternehmensbewertungen,

Restrukturierungen in Krisensituationen, Due Diligence Prüfungen sowie Fairness Opinions (Planungsanlässe).

Unabhängig vom Anlass der Unternehmensplanung muss die Planung allgemeinen Maßstäben gerecht werden, die durch bestimmte Plausibilitätskriterien konkretisiert werden.

Allgemeine Beurteilungsmaßstäbe

1 Financial Advisory / Process & Risk Management

	Allgemeine Maßstäbe sind u. a. die Nachvollziehbarkeit und Konsistenz von den der Planung zu Grunde liegenden Annahmen sowie die vollständige Erfassung des Planungsobjektes (Unternehmen bzw. Unternehmensteil). Des Weiteren ist zu beurteilen, ob die wesentlichen künftigen Entwicklungen in Abhängigkeit des Planungsanlasses angemessen in der Planung berücksichtigt und die Planungsgrundlagen in Bezug auf den Anlass aktuell sind.	Verschuldungsgrad) und bei der Analyse der Planung zur GuV das jeweilige Verhältnis bestimmter GuV-Posten zueinander im Zeitablauf (z. B. Personalaufwände zum Rohertrag) untersucht.	
Plausibilitätskriterien	Hinsichtlich der Plausibilitätskriterien unterscheidet man zum einen zwischen rechnerischer und formeller Plausibilität und zum anderen zwischen interner und externer Plausibilität.	Die Analyse der Cashflow-Rechnung unterteilt sich in den Cashflow aus operativer Tätigkeit, den Cashflow aus der Investitionstätigkeit sowie den Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit. Die jeweiligen Cashflow-Planungen sind dabei mit den anderen Teilplanungen (Bilanz- und GuV-Planung) abzustimmen. Z. B. ist im Rahmen der Analyse des Cashflows aus Finanzierungstätigkeit zu untersuchen, ob die Finanzierungsannahmen (u. a. Fremdkapitalaufnahmen) entsprechend in der Bilanz-Planung berücksichtigt werden.	Analyse der Cashflow-Posten
Rechnerische und formelle Plausibilität	Bei der Beurteilung der rechnerischen Plausibilität können die konsolidierten Plan-Ergebnisse der Bilanz, GuV und Cashflow-Rechnung zu Grunde gelegt werden. Ein wesentlicher Aspekt der formellen Plausibilität ist die Konsistenz der Annahmen innerhalb einzelner Teilpläne sowie zwischen den Teilplänen.	Bei der Beurteilung zukunftsorientierter Informationen durch den Wirtschaftsprüfer, die Eingang in die Unternehmensplanung finden, sind in Abhängigkeit des Anlasses der Planung Besonderheiten zu berücksichtigen. Diese betreffen insbesondere die Planungsanlässe einer Unternehmensbewertung, einer Sanierung, einer Due Diligence sowie einer Fairness Opinion.	Anlassbezogene Besonderheiten
Interne Plausibilität	Instrumente zur Beurteilung der internen Plausibilität sind u. a. der Vergleich der wesentlichen Planungsgrößen mit den entsprechenden Vergangenheitswerten (z. B. GuV- und Bilanzwerte) sowie der Vergleich der historischen Planungsrechnungen mit den tatsächlich realisierten Ergebnissen.	Die Planungen zur Unternehmensbewertung unterteilen sich häufig in eine Detailplanungsphase (Zeitraum von 3 bis 5 Jahren ausgehend vom Planungszeitpunkt) sowie eine Phase der ewigen Rente, welche nicht Bestandteil der Unternehmensplanung ist. Die Planung der Detailplanungsphase ist nach dem Zweck der Planung zu beurteilen, d. h. ob die Planung an optimistischen Zielvorgaben oder Mindestrenditen ausgerichtet ist. Das im Rahmen der ewigen Rente berücksichtigte Ergebnis sollte danach beurteilt werden, ob es sich an einem durchschnittlichen nachhaltigen Jahresergebnis orientiert.	Unternehmensbewertung
Externe Plausibilität	Die Beurteilung der externen Plausibilität bezieht sich auf die Nachvollziehbarkeit und Konsistenz der Planung mit externen Daten (z. B. Vergleich historischer Daten und Plandaten mit denen eines vergleichbaren Unternehmens).		
Analyse einer integrierten Unternehmensplanung	Die Analyse einer integrierten Unternehmensplanung umfasst insbesondere aufeinander abgestimmte Teilplanungen der Bilanz, der GuV sowie der Cashflow-Rechnung.		
Bilanzanalyse und Analyse der GuV-Posten	Die Konsistenz der Planung zu den Bilanz- und GuV-Posten wird durch die Analyse der Entwicklung interdependenter Posten beurteilt (z. B. Vergleich der Entwicklung des Anlagevermögens mit den geplanten Abschreibungen). Darüber hinaus werden im Rahmen der Bilanzanalyse u. a. die Vermögens- und Kapitalstruktur im Zeitablauf analysiert (z. B. Working Capital,	Der Fokus der Beurteilung der Unternehmensplanung für Unternehmen in Krisensituationen liegt auf der kurz- und mittelfristigen Planung legaler Einheiten, da auch die Krisenursachen kurz- und mittelfristig zu beseitigen sind. Eine Besonderheit der Unternehmensplanung in Sanierungsfällen ist, dass regelmäßig Vergangenheits- und Branchenvergleichswerte nicht für die Beurteilung der	Restrukturierung in Krisensituationen

Planung verwendet werden können (u. a. wegen veränderter bzw. verschlechterter Liefer- und Zahlungskonditionen von Lieferanten).

Es muss insbesondere darauf geachtet werden, dass die Sanierungsmaßnahmen dazu geeignet sind, die Unternehmenskrise zu überwinden. Sie müssen hinreichend konkretisiert sein, um eine Plausibilisierung vornehmen zu können. Besonderes Augenmerk ist auf die Aktualität der Planung zu legen, da diese in Sanierungsfällen i. d. R. mit höheren Unsicherheiten und besonderen Risiken verbunden ist.

Financial Due Diligence
und Fairness Opinion

Gegenstand einer Financial Due Diligence ist die Plausibilisierung der Bilanz-, GuV- und Cashflow-Posten eines potentiell zu veräußernden Unternehmens oder Geschäftsbereichs. Bei einer Fairness Opinion hat der Wirtschaftsprüfer die Angemessenheit eines Transaktionspreises

für eine Unternehmensveräußerung zu beurteilen. Der Umfang der Plausibilisierungen unterscheidet sich jeweils danach, ob der Wirtschaftsprüfer durch die Verkäufer- oder Käuferseite beauftragt wird. Im ersten Fall liegen dem Wirtschaftsprüfer u. a. Financial Fact Books bzw. kommentierte Planungsrechnungen vor. Die aus den entsprechenden Plan-Bilanzen, Plan-GuVs sowie Plan-Cashflow-Rechnungen abgeleiteten prognostizierten finanziellen Überschüsse müssen dabei in sich schlüssig dargelegt werden. Bei der Beurteilung aus Sicht des potentiellen Erwerbers liegen oftmals nur öffentlich zugängliche, vergangenheitsbezogene Informationen sowie Planungsüberlegungen aus Sicht des Erwerbers vor. Dabei kommt der Plausibilisierung der transaktionsbezogenen unechten und echten Synergien eine besondere Bedeutung zu. Dabei kann der Wirtschaftsprüfer auch geeignete Vergleichsgrößen hinzuziehen.

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

1d | Grundsätzliche Anforderungen zum Umfang von Sanierungskonzepten nach IDW S 6 | Autor: Markus Lill, München

IDW Life 12.2016

In der Dezemberausgabe 2016 der IDW Fachnachrichten erschien ein Sonderteil „Fragen und Antworten zur Erstellung und Beurteilung von Sanierungskonzepten nach IDW S 6“. Im Nachfolgenden sollen die wesentlichen Aussagen hieraus bezüglich des wichtigen Themas „Umfang von Sanierungskonzepten“, insbesondere bei kleineren Unternehmen, zusammengefasst werden. Diese Zusammenfassung soll als Unterstützungshilfe bei der praktischen Umsetzung des IDW S 6 dienen.

4) Genügt das Sanierungskonzept regulatorischen Anforderungen (MaRisk und WpÜG)?

Nach Auffassung des IDW und des BGH, dessen Rechtsprechung vollständig im IDW S 6 berücksichtigt wird, muss auch für kleinere Unternehmen mindestens ein in sich schlüssiges Sanierungskonzept vorliegen, das von den erkennbaren Tatsachen ausgeht und nicht offensichtlich undurchführbar ist. Eine Beurteilung durch einen ausgewiesenen Fachmann muss die wirtschaftliche Lage des zu sanierenden Unternehmens im Rahmen seiner Krisenursachen sowie die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage erfassen. Lediglich das Ausmaß der Beurteilung kann an den Umfang des Unternehmens angepasst werden.

Aufwand bei kleineren Unternehmen (vgl. auch BGH vom 04.12.1997, AZ: IX ZR 47/97, Rz. 25 m.w.N.)

Grundsätzlicher
Umfang eines
Sanierungskonzepts

Ein Sanierungskonzept muss folgende Fragen beantworten können (mit entsprechenden Folgen für den Umfang):

- 1) Ist die Sanierung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erfolgsversprechend?
- 2) Ist nach der Sanierung und angemessener Eigenkapitalausstattung wieder die Wettbewerbs- und Renditefähigkeit sichergestellt?
- 3) Entspricht das Sanierungskonzept den Anforderungen der Rechtsprechung (§ 826 BGB, § 39 Abs. 4 InsO, §§ 283 ff. StGB, etc)?

Da Sanierungskonzepte oft mehrere vergangenheitsorientierte Berichtsteile umfassen, wird die Darstellung der Krisenursachen oft als zu lang empfunden. Allerdings ist die Analyse der Vergangenheit

Umfang vergangenheitsorientierter Berichtsteile

(IDW S 6, Fußnote 6) für die Identifizierung der Krisenursachen sowie die Plausibilisierung der Planung und die Beurteilung der Angemessenheit des Sanierungskonzepts unabdingbar. Der Umfang dieser Analyse muss die vergangenheitsorientierten Sachverhalte, die für die Ableitung der Sanierungsmaßnahmen relevant sind, abdecken. Eine Kürzung ist nicht ratsam, da sich dies negativ auf die Tragfähigkeit eines Sanierungskonzepts auswirken kann.

Die Kürzung des Umfangs eines Sanierungskonzepts ist in den meisten Fällen herausfordernd. Ein tragfähiges Sanierungskonzept muss die vorstehend genannten Anforderungen erfüllen. Allerdings kann die Tiefe einzelner Punkte in angemessener Form durchaus angepasst werden in Hinsicht auf die Größe bzw. Komplexität des zu sanierenden Unternehmens sowie die verfügbare Zeit zur Erstellung eines Sanierungskonzepts.

Fazit

Kontakt:
Dr. Rainer Doll,
München,
rainer.doll@wts.de

Drei neue Publikationen von WTS Financial Advisory



Sprechen Sie uns an – wir stehen Ihnen gerne für ein Gespräch zur Verfügung.

Weitere Informationen unter:
wts.com/de

→ **Marinus Eßer**
 Partner – Financial Advisory
 Telefon +49 89 28646-2741
marinus.esser@wts.de

→ **Nikolaus Färber**
 Partner – Financial Advisory
 Telefon +49 89 28646-2723
nikolaus.farber@wts.de

→ **Hans-Georg Weber**
 Partner – Financial Advisory
 Telefon +49 89 28646-2777
hans-georg.weber@wts.de

2 | Jüngste Entwicklungen in der Nachhaltigkeits- und integrierten Berichterstattung | Autor: Thomas Heimhuber, München

Hintergrund

Die integrierte Berichterstattung verfolgt das Ziel, die Finanzberichterstattung im klassischen Sinne mit Unternehmensberichten über nicht-finanzielle Aspekte zu verknüpfen. Zu solchen nicht-finanziellen Themen gehören bspw. Angaben zur unternehmerischen Verantwortung (Corporate Social Responsibility, CSR) oder zum nachhaltigen Wirtschaften. In Deutschland sind in diesem Zusammenhang bestimmte große kapitalmarktorientierte Unternehmen gemäß dem Regierungsentwurf des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes verpflichtet, gewissen nicht-finanziellen Berichtspflichten für Geschäftsjahre beginnend ab dem 01.01.2017 nachzukommen (vgl. WTS Journal 05/2016, S. 48).

einer unternehmerischen Berichterstattung, also einem wesentlichen Teil der integrierten Berichterstattung. Basis der Arbeit des FRC ist das sog. Konsultationsdokument der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD). Die vom TCFD entwickelten klimabezogenen Finanzangaben beziehen sich auf die Governance eines Unternehmens in Bezug auf klimabezogene Risiken und Chancen, die Strategie im Umgang mit den Auswirkungen dieser Risiken und Chancen, die Identifikation, Messung und Steuerung selbiger und schließlich auf die Kennzahlen, um diese Risiken und Chancen überhaupt messen zu können.

Global Reporting Initiative (GRI)

Auf internationaler Ebene hat die Global Reporting Initiative (GRI) ihre Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung weiterentwickelt und als G4-Richtlinie veröffentlicht. Mit diesen Leitlinien soll das Ziel einer Vereinheitlichung der Berichterstattung verfolgt werden.

Dieses Rahmenkonzept für die Angabe von klimabezogenen Finanzrisiken unterstützt auch der US-amerikanische Rat für Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (Sustainability Accounting Standards Board, SASB). In seiner Stellungnahme vom 09.02.2017 bezieht sich das SASB unter anderem auf Möglichkeiten zur Verschärfung und Stärkung des allgemeinen Rahmenkonzepts zum Klimarisiko der TCFD und auch auf die genauere Spezifizierung hinsichtlich der Wesentlichkeit der zu berichtenden Themen. Darüber hinaus nimmt das SASB Stellung zur Verbesserung der praktischen Anwendbarkeit der Kernelemente des TCFD sowie zu Format und Aufbau der Berichterstattung.

Sustainability Accounting Standards Board (SASB)

International Integrated Reporting Committee (IIRC)

Für die integrierte Berichterstattung hat der internationale Ausschuss für integrierte Berichterstattung (International Integrated Reporting Committee, IIRC) vor drei Jahren ein Rahmenkonzept entwickelt, welches zurzeit im Rahmen einer zweimonatigen Konsultation auf den Prüfstand gestellt wird. Insbesondere soll die Sichtweise der Unternehmen, Kapitalgeber und anderer Adressaten einer integrierten Berichterstattung auf dieses Konzept erfasst und analysiert werden, um diese in das Rahmenkonzept einfließen lassen zu können.

Nach wie vor existiert noch kein umfassend anerkannter und angewendeter Reportingstandard für die nicht-finanzielle Berichterstattung und damit auch für die integrierte Berichterstattung. Zur Erfüllung der Berichtspflichten können sich Unternehmen sowohl für einen einzelnen integrierten Bericht entscheiden als auch für ein getrenntes Reporting mittels verschiedener Berichte.

Noch zu definieren: ein einheitlicher Reportingstandard

Financial Reporting Council (FRC)

Der britische Standardsetzer, das FRC, arbeitet an einer Weiterentwicklung freiwilliger einheitlicher Angaben zu klimabezogenen Finanzrisiken im Rahmen

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
wtS.com/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 | Kolbermoor | München | 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: stocksy © Raymond Forbes

wts im Dialog

Terminankündigung 2017

Kongresse → **Norddeutscher Unternehmertag 2017**
16. Mai 2017 Hamburg

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

→ **Bayerischer Mittelstandstag**
11. Juli 2017 München

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

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

Seminare → **Praxisseminar Verfahrensdokumentation**
31. Mai 2017 München
12. September 2017 Frankfurt
14. November 2017 Köln

→ **1 Jahr Unionszollkodex**
Erste Erfahrungen und Ausblick
12. Juni 2017 Düsseldorf
14. Juni 2017 Hamburg
19. Juni 2017 Frankfurt
20. Juni 2017 München

→ **Transfer Pricing 2017**
September 2017

→ **Steuern zum Frühstück: Real Estate**
Oktober 2017

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

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

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 | Kolbermoor | München | Regensburg

