

wts journal

Mandanten-
information
wts.com/de

4.2017



Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Erwerbergruppe i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG –
Regelung zum vollständigen Verlustuntergang
verfassungsgemäß?

Keine Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine
ausländische Betriebsstätte

Pauschalsteuer für Geschenke an Dritte aus
Vereinfachungsgründen weiterhin nicht Teil des
Geschenks

Umsatzsteuer:

Zeitliche Grenze für Ausübung und Rücknahme
der Option zur Umsatzsteuerpflicht

Erbschaft-/Schenkungssteuer:

Koordinierter Ländererlass zum neuen Unter-
nehmenserbschaftsteuerrecht

TAX | Internationales

Europarechtmäßigkeit des § 50d Abs. 3 EStG auf
dem Prüfstand

LEGAL

Gesellschaftsrecht:

Wichtiger Grund für die Abberufung und Kündi-
gung eines GmbH-Geschäftsführers

CONSULTING

Financial Advisory/Process & Risk Management:

Unterstützung bei der Prüferausschreibung im
Rahmen der kommenden Prüferrotation

Compliance:

Endgültiger IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestal-
tung und Prüfung eines Tax Compliance Manage-
ment Systems gemäß IDW PS 980

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	1 Ertragsteuern	q Verlustausgleich bei abgeltend besteuerten negativen Einkünften aus Kapitalvermögen	19
5	a Erwerbergruppe i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG – Regelung zum vollständigen Verlustuntergang verfassungsgemäß?	r Kein Abzug selbst getragener Krankheitskosten eines Privatversicherten als außergewöhnliche Belastung	20
6	b Keine Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine ausländische Betriebsstätte	2 Umsatzsteuer	
7	c Keine Verlängerung der Investitionsfrist des § 6b Abs. 3 EStG bei noch im Anfangsstadium befindlicher Bauplanung	a Zeitliche Grenze für Ausübung und Rücknahme der Option zur Umsatzsteuerpflicht	21
8	d Ertragszuschuss als organschaftliche Mehrabführung	b Keine Vorsteuerkorrektur beim letzten inländischen Abnehmer einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch ausländischen Unternehmer	22
8	e Erweiterter Anwendungsbereich der Realteilung	c Organisatorische Eingliederung durch Beherrschungsvertrag	23
10	f Keine steuerneutrale Übertragung bei Fortführung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Übergeber	3 Grunderwerbsteuer	
10	g BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von „Cum/Cum-Transaktionen“	a Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags	24
11	h Kein Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten für ausschüttungsgleiche Erträge	b Grunderwerbsteuerliche Anzeigepflicht bei der Aufstockung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft	24
12	i Rückstellungen für ein Aktienoptionsprogramm	c Feststellungsbescheid nach § 17 GrEStG ist zweifacher Grundlagenbescheid	25
14	j Keine Rückstellung für künftige Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
15	k Passiver Rechnungsabgrenzungsposten für zeitlich nicht begrenzte Verpflichtung	a Koordinierter Ländererlass zum neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht	26
15	l Grunderwerbsteuer aufgrund Umwandlungsvorgang als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe	b Besteuerung der Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten des Erblassers	26
16	m Pauschalsteuer für Geschenke an Dritte aus Vereinfachungsgründen weiterhin nicht Teil des Geschenks	c Unternehmensnachfolge – Niedrigerer Kapitalisierungsfaktor rückwirkend für Übertragungen ab 01.01.2016 anwendbar	28
17	n Gewährung der sog. erweiterten Kürzung bei abgekürztem Erhebungszeitraum	5 AO/Verfahrensrecht	
18	o Gewerbesteuerlicher Verlustabzug bei unterjährigem Gesellschafterwechsel	Geschlechtertrennung schließt Gemeinnützigkeit aus	28
18	p Veräußerungsgewinn nach Ausübung von Bezugsrechten aus sog. Altanteilen	6 Lohnsteuer	
		a Lohnsteuerliche Behandlung von Deutschkursen für Flüchtlinge und andere Arbeitnehmer	29

Seite		LEGAL	Seite
30	b Übernahme von Steuerberatungskosten durch den Arbeitgeber bei Nettolohnvereinbarung	Gesellschaftsrecht Wichtiger Grund für die Abberufung und Kündigung eines GmbH-Geschäftsführers	42
30	c Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte		
31	d Neue Vervielfältigungsregelung bei Umwandlung von Abfindungen zugunsten der Altersversorgung ab 01.01.2018	CONSULTING	
32	e Lohnsteuerliche Behandlung von (Elektro-)Diensträdern	1 Financial Advisory/ Process & Risk Management a Unterstützung bei der Prüferausschreibung im Rahmen der kommenden Prüferrotation	43
33	7 Verbrauchsteuer a Alkoholsteuerreform mit Wirkung zum 01.01.2018	b E-DRÄS 8 zur Überarbeitung des DRS 20 „Konzernlagebericht“	44
34	b Anpassung der vollständigen Vergällung zum 01.08.2017	c Bilanzierung des Abgangs von finanziellen Vermögenswerten nach IFRS 9 (IDW RS HFA 48)	45
35	8 Zoll- und Außenwirtschaftsrecht a Zollfreier Handel zwischen EU und Kanada – CETA vorläufig anwendbar	d Übertragung nichtfinanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 mit anschließender Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen	46
35	b Grundsatzabkommen zwischen EU und Japan – Freihandelsabkommen soll zügig verhandelt werden	e IASB-Entwurf zu Sachanlagen – Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung (vorgeschlagene Änderungen an IAS 16)	47
	TAX Internationales	f Reform der Insolvenzanfechtung	48
37	9 Deutschland a Neufassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung („GAufzV“) mit zusätzlichen Anforderungen	2 Compliance Endgültiger IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980	49
37	b Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report)		
38	c Europarechtmäßigkeit des § 50d Abs. 3 EStG auf dem Prüfstand		
39	d Abzugsverbot für ausländische Sozialversicherungsbeiträge europarechtswidrig		
40	10 Österreich a Auswirkungen des Multilateralen Instruments auf das DBA Deutschland-Österreich		
40	b Neues Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz		



Thomas Krug
Managing Partner
WTS Financial Advisory

Liebe Leserinnen und Leser,

zusätzlich zu Steuerberatung und angrenzender Rechtsberatung bietet WTS seit 2009 sehr erfolgreich Financial Advisory Services als weitere wichtige Säule im Dienstleistungsportfolio an.

Die Schwerpunkte dieser Beratung lagen bis heute in den Bereichen Accounting & Reporting Advisory, Process & Risk Advisory, Restructuring, Transaction Services sowie IT Advisory. Mit einer erfahrenen Truppe von ca. 40 Beratern am Standort München werden Mandanten vor allem im Industrie-Bereich, vom Mittelständler über PE-Häuser bis hin zum DAX-Konzern, bei der Lösung diesbezüglicher Aufgaben erfolgreich unterstützt.

Durch den Zusammenschluss von WTS und FAS AG wird dieses Geschäftsfeld nun weiter deutlich gestärkt. Für die FAS AG arbeiten heute über 60 Berater an den Standorten Stuttgart, München, Frankfurt, Düsseldorf sowie Zürich und Wien. Diese sind zu etwa einem Drittel im Financial Services-Bereich, primär mit Banken als Mandanten, und zu ungefähr zwei Dritteln auch im Industrie-Bereich, mit Mandanten quer durch alle Branchen, von Automotive über Biotech und Software bis hin zu Dienstleistungsunternehmen, tätig.

Genau wie WTS bietet die FAS AG sowohl Beratung als auch operative Unterstützung im Finanzbereich mit den Schwerpunkten Accounting Advisory (Beratung bei der Bilanzierung, aktuell insbesondere IFRS 15

und IFRS 16) sowie Finance Optimization (wie die Optimierung von Finanzprozessen oder die fachliche Begleitung von SAP-Projekten) an. Auch heute schon unterstützen beide Einheiten Mandanten ebenso bei Bewertungen und Transaktionen.

Durch die Bündelung der Kräfte von WTS und FAS AG im Financial Advisory geht in diesem Bereich nun ein schlagkräftiges Team mit mehr als 100 Beratern gemeinsam in die Zukunft. Mit dieser signifikanten Größe können wir unsere Mandanten noch umfassender bedienen und auch große Projekte problemlos abwickeln. Gemeinsam haben wir Zugang zu dem großen internationalen Netzwerk der WTS Global, insbesondere auch in wichtigen Märkten wie China und USA.

Darüber hinaus gewinnt die WTS Gruppe durch die sehr starke Präsenz der FAS AG in Baden-Württemberg und die enge Verflechtung in der regionalen Wirtschaft mit Stuttgart einen wichtigen neuen Standort in Deutschland in einer der dynamischsten Wirtschaftsregionen. Wir freuen uns auf die gemeinsame Zukunft von WTS und FAS AG im Financial Advisory!

Herzliche Grüße

Thomas Krug

Ingo Weber



Ingo Weber
CEO
FAS AG

1a | Erwerbergruppe i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG – Regelung zum vollständigen Verlustuntergang verfassungsgemäß? | Autor: StB Sergej Müller, Frankfurt a. M.

BFH vom 22.11.2016 (AZ: I R 30/15)	Mit Urteil vom 22.11.2016 hatte der BFH zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen mehrere Erwerber von Anteilen an einer Verlustgesellschaft eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen bilden.	im Anschluss an den Erwerb z. B. durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere Abreden einen beherrschenden einheitlichen Einfluss bei der Verlustgesellschaft ausüben können. Als maßgeblicher Zeitpunkt sei dabei auf den Erwerbszeitpunkt abzustellen. Spätestens zu diesem Zeitpunkt müssten die Erwerber Abreden im Hinblick auf das spätere gemeinsame Beherrschen der Gesellschaft getroffen haben. Die schlichte Möglichkeit des Beherrschens (allein aufgrund der zusammengerechneten Beteiligung) genüge nicht. Die Feststellungs- und Beweislast trage die Finanzbehörde.	
Urteilsfall	Im Streitfall war an der Klägerin (einer GmbH) u. a. die A GmbH zu 53 % beteiligt. Andere Gesellschafter waren u. a. (teilweise vermittelt durch Beteiligungsgesellschaften) B, C, D und E mit einer Beteiligung von jeweils 10,38 %. Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2010 einen Verlust. Zum 31.12.2009 wurde ein Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer bzw. ein vortragsfähiger Gewerbeverlustr festgestellt. Im Streitjahr 2010 veräußerten die Gesellschafter der A GmbH sämtliche Anteile zu jeweils 33,33 % an B, C und E, sodass letztere dadurch mittelbar zugleich jeweils 17,67 % der Anteile an der Klägerin erwarben.	Damit widerspricht der BFH insoweit der weiter gehenden Auslegung der Finanzverwaltung, wonach gleichgerichtete Interessen z. B. vorlägen, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken würden; Indiz gleichgerichteter Interessen sei danach auch die gemeinsame Beherrschung der Körperschaft. Die Finanzverwaltung hat die Entscheidung des BFH vom 22.11.2016 im Bundessteuerblatt veröffentlicht.	BMF vom 04.07.2008, dort Rz. 27
Streitfrage	Das Finanzamt war der Auffassung, dass es sich bei den Erwerbern um eine Erwerbergruppe i.S.d. 8c Abs. 1 Satz 3 KStG handele, sodass die nicht genutzten Verluste der Klägerin gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig nicht mehr abziehbar seien. Das Finanzgericht widersprach der Auffassung des Finanzamts und sah in den Erwerbern keine Erwerbergruppe im Sinne der Vorschrift. Zu einem Verlustuntergang sei es folglich nicht gekommen.	In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass das FG Hamburg nunmehr in einem anderen Verfahren mit Beschluss vom 29.08.2017 das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zu der Frage angerufen, ob § 8c Satz 2 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) verfassungswidrig ist, wovon der vorlegende Senat überzeugt ist. Das BVerfG hatte aufgrund einer vergleichbaren Vorlage zu § 8c Satz 1 KStG a.F. mit Beschluss vom 29.03.2017 bereits entschieden, dass der Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz verstoße. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber insoweit aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit ab 01.01.2008 bis 31.12.2015 zu beseitigen (vgl. hierzu WTS Journal 03/2017).	FG Hamburg vom 29.08.2017 (AZ: 2 K 245/17)
Enge Auslegung hinsichtlich einer Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen	Der BFH bestätigte nun die Auffassung der Vorinstanz. Zur Annahme einer Erwerbergruppe im Sinne der Vorschrift habe es an den tatbestandlich geforderten „gleichgerichteten Interessen“ gefehlt. Der Regelungszweck der Vorschrift liege in der Missbrauchsabwehr in Bezug auf ein „typisches Erwerberquartett“. Bei einem solchen erfolge der Erwerb durch vier zu je 25 % beteiligte Anteilserwerber, um einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG zu entgehen. Nach Auffassung des BFH setze diese Missbrauchsvorschrift daher voraus, dass mehrere Erwerber bei und im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen einer Verlustgesellschaft zusammenwirken. Auf dieser Grundlage müssten diese Personen zudem	Gegenstand der neuen Vorlage an das BVerfG ist nun die Regelung in § 8c Satz 2 KStG a.F., wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft sogar vollständig	BVerfG vom 29.03.2017 (AZ: 2 BvL 6/11)
			Regelung zum vollständigen Verlustuntergang verfassungsgemäß?

wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen werden. Damit wird eine weitere Variante der höchst umstrittenen Verlustabzugsbeschränkung auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt. Auch hier könnte das BVerfG seine Entscheidung am Ende

auf den Zeitraum ab dem 01.01.2008 bis zum 31.12.2015 erstrecken. In diesem Zusammenhang sei auch auf das beim BFH anhängige Verfahren (AZ: I R 31/11) hinzuweisen, welches bis zur vorgenannten Entscheidung des BVerfG vom 29.03.2017 ausgesetzt wurde.

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

1b | Keine Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine ausländische Betriebsstätte |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 22.06.2017
(AZ: VI R 84/14)

Mit Urteil vom 22.06.2017 hatte der BFH u. a. darüber zu entscheiden, ob die Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine EU-Betriebsstätte möglich ist.

Urteilsfall

Im Streitfall führte der Kläger einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die Gewinnermittlung erfolgte durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG. Zu diesem Betrieb gehörte eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG, welche aus der Veräußerung eines Grundstücks im Wirtschaftsjahr 2005/2006 stammte. Am 15.06.2010 beteiligte sich der Kläger als Kommanditist zu 50 % an der ungarischen Gesellschaft („R-KG“), die einer deutschen Kommanditgesellschaft entsprach. Die R-KG betrieb in Ungarn Land- und Forstwirtschaft. Sie erwarb am 24.06.2010 ein landwirtschaftliches Grundstück zum Preis von umgerechnet € 1.827,37. Im Wirtschaftsjahr 2009/2010 übertrug der Kläger € 900 aus der – noch mit € 160.400 in der Bilanz ausgewiesenen – Rücklage auf das in Ungarn belegene Grundstück. Streitjahr war das Jahr 2009.

Das Finanzamt löste – entgegen der Ansicht des Klägers – die Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG in Höhe von € 900 unter Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG zum 30.06.2010 erfolgswirksam auf. Es vertrat die Auffassung, dass die Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht erfüllt waren, da das Grundstück in Ungarn nicht zu einer inländischen Betriebsstätte des Klägers gehörte. Das Finanzgericht teilte die Auffassung des Klägers und gab der dagegen erhobenen Klage statt. Die Finanzverwaltung legte Revision ein.

Keine Übertragung auf
Wirtschaftsgüter einer aus-
ländischen Betriebsstätte

Der BFH hat das erstinstanzliche Urteil jedoch aufgehoben. Die gewinnerhöhende Auflösung der § 6b-Rücklage in Höhe von

€ 900 sei zu Recht vorgenommen worden. Voraussetzung für eine Übertragung der § 6b-Rücklage sei u. a., dass die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG). Im vorliegenden Fall gehörte das Grundstück jedoch zu einer ungarischen Betriebsstätte.

Auch die rückwirkende Einführung des § 6b Abs. 2a EStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) könne zumindest nichts an der gewinnerhöhenden Auflösung der § 6b-Rücklage ändern. Nach dieser Vorschrift kann die festgesetzte Steuer, die auf einen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 6b Abs. 2 EStG entfällt, auf Antrag des Steuerpflichtigen in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden. Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Stundungsregelung ist, dass im Jahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Jahren ein begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird, das einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zuzuordnen ist.

Im Streitfall war jedoch auf Antrag die auf den Auflösungsbetrag entfallende Steuer (ohne Zinszuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG) in fünf gleichen Jahresbeträgen zu stunden. Denn erstmals zum Zeitpunkt der Auflösung der Rücklage sei eine Steuer festgesetzt worden, welche gestundet werden kann. Zwar könne nach dem Wortlaut des § 6b Abs. 2a Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2015 der Stundungsantrag nur „im Wirtschaftsjahr“ der Veräußerung der in § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG bezeichneten Wirtschaftsgüter gestellt werden. Wenn aber der Veräußerungsgewinn – wie im Streitfall – ganz oder teilweise vor Verkündung

Rückwirkende
Anwendung des
§ 6b Abs. 2a EStG

Steuerstundung

Keine strenge Wortlaut-
auslegung in den Fällen
der rückwirkenden
Anwendung des
§ 6b Abs. 2a EStG

des StÄndG 2015 einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG zugeführt worden sei, könne an einer strengen Wortauslegung nicht mehr festgehalten werden. In solchen Fällen genüge – so der BFH – ein nachträglich gestellter Stundungsantrag „für“ das betreffende Wirtschaftsjahr. Ansonsten würde die Vorschrift, soweit sie rückwirkend anzuwenden ist, ins Leere laufen.

Kein Verstoß gegen Unionsrecht

Es sei unionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass § 6b Abs. 2a EStG i.d.F. des StÄndG 2015 die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer „nur“ stunde. Auch gegen den Stundungszeitraum von fünf Jahren bestünden keine unionsrechtlichen Bedenken. Zudem erfolge die Stun-

dung der Jahresraten nach § 6b Abs. 2a Satz 3 i.V.m. § 36 Abs. 5 Satz 3 EStG zinslos.

Aufgrund der Besonderheiten des Streitfalls ließ der BFH aber auch einige interessante Fragen offen. Insbesondere der Einwand des Klägers, es sei unionsrechtswidrig, dass während des Reinvestitionszeitraums nicht zwischen Stundung und Bildung einer Rücklage gewechselt werden kann, war für den Streitfall im Rückwirkungszeitraum des § 6b Abs. 2a EStG i.d.F. des StÄndG 2015 nicht bedeutsam. Denn obwohl der Kläger den streitigen Veräußerungsgewinn zunächst einer Rücklage zuführte, konnte er eine Stundung des Veräußerungsgewinns verlangen.

Weiterhin offen, ob Wechsel zwischen Stundung und Rücklagenbildung möglich

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

1c | Keine Verlängerung der Investitionsfrist des § 6b Abs. 3 EStG bei noch im Anfangsstadium befindlicher Bauplanung | Autorin: Stephanie Keusch, München

Voraussetzungen für die erweiterte Übertragungsdauer

Die Reinvestitionsrücklage gem. § 6b EStG bietet eine der wenigen Möglichkeiten im deutschen Ertragsteuerrecht, die Besteuerung von bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern – insbesondere Immobilien – aufgedeckten stillen Reserven unter gewissen Voraussetzungen aufzuschieben. Mit der in § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG vorgesehenen Verlängerung der Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre in Fällen, in denen mit der Herstellung eines neuen Gebäudes vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist, wird berücksichtigt, dass die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert. Wenngleich der Begriff des „Beginns der Herstellung“ bereits Gegenstand zahlreicher Entscheidungen war, besteht diesbezüglich weiterer Klärungsbedarf.

FG München vom 14.02.2017 (AZ: 6 K 2143/16)

In einem aktuellen Urteilsfall des FG München hatte ein Unternehmer nach Veräußerung eines Grundstücks im Jahr

2005 in seiner Bilanz eine § 6b-Rücklage gebildet. In 2009 – also kurz vor Ablauf der vierjährigen Investitionsfrist – beauftragte er einen Architekten, den Bau eines neuen Gebäudes zu planen. Der entsprechende Bauantrag wurde erst nach Ablauf der Vierjahresfrist gestellt. Das FG München entschied, dass sich die Reinvestitionsfrist nicht auf sechs Jahre verlängere, da sich die Bauplanung des Architekten bei Ablauf des Vierjahreszeitraums ersichtlich noch im Anfangsstadium befand, ein „– wenigstens im Wesentlichen – fertiger Plan“ nicht vorlag und die innere Entscheidung zu bauen nicht bindend nach außen erkennbar war.

In der bereits anhängigen Revision wird der BFH nun die Frage zu entscheiden haben, ob sich die Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre verlängert, wenn innerhalb des Vierjahreszeitraums zwar mit der Planung des neuen Gebäudes begonnen wurde, der Bauantrag allerdings erst nach Ablauf der Vierjahresfrist gestellt wurde.

Anhängige Revision (AZ: X R 7/17)

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

1d | Ertragszuschuss als organschaftliche Mehrabführung | Autor: StB Christian Seib, Frankfurt a.M.

BFH vom 15.03.2017
(AZ: I R 67/15)

Der BFH hatte im Urteil vom 15.03.2017 über die Folgen eines Ertragszuschusses des Organträgers an eine Organgesellschaft im Hinblick auf das steuerliche Einlagekonto zu entscheiden.

Urteilsfall

Im Streitfall zahlte die Organträgerin an ihre Organgesellschaft, eine GmbH (Klägerin), einen nicht rückzahlbaren Ertragszuschuss, welcher in der Handelsbilanz der Klägerin als Ertrag gebucht wurde. Steuerlich war der Ertragszuschuss zunächst unstreitig als verdeckte Einlage zu beurteilen und erhöhte somit das steuerliche Einlagekonto auf Ebene der Organgesellschaft.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, der Ertragszuschuss führe darüber hinaus aufgrund abweichender Behandlung in Handels- und Steuerbilanz zu einer das steuerliche Einlagekonto mindernden organschaftlichen Mehrabführung. Dagegen wehrte sich die Klägerin mit der Argumentation, dass die verdeckte Einlage außerbilanziell zu korrigieren sei und somit mangels Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz keine Mehrabführung vorliegen könne.

FG München vom
13.08.2015
(AZ: 6 K 39/13)

Das FG München bestätigte die Auffassung des Finanzamts und nahm somit ebenfalls eine aus Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz resultierende Mehrabführung an, die das steuerliche Einlagekonto entsprechend mindere.

Im Revisionsverfahren schloss sich der BFH im Ergebnis der Vorinstanz an. Dabei ließ er offen, ob die verdeckte Einlage innerhalb der Steuerbilanz oder außerbilanziell zu korrigieren ist, da es hierauf hinsichtlich des Vorliegens einer Mehrabführung nicht ankomme. Vielmehr sei diese Beurteilung am Grundanliegen des Gesetzgebers im Hinblick auf § 14 Abs. 4 KStG auszurichten, der die Einmalbesteuerung der organschaftlichen Erträge beim Organträger sicherstellen wollte.

Die verdeckte Einlage führe steuerlich zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der Organgesellschaft. Am Wert der Beteiligung ändere sich jedoch am Ende nichts, da der Ertragszuschuss abgeführt werde. Der sich aus der Annahme einer Mehrabführung ergebende passive Ausgleichsposten auf Ebene des Organträgers gewährleiste eine zutreffende Ermittlung eines künftigen etwaigen Veräußerungsgewinns und damit eine systematisch folgerichtige Einmalbesteuerung der organschaftlichen Erträge. Damit wendet sich der BFH gegen die Ansicht des BMF, dass in solchen Konstellationen mangels Abweichung des an den Organträger abgeführten Gewinns vom Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft keine Mehrabführung vorliege.

Ergänzend merkte der BFH an, dass der sofortige Rückfluss des Ertragszuschusses über die Gewinnabführung auch nicht zur Rückgängigmachung der verdeckten Einlage führe.

Korrektur innerhalb der Steuerbilanz für Mehrabführung nicht entscheidend

Einmalbesteuerung der organschaftlichen Erträge

BMF vom 15.07.2013

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

1e | Erweiterter Anwendungsbereich der Realteilung | Autor: RA/StB Dr. Thomas Otto, Köln

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

In einem grundlegenden Urteil vom 17.09.2015 hatte der BFH entschieden, dass eine (steuerneutrale) Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG – entgegen dem früheren engen Begriffsverständnis – keine vollständige Auflösung der Gesellschaft voraussetzt. Sie könne vielmehr auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung und Fortsetzung der Mitunternehmer-

schaft durch die verbliebenen Mitunternehmer vorliegen. Dieser Rechtsprechung zur „Teilbetriebs-Realteilung“ hatte sich zwischenzeitlich auch bereits die Finanzverwaltung im überarbeiteten Realteilungserlass angeschlossen.

Nunmehr hat der BFH in zwei weiteren Urteilen vom 16.03.2017 (Urteilsfall 1) und vom 30.03.2017 (Urteilsfall 2) seine

BMF vom 20.12.2016

BFH vom 16.03.2017
(AZ: IV R 31/14) und vom
30.03.2017 (AZ: IV R 11/15)

Rechtsprechung in diesem Bereich bestätigt und fortentwickelt.

Urteilsfall 1 Im ersten Urteilsfall betrieben Vater (V) und Sohn (S) gemeinsam eine GmbH & Co. KG, an deren Vermögen V zu 90 % und S zu 10 % beteiligt waren. Die KG wurde durch Gesellschafterbeschluss aufgelöst. Bei der Vermögensverteilung erhielt V nur einen geringen Teil, während der wesentliche Teil des vormaligen Gesellschaftsvermögens an S ging. V und S übten mit den übernommenen Wirtschaftsgütern jeweils weiterhin eine gewerbliche Tätigkeit aus. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass wegen fortbestehender „Betriebsidentität“ keine steuerneutrale Realteilung gegeben sei, sondern V seinen Mitunternehmeranteil entgeltlich (gegen Sachwertabfindung) auf S übertragen habe.

Urteilsfall 2 Im zweiten Urteilsfall handelte es sich bei der Klägerin und Revisionsbeklagten um eine GmbH & Co. KG. Ein Kommanditist der KG hatte zunächst seinen Kommanditanteil zu Buchwerten in eine neu gegründete KG eingebracht (§ 24 UmwStG). Diese KG war anschließend durch Austritt aus der Klägerin ausgeschieden. Als Abfindung erhielt die ausscheidende KG alle Wirtschaftsgüter eines Geschäftsbereichs der Klägerin (kein Teilbetrieb), den sie anschließend fortführte. Das Finanzamt beurteilte diesen Vorgang als gewinnrealisierendes Tauschgeschäft (Ausscheiden gegen Sachwertabfindung mit Spitzenausgleich).

Entscheidungen des BFH Der IV. Senat des BFH hat in beiden Fällen das Vorliegen einer steuerneutralen Realteilung bejaht. Der BFH sieht die Realteilung als Sonderfall der Betriebs- bzw. Anteilsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG an. Dies gilt sowohl bei Teilbetriebs- als auch bei Einzelwirtschaftsguts-Übertragungen.

Unterscheidung zwischen echter und unechter Realteilung Der BFH unterscheidet im Urteil vom 16.03.2017 terminologisch zwischen echter und unechter Realteilung. Unter den Begriff der „echten Realteilung“ fallen die

„klassischen“ Realteilungsfälle der Auflösung einer Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens. Als unechte Realteilung werden die Fälle des Ausscheidens (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft angesehen. Im Urteilsfall 1 lag damit eine echte Realteilung vor.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 20.12.2016 hat der BFH zudem im Urteil vom 30.03.2017 entschieden, dass die Realteilungsgrundsätze beim Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung aus dem mitunternehmerischen Vermögen auch dann Anwendung finden, wenn die Abfindung nicht in der Übertragung einer Sachgesamtheit, sondern in der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter besteht. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG findet auf diese Vorgänge keine Anwendung. Nach dem BFH ist § 16 Abs. 2 und 3 EStG für den Fall des Ausscheidens aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern die speziellere Norm.

Mit diesen Entscheidungen hat der BFH den Anwendungsbereich des Rechtsinstituts der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG wesentlich erweitert. Beim Ausscheiden von Mitunternehmern kann damit nach den Realteilungsgrundsätzen in weitergehendem Umfang als früher eine gewinnrealisierende Aufdeckung von stillen Reserven vermieden werden, soweit die stillen Reserven des übernommenen Betriebsvermögens weiterhin steuerverstrickt bleiben. Eine Auflösung der Gesellschaft ist nicht erforderlich; eine steuerneutrale Realteilung ist zudem auch bei der Übernahme von Einzelwirtschaftsgütern durch den Ausscheidenden möglich. Der Realteilungserlass vom 20.12.2016 wird daher erneut überarbeitet werden müssen.

Unechte Realteilung auch bei Abfindung mit Einzelwirtschaftsgütern

Praxisempfehlungen

Kontakt:
RA/StB Bernd Keller,
Köln,
bernd.keller@wtS.de

1f | Keine steuerneutrale Übertragung bei Fortführung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Übergeber | Autorin: StBin Viktoria Luise Lücke, Köln

BFH vom 25.01.2017
(AZ: X R 59/14)

Mit Urteil vom 25.01.2017 bestätigte und schärfte der BFH seine Rechtsprechung zu den Voraussetzungen einer steuerneutralen, unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG. Hiernach setzt die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG voraus, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Daran fehlt es, wenn die einzige wesentliche Betriebsgrundlage aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wird.

Urteilsfall

Im Streitfall war die Klägerin Eigentümerin eines Grundstücks nebst Gebäude. In dem Gebäude befanden sich eine von ihr verpachtete Gaststätte sowie vermietete Wohnungen und Büros. Die Klägerin übertrug das bebaute Grundstück, welches sie im Betriebsvermögen hielt, unentgeltlich auf ihren Sohn, behielt sich jedoch ein Nießbrauchsrecht hieran vor und erklärte hieraus weiterhin gewerbliche Einkünfte. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Klägerin habe den Gewerbebetrieb aufgrund des ihr eingeräumten Nießbrauchsrechts fortgeführt und einen steuerpflichtigen Entnahmegewinn angenommen. Das FG Münster befand in seinem Urteil, das Finanzamt habe zu Recht den streitbefangenen Vorgang als Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG behandelt und das Vorliegen der Voraussetzungen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG verneint.

FG Münster vom
18.09.2014
(AZ: 13 K 724/11 E)

Tätigkeitsbezogener Begriff des Gewerbebetriebs

Der BFH bestätigte die Ansicht des Finanzamts und des Finanzgerichts. Zwar hatte

die Klägerin den Betrieb ohne Entgelt an den Sohn übertragen. § 6 Abs. 3 EStG setze darüber hinaus aber voraus, dass der Übertragene seine gewerbliche Tätigkeit einstellt. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus in einem einheitlichen Vorgang auf den Nachfolger übertragen werden. Der Begriff des Betriebs sei somit – anders als beim land- und forstwirtschaftlichen Betriebsbegriff – nicht nur gegenstandsbezogen, sondern auch tätigkeitsbezogen zu verstehen. Ohne die bisherige Tätigkeit durch den Übertragenden einzustellen, würden nur Betriebsmittel übertragen, nicht aber der Betrieb als solcher. Kein Unterschied ergebe sich dabei zwischen der Übertragung aktiver und verpachteter Betriebe.

Die unentgeltliche Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge wäre möglicherweise eine steuerneutrale Alternative, da in diesem Fall die betriebliche Tätigkeit des Vorgängers endet und vom Nachfolger fortgesetzt wird. Letzterem stehen sodann die wirtschaftlichen Erträge sowie die Chancen und Risiken aus dem fortgeführten Betrieb zu. Für die ausscheidende Generation bedeutet die Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit regelmäßig, das „Zepter“ aus der Hand zu geben und die Verantwortung auf den Nachfolger zu übertragen. Im Gegenzug bekommt sie für die Übergabe der existenzsichernden Wirtschaftseinheit jedoch eine Versorgungsrente eingeräumt.

Praxishinweis

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

1g | BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von „Cum/Cum-Transaktionen“ |

Autor: StB René Mohr, Frankfurt a.M.

Hintergrund

Zur Vermeidung einer Definitivbelastung mit Kapitalertragsteuer wurden in der Vergangenheit bei sog. „Cum/Cum-Transaktionen“ inländische Aktien „mit Dividendenberechtigung“ vor dem Dividendenstichtag von einem Steuerausländer an eine inländische und hinsichtlich der Kapitalertragsteuer anrechnungsberechtigzte Person (z. B. eine inländische

Bank) gegen Gebühr verliehen, die die Dividende vereinnahmte. Kurz nach dem Dividendenstichtag wurde die Aktie samt eines Großteils der Dividende an den ausländischen Besitzer zurückgegeben. Dabei konnte sich die inländische Bank die auf die Dividende entfallende Kapitalertragsteuer anrechnen lassen, während die Steuerersparnis im Rahmen einer Kom-

pensionszahlung („Gebühr“) mit dem Anteilseigner geteilt wurde.

Neuregelung des
§ 36a EStG

Seit Einführung des § 36a EStG ist mit Wirkung ab dem 01.01.2016 die Anrechnung der Kapitalertragsteuer nur noch möglich, wenn der Erwerber als wirtschaftlicher Eigentümer die Anteilsscheine ununterbrochen mindestens 45 Tage innerhalb eines Zeitraums von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach dem Fälligkeitszeitpunkt der Kapitalerträge hält und in diesen 45 Tagen ununterbrochen das sog. Mindestwertänderungsrisiko i.H.v. 70 % getragen hat.

BMF vom 17.07.2017

Mit BMF-Schreiben vom 17.07.2017 hat die Finanzverwaltung nun ihre Sichtweise in Bezug auf „Cum/Cum-Transaktionen“ dargelegt, die vor dem 01.01.2016 durchgeführt wurden (Transaktionen durch EU/EWR-Gesellschaften vor dem 01.03.2013 werden nicht beanstandet). Danach werden die Übertragungen der Aktien i.d.R. durch ein Wertpapierleihegeschäft (Leihe an einen anrechnungsberechtigten Steuerinländer über den Dividendenstichtag), durch ein Kassageschäft (Veräußerung an eine inländische Person vor dem Dividendenstichtag und anschließender Rückkauf) oder durch ein Wertpapierpensionsgeschäft (sog. Repo-Geschäft) durchgeführt. Entsprechend den vom BFH mit Urteil vom 18.08.2015 definierten Merkmalen nimmt die Finanzverwaltung für diese Geschäfte einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO an, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gegenüber der angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Ein Gestaltungsmissbrauch wird danach dann angenommen, wenn ein wirtschaftlich vernünftiger Grund für das Rechtsgeschäft fehlt und es sich folglich nur um eine steuerinduzierte Gestaltung

BFH vom 18.08.2015
(AZ: I R 88/13)

handelt. Nach den Ausführungen im BMF-Schreiben liegt dies vor, wenn sich der wirtschaftliche Vorteil aus der Gestaltung auf einen zu erwartenden Steuervorteil beschränkt und sich das Gesamtentgelt des Entleihers bzw. Erwerbers für die Durchführung der Cum/Cum-Gestaltungen an diesem bemisst. Als Indizien für steuerinduzierte Gestaltungen führt das BMF-Schreiben an, dass für den Entleiher bzw. Erwerber der Aktien die Ausübung des Stimmrechts vertraglich ausgeschlossen oder eingeschränkt wurde bzw. ihm es auf die Ausübung des Stimmrechts nicht ankommt. Auch der Ausschluss des Risikos von Wertveränderungen der Aktien auf Seiten des Entleihers bzw. Erwerbers spricht danach für eine steuerinduzierte Gestaltung.

Nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht der Steueranspruch im Falle einer steuerinduzierten Gestaltung in der Weise, in der er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. In Abhängigkeit der Ausgestaltung der „Cum/Cum-Transaktion“ können sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen ergeben, die zu einer Nichtanrechnung des steuerinduzierten Anteils der Kapitalertragsteuer auf Ebene der inländischen Person führen. Für bereits veranlagte Zeiträume ist daher mit Rückforderungen zzgl. Zinsen zu rechnen.

Rechtsfolgen des § 42 AO

Das BMF-Schreiben listet eine Vielzahl der gängigen „Cum/Cum-Gestaltungen“ und deren steuerliche Folgen im Falle einer missbräuchlichen Gestaltung i.S.d. § 42 AO exemplarisch auf. Seitens der Finanzverwaltung ist das BMF-Schreiben auf alle offenen Fälle anzuwenden. Für Gestaltungen ab dem 01.01.2016 ist § 36a EStG vorrangig anzuwenden.

Beispiele mit
Rechtsfolgen

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

1h | Kein Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten für ausschüttungsgleiche Erträge | Autorin: Nicole Lutter, München

BFH vom 29.03.2017
(AZ: I R 73/15)

Mit Urteil vom 29.03.2017 hat der BFH entschieden, dass die Anschaffungskosten eines im Betriebsvermögen gehaltenen Investmentanteils nicht nachträglich durch ausschüttungsgleiche Erträge i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG bzw. § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG erhöht werden. Eine entsprechende

Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ist damit ausgeschlossen.

Im Rahmen der Einkommensermittlung für das Jahr 2005 (Streitjahr) hatte die Klägerin auf im Umlaufvermögen gehaltene Anteile an Publikums- und Spezial-

Urteilsfall

sondervermögen Teilwertabschreibungen aufgrund dauerhafter Wertminderungen in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Rücknahmepreis zum Bilanzstichtag und den Anschaffungskosten der Anteile vorgenommen. Die Klägerin hatte die ihr im Streitjahr und den Vorjahren nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG als zugeflossen geltenden Erträge als nachträgliche Anschaffungskosten der Fondsanteile berücksichtigt. Die Betriebsprüfung erkannte die Teilwertabschreibungen nicht an. Das Einspruchsverfahren sowie die Klage vor dem FG Sachsen blieben erfolglos.

FG Sachsen vom
20.08.2015
(AZ: 1 K 1689/12)

Anteile an Investment-
fonds als eigenständige
Wirtschaftsgüter

Im Betriebsvermögen gehaltene Anteile an einem Investmentfonds seien steuerbilanziell eigenständige Wirtschaftsgüter. Insoweit seien die einzelnen Anteile, jedoch nicht die vom Investmentfonds gehaltenen Wirtschaftsgüter zu bilanzieren. Die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens seien sowohl im Rahmen der Erstbewertung als auch zum Ende des Streitjahres nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG (2005) mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren, welche Aufwendungen des Steuerpflichtigen voraussetzen. Auf Grund voraussichtlich dauerhafter Wertminderung könne bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG der geminderte Teilwert zum Tragen kommen.

Ausschüttungsgleiche Erträge gehören nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG bei betrieblichen Anlegern zu den Betriebseinnahmen und unterliegen hier als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung.

Steuerliche Fiktion des
Zuflusses der Erträge

Abweichend von der handelsbilanziellen Zurechnung werden steuerrechtlich ausschüttungsgleiche Erträge basierend auf dem Realisationsprinzip bereits im Zeit-

punkt des fingierten Zuflusses – nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG bzw. § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG mit Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie vereinnahmt worden sind – erfasst. Bei Veräußerung bzw. Rückgabe des Investmentanteils sind sie von dem Gewinn aus der Differenz des Veräußerungserlöses bzw. Rücknahmepreises und dem Buchwert abzuziehen, um sie nicht nochmals der Besteuerung zu unterwerfen.

Um also eine erneute Besteuerung der ausschüttungsgleichen Erträge zum Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Rückgabe des Investmentanteils zu vermeiden, ist es geboten, diese zum Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie als zugeflossen gelten, festzuhalten. Der zu bildende Merkposten sei weder ein selbstständiges Wirtschaftsgut, das einer Bewertung nach § 6 Abs. 1 EStG zugänglich wäre, noch ein Bestandteil des Wirtschaftsguts „Investmentanteil“ mit dem Charakter von Anschaffungsnebenkosten. Aus diesem Grund sei er bei der Bewertung des einzelnen Investmentanteils nicht zu berücksichtigen und unterliege damit auch keiner Teilwertabschreibung.

Merkposten keiner
Bewertung zugänglich

In seiner Entscheidung hat der BFH klargestellt, dass ausschüttungsgleiche Erträge die ursprünglichen Anschaffungskosten der Investmentanteile nicht erhöhen. Zum einen fehle es dem Anteilseigner insoweit an eigenem Aufwand auf die gehaltenen Investmentanteile. Zum anderen stellten die als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge keine fiktive Einlage dar und könnten auch nicht als selbstständiges Wirtschaftsgut gelten. Der Anteilsinhaber halte nur das Wirtschaftsgut „Investmentanteil“, in dessen Wert die ausschüttungsgleichen Erträge ununterscheidbar eingehen würden.

Fazit

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

1i | Rückstellungen für ein Aktienoptionsprogramm | Autor: StB Dominik Lipp, München

BFH vom 15.03.2017
(AZ: I R 11/15)

Mit Urteil vom 15.03.2017 hat der BFH entschieden, dass eine Aktiengesellschaft keine Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus einem Aktienoptionsprogramm bilden kann, wenn die Optionen nur für den Fall ausgeübt werden können, dass der Verkehrswert der Aktien zum

Ausübungszeitpunkt einen bestimmten Betrag übersteigt und/oder wenn das Ausübungsrecht davon abhängt, dass es in Zukunft zu einem Verkauf des Unternehmens oder einem Börsengang kommt. Der Grad der Wahrscheinlichkeit des Eintritts dieser Ereignisse ist dabei unerheblich.

Urteilsfall	Die Klägerin, die K-GmbH, ist Rechtsnachfolgerin der K-AG. Die Hauptversammlung der K-AG beschloss im Jahr 2006 eine bedingte Kapitalerhöhung zur Gewährung von Optionen auf den Bezug von Aktien an Vorstandsmitglieder und weitere Mitarbeiter der Gesellschaft bzw. verbundener Unternehmen. Die Aktienoptionen waren an bestimmte Bedingungen geknüpft. So konnten die Aktienoptionen u. a. nur dann ausgeübt werden, wenn ein Verkauf der wesentlichen Vermögenswerte, der Aktienmehrheit der AG oder deren Börsengang erfolgte („Exit-Ereignis“) und kumulativ der Verkehrswert der Aktie mindestens 10 % über dem Ausübungspreis pro Aktie lag („Erfolgsziel“). Nach Ausübung einer Option konnte die K-AG zudem nach eigenem Ermessen festlegen, dass statt der Ausgabe von Options-Aktien ein deren Verkehrswert entsprechender Barbetrag abzüglich des Ausübungspreises an den entsprechenden Teilnehmer gezahlt wird (Ersetzungsrecht). Am 16.10.2009 erklärte die K-AG gegenüber den Optionsberechtigten, dass sie von ihrem Ersetzungsrecht Gebrauch machen werde. Der von der K-AG ermittelte Verkehrswert ihrer Aktien lag an sämtlichen Bilanzstichtagen innerhalb der Streitjahre 2006 bis 2010 über dem Erfolgsziel. Für die Zahlungsverpflichtungen aus dem Aktienoptionsprogramm bildete die K-AG in den Streitjahren entsprechende Rückstellungen, die weder das Finanzamt noch das Finanzgericht anerkannten.	Auch hinsichtlich der eventuell künftigen Zahlungsverpflichtungen („Ersetzungsrecht“) sei die Bildung von Rückstellungen im Streitfall ausgeschlossen, denn die auf Barausgleich gerichteten Verbindlichkeiten der K-AG seien zu den jeweiligen Bilanzstichtagen weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich – in der Vergangenheit – verursacht gewesen. Für die rechtliche Entstehung der Leistungsansprüche habe es am Eintritt der Optionsbedingungen gefehlt. Dies gelte insbesondere für den Eintritt eines „Exit-Ereignisses“, welches jedoch nach den Optionsbedingungen unerlässliche Voraussetzung für die Entstehung des Rechts sei. Auch sei an den entsprechenden Bilanzstichtagen der Streitjahre noch nicht absehbar gewesen, ob der Verkehrswert der Aktien bei Optionsausübung 10 % über dem Ausübungspreis liegen werde. Denn weder der Ausübungszeitpunkt noch der Aktienwert zu jenem Zeitpunkt hätten bereits festgestanden. Der Grad der Wahrscheinlichkeit des Eintritts dieser Bedingungen spiele dabei keine Rolle. Auch habe die im Falle rechtlich noch nicht entstandener Verpflichtungen für eine Rückstellungsbildung erforderliche wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit, also in den Streitjahren gefehlt. Den Optionsbedingungen sei vielmehr in den bedeutenden Tatbestandsmerkmalen ein nicht unmaßgeblicher Zukunftsbezug zu entnehmen gewesen. Das Aktienoptionsprogramm sei als Maßnahme zu verstehen gewesen, dem begünstigten Personal eine zusätzliche Erfolgsmotivation für die Zukunft zu verschaffen. Nach Ansicht des BFH müsse der rechtliche und wirtschaftliche Bezugspunkt einer Verpflichtung für die Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung in der Vergangenheit liegen. Es sei also Voraussetzung, dass die Verbindlichkeit nicht nur an Vergangenes anknüpfe, sondern auch Vergangenes abgelte.	Keine Rückstellungen hinsichtlich künftiger Zahlungsverpflichtungen Verpflichtung weder rechtlich entstanden... ...noch wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht Fazit
Keine Rückstellung in Bezug auf die Ausgabe von Aktienoptionen	Der BFH hat nunmehr ebenfalls entschieden, dass die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen aus dem Aktienoptionsprogramm nicht erfüllt sind. Einleitend weist er darauf hin, dass an der Rechtsprechung festgehalten werde, wonach die Ausgabe von Aktienoptionen an Mitarbeiter durch eine AG im Rahmen eines Aktienoptionsplans, der mit einer bedingten Kapitalerhöhung verbunden ist, mangels wirtschaftlicher Belastung des zusagenden Unternehmens nicht zu einem Personalaufwand – verbunden mit einer Rückstellungsbildung – führen könne.		Kontakt: StB Ralf Dietzel, München, ralf.dietzel@wtS.de

1j | Keine Rückstellung für künftige Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer |*Autorin: RAIN Susanne Heufelder, München*BFH vom 05.04.2017
(AZ: X R 30/15)

Urteilsfall

Der BFH hatte mit Urteil vom 05.04.2017 darüber zu entscheiden, ob der Inhaber eines Handwerksbetriebs eine Rückstellung für zu erwartende Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer bilden kann.

Im Streitfall war der Kläger (ein gewerblicher Einzelunternehmer) Mitglied einer Handwerkskammer, die entsprechend ihrer Beitragsordnung einen Grund- und einen Zusatzbeitrag erhob. Bemessungsgrundlage des Zusatzbeitrags war in der Vergangenheit jeweils der Gewerbeertrag des drei Jahre vor dem Beitragsjahr liegenden Steuerjahres. Der Kläger passivierte in der Handelsbilanz zum 31.12.2009 die zu erwartenden Zusatzbeiträge für die Jahre 2010, 2011 und 2012 als sonstige Rückstellung unter der Annahme, die langjährige gleichbleibende Festsetzungspraxis werde auch in Zukunft wegen des Prinzips der gleichmäßigen Beitragsfestsetzung fortgesetzt. Das Finanzamt erkannte die Rückstellung nicht an, da die Zusatzbeiträge erst in dem jeweiligen Beitragsjahr wirtschaftlich verursacht seien. Während das erstinstanzliche Gericht dem Kläger Recht gab, hat der BFH das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und die Auffassung des Finanzamts bestätigt, dass eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Entrichtung der Zusatzbeiträge nicht zu bilden sei.

Voraussetzungen
einer Rückstellung

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sei nach ständiger Rechtsprechung nur dann zulässig, wenn entweder eine ihrer Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit bestehe oder die hinreichende oder überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach vorliege. Der Steuerpflichtige müsse auf Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme

rechnen müssen. Sofern die Verpflichtung am Bilanzstichtag auch dem Grunde nach rechtlich noch nicht entstanden sei, müsse ein wirtschaftlicher Bezug zum Zeitraum vor dem jeweiligen Bilanzstichtag bestehen. Zudem dürfe es sich nicht um Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts handeln und es müsse eine rechtliche oder faktische Leistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten im Sinne einer Außenverpflichtung vorliegen. Im Fall einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung müsse diese bereits konkretisiert, d. h. inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt sein. Der rechtliche und wirtschaftliche Bezugspunkt der Verpflichtung müsse in der Vergangenheit liegen, die Verbindlichkeit müsse nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten.

Im Streitfall habe nach diesen Maßstäben keine Rückstellung für die Zusatzbeiträge gebildet werden dürfen. Die Beitragspflichten des Klägers seien zum 31.12.2009 für die Jahre 2010, 2011 und 2012 rechtlich noch nicht entstanden. Es liege weder eine Festsetzung durch Verwaltungsakt vor noch seien die Merkmale des gesetzlichen Tatbestands erfüllt. Die Beitragspflicht sei unmittelbar und zwingend an die Kammerzugehörigkeit im Beitragsjahr geknüpft. Gebe der Kläger seinen Handwerksbetrieb auf, entfalle diese und er schulde weder einen Grund- noch einen Zusatzbeitrag. Der Einwand des Klägers, bei der Bilanzierung sei von dem Fortbestand des Betriebs auszugehen, führe zu keinem anderen Ergebnis, da das Going-Concern-Prinzip lediglich auf die Bewertung von Bilanzpositionen anzuwenden sei und nicht auf die Fragestellung, ob ein Bilanzansatz dem Grunde nach vorzunehmen sei.

Bloße Anknüpfung an
Vergangenes nicht aus-
reichendBeitragspflicht zwingend
an Kammerzugehörigkeit
im Beitragsjahr geknüpft

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

1k | Passiver Rechnungsabgrenzungsposten für zeitlich nicht begrenzte Verpflichtung | Autor: StB Joachim Schlarb, München

BFH vom 15.02.2017 (AZ: VI R 96/13)	Mit Urteil vom 15.02.2017 hatte der BFH zu entscheiden, ob in Bezug auf ein Entgelt für eine zeitlich nicht begrenzte Verpflichtung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten (PRAP) gebildet werden muss, und wenn ja, über welchen Zeitraum dieser aufzulösen ist.	sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Zeitpunkt darstellen. Damit muss eine Verpflichtung zu einer nach dem Abschlusszeitpunkt noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen, die auch ein Unterlassen sein kann. Es ist nicht erforderlich, dass dem Steuerpflichtigen für die Gegenleistung Kosten entstehen. Diese Leistungsverpflichtung bestand für den Kläger als eine rechtlich und wirtschaftlich qualitativ gleich bleibende Dauerverpflichtung mit Vertragsabschluss darin, den Mastbetrieb nicht über das bestehende Maß hinaus zu erweitern.	Auch immerwährende Zeit ist bestimmt
Urteilsfall	Im Streitfall hatte sich der Kläger, ein bilanzierender Landwirt, gegenüber einem Zweckverband u. a. verpflichtet, dass er den Schweinezuchtbetrieb nicht über das bisherige Maß hinaus ausweiten wird. Für diese Verpflichtung sollte der Zweckverband eine Entschädigung leisten. Eine Versteuerung der Entschädigung als begünstigter Gewinn gem. § 34 Abs. 2 EStG wurde vom Finanzamt abgelehnt. Mit der erhobenen Klage machte der Kläger im Wege einer Bilanzberichtigung die Berücksichtigung eines PRAP geltend. Nachdem das FG Nürnberg die Bildung eines PRAP, der über einen Zeitraum von 15 Jahren aufzulösen sei, bestätigt hatte, hob der BFH die Vorentscheidung wieder auf. Der BFH bestätigte zwar die grundsätzliche Zulässigkeit der Bildung eines PRAP, dieser sei aber über einen Zeitraum von 25 Jahren aufzulösen.	Die Einnahmen stellen auch Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlusszeitpunkt dar. Eine bestimmte Zeit kann nach Ansicht des BFH auch eine immerwährende Zeit sein, wenn der Steuerpflichtige eine zeitlich nicht begrenzte Dauerleistung zu erbringen hat. Der Zeitraum ist dadurch bestimmt, dass feststeht, dass er niemals enden wird.	Verteilung auf 25 Jahre
PRAP auch bei als Ertrag gebuchten Forderungen	In seiner Urteilsbegründung führt der BFH zunächst aus, dass Einnahmen, welche die Bildung eines PRAP rechtfertigen, nicht nur bei Bar- oder Buchgeldzahlungen vorliegen, sondern auch im Fall einer ertragswirksam gebuchten Forderung.	Das Finanzgericht hatte eine Auflösung des PRAP über einen Zeitraum von 15 Jahren angenommen, den es aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts ableitete. Da die vom Kläger zu erbringende Gegenleistung aber keinen Zusammenhang mit einem Geschäfts- oder Firmenwert hat, war der BFH der Auffassung, dass § 7 Abs. 1 EStG zur Frage der Bemessung des Auflösungszeitraums nicht herangezogen werden kann und schätzte diesen auf 25 Jahre.	Kontakt: StB Ulrike Schellert, München, ulrike.schellert@wts.de
PRAP für Einnahmen, soweit sie Ertrag nach Abschlusszeitpunkt darstellen	Dabei sind PRAP für Einnahmen vor dem Abschlusszeitpunkt zu bilden, soweit	Untergesellschaften hielt. Im Folgenden wurden die Anteile an den beiden Untergesellschaften im Wege einer Abspaltung auf eine weitere GmbH (Klägerin) übertragen, wobei lediglich ein Gesellschafter der veräußernden GmbH als alleiniger Gesellschafter der erwerbenden GmbH fungierte. Die Untergesellschaften verfügten über Grundbesitz, weshalb die Abspaltung der Anteile gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der	

1l | Grunderwerbsteuer aufgrund Umwandlungsvorgang als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe | Autorin: Marie-Christin Hackner, München

FG Sachsen vom 23.01.2017 (AZ: 6 K 1187/16)	Mit Urteil vom 23.01.2017 hat das FG Sachsen entschieden, dass die Grunderwerbsteuer aufgrund eines Umwandlungsvorganges im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG als sofort abziehbare Betriebsausgabe betrachtet werden kann.	Untergesellschaften hielt. Im Folgenden wurden die Anteile an den beiden Untergesellschaften im Wege einer Abspaltung auf eine weitere GmbH (Klägerin) übertragen, wobei lediglich ein Gesellschafter der veräußernden GmbH als alleiniger Gesellschafter der erwerbenden GmbH fungierte. Die Untergesellschaften verfügten über Grundbesitz, weshalb die Abspaltung der Anteile gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der
Urteilsfall	Im Urteilsfall hielten zwei Gesellschafter 100 % der Anteile an einer GmbH, welche wiederum 100 % der Anteile an zwei	

Grunderwerbsteuer unterlag. Die Klägerin machte die Grunderwerbsteuer als sofort abziehbare Betriebsausgabe geltend. Das Finanzamt vertrat dagegen die Ansicht, dass dieser Betrag aufgrund § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG (Kosten des Umwandlungsvorganges) außerbilanziell wieder hinzuzurechnen sei.

Keine Anschaffungskosten der Grundstücke

Das Finanzgericht entschied, dass es sich bei der Grunderwerbsteuer nicht um Anschaffungskosten der Grundstücke handeln konnte, da diese sich nicht im Betriebsvermögen der die Gesellschaftsanteile erwerbenden Klägerin befanden.

Keine Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung

Auch eine Qualifizierung als Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung schloss das Finanzgericht aus, da nur solche Kosten als Anschaffungsnebenkosten eines Wirtschaftsgutes zu qualifizieren seien, welche nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten tatsächlich der Beschaffung jenes Wirtschaftsgutes zuzuordnen sind. Ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung ist demnach nicht ausreichend. Vielmehr komme es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an.

Rein grunderwerbsteuerliche Fiktion ohne Entsprechung im Ertragsteuerrecht

Nach Auffassung des Gerichts unterliege nicht der Anteilserwerb als solcher der Besteuerung nach dem GrEStG, sondern die

Bündelung der Anteile in einer Hand. Der Anteilserwerber werde demnach behandelt, als hätte er den Grundbesitz direkt erworben. Das Gesetz fingiere mit Hilfe des Ersatztatbestands der „Anteilsvereinigung“ einen zivilrechtlich nicht vorhandenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang. Aus dem Umstand einer fehlenden Entsprechung im Ertragsteuerrecht folge aber nicht, dass mangels Anknüpfungsmöglichkeit an das „eigentliche“ Besteuerungsobjekt die Grunderwerbsteuer stattdessen dem Anteilserwerb als Anschaffungskosten zugeordnet werden müsse. Da der Anknüpfungspunkt für die Steuer nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern eine grunderwerbsteuerliche Fiktion sei, handele es sich um Aufwand, welcher nicht final dem Anteilserwerb zugeordnet werden könne.

Aus diesen Gründen stehe auch die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG einem Betriebsausgabenabzug nicht entgegen. Denn Vermögensübergang im Sinne des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG könne hier lediglich der Anteilserwerb sein. Da es sich bei der ausgelösten Grunderwerbsteuer nicht um Kosten des Anteilserwerbs handele, seien es auch keine Kosten „für“ den Vermögensübergang i.S.v. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.

Keine Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG

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

1m | Pauschalsteuer für Geschenke an Dritte aus Vereinfachungsgründen weiterhin nicht Teil des Geschenks | Autorin: StBin Janina Lievenbrück, Düsseldorf

BFH vom 30.03.2017
(AZ: IV R 13/14)

Der BFH hatte entschieden, dass der Zuwendende mit der Ausübung des Pauschalierungswahlrechts nach § 37b Abs. 1 EStG dem Empfänger des jeweiligen Geschenks einen weiteren Vermögensvorteil zuwendet. Daher unterliege die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer (u.E. auch inkl. Solidaritätszuschlag und ggf. pauschaler Kirchensteuer) als weiteres Geschenk dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, wenn der Wert des Geschenks den Betrag von € 35 übersteige. Das Abzugsverbot gelte nach Auffassung des BFH auch dann, wenn die Betragsgrenze von € 35 erst aufgrund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird (siehe hierzu auch WTS Journal 03/2017).

Veröffentlichung mit Fußnote

Die Finanzverwaltung hält jedoch an ihrer bisherigen Rechtsauffassung fest. Zwar

wird das Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht und ist damit auch grundsätzlich für alle Finanzbeamte bindend. Jedoch wird zusätzlich eine Fußnote gesetzt, wonach die bisher geltende Vereinfachungsregelung des BMF-Schreibens vom 19.05.2015 weiter angewendet wird. In der kürzlich vom BMF veröffentlichten Liste der von der Finanzverwaltung allgemein anzuwendenden BFH-Entscheidungen ist diese vorgenannte Fußnote bereits enthalten.

Dies bedeutet, dass nach der Verwaltungsauffassung für den Betriebsausgabenabzug bei der Prüfung der € 35-Grenze weiterhin allein der Geschenkwert maßgeblich ist. Die übernommene Pauschalsteuer ist danach nicht mit einzubeziehen.

BMF vom 19.05.2015,
Rz. 25

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

1n | Gewährung der sog. erweiterten Kürzung bei abgekürztem Erhebungszeitraum | Autorin: RAin (Syndikus) Eva Preisinger, München

Urteilsfall

Die Klägerin, eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, wurde im Jahr 2005 gegründet. Sie unterlag als stehender Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Unternehmensgegenstand war die Vermietung eines mit einem Bürogebäude bebauten Grundstücks, welches sie in ihrer Bilanz als Anlagevermögen auswies. Ferner enthielt die Bilanz Forderungen aus Girokonten.

Am 19.02.2007 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin deren Auflösung. Das bebaute Grundstück wurde ebenfalls am 19.02.2007 veräußert, dies mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten auf den Erwerber zum 01.05.2007. Weiterer Grundbesitz verblieb nicht im Vermögen der Klägerin. Nach dem 01.05.2007 leitete sie die Mietverhältnisse auf den Erwerber über. Zum 31.12.2007 verfügte sie nur noch über ein Bankguthaben. Im Streitjahr 2007 wurden bis zum 15.03. Zinserträge i.H.v. € 1.501,96 erzielt.

In ihrer Gewerbesteuererklärung 2007 erklärte die Klägerin einen Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. rd. € 1,5 Mio. (maßgeblich resultierend aus einem Veräußerungsgewinn) und beantragte die erweiterte Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Das Finanzamt versagte die erweiterte Kürzung mit der Begründung, dass die Klägerin die grundstücksverwaltende Tätigkeit nicht während des gesamten Erhebungszeitraums ausgeübt, sondern diese zum 30.04.2007 beendet habe.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts vertrat das FG Berlin-Brandenburg die Ansicht, dass die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung vorgelegen hätten. Denn die Klägerin sei nach Übergang von Nutzen und Lasten des Grundbesitzes überhaupt keiner relevanten Geschäftstätigkeit mehr nachgegangen. Folglich sei sie nicht mehr werbend und daher auch nicht mehr gewerblich tätig gewesen. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht habe damit am 01.05.2007 geendet. Das Innehaben unverzinslicher Forderungen nach dem 15.03.2007 und deren Einziehung sei keine Verwaltung eigenen Kapitalvermögens gewesen.

Der BFH hat nun die gegen die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg eingelegte Revision als unbegründet zurückgewiesen und damit die Vorinstanz bestätigt.

In einem weiteren Fall hat das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 14.02.2017 ebenfalls entschieden, dass die unterjährige Veräußerung des einzigen Grundstücks einer Gesellschaft der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht, wenn die Gesellschaft in der logischen Sekunde des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums gewerblich „entprägt“ wird. Ferner hat das Finanzgericht entschieden, dass der vorhergehende (identitätswahrende) Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft keine für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung schädliche Überführung oder Übertragung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG darstellt.

Die Urteile sind aus Sicht der Praxis zu begrüßen, da sie Klarheit hinsichtlich der erweiterten Grundstückskürzung in Zusammenhang mit der unterjährigen Grundstücksveräußerung bringen. Allerdings ist das bezeichnete Revisionsurteil lediglich für die Sammlung der Entscheidungen des BFH vorgesehen, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden (BFH/NV). Damit wird wohl auch keine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt erfolgen.

BFH vom 18.05.2017
(AZ: IV R 30/15)

FG Berlin-Brandenburg
vom 14.02.2017
(AZ: 6 K 6283/15, rkr.)

FG Berlin-Brandenburg
vom 05.05.2015
(AZ: 6 K 6359/12)

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

1o | Gewerbesteuerlicher Verlustabzug bei unterjährigem Gesellschafterwechsel |*Autor: Sebastian Sieber, München*

FG Baden-Württemberg
vom 18.05.2017
(AZ: 1 K 3691/15)

Entsprechend dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18.05.2017 führt ein partieller unterjähriger Mitunternehmerwechsel nicht zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum. Vor dem Gesellschafterwechsel entstandene positive Gewerbeerträge sind daher mit nach dem Wechsel der Mitunternehmer angefallenen Verlusten zu verrechnen.

Urteilsfall

An der klagenden GmbH & Co. KG waren neben einer nicht am Ergebnis partizipierenden Komplementär-GmbH zwei Kommanditisten beteiligt. Letztere veräußerten im Jahr 2012 unterjährig ihre Anteile an einen Käufer, welcher zugleich auch die Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH übernahm. Im Zeitraum vor der Veräußerung ergab sich bei der Klägerin ein positiver Gewerbeertrag, im Zeitraum ab dem Mitunternehmerwechsel bis zum Ende des Kalenderjahres hingegen ein betragsmäßig geringerer negativer Gewerbeertrag. Zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, welches dem Kalenderjahr entspricht, bestand ein vortragsfähiger Gewerbeverlust.

Streitpunkt Verlust-
abzugsberechnung

Die Altgesellschafter legten bei der Berechnung des im Rahmen der Mindestbesteuerung des § 10a Satz 2 GewStG abzugsfähigen Verlusts aus den Vorjahren den positiven Gewerbeertrag der Klägerin bis zum Zeitpunkt des Mitunternehmerwechsels zugrunde. Das beklagte Finanz-

amt hingegen berechnete den zulässigen Verlustabzug auf Basis des – aufgrund des Verlusts nach dem Gesellschafterwechsel – niedrigeren Gewerbeertrags des gesamten Streitjahres. Folglich kam es nach Rechnung des Finanzamtes zu einem niedrigeren Verlustabzug und somit zu einem höheren Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin.

Das Finanzgericht stellte fest, dass es aufgrund des lediglich partiellen Mitunternehmerwechsels – die Komplementär-GmbH blieb ununterbrochen an der GmbH & Co. KG beteiligt – nicht zu einem abgekürzten Erhebungszeitraum i.S.d. § 14 Abs. 3 i.V.m. § 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG kam und somit Erhebungszeitraum auch im Streitjahr das Kalenderjahr war. Für die Bestimmung des zulässigen Verlustabzugs i.S.d. § 10a Satz 2 GewStG sei der Gewerbeertrag des Gesamtjahres und nicht lediglich der bis zum Ausscheiden der ehemaligen Kommanditisten maßgebend. Insoweit folgte das Finanzgericht der Linie der bisherigen BFH-Rechtsprechung. Ferner hat das Finanzgericht – soweit ersichtlich – erstmals entschieden, dass der Höchstbetrag i. S. von § 10a Satz 1 GewStG (1 Mio. €) beim unterjährigen Gesellschafterwechsel zeit- und beteiligungsanteilig zu quoteln ist. Im Ergebnis folgte das Finanzgericht somit dem beklagten Finanzamt.

Die Revision wurde zugelassen und beim BFH eingelegt (AZ: IV R 8/17).

Kein abgekürzter
Erhebungszeitraum

BFH vom 26.06.1996
(AZ: VIII R 41/95) und
vom 11.01.2009
(AZ: IV R 90/05)

Kontakt:
StB Bernhard Brock,
München,
[bernhard.brock@](mailto:bernhard.brock@wts.de)
[wts.de](mailto:bernhard.brock@wts.de)

1p | Veräußerungsgewinn nach Ausübung von Bezugsrechten aus sog. Altanteilen |*Autor: RA/StB Stephan Franzen, Köln*

BFH vom 09.05.2017
(AZ: VIII R 54/14)

Mit Urteil vom 09.05.2017 hat der BFH zur Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Aktien Stellung genommen, die durch die Ausübung eines Bezugsrechts erworben worden sind, das von vor dem 01.01.2009 erworbenen Aktien abgespalten wurde.

Urteilsfall

In 2010 wurde bei der D-AG eine Kapitalerhöhung vollzogen, bei der der Kläger junge Aktien über Bezugsrechte aus Aktien erwarb, die er bereits vor dem 01.01.2009 hielt (sog. Altanteile). Später wurden die

jungen Aktien teilweise verkauft. Der Kläger brachte die Anschaffungskosten der Bezugsrechte in seiner Einkommensteuererklärung in Abzug. Das Finanzamt berücksichtigte die Anschaffungskosten der Bezugsrechte gemäß § 20 Abs. 4a Satz 4 EStG demgegenüber mit € 0 und erhöhte entsprechend die Kapitaleinkünfte des Klägers.

Nach Ansicht des BFH sind auch die Anschaffungskosten des Bezugsrechts steuerlich anzusetzen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann die Regelung

Ausnahme in Bezug auf
die Anwendung von
§ 20 Abs. 4a Satz 4 EStG

des § 20 Abs. 4a Satz 4 EStG ausnahmsweise nicht anzuwenden sein, wenn die veräußerten jungen Aktien aufgrund der Ausübung von Bezugsrechten erworben worden sind, die von vor dem 01.01.2009 angeschafften Altanteilen abgespalten wurden. Voraussetzung ist, dass – wie im Streitfall – die einjährige Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. zum Zeitpunkt der Veräußerung der jungen Aktien bereits abgelaufen war. Der Gesetzgeber habe keinen Besteuerungstatbestand für bereits steuerentstrickte Vermögenswerte schaffen wollen. Die Einschränkung des Anwendungsbereichs sei auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, da es dem Gesetzgeber verwehrt sei, rückwirkend auf bereits steuerentstrickte Vermögenspositionen zuzugreifen.

Hintergrund

Der Gewinn aus der Veräußerung von nach dem 31.12.2008 im Privatvermögen erworbenen Aktien – im Streitfall die jungen Aktien – unterfällt der Abgeltungsteuer. Nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 4a Satz 4 EStG wird bei der Ermittlung des Gewinns im Falle einer Veräußerung oder Ausübung von Bezugsrechten auf Kapitalanteile der Teil der Anschaffungskosten der

Altanteile, der auf das Bezugsrecht entfällt, mit € 0 angesetzt. Allerdings fällt die Ausübung von Bezugsrechten selbst nicht unter den Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Deshalb ist diese Regelung nach Auffassung des BFH grundsätzlich (Ausnahme im entschiedenen Fall) jedoch so zu verstehen, dass sie auf die Ermittlung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung der durch Ausübung des Bezugsrechts erlangten Anteile zu beziehen ist.

Sollten im Zeitraum ab 2009 junge Aktien veräußert worden sein, die aufgrund der Ausübung von Bezugsrechten erworben wurden, die von vor dem 01.01.2009 angeschafften und im Zeitpunkt der Veräußerung bereits steuerentstrickten Altanteilen abgespalten wurden, können die Anschaffungskosten der Bezugsrechte entgegen der Regelung des § 20 Absatz 4a Satz 4 EStG abgezogen werden. Dies gilt natürlich auch für künftige Veräußerungen solcher sog. jungen Anteile. Wie sich die Finanzverwaltung zu dieser Entscheidung positioniert, ist noch nicht klar. Betroffene Veranlagungen sollten offen gehalten und erforderlichenfalls entsprechende Rechtsmittel eingelegt werden.

Praxishinweis

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

1q | Verlustausgleich bei abgeltend besteuerten negativen Einkünften aus Kapitalvermögen | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 30.11.2016
(AZ: VIII R 11/14)

Im Urteil vom 30.11.2016 hatte der BFH zu entscheiden, ob negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, das eigentlich dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG („Abgeltungsteuer“) unterliegt, mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, das nach dem progressiven Regeltarif gem. § 32a EStG zu besteuern ist, verrechnet werden können.

dieser beiden verschiedenen Arten von Kapitaleinkünften. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht lehnten diese Verrechnung ab.

FG Rheinland-Pfalz
vom 22.01.2014
(AZ: 2 K 1485/12)

Dem ist der BFH nun – entgegen dem BMF-Schreiben vom 18.01.2016 – nicht gefolgt und hat das Urteil der Vorinstanz aufgehoben.

Entgegen BMF vom
18.01.2016
(dort Rz. 119a)

Urteilsfall

Im Streitfall hatte der Kläger in 2009 unter anderem Zinsen aus einem privaten Darlehen erzielt. Dieses qualifizierte das Finanzamt als „Darlehen zwischen nahestehenden Personen“. Die Zinsen wurden somit gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG nach dem progressiven Regeltarif besteuert. Daneben erzielte der Kläger negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif gem. § 32d Abs. 1 EStG unterlagen. Er beantragte im Wege der Günstigerprüfung die Verrechnung

Nach Einführung der Abgeltungsteuer fallen Kapitaleinkünfte nach § 32d Abs. 1 EStG grundsätzlich unter den gesonderten Steuertarif in Höhe von 25 %. Verluste aus Kapitalvermögen dürfen gem. § 20 Abs. 6 EStG nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Diese Vorschrift stehe aber einer Verrechnung negativer Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, mit solchen positiven Kapitaleinkünften, die gem. § 32d Abs. 2 EStG dem Regeltarif des § 32a EStG unterliegen, nicht

Verrechnung von
negativen abgeltungs-
besteuerten Kapitalein-
künften mit anderen
Kapitaleinkünften bei
Antrag auf Günstiger-
prüfung

entgegen. Voraussetzung sei jedoch, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG stellt. Dieser habe zur Folge, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden negativen Kapitaleinkünfte im ersten Schritt der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden. Im zweiten Schritt können sie dann, da das Verrechnungsverbot gemäß § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG insoweit nicht eingreift, mit den tariflich zu besteuern den Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.

Kein Sparerfreibetrag bei tarifbesteuerten Kapitaleinkünften

Der Abzug des Sparer-Pauschbetrags gem. § 20 Abs. 9 EStG in Höhe von € 801 ist in diesem Fall jedoch ausgeschlossen, denn bei regelbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen können nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG nur die tatsächlich angefallenen

und nicht fiktive Werbungskosten in Höhe des Pauschbetrags abgezogen werden.

Schließlich kommt der BFH zu dem Schluss, dass keine Anrechnung ausländischer Steuern möglich ist, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, nach Verrechnung gemäß § 20 Abs. 6 EStG – wie im Streitfall – negativ sind.

Keine Anrechnung ausländischer Steuern im Fall von negativen Einkünften nach Verrechnung

Da jedoch auf der Grundlage der Feststellungen des Finanzgerichts fraglich war, ob die abgeltend zu besteuern den negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen und die positiven regelbesteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen dem Grunde und der Höhe nach zutreffend ermittelt worden sind, hat der BFH den Streitfall an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Zurückverweisung an das FG Rheinland-Pfalz

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

1r | Kein Abzug selbst getragener Krankheitskosten eines Privatversicherten als außergewöhnliche Belastung | Autoren: Dirk Keppler, Michael Landmann, beide Düsseldorf

FG Berlin-Brandenburg vom 19.04.2017 (AZ: 11 K 11327/16)

Der Abzug von krankheitsbedingten Aufwendungen eines Privatversicherten ist nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.04.2017 sowohl als Sonderausgabe als auch als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, sofern die entstandenen Aufwendungen selbst getragen werden, um eine Beitragsrückerstattung seitens der Versicherungsgesellschaft zu erhalten.

dass die im Streitjahr gezahlten Beiträge zur privaten Krankenversicherung nur noch abzüglich der Beitragsrückerstattung berücksichtigt wurden. Daraufhin machte der Kläger geltend, dass er im Streitjahr Arztkosten selbst getragen habe, um die Beitragsrückerstattung zu erhalten. Diese Aufwendungen seien folglich als außergewöhnliche Belastungen zu erfassen.

§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG

Krankheitskosten stellen grundsätzlich außergewöhnliche Belastungen dar und sind somit – bei Überschreitung der zumutbaren Belastungsgrenze des Steuerpflichtigen – berücksichtigungsfähig. Sie müssen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, so dass sich dieser den Aufwendungen nicht entziehen kann und endgültig belastet ist. Zudem darf es sich nicht um Betriebsausgaben, Sonderausgaben oder Werbungskosten handeln.

Das Finanzgericht folgte dem Ansatz des Steuerpflichtigen nicht, da die gesetzlich geforderte Zwangsläufigkeit nicht vorgelegen habe. Eine Erstattung der Arztkosten durch die Versicherungsgesellschaft wäre im Streitfall möglich gewesen. Der Steuerpflichtige hat jedoch bewusst darauf verzichtet, um eine Beitragsrückerstattung zu erhalten.

Keine außergewöhnliche Belastung mangels Zwangsläufigkeit

Urteilsfall

Der Kläger machte in seiner Einkommensteuererklärung die Beiträge zu seiner privaten Krankenversicherung als Sonderausgaben geltend. Nachdem das zuständige Finanzamt Kenntnis von einer Beitragsrückerstattung erhalten hat, wurde die Steuerfestsetzung dahingehend geändert,

Der Abzug der entstandenen Aufwendungen als Sonderausgaben wurde ebenfalls verneint, da die selbst getragenen Krankheitskosten auch nicht als Beiträge des Steuerpflichtigen zu einer Krankenversicherung anzusehen seien.

§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 lit. a EStG

Das FG Berlin-Brandenburg hat die Revision zum BFH wegen der grundsätzlichen Bedeutung zugelassen.

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

2a | Zeitliche Grenze für Ausübung und Rücknahme der Option zur Umsatzsteuerpflicht | Autorin: StBin Melanie Katzbach, Düsseldorf

Verzicht auf
Steuerbefreiung

Für bestimmte umsatzsteuerfreie Umsätze (z. B. bei der Veräußerung von Grundstücken) kann der Steuerpflichtige auf die Steuerbefreiung verzichten und gemäß § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuer optieren. Wir hatten zuletzt im WTS Journal 01/2016 (vgl. Beitrag 2c) zu der Frage berichtet, bis wann die Option zur Steuerpflicht bzw. die Rücknahme des Verzichts auf die Steuerbefreiung wirksam erfolgen kann. Bezüglich der zeitlichen Grenzen für die Erklärung des Verzichts auf die Steuerbefreiung sowie einer etwaigen Rücknahme der Option hatte der BFH in zwei Urteilen wie folgt entschieden:

BFH vom 19.12.2013
(AZ: V R 6/12 und
V R 7/12)

Eine Rücknahme des Verzichts auf Steuerbefreiungen nach § 9 UStG ist laut BFH nur möglich, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) noch änderbar ist (vgl. WTS Journal 03/2015, Beitrag 2b). Hinsichtlich der Lieferung von Grundstücken außerhalb des Zwangsversteigerungsverfahrens hat der BFH ferner ausgeführt, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG ausschließlich in dem der Grundstückslieferung zugrundeliegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann und dass ein späterer Verzicht auf die Steuerbefreiung unwirksam ist (vgl. WTS Journal 01/2016, Beitrag 2c). Dies gilt auch dann, wenn der Verzicht ebenfalls notariell beurkundet wird. Durch die zeitliche Bindung der Optionsmöglichkeit auf den ursprünglich notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag ist somit auch die Rücknahme des Verzichts auf diesen Zeitpunkt begrenzt.

BMF vom 02.08.2017

Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung nun in den UStAE übernommen und Abschn. 9.1 Abs. 3 Sätze 1 und 4 sowie Abschn. 9.2 Abs. 9 Satz 9 entsprechend angepasst. Diese Änderungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

BMF vom 31.03.2004
nicht mehr anzuwenden

Das BMF-Schreiben vom 31.03.2004, wonach die Finanzverwaltung die Möglichkeit einräumte, dass die Option

auch in einer notariell zu beurkundenden Vertragsergänzung oder -änderung erklärt werden könne (somit also auch nach Abschluss des der Grundstückslieferung zugrundeliegenden notariell zu beurkundenden Vertrags), ist nicht weiter anwendbar. Sofern sich Unternehmer jedoch auf die für sie günstigere Verwaltungsanweisung dieses BMF-Schreibens berufen, wird die Wirksamkeit der Option im Rahmen von notariellen Vertragsergänzungen oder -änderungen für Erklärungen im Zeitraum 01.04.2004 bis 31.10.2010 nicht beanstandet.

Für notarielle Vertragsergänzungen/-änderungen ab dem 01.11.2010 besteht ferner aufgrund des BMF-Schreibens vom 31.10.2010 eine Vertrauensschutzregelung bis zur formellen Bestandskraft der betreffenden Jahresfestsetzung, sofern die Erklärung bis zum 01.01.2018 abgegeben wird.

Vertrauensschutz BMF
vom 31.10.2010

Aufgrund der restriktiven Handhabung sowohl der Gerichte als auch der Finanzverwaltung sollte bei den oben genannten Grundstücksveräußerungen bereits vor Vertragsschluss geprüft werden, ob eine Option vorteilhaft ist und daher angestrebt wird. Denn der Zeitpunkt des notariell zu beurkundenden Vertragsschlusses ist der letztmögliche Zeitpunkt für die Erklärung des Verzichts auf die Steuerbefreiung. In Zweifelsfällen empfiehlt es sich, ansonsten von der Möglichkeit einer hilfswisen Option zur Steuerpflicht im Rahmen des ursprünglichen Kaufvertrages Gebrauch zu machen.

Praxishinweis

Zu beachten ist, dass die Einschränkungen bzgl. der Option lediglich für Grundstücksveräußerungen (außerhalb des Zwangsversteigerungsverfahrens) gelten, nicht jedoch für andere optionsfähige Umsätze. Für Vermietungs- und Verpachtungsumsätze existieren beispielsweise keine entsprechenden Regelungen, so dass hier auch noch nachträglich zur Umsatzsteuer optiert werden kann bzw. eine etwaig vorgenommene Option zurückgenommen werden kann.

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

2b | Keine Vorsteuerkorrektur beim letzten inländischen Abnehmer einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch ausländischen Unternehmer | Autorin:
StBin Ute Herold, Düsseldorf

BMF vom 13.07.2017	Das BMF hat mit seinem Schreiben vom 13.07.2017 eine Komplettüberarbeitung des Abschn. 17.2 UStAE vorgenommen und darin nunmehr die Rechtsprechung des BFH aus 2014 zu Preisnachlässen über die Grenze umgesetzt (vgl. WTS Journal 05/2014, Beitrag 2b). Nach den beiden Urteilen hat der letzte inländische Abnehmer (C) den Vorsteuerabzug nicht zu korrigieren, wenn er einen Preisnachlass vom ersten ausländischen Lieferer (A) einer Lieferkette erhält und dessen Lieferung an einen (inländischen) Zwischenhändler (B) eine im Abgangsland umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung darstellt.	nischen Großhändlers B an den deutschen Einzelhändler D nicht.	
BFH vom 05.06.2014 (AZ: XI R 25/12) und 04.12.2014 (AZ: V R 6/13)		Ebenso hat das BMF explizit ausgeführt, dass die BFH-Urteile entsprechend anzuwenden sind, wenn der den Preisnachlass gewährende Unternehmer eine Lieferung aus dem Drittland erbringt, bei welcher der Liefergegenstand in das Inland gelangt. Auch in diesen Fällen soll der letzte Abnehmer, der Empfänger einer steuerpflichtigen Inlandslieferung war, nicht zu einer Vorsteuerkürzung verpflichtet sein.	
Beispiel 1 aus Abschn. 17.2 Abs. 3 UStAE	Diese Grundsätze lassen sich am besten anhand eines Beispiels erläutern: Der spanische Hersteller A verkauft Ware an den spanischen Großhändler B. B verkauft diese Ware weiter als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an den deutschen Zwischenhändler C. C wiederum verkauft diese Ware an den deutschen Einzelhändler D als in Deutschland steuerpflichtige Lieferung. D seinerseits verkauft die Ware an E, den letzten Abnehmer der Leistungskette in Deutschland. B (Spanien) erstattet an D (Deutschland) einen Teil des von D an C (Deutschland) gezahlten Kaufpreises.	Die Grundsätze dieses Schreibens finden sinngemäß auch bei der Ausgabe und Einlösung von Gutscheinen (Preisnachlass- oder Preiserstattungsgutscheine) Anwendung.	Abschnitt 17.2 Abs. 4 UStAE
Keine Vorsteuerkorrektur beim letzten inländischen Abnehmer einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch ausländischen Unternehmer	Durch den Preisnachlass mindert sich grundsätzlich die Bemessungsgrundlage sowie die Umsatzsteuerschuld für die Lieferung des preisnachlassgewährenden Unternehmers (B). Ebenso hat der begünstigte Abnehmer (D), der den Preisnachlass erhält, grundsätzlich seinen Vorsteuerabzug entsprechend zu mindern. Im vorliegenden Beispiel scheidet eine Änderung des Vorsteuerabzugs bei D jedoch aus, da einerseits die Lieferung des preisnachlassgewährenden Unternehmers (B) an C in Spanien dort als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei war und sich andererseits die Bemessungsgrundlage für den Umsatz von C an D nicht geändert hat. Auch die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb des deutschen Zwischenhändlers C mindert sich durch die Rabattgewährung des spa-	Erstattet daher ein Unternehmer in einer Leistungskette einem nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer (begünstigter Abnehmer) einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage für den Umsatz dieses Unternehmers an seinen unmittelbaren Abnehmer, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: 1. Der den Preisnachlass gewährende Unternehmer hat eine im Inland steuerpflichtige Leistung erbracht, 2. die Leistung an den begünstigten Abnehmer ist im Inland steuerpflichtig und 3. der den Preisnachlass gewährende Unternehmer hat das Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen sowie den Preisnachlass bzw. die Preiserstattung nachgewiesen.	
		Wie das obige Beispiel zeigt, führt ein Preisnachlass weder in jedem Fall zu einer Minderung der Umsatzsteuer für den preisnachlassgewährenden Unternehmer noch stets zu einer Minderung des Vorsteuerabzugs für den begünstigten Abnehmer. In den Abschn. 17.2 Absätze 5 - 6a UStAE werden Möglichkeiten der Nachweisführung sowohl für den preisnachlassgewährenden Unternehmer (zwecks Geltendmachung der Minde-	Nachweisführung...

... für den preisnachlassgewährenden Unternehmer	ung seiner Umsatzsteuer) als auch für den begünstigten Abnehmer (zwecks Geltendmachung des ungeminderten Vorsteuerabzugs) näher erläutert. Der preisnachlassgewährende Unternehmer könnte daher den Nachweis, dass die Lieferung an den begünstigten Unternehmer im Inland umsatzsteuerpflichtig war bspw. anhand einer Kopie der Rechnung des Zwischenhändlers an den begünstigten Unternehmer erbringen. Führt der Preisnachlass beim Vorsteuerabzugsberechtigten begünstigten Unternehmer ausnahmsweise wie im obigen Beispiel nicht zu einer Minderung des Vorsteuerabzugs, wird u. a. eine Bestätigung des den Preisnachlass gewährenden ausländischen Unternehmers gefordert, dass seine Lieferung an seinen Abnehmer im Ausland ausgeführt wurde.	... für den begünstigten Abnehmer Kontakt: <i>RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, karen.moehlenkamp@wtS.de</i>
--	---	--

2c | Organisatorische Eingliederung durch Beherrschungsvertrag |

Autor: Alexander Seidl, Frankfurt a. M.

BFH vom 10.05.2017 (AZ: VR 7/16)	Mit Urteil vom 10.05.2017 lässt der BFH keine Zweifel, dass bei Vorliegen eines wirksamen Beherrschungsvertrages nach § 291 AktG (bzw. nach analoger Anwendung im GmbH-Recht) von einer organisatorischen Eingliederung auszugehen ist.	FG Rheinland-Pfalz vom 23.07.2015 (AZ: 6 K 1352/14) BMF vom 26.05.2017
Urteilsfall	Ein wirksamer Beherrschungsvertrag liegt vor, wenn eine Gesellschaft ihre Leitung einem anderen Unternehmen gemäß § 291 AktG unterstellt und dieser Beherrschungsvertrag (oft in Kombination mit einem Ergebnisabführungsvertrag) bei der Organgesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist; dabei kommt der Handelsregistereintragung konstitutive Wirkung zu. Im Streitfall schlossen zwei GmbHs, deren Geschäftsführer nicht personenidentisch waren, einen Ergebnisabführungs- und Beherrschungsvertrag. In diesem Vertrag war mitunter geregelt, dass die Muttergesellschaft (Organträgerin) der Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) verpflichtend zu befolgende Weisungen geben kann. Infolge einer Außenprüfung bei beiden GmbHs ging das Finanzamt von einer umsatzsteuerlichen Organschaft aus und forderte per Bescheid von der Organträgerin die Nachzahlung der Umsatzsteuer, die ursprünglich auf Ebene der Organgesellschaft erklärt wurde. Die Organgesellschaft befand sich zu jenem Zeitpunkt bereits im Insolvenzverfahren. Das Finanzamt ließ bei der Festsetzung der Umsatzsteuernachforderungen den Zeitpunkt der Eintragung des Beherrschungsvertrages in das Handelsregister unberücksichtigt, berücksichtigte aber zumindest einen zeitlich vor der Eintragung	Der BFH bestätigt im Ergebnis die im BMF-Schreiben vom 26.05.2017 zum Ausdruck gebrachte Auffassung der Finanzverwaltung zur umsatzsteuerlichen Organschaft (vgl. WTS Journal 03/2017, Beitrag 2a) sowie zumindest insoweit auch die Vorinstanz. Der Beherrschungsvertrag begründe im Sinne des Abschn. 2.8 Abs. 10 UStAE als institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft die organisatorische Eingliederung. Der BFH stellte darüber hinaus jedoch klar, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft, bei der die organisatorische Eingliederung allein auf das Bestehen eines Beherrschungsvertrages basiert, erst ab dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Beherrschungsvertrages, folglich mit dessen Eintragung in das Handelsregister der Organgesellschaft, bestehen könne. Deshalb musste die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen werden. Es ist zu beachten, dass die Wirkungen der Organschaft erst zum Zeitpunkt der Eintragung des Beherrschungsvertrages in das Handelsregister der Organgesellschaft eintreten. Sollte die organisatorische Eingliederung mangels anderweitiger personeller Verflechtungen in der Geschäftsführung nicht gegeben sein, könnte der Abschluss eines Beherrschungsvertrages in Betracht gezogen werden, sofern eine umsatzsteuerliche Organschaft gewünscht ist. Kontakt: <i>StB Jürgen Scholz, Düsseldorf, Frankfurt a.M., Hamburg, juergen.scholz@wtS.de</i>

3a | Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags | Autorin: RAin Monika Kirsch-Waltinger, München

BFH vom 08.03.2017
(AZ: II R 38/14)

Der BFH hat mit Urteil vom 08.03.2017 entschieden, dass nicht jedes Bauprojekt, das sich auf den Kauf von Grundstücken und die anschließende Bebauung richtet, zur Grunderwerbsteuerpflicht der Bauerrichtungskosten führt. Ein einheitlicher Erwerbsgegenstand liegt nicht vor, wenn der zunächst angebotene Generalübernehmervertrag zur Bebauung des Grundstücks nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags in wesentlichen Punkten geändert wurde. Indizien für eine wesentliche Abweichung sind die Änderung der Flächengrößen und/oder der Baukosten um mehr als 10 % sowie die Errichtung eines zusätzlichen Gebäudes, das für das gesamte Bauvorhaben prägend ist. Ein einheitlicher Erwerbsgegenstand ist auch bei wesentlicher Änderung der ursprünglich angebotenen Baumaßnahme durch zusätzliche Bauten nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages zu verneinen. Dies gilt unabhängig davon, ob daneben die weiteren, im ursprünglichen Angebot bereits enthaltenen Gebäude im Wesentlichen wie geplant errichtet werden. Der Grunderwerbsteuer unterliegt in solchen Fällen nur der Kaufpreis für das Grundstück.

Urteilsfall

Im Urteilsfall erwarb die Klägerin von verschiedenen Grundstückseigentümern mehrere Grundstücke zur Bebauung. Vom Veräußerer A kaufte die Klägerin das flächenmäßig größte Grundstücksareal. Das Angebot auf Abschluss eines Bauerrichtungsvertrags mit einem

Generalübernehmer, das die Klägerin vor den Grundstückskaufverträgen eingeholt hatte, war auf schlüsselfertige und funktionsgerechte Errichtung von Hallen gerichtet. Nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags schloss die Klägerin mit dem Generalübernehmer abweichend vom ursprünglichen Angebot einen Vertrag über die Errichtung von mehreren Hallen sowie einem zusätzlichen Konferenzgebäude. Die Baukosten erhöhten sich dadurch um 12 %. Das Finanzamt ging davon aus, dass die von der Klägerin insgesamt erworbenen Grundstücke nach den Grundsätzen über den einheitlichen Erwerbsgegenstand in bebautem Zustand Gegenstand der Erwerbsvorgänge gewesen seien und setzte entsprechend Grunderwerbsteuer fest.

Der BFH legt mit seiner Entscheidung Grenzen für die Annahme eines einheitlichen Vertragswerks fest. Danach führt nicht jedes Bauprojekt, das sich auf den Kauf von Grundstücken und die anschließende Bebauung richtet, zur Grunderwerbsteuerpflicht der Bauerrichtungskosten. Für die Annahme eines einheitlichen Vertragswerks fehlte es vorliegend an einem objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag mit dem Veräußerer A und dem Vertrag mit dem zur Bauerrichtung verpflichteten Generalübernehmer. Der Generalübernehmervertrag beruhte auf einem erst nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags wesentlich geänderten Angebot.

Fazit

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

3b | Grunderwerbsteuerliche Anzeigepflicht bei der Aufstockung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft | Autor: RA (Syndikus) Philipp Dobrodziej, München

BFH vom 17.05.2017
(AZ: II R 35/15)

Mit Urteil vom 17.05.2017 entschied der BFH, dass die Aufstockung einer Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beim Finanzamt anzuzeigen ist.

Urteilsfall

Im Streitfall übertrug die Alleinkommanditistin der Klägerin, einer KG, innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren zunächst 49 % des Kommanditkapitals und anschließend 1 % des Kommanditkapitals auf einen weiteren Gesellschafter. Innerhalb

des 5-Jahres-Zeitraums gewährte dieser der Kommanditistin ein Darlehen. Zur Sicherung desselben trat die bisherige Kommanditistin dem Darlehensgläubiger auch ihre noch verbliebene Kommanditbeteiligung von 50 % ab. Im Gegenzug trat der weitere Gesellschafter den ihm abgetretenen Kommanditanteil wiederum an die Kommanditistin ab, wobei diese Rückabtretung erst wirksam werden sollte, wenn die Ansprüche gegenüber dem weiteren

Gesellschafter aus dem Darlehensvertrag in vollem Umfang erfüllt wurden. Die Sicherungsabtretung wurde weder in das Handelsregister eingetragen noch dem Finanzamt angezeigt. Das Finanzamt ging nach einer Außenprüfung davon aus, dass durch die Sicherungsabtretung der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt sei und erließ einen entsprechenden Bescheid, der Gegenstand der Klage war.

Sicherungsabtretung führt zu steuerbarer Veränderung des Gesellschafterbestandes

Der BFH urteilte, dass der Sicherungsabtretungsvertrag zu einer steuerbaren Änderung des Gesellschafterbestandes führe. Diese Änderung könne durch einen einzelnen Rechtsvorgang oder, wie im Streitfall, in Teilakten über einen Zeitraum von fünf Jahren erfolgen. Im Gegensatz zum Zivilrecht sei ein Gesellschafter Grunderwerbsteuerrechtlich nicht nur dann neu, wenn er erstmals ein Mitgliedschaftsrecht an der Personengesellschaft erwerbe,

sondern auch dann, wenn er innerhalb des maßgeblichen 5-Jahres-Zeitraums seine Beteiligung an der Klägerin aufstocke.

Die Rückabtretung führe auch nicht zu einem Rückerwerb gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, da es an einer ordnungsgemäßen Anzeige der Sicherungsabtretung – und damit des Erwerbsvorgangs – fehle (§ 16 Abs. 5 GrEStG). Eine ordnungsgemäße Anzeige liege nur dann vor, wenn der Vorgang dem Finanzamt innerhalb der in § 19 Abs. 3 GrEStG vorgesehenen Anzeigefrist ordnungsgemäß bekannt wird. Die Anzeigepflicht gelte auch für die Aufstockung der Beteiligungsquote eines neuen Gesellschafters innerhalb von fünf Jahren, da es keinen Grund gebe, einzelne Erwerbsvorgänge, die in Gesamtheit geeignet wären, den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auszulösen, von der Anzeigepflicht auszunehmen.

Rückabtretung führt nicht zu Rückerwerb gem. § 16 GrEStG

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

3c | Feststellungsbescheid nach § 17 GrEStG ist zweifacher Grundlagenbescheid |

Autor: RA (Syndikus) Philipp Dobrodziej, München

BFH vom 15.03.2017
(AZ: II R 36/15)

Mit Urteil vom 15.03.2017 entschied der BFH, dass ein Feststellungsbescheid gem. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG sowohl Grundlagenbescheid für den Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwerts (Grundbesitzwertbescheid) als auch für den Grunderwerbsteuer(zahlungs)bescheid ist.

bescheid wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr habe erlassen werden dürfen. § 181 Abs. 5 Satz 1 1. Hs. AO sei nicht einschlägig, da der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Grunderwerbsteuerfestsetzung wegen § 181 Abs. 5 Satz 1 2. Hs. AO nicht nach § 171 Abs. 10 AO gehemmt gewesen sei.

Urteilsfall

Im Streitfall unterlag die grundbesitzende Klägerin, eine GmbH & Co. KG, der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 2a GrEStG. Da die Grundstücke in unterschiedlichen Finanzamtsbezirken lagen, erließ das zuständige Finanzamt innerhalb der Feststellungsfrist, die am 31.12.2009 endete, einen Feststellungsbescheid gem. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG. Mit Bescheid vom 08.03.2011 stellte ein weiteres Finanzamt für das in seinem Bezirk liegende Grundstück einen Grundbesitzwert fest. Zuletzt setzte das für die Grunderwerbsteuerfestsetzung zuständige Finanzamt (Beklagter) mit Bescheid vom 21.03.2011 die Grunderwerbsteuer fest.

Der BFH war jedoch der Ansicht, dass die im Feststellungsbescheid nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG festgestellten Besteuerungsgrundlagen sowohl für den Grundbesitzwert- als auch für den Grunderwerbsteuerbescheid von Bedeutung i.S.d. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO seien, sodass dieser Feststellungsbescheid für beide Bescheide einen Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs. 10 AO darstelle. Dies führe dazu, dass dieser sowohl die Feststellungsfrist des Grundbesitzwertbescheids gem. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 171 Abs. 10 AO als auch die Festsetzungsfrist des Grunderwerbsteuerbescheids gem. § 171 Abs. 10 AO hemme. Da der Grundbesitzwertbescheid aufgrund dieser Hemmung innerhalb der Feststellungsfrist erlassen wurde, konnte der BFH die Frage, ob § 181 Abs. 5 AO hier einschlägig sei, dahinstehen lassen.

Feststellungsbescheid nach § 17 GrEStG hemmt sowohl Feststellungs- als auch Festsetzungsfrist

Festsetzungsfrist abgelaufen?

Die Klägerin war der Auffassung, dass dieser Grunderwerbsteuerbescheid rechtswidrig sei, da der Grundbesitzwert-

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

4a | Koordinierter Ländererlass zum neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht |*Autor: RA/FAStR Michael Althof, München*

Koordinierter Ländererlass vom 22.06.2017

Die obersten Finanzbehörden von 15 Bundesländern haben am 22.06.2017 einen koordinierten Ländererlass zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes herausgegeben. Die Form des koordinierten Ländererlasses wurde offenbar gewählt, weil sich die Bundesländer weder auf neue Erbschaftsteuerrichtlinien noch auf einen gleichlautenden Ländererlass verständigen konnten. Ausdrücklich nicht mitgetragen wird der Erlass vom Freistaat Bayern. Die Verwaltungsanweisung zum neuen Erbschaftsteuerrecht war lange erwartet worden und enthält an vielen Stellen Hinweise, wie die Finanzverwaltung die neuen Regeln zum Unternehmenserbschaftsteuerrecht auslegt.

Bayern trägt den Erlass nicht mit

Dem Vernehmen nach wollte der Freistaat Bayern die restriktive Auslegung in einigen Punkten nicht mittragen, weshalb der Erlass derzeit nur für die Finanzverwaltung der übrigen 15 Bundesländer Bindungswirkung entfaltet. Gleichwohl ist damit zu rechnen, dass sich auch die bayerische Finanzverwaltung grundsätzlich zunächst an dem Erlass orientieren wird.

Inhaltlich war mit Spannung erwartet worden, wie sich die Finanzverwaltung zu den zahlreichen Zweifelsfragen der Gesetzesnovelle positioniert. Zunächst ist zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung nun zu den Neuregelungen Stellung bezogen hat. Auch erleichtern die vielen Berechnungsbeispiele dem Rechtsanwender die Arbeit mit dem neuen Gesetz. Allerdings werden eine Vielzahl strittiger Fragen zu Lasten der Steuerpflichtigen ausgelegt oder nur unvollständig oder überhaupt nicht erörtert:

So können beispielsweise Familienunternehmen, die als Einzelunternehmen oder, wie in der Praxis nicht so selten, in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betrieben werden, nach dem Erlass per se nicht den eigens für Familienunternehmen geschaffenen 30%igen Vorwegabschlag in Anspruch nehmen. Auch wenn sich eine derartige Interpretation vielleicht auf den Gesetzeswortlaut stützen lasse, widerspricht sie doch offenkundig dem klaren gesetzgeberischen Ziel, Familienunternehmen ohne Rücksicht auf deren Rechtsform steuerlich zu begünstigen.

Für die Praxis sehr bedeutsam ist auch die Auffassung im Erlass, dass für die Frage, ob ein Großwerb (also ein Erwerb über € 26 Mio.) vorliegt, auch Erwerbe vor Inkrafttreten des neuen Rechts zu berücksichtigen sind. So könnten sich beispielsweise die vielen Cash-GmbH-Gestaltungen, die bis Mitte 2013 vollzogen wurden, für Unternehmenserben, die innerhalb von zehn Jahren wertvolle Unternehmensanteile erwerben, als steuerlicher Bumerang erweisen. Ob diese Sichtweise der Verwaltung verfassungsrechtlich haltbar ist, werden vermutlich die Gerichte klären müssen.

In der Gestaltungsberatung wird man bis auf weiteres die im Ländererlass niedergelegte Verwaltungsauffassung einbeziehen müssen. Dabei empfiehlt es sich aber, wie auch in der Abwehrberatung, die Verwaltungsauffassung sorgfältig zu prüfen. Dies gilt umso mehr für Unternehmenserben in Bayern, die möglicherweise im Einzelfall eine günstigere Behandlung erreichen können.

Vorwegabschlag greift nur bei Unternehmern bestimmter Rechtsform

Einbeziehung von Erwerben vor Inkrafttreten des neuen Rechts bei Prüfung der Großwerbsschwelle verfassungsrechtlich bedenklich

Praxishinweis

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

4b | Besteuerung der Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten des Erblassers |*Autor: RA/FAStR Matthias H. Greite, LL.M., München*

BFH vom 10.05.2017 (AZ: II R 25/15)

Nach dem BFH-Urteil vom 10.05.2017 richtet sich die Besteuerung einer Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen Erben für den Pflichtteilsverzicht zahlt, nach der zwischen den Erben maßgebenden Steuerklasse. Damit ändert der BFH seine bisherige Rechtsprechung.

Im Urteilsfall verzichtete der Kläger im Streitjahr 2006 gegenüber seinen drei Brüdern auf die Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruchs einschließlich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche für den Fall, dass er durch letztwillige Verfügung von der Erbfolge nach seiner

Urteilsfall

Bereits früher entschieden: Zahlung der Abfindung keine Schenkung der Mutter an den Kläger, BFH vom 16.05.2013 (AZ: II R 21/11)

Mutter ausgeschlossen sein sollte. Hierfür hatten die Brüder jeweils eine Abfindung in Höhe von € 150.000 an den Kläger zu zahlen. Im Jahr 2002 hatte der Kläger von der Mutter bereits Schenkungen im Wert von € 1.056.232 erhalten. Nachdem der BFH in diesem Streitfall bereits entschieden hatte, dass die Zahlungen der Abfindungen an den Kläger nicht als Schenkung der Mutter an diesen, sondern als drei freigebige Zuwendungen der Brüder an den Kläger getrennt zu besteuern seien, setzte das Finanzamt für die Zuwendung (abzgl. Schenkungskosten) eines Bruders eine Schenkungsteuer in Höhe von € 28.405 fest. Dabei rechnete es die Vorerwerbe des Klägers von seiner Mutter aus dem Jahr 2002 hinzu. Hinsichtlich des im Streitjahr maßgeblichen Freibetrags in Höhe von € 205.000 sowie des Steuersatzes von 19 % ging das Finanzamt dabei von der im Verhältnis des Klägers zu seiner Mutter geltenden Steuerklasse I Nr. 2 aus. Schließlich zog es für die Vorschenkungen durch die Mutter einen Steuerbetrag von € 161.728 ab.

FG Münster vom 26.02.2015 (AZ: 3 K 3065/14 Erb)

Das FG Münster gab der daraufhin erhobenen Klage statt. Entsprechend dem Antrag des Klägers ging das Finanzgericht von dem Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG für die „übrigen Personen der Steuerklasse I“ in Höhe von € 51.200 aus. Die Vorschenkungen der Mutter wurden der Abfindung des Bruders nicht hinzugerechnet. Damit setzte das Finanzgericht die Schenkungsteuer auf € 10.810 herab.

Verhältnis des Zahlenden zum Verzichtenden maßgeblich

Dem folgte der BFH nicht. Zwar sei dem Finanzgericht insoweit zuzustimmen, als es die Vorschenkungen der Mutter bei der Berechnung der Steuer nicht berücksichtigt hatte. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts sei aber die im Verhältnis des Klägers zu seinen Brüdern geltende Steuerklasse II anzuwenden, und zwar sowohl hinsichtlich des anwendbaren Freibetrags von seinerzeit € 10.300 als auch hinsichtlich des Steuersatzes in Höhe von seinerzeit 17 %. Unter Berücksichtigung von Schenkungskosten sei die Schenkungsteuer auf € 23.647 festzusetzen.

Änderung der bisherigen Rechtsprechung des BFH

Damit rückt der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung ab. Danach wurde in derartigen Fällen für die Besteuerung

der Abfindung nicht das Verhältnis des Erwerbers (Verzichtenden) zum die Abfindung Zahlenden, sondern dasjenige zum künftigen Erblasser zugrunde gelegt. Dadurch sollte der gegen Abfindung vereinbarte Pflichtteilsverzicht vor dem Erbfall mit dem nach dem Eintritt des Erbfalls erklärten Verzicht im Ergebnis gleich behandelt werden. Dieses Ziel könne nach Auffassung des BFH aber insbesondere dann nicht erreicht werden, wenn der Pflichtteilsverzicht gegenüber mehreren Personen erklärt werde und/oder Vorschenkungen des (künftigen) Erblassers an den Verzichtenden vorlägen. Denn in diesen Fällen würde es durch die Vervielfachung des günstigeren Freibetrags zu einer erheblichen schenkungsteuerrechtlichen Besserstellung des vor dem Erbfall vereinbarten Pflichtteilsverzichts kommen.

Nach überholter Rechtsprechung: Vervielfachung des günstigeren Freibetrags

Fazit

Nach dem Urteil des BFH ist künftig stets zu unterscheiden, ob der Verzicht auf die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs bereits zu Lebzeiten oder erst nach dem Tod des Erblassers vereinbart wird. In der Gestaltungsberatung sollte diese Rechtsprechungsänderung des BFH unbedingt berücksichtigt werden, da sie bei Pflichtteilsverzichteten zwischen Geschwistern gegen Abfindungen, welche noch zu Lebzeiten des Erblassers vereinbart werden, im Regelfall zu einer höheren Steuerbelastung als bei einer Vereinbarung nach dem Erbfall führt. Hierzu folgendes Anwendungsbeispiel: Bei einer zu Lebzeiten vereinbarten angenommenen Abfindungszahlung in Höhe von € 300.000 unterfällt der Erwerb künftig der Steuerklasse II (Steuersatz 20 %) und es kann ein Freibetrag in Höhe von € 20.000 in Abzug gebracht werden. Dies führt zu einer Steuerbelastung in Höhe von € 56.000. Bei einer Vereinbarung nach dem Erbfall unterfällt der Erwerb hingegen der Steuerklasse I (Steuersatz 11 %) und es kann ein Freibetrag in Höhe von € 400.000 in Abzug gebracht werden. Sofern der Freibetrag noch nicht verbraucht ist, würde also gar keine Steuer anfallen. Aber auch für den Fall, dass der Freibetrag bereits verbraucht ist, fällt aufgrund des günstigeren Steuersatzes eine geringere Steuer in Höhe von (lediglich) € 33.000 an.

Anwendungsbeispiel

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

4c | Unternehmensnachfolge – Niedrigerer Kapitalisierungsfaktor rückwirkend für Übertragungen ab 01.01.2016 anwendbar | Autor: André Pollex, LL.M., München

Änderungen im
Bewertungsgesetz

Durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 ergaben sich ebenfalls Änderungen im Bewertungsgesetz bei der Bewertung von Betriebsvermögen im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 ff. BewG). Grundsätzlich traten das Gesetz und die damit verbundenen Änderungen rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft, wohingegen die geänderte Fassung des § 203 BewG auch bereits für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 Anwendung findet.

führen, dass die 10%ige bzw. 50%ige Grenze für die Verwaltungsvermögensquote überschritten wird und rückwirkend die Voraussetzungen für die Regel- bzw. Optionsverschonung nicht mehr erfüllt werden – zum Nachteil des Erwerbers.

Da diese Folge als unzulässige echte Rückwirkung angesehen werden kann, haben die obersten Finanzbehörden der Länder in einem gleich lautenden Erlass vom 11.05.2017 eine Billigkeitsregelung getroffen. Hiernach ist auf Antrag des Erwerbers eine abweichende Steuerfestsetzung vorzunehmen, welche den Kapitalisierungsfaktor von 17,8571 im Sinne des § 203 BewG a.F. bei der Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren berücksichtigt. Durch diese Regelung kann eine für den Erwerber nachteilige Auswirkung der Änderung des § 203 BewG vermieden werden.

Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 203 BewG

Neuer Kapitalisierungsfaktor bereits ab 01.01.2016

Nach der Altfassung des § 203 BewG ergab sich für das Jahr 2016 bislang ein Kapitalisierungsfaktor von 17,8571. Als Reaktion auf das anhaltend niedrige Zinsniveau wurde dieser Kapitalisierungsfaktor mit der Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes nunmehr auf einheitlich 13,75 festgelegt und gilt gemäß der Anwendungsvorschrift des § 205 Abs. 11 BewG auch für Unternehmensbewertungen, deren Stichtag bereits im ersten Halbjahr des Jahres 2016 lag.

Die rückwirkende Anwendung des neu gefassten § 203 BewG gilt für alle noch nicht bestandskräftigen Wertfeststellungen, deren Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 und vor dem 01.07.2016 liegen. Sofern sich die rückwirkende Wertfeststellung zum Nachteil des Erwerbers auswirkt, ist es ratsam, beim zuständigen Erbschaft- und Schenkungsteuerfinanzamt den Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung zu stellen, welche sich dann noch am Kapitalisierungsfaktor von 17,8571 im Sinne des § 203 BewG a.F. orientiert.

Betrifft alle noch nicht bestandskräftigen Wertfeststellungen

Zwar ergeben sich durch den niedrigeren Kapitalisierungsfaktor geringere Unternehmenswerte, jedoch stellt der Wert des Unternehmens auch die Bezugsgröße für die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote dar. Somit kann eine Absenkung des Unternehmenswerts auch dazu

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

5 | Geschlechtertrennung schließt Gemeinnützigkeit aus |

Autor: André Pollex, LL.M., München

BFH vom 17.05.2017
(AZ: V R 52/15)

In einem kürzlich vom BFH veröffentlichten Urteil nahm er zur Frage der Gemeinnützigkeit einer traditionellen Freimaurerloge Stellung.

Urteilsfall

Im Streitfall wurde eine Freimaurerloge zur Körperschaftsteuer veranlagt, welche ihrer Satzung nach nur männliche Personen zur Mitgliedschaft aufnahm. Gegen den Körperschaftsteuerbescheid legte die Loge Einspruch ein und beantragte die Herabsetzung der Körperschaftsteuer

auf € 0 und daneben die Anerkennung als gemeinnützig, um die damit verbundenen Steuerbegünstigungen in Anspruch nehmen zu können. Dem Einspruch half das Finanzamt nur insoweit ab, als die Körperschaftsteuer auf € 0 festgesetzt wurde. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

Die hiergegen erhobene Klage blieb erfolglos. Nach Auffassung des FG Düsseldorf war das beklagte Finanzamt nicht dazu

FG Düsseldorf vom 23.06.2015
(AZ: 6 K 2138/14 K)

Keine Förderung der Allgemeinheit	verpflichtet, die klagende Freimaurerloge als gemeinnützig anzuerkennen. Der BFH wies nun auch die seitens der Freimaurerloge eingelegte Revision als unbegründet zurück und bestätigte damit die Vorinstanz. Zur Erlangung der steuerlichen Begünstigungen verlangt § 52 Abs. 1 AO u. a. im Rahmen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke, dass die Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit zu fördern. Der Begriff der Allgemeinheit als unbestimmter Rechtsbegriff ist selbst im Rahmen des § 52 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO lediglich negativ abgegrenzt und nicht abschließend definiert. Dem Urteil nach ist eine Förderung der Allgemeinheit jedoch nicht gegeben, wenn die Aufnahme von Frauen als Mitglieder der Loge bereits in	der Satzung ausgeschlossen ist und Rechtfertigungsgründe hierfür nicht gegeben sind. Zwar erging das Urteil zu einer traditionellen Freimaurerloge, jedoch ist dieses Urteil auch für andere Vereine von großer Bedeutung, welche ohne Anführung von sachlichen Gründen die Mitgliedschaft von Frauen bzw. Männern ausschließen und dennoch die Steuerbegünstigungen in Anspruch nehmen möchten. Grundsätzlich muss nun jedoch nicht jede Schützenbruderschaft oder jeder Frauengesangsverein um eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit fürchten, sofern sich ein sachlicher Grund für einen geschlechtsspezifischen Ausschluss von der Mitgliedschaft nachweisen lässt.	Bedeutung für andere Vereine Kontakt: RA Dr. Tom Offerhaus, München, tom.offerhaus@wtS.de
-----------------------------------	--	---	--

6a | Lohnsteuerliche Behandlung von Deutschkursen für Flüchtlinge und andere Arbeitnehmer | Autor: StB Martin Zimmermann, Frankfurt a.M.

BFH vom 15.03.2007 (AZ: VI R 14/04)	Trägt ein in Deutschland lebender Ausländer eigene Aufwendungen für die Verbesserung seiner Sprachkenntnisse, werden diese als Kosten der privaten Lebensführung nicht zum Abzug als Werbungskosten zugelassen. Dies gilt auch, wenn ausreichende Sprachkenntnisse für einen Arbeits- oder Ausbildungsplatz vorausgesetzt werden oder förderlich sind.	bei Flüchtlingen und anderen Arbeitnehmern dann vor, wenn das für den Arbeitnehmer vorgesehene Aufgabenfeld entsprechende Sprachkenntnisse verlangt. Der Arbeitgeber kann somit die Kosten für Bildungsmaßnahmen unter den o. g. Voraussetzungen steuerfrei übernehmen. Es ist dabei unerheblich, ob diese am Arbeitsplatz, in einer betrieblichen oder außerbetrieblichen Einrichtung durchgeführt werden. Nur wenn konkrete Anhaltspunkte für den Belohnungscharakter der Weiterbildung vorliegen, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.	
BMF vom 04.07.2017	Übernimmt der Arbeitgeber jedoch die Kosten für einen Deutschkurs, um Mitarbeiter, deren Muttersprache nicht deutsch ist, beruflich zu integrieren, kann dies im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen. In solchen Fällen gehören Fort- und Weiterbildungsleistungen nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.	Ist der Arbeitnehmer Rechnungsempfänger, muss die Übernahme bzw. der Ersatz der Aufwendungen im Voraus schriftlich zugesagt werden, denn eine nachträgliche Kostenübernahme führt wiederum zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.	Kontakt: RA/StB Frank Dissen, Frankfurt a.M., frank.dissen@wtS.de
Überwiegendes Interesse des Arbeitgebers nicht nur bei Flüchtlingen	Ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers liegt vor allem		

6b | Übernahme von Steuerberatungskosten durch den Arbeitgeber bei Nettolohnvereinbarung | Autoren: Maike Droß, StB Martin Zimmermann, beide Frankfurt a.M.BFH vom 21.01.2010
(AZ: VI R 2/08)

Mit Urteil vom 21.01.2010 hatte der BFH die Vorinstanz darin bestätigt, dass im Streitfall die Übernahme von Steuerberatungskosten für die Erstellung von Einkommensteuererklärungen für Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber trotz Vorliegens einer Nettolohnvereinbarung im eigenen Interesse des Arbeitnehmers lag und damit zu Arbeitslohn führte. Dabei hatte das Finanzgericht eine Gesamtwürdigung des Falls vorgenommen, die revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar war.

FG Rheinland-Pfalz
vom 21.12.2016
(AZ: 1 K 1605/14)

Das FG Rheinland-Pfalz entschied nun in einem anderen Fall, dass die Übernahme von Steuerberatungskosten durch den Arbeitgeber im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung im weitaus überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen kann. Es sei nicht auf die jeweiligen Interessen des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers an dem Abschluss einer Nettolohnvereinbarung insgesamt abzustellen, sondern allein auf die jeweiligen Interessen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer an der Erstellung der

Einkommensteuererklärung durch einen Steuerberater.

Das Finanzgericht ging im Streitfall davon aus, dass das Interesse des Arbeitnehmers an der Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten derart gering war, dass es neben dem erheblichen Interesse des Arbeitgebers, auf diesem Weg Erstattungen für einen Teil seiner Lohnaufwendungen zu erhalten, nicht mehr ins Gewicht fiel. Weiter wird angeführt, dass der Arbeitnehmer die Beratungskosten für alle weiteren (privaten) Einkünfte selbst tragen musste. Die Übernahme der Steuerberatungskosten durch den Arbeitgeber zielte daher auf den Erhalt einer möglichst hohen Steuererstattung – die dem Arbeitgeber zugute kam – ab. Nach Auffassung des Finanzgerichts war daher im Streitfall in der Übernahme von Steuerberatungskosten durch den Arbeitgeber bereits dem Grunde nach kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil anzunehmen.

Es bleibt abzuwarten, ob das Urteil der eingelegten Revision (AZ: VI R 28/17) standhält.

Urteilsbegründung

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

6c | Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte | Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

Hintergrund

Eine erste Tätigkeitsstätte liegt u. a. dann vor, wenn der Mitarbeiter einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dauerhaft zugeordnet wird. Diese Zuordnung wird in der Regel durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen getroffen, kann aber auch durch mündliche Absprachen und Weisungen erfolgen. Fehlt es an einer Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte oder ist diese nicht eindeutig, liegt gem. § 9 Abs. 4 Satz 4 Nr. 1 EStG eine erste Tätigkeitsstätte vor, wenn bestimmte zeitliche Kriterien erfüllt sind, z. B. weil der Mitarbeiter dort arbeitstäglich tätig werden soll. Ist der Mitarbeiter außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte tätig, liegt eine Auswärtstätigkeit vor. Die Finanzgerichte München und Niedersach-

sen hatten sich in diesem Zusammenhang kürzlich mit unterschiedlichen Fallkonstellationen auseinanderzusetzen.

Das FG München entschied, dass Mitarbeiter eines Flughafenbetreibers auch dann am Flughafen ihre erste Tätigkeitsstätte haben, wenn sie an wechselnden Stellen auf dem Flughafengelände tätig werden.

FG München vom
09.02.2017
(AZ: 11 K 2508/16)

Im Streitfall wurde der Mitarbeiter (Kläger) ohne festes Schema an täglich wechselnden Einsatzorten auf dem Flughafengelände beschäftigt. Diese Orte befanden sich in einem Umkreis von ca. 2,5 km. Der Mitarbeiter ging davon aus, keine erste Tätigkeitsstätte zu haben. Insofern machte er Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung geltend.

Urteilsfall

Räumlich geschlossenes
Gelände als üblicher
Betriebssitz

Finanzamt und Finanzgericht sahen dies anders. Nach Ansicht des Gerichts stellt das Gelände des Flughafens einen einheitlichen Arbeitsort dar. Das räumlich geschlossene Gelände des Flughafens mit seinen Gebäuden und sonstigen betrieblichen Einrichtungen steht einem üblichen Betriebssitz gleich. Insbesondere handelt es sich nach Auffassung des Gerichts nicht um ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG. Dies wäre nur dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung auszuüben hat. So wird dies beispielsweise bei Zustellern (Stadtgebiet, Region), Hafenarbeitern oder auch Forstarbeitern beurteilt.

Den Einsatzplan des Arbeitgebers, nach dem der Mitarbeiter die Einsatzorte auf dem Flughafengelände angefahren hat, betrachtete das FG München als eine den Arbeitsvertrag ausfüllende Weisung des Arbeitgebers, die eine dauerhafte Zuordnung des Mitarbeiters zum Flughafengelände begründen könne. Eine erste Tätigkeitsstätte am Flughafengelände wurde insofern angenommen. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung hat das FG München die Revision zum BFH zugelassen. Ein Revisionsverfahren ist bereits anhängig.

Anhängige Revision
(AZ: VI R 12/17)

FG Niedersachsen
vom 24.04.2017
(AZ: 2 K 168/16)

Im zweiten Urteil entschied das FG Niedersachsen, dass die Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung auch dann zu einer ersten Tätigkeitsstätte führen kann, wenn der Mitarbeiter dort nur Hilfs- und/oder Nebentätigkeiten verrichtet.

Im Streitfall suchte ein Polizeibeamter (Kläger) arbeitstäglich die ihm zugewiesene Dienststelle auf, um dort seinen Dienst vor- und nachzubereiten. Ein eigenes Büro für die Verrichtung von anfallenden Schreibarbeiten und Ähnlichem hatte er dort nicht. Der Kläger war der Auffassung, dass er im Einsatz- und Streifendienst außerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung tätig werde und deshalb keine erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG habe. Dementsprechend machte er in seiner Einkommensteuererklärung die Fahrtkosten zur Dienststelle nach Reisekosten-Grundsätzen und Verpflegungsmehraufwendungen geltend. Das Finanzamt lehnte dies jedoch ab.

Urteilsfall

Da der Mitarbeiter der Dienststelle dauerhaft zugeordnet war und er dort auch tätig wurde, kam das FG Niedersachsen zum Ergebnis, dass – unabhängig von Umfang und Qualität der dort geleisteten Arbeit – eine erste Tätigkeitsstätte anzunehmen sei. Nach Ansicht des erkennenden Senats sei entscheidend, dass der Mitarbeiter dort fortdauernd und täglich tätig werde, auch wenn die Tätigkeiten im Vergleich zur Haupttätigkeit untergeordnet und zeitlich weniger aufwendig seien (z. B. Einsatzbesprechungen, Schreibarbeiten und Übernahme des Fahrzeugs). Keine erste Tätigkeitsstätte hätte nur dann vorgelegen, wenn der Mitarbeiter einem Polizeirevier (organisatorisch) zugeordnet gewesen wäre, an dem er tatsächlich nicht tätig geworden wäre.

Dienststelle als erste
Tätigkeitsstätte...

...trotz untergeordneter
Tätigkeit

Auch zu diesem Urteil ist beim BFH ein Revisionsverfahren anhängig (AZ: VI R 27/17). Der BFH muss nun entscheiden, welche Anforderungen an eine erste Tätigkeitsstätte zu stellen sind.

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

6d | Neue Vervielfältigungsregelung bei Umwandlung von Abfindungen zugunsten der Altersversorgung ab 01.01.2018 | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Betriebsrenten-
stärkungsgesetz

Ab dem 01.01.2018 sind aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses geleistete Beiträge an eine kapitalgedeckte betriebliche Altersversorgung (Pensionsfonds, Pensionskasse, Direktversicherung) steuerfrei, soweit sie 4 % der Beitragsbemessungsgrenze (West) vervielfältigt mit der Anzahl der Kalenderjahre, in denen das Dienstverhältnis bestanden hat, nicht

übersteigen. Im Vervielfältiger können dabei jedoch höchstens zehn Kalenderjahre berücksichtigt werden.

Es erfolgt keine Gegenrechnung der in den letzten sieben Kalenderjahren steuerfrei geleisteten Beiträge mehr. Im Ergebnis kann also künftig ein wesentlich höherer Betrag der Abfindung steuerfrei in eine

Keine Gegenrechnung
bereits geleisteter
Beiträge

§ 3 Nr. 63 Satz 3 EStG-neu

Anwartschaft auf eine betrieblichen Altersversorgung gewandelt werden.

abzüglich der in den letzten sieben Jahren pauschal besteuerten Beiträge.

§ 40b Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG

Die Möglichkeit, Abfindungen in pauschal versteuerte Pensionskassen- oder Direktversicherungsbeiträge (bei Altzusagen) zu wandeln (Steuersatz 20 %), bleibt erhalten. Hier gilt weiterhin die Pauschalierungsgrenze von € 1.752 je Kalenderjahr des Bestehens des Dienstverhältnisses

Wird von der neuen Vervielfältigungsregelung Gebrauch gemacht, sind die pauschal besteuerten Beträge auf das steuerfrei wandelbare Volumen nach § 3 Nr. 63 Satz 3 EStG anzurechnen. Die Vorschriften können künftig nebeneinander angewendet werden.

§ 52 Abs. 4 Satz 15 EStG-neu

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

6e | Lohnsteuerliche Behandlung von (Elektro-)Diensträdern |

Autorin: Rain Gertrud Filz, München

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.11.2012

Überlässt der Arbeitgeber oder aufgrund des Arbeitsverhältnisses ein Dritter dem Mitarbeiter ein (Elektro-)Fahrrad (auch) zur privaten Nutzung, ist der zum Arbeitslohn gehörende geldwerte Vorteil monatlich wie folgt zu bewerten:

geldwerte Vorteil der privaten Nutzung nach den o. g. Regelungen ermittelt werden, wenn sich der Anspruch auf die Überlassung des Fahrrads aus einer arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage (z. B. Arbeitsvertrag) ergibt.

BMF vom 15.12.2016

Bewertung des geldwerten Vorteils nach der Pauschalmethode

- wenn es sich verkehrsrechtlich um ein Fahrrad handelt: 1 % der auf volle hundert Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer,
- wenn es sich verkehrsrechtlich um ein Kraftfahrzeug handelt (dies ist der Fall, wenn ein E-Bike schneller als 25 km/h fahren kann und deshalb zulassungspflichtig ist): 1 % des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Kann der Mitarbeiter im Falle des Leasings das Fahrrad nach Ablauf der Leasinglaufzeit vom Arbeitgeber oder einem Dritten zu einem geringeren Preis als dem ortsüblichen Endpreis am Abgabeort erwerben, ist der hierdurch entstehende Preisvorteil als Arbeitslohn (ggf. von dritter Seite) anzusetzen. Die Finanzverwaltung lässt es zu, als ortsüblichen Endpreis eines Fahrrads, das dem Mitarbeiter nach drei Jahren Nutzungsdauer übereignet wird, 40 % der auf volle hundert Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers einschließlich Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Inbetriebnahme anzusetzen.

Kaufoption nach Ablauf der Nutzungsüberlassung OFD NRW, Kurzinfo LSt vom 17.05.2017

Anwendbarkeit der Pauschalmethode auch in Leasingfällen

In der Praxis leasen Arbeitgeber häufig das Fahrrad und überlassen es dem Mitarbeiter bei gleichzeitiger Vereinbarung einer Gehaltsumwandlung in Höhe der Leasingrate. Auch in diesen Fällen kann der

Weist der Arbeitgeber bzw. der Dritte – z. B. durch ein Gutachten – nach, dass der ortsübliche Endpreis zum Zeitpunkt des Verkaufs des Fahrrads an den Mitarbeiter geringer war als der durch den pauschalen 40 %-Abzug ermittelte Wert, kann er diesen Wert zugrunde legen.

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

7a | Alkoholsteuerreform mit Wirkung zum 01.01.2018 | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Verordnung (EU) Nr. 1234/2010 vom 15.12.2010	Aufgrund EU-beihilferechtlicher Vorgaben wird das deutsche Branntweinmonopol zum 31.12.2017 abgeschafft. Diese Agrar- und Mittelstandsförderung verpflichtete die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (BfB) bisher, den in Deutschland von derzeit 8 Obstgemeinschaftsbrennereien, ca. 28.000 Abfindungsbrennereien und ca. 425.000 Stoffbesitzern ganz überwiegend aus Obst hergestellten Alkohol zu einem über dem EU-Marktpreis liegenden Gegenwert zu übernehmen und zu verwerten. Zur Finanzierung des Branntweinmonopols sind € 50 Mio. Zuschüsse aus dem Bundeshaushalt für das Jahr 2017 vorgesehen. Infolge der Abschaffung des Branntweinmonopols soll die BfB bis zum 31.12.2018 aufgelöst werden.	widerruflich nach den entsprechenden Vorschriften des AlkStG erteilt. Bestehen- de von der BfB ausgestellte Zulassungen über Sondervergällungsmittel gelten als Bestandteil der branntweinsteuerrecht- lichen Verwendererlaubnis auch nach Auflösung der Behörde fort. Sofern ab dem 01.01.2018 neue Sondervergällungsmittel eingesetzt werden sollen, ist der entspre- chende Antrag ab Inkrafttreten des AlkStG beim örtlich zuständigen Hauptzollamt zu stellen. Die betroffenen Unternehmen müssen somit nicht selbst aktiv werden und neue Erlaubnisse beantragen. Die Erlaubnisinhaber werden zudem von ihren zuständigen Hauptzollämtern bis zum 31.12.2020 schriftlich über die Fortgeltung ihrer Erlaubnisse informiert.	
Abschaffung des Branntweinmonopols			
Neustrukturierung der Besteuerung alkohol- haltiger Waren	Mit Wirkung zum 01.01.2018 tritt auch das seit dem 01.10.1922 geltende Brannt- weinmonopolgesetz (BranntwMonG) nach fast 100 Jahren außer Kraft, so dass die verbrauchsteuerrechtliche Behand- lung alkoholhaltiger Waren zu diesem Zeitpunkt neu strukturiert wird. Die bisher im BranntwMonG enthaltenen verbrauch- steuerrechtlichen Vorschriften sind zu diesem Zweck im am 28.06.2013 im Bun- desgesetzblatt verkündeten Alkoholsteu- ergesetz (AlkStG) inhaltlich größtenteils unverändert übernommen worden.	Analog zum bisher geltenden Brannt- weinsteuerrecht werden Steuerentlas- tungen auch nach dem AlkStG lediglich bei Aufnahme von versteuerter Ware in ein Steuerlager und unter bestimmten Voraussetzungen bei der Beförderung von Erzeugnissen des steuerrechtlich freien Verkehrs in andere Mitgliedstaaten gewährt. Wie das BranntwMonG sieht auch das AlkStG keine Steuerentlastungs- tatbestände für begünstigte Verwender vor, denen es grundsätzlich gestattet ist, Alkohol im Rahmen ihrer vorliegenden Erlaubnis steuerfrei zu verwenden.	Weiterhin keine Steuerentlastung für begünstigte Verwender
Unveränderte Steuer- gestände, Steuersätze und Steuerentstehungs- tatbestände	Insbesondere bleiben die Steuergegen- stände (Waren der Positionen 2204 bis 2208 der Kombinierten Nomenklatur sowie alkoholhaltige Waren), der Re- gelsteuersatz (€ 13,03 je Liter Alkohol) und die Steuerentstehungstatbestände unverändert. Mit der Umbenennung der steuerpflichtigen Erzeugnisse von Brannt- wein und branntweinhaltigen Waren zu Alkohol und alkoholhaltigen Waren erfolgt eine sprachliche Anpassung an die zugrundeliegende Richtlinie 92/83/EWG vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke.	Am 15.03.2017 wurde zudem die Einfüh- rung einer Verordnung zur Durchführung des Alkoholsteuergesetzes (Alkoholsteu- erverordnung bzw. AlkStV) mit Wirkung zum 01.01.2018 im Bundesgesetzblatt verkündet. Zu diesem Zeitpunkt werden die Branntweinsteuerverordnung (BrStV) und die Branntweinmonopolverordnung (BrMV) außer Kraft treten. Mit Ausnahme der geänderten Bezeichnung der steuer- pflichtigen Erzeugnisse ergeben sich je- doch auch hier aus verbrauchsteuerrechtli- cher Sicht keine wesentlichen inhaltlichen Änderungen der bisherigen Rechtslage.	Alkoholsteuer- verordnung
Fortgeltung bestehender branntweinsteuer- rechtlicher Erlaubnisse	Bestehende branntweinsteuerrechtli- che Erlaubnisse als Steuerlagerinhaber, registrierter Empfänger, registrierter Versender, Beauftragter eines Versand- händlers oder als Verwender gelten nach § 38 Abs. 1 AlkStG ab dem 01.01.2018 als	Insbesondere vor dem Hintergrund des hohen Steuersatzes ist die laufende Ein- haltung sämtlicher Compliance-Pflichten für unter Steueraussetzung beförderte oder steuerfrei verwendete alkoholhalti- ge Erzeugnisse zur Vermeidung spürbarer	Einhaltung sämtlicher Compliance-Pflichten zur Vermeidung von Steuer Risiken

Steuerisiken unbedingt zu empfehlen. Hersteller, Händler und Verwender von bisher unter das Branntweinsteuermonopolgesetz fallenden Erzeugnissen sollten zudem eine rechtzeitige Anpassung ihrer IT-Systeme an das neue Alkoholsteuerrecht bis zum 01.01.2018 sicherstellen. Dies betrifft insbesondere Verweise auf

verbrauchsteuerrechtliche Vorschriften in den Liefersdokumenten und Rechnungen. Sofern in betrieblichen Aufzeichnungen (z. B. Verfahrensweisungen und Dokumentation zu den Bestandsanmeldungen) auf das Branntweinsteuerrecht hingewiesen wird, sind diese ebenfalls anzupassen.

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

7b | Anpassung der vollständigen Vergällung zum 01.08.2017 | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Vollständig vergällter Branntwein	Erzeugnisse im Sinne des Branntweinmonopolgesetzes (BranntwMonG) sind nach § 152 Abs. 2 Nr. 6 BranntwMonG von der Steuer befreit, wenn sie in Form von vollständig vergälltem Alkohol in den Verkehr gebracht werden. Alkohol ist vollständig vergällt, wenn er nach den Vorschriften der Verordnung (EG) Nr. 3199/93 vom 22.11.1993 in der jeweils geltenden Fassung denaturiert wurde (§ 43 Abs. 1 BrStV).	– 1,5 bis 2 Gewichtsprozent Ethylsecamylketon (5-Methyl-3-heptanon), › 1 Gramm Denatoniumbenzoat.	
Neue Anforderung an die Vergällung	Mit der Durchführungsverordnung (EU) 2017/1112 vom 22.06.2017 wurde die europäische Rechtsgrundlage über die gegenseitige Anerkennung der Verfahren zur vollständigen Denaturierung von Alkohol für Zwecke der Verbrauchsteuerbefreiung geändert. Seit dem 01.08.2017 müssen dem Alkohol in Deutschland aufgrund der Rechtsänderung die folgenden Vergällungsmittel zugeführt werden, damit dieser als vollständig vergällt gilt: → je 100 Liter reinen Alkohol: › 1 Liter Isopropylalkohol (IPA), › 1 Liter Methylethylketon (MEK), › 1 Gramm Denatoniumbenzoat (z. B. Bitrex®).	Ethanol, das nach der zuerst genannten, bisher geltenden Vergällungsart denaturiert wurde, erfüllt auch weiterhin die Voraussetzungen der vollständigen Vergällung. Soweit Alkohol nachweislich vor dem 01.08.2017 mit der zweiten Denaturierungsmethode vergällt wurde, darf dieser noch bis zum 31.07.2018 als vollständig vergällt gehandelt werden.	Übergangsregelung
Bisher zulässige Vergällungsmittel	Bis zum 31.07.2017 galt Branntwein in Deutschland als vollständig vergällt, sofern ihm die folgenden Vergällungsmittel zugeführt wurden: 1. je 100 Liter reinen Alkohol: › 3 Liter Isopropylalkohol (IPA), › 3 Liter Methylethylketon (MEK), › 1 Gramm Denatoniumbenzoat; 2. je 100 Liter reinen Alkohol: › 1 Liter Keton-Gemisch, bestehend aus: – 95 bis 96 Gewichtsprozent MEK, – 2,5 bis 3 Gewichtsprozent Methyloisopropylketon (3-Methyl-2-butanon),	Sollten Wirtschaftsbeteiligte im Steuergebiet auch zukünftig das mit dem Keton-Gemisch und Denatoniumbenzoat denaturierte Ethanol einsetzen wollen, so ist dies nach Auslaufen der Übergangsphase lediglich mit einer Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung nach § 153 BranntwMonG möglich. Unter Verzicht auf eine förmliche Einzelerlaubnis können die Betroffenen in diesem Fall aber ggf. die allgemeine Erlaubnis nach § 44 Satz 1 Nr. 1 Bst. a) BrStV in Anspruch nehmen. Voraussetzung hierfür ist, dass sie den Alkohol gewerblich zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind, zu Heiz- und Reinigungszwecken oder zu anderen Zwecken, die nicht der Herstellung von Waren dienen, einsetzen.	Einsatz im Rahmen der steuerfreien Verwendung
		Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass im Rahmen der steuerfreien Verwendung bezogener vergällter Alkohol ausschließlich steuerfrei verwendet und nicht weitergegeben werden darf. Der Bezug des mit dem Keton-Gemisch und dem Denatoniumbenzoat denaturierten Ethanols aus dem Ausland ist nur noch mit Erlaubnissen als Steuerlager oder als registrierter Empfänger im EMCS-Verfahren möglich.	Keine steuerfreie Abgabe möglich

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

8a | Zollfreier Handel zwischen EU und Kanada – CETA vorläufig anwendbar |

Autorin: Doris Forster, Düsseldorf

Überlassung zum freien Verkehr ab 21.09.2017	Seit dem 21.09.2017 ist der Handelsteil des umfassenden Wirtschafts- und Handelsabkommens zwischen der EU und Kanada (CETA) vorläufig anwendbar (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 238/9 vom 16. September 2017). Die Zollpräferenzen werden dabei auf alle Waren gewährt, die den Bestimmungen des CETA-Ursprungsprotokolls entsprechen und ab dem Zeitpunkt der vorläufigen Anwendung zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wurden.	Die Bewilligung als ermächtigter Ausführer (EA) ist im Hinblick auf das CETA-Abkommen somit für den Wirtschaftsbeteiligten grundsätzlich ohne Belang. Mit einer wichtigen Ausnahme – nach einer Übergangsregelung können ermächtigte Ausführer noch bis zum 31.12.2017 Ursprungserklärungen im Rahmen des CETA-Abkommens auf Grundlage ihrer EA-Bewilligung und unter Verwendung der EA-Bewilligungsnummer ausfertigen.	Übergangsregelung bis 31.12.2017
Keine förmlichen Präferenznachweise	Vergleichbar zum Abkommen mit Südkorea sind im Rahmen des CETA-Abkommens keine förmlichen Präferenznachweise (z. B. EUR.1) vorgesehen. Vielmehr stellt die Ursprungserklärung auf der Rechnung oder einem anderen Handelspapier durch den Ausführer die einzige Möglichkeit des Ursprungsnachweises dar. Eine Unterschrift auf der Ursprungserklärung ist bei Exporten aus der EU nach Kanada nicht erforderlich.	Ogleich der REX lediglich eine Registrierung vorsieht und mithin keinen bewilligungsbedürftigen Status darstellt, haben entsprechende Unternehmen bestimmte Pflichten hinsichtlich der Ausstellung von Präferenznachweisen zu erfüllen. So müssen beispielsweise Aufzeichnungen über die Vormaterialien mit und ohne Ursprungseigenschaft sowie die Produktions- und Lagerbuchführung aufbewahrt werden. Die Registrierung als REX kann einem Unternehmen auch wieder entzogen werden, z. B. sofern das Unternehmen vorsätzlich oder fahrlässig eine Erklärung zum Ursprung mit sachlich falschen Angaben ausfertigt oder ausfertigen lässt, um missbräuchlich eine Präferenzbehandlung zu erlangen. Die notwendige Sorgfalt bei der Ermittlung und dem Nachweis des Präferenzursprungs sollte somit nicht außer Acht gelassen werden.	Pflichten des REX
Registrierter Ausführer (REX)	Ursprungserklärungen für Sendungen, deren Wert der darin enthaltenen Ursprungerzeugnisse € 6.000 überschreitet, dürfen nur von einem sogenannten registrierten Ausführer (REX) ausgestellt werden. Bei dem REX handelt es sich nicht um einen bewilligungsbedürftigen Status. Vielmehr ist eine Registrierung im REX-System in den Mitgliedstaaten der EU bereits ausreichend.		Kontakt: Kay Masorsky, Hamburg, kay.masorsky@wts.de

8b | Grundsatzabkommen zwischen EU und Japan – Freihandelsabkommen soll zügig verhandelt werden |

Autorin: Anastasia Sander, LL.M., Hamburg

Verhandlungsende erwartet	Am 06.07.2017 konnten sich Vertreter der EU und Japans im Rahmen des 24. EU-Japan Gipfels auf ein Grundsatzabkommen für das vorgesehene Wirtschaftspartnerschaftsabkommen einigen. Verhandlungen hierfür hatten bereits 2013 begonnen und sollen noch dieses Jahr abgeschlossen werden. Mit dem Grundsatzabkommen wurde eine Einigung auf wesentliche Handelsaspekte erzielt, die von beiden Parteien Zugeständnisse erfordert haben.	Bislang ist Japan mit rund € 58.1 Billionen in 2016 jedoch nur der siebtgrößte Exportmarkt der EU. Dies liegt zum einen in den recht hohen Einfuhrabgaben begründet, die von rund 15 % für Wein bis hin zu rund 30 % für bestimmte Käsesorten oder Milcherzeugnisse reichen. Zum anderen stellen auch zusätzliche Kosten zur Einhaltung japanischer, von internationalen Vereinbarungen abweichende Standards sowohl eine finanzielle als auch technische Hürde dar. Handelserschwerend sind zudem einige formelle Erfordernisse, wie bspw. eine Erlaubnis für jede Sorte an Zitrusfrüchten.
Bisherige Handelshürden	Als viertgrößte Wirtschaft der Welt bietet Japan einen reizvollen Verbrauchermarkt.	

Fokus auf Agrarprodukte

Somit erhofft sich die EU mit dem Abschluss eines europäisch-japanischen Wirtschaftspartnerschaftsabkommens unter anderem Vorteile bei der Einfuhr von Agrar- und pharmazeutischen Produkten, medizinischen Geräten und auch Fahrzeugen. Japan im Gegenzug erwartet eine Eliminierung europäischer Zölle auf Fahrzeuge und Fahrzeugteile. Laut Aussage der EU sei dies auch grundsätzlich wünschenswert, würden doch auch EU-Produktionsstätten der japanischen Automobilhersteller hiervon profitieren.

Übergangsphase für
Automobilmarkt

Die Grundsatzvereinbarung sieht nunmehr größtenteils Handelserleichterungen für Agrarprodukte vor. So sollen unter anderem die hohen Zölle auf einige Käsesorten eliminiert werden. Zudem solle mehr Rind nach Japan exportiert werden, bearbeitetes Schweinefleisch soll zollfrei sein, frisches Schweinefleisch nur

noch mit niedrigen Zöllen belegt werden. Ein Hauptaugenmerk liege auch auf dem für EU-Produkte so wichtigen Schutz von Waren mit geographischen Ursprungsbezeichnungen. Seitens der EU soll die Öffnung des Automobilmarktes erst nach einer Übergangsphase stattfinden.

Dieses Grundsatzabkommen stellt sicherlich einen interessanten Schritt in Richtung Freihandel mit Japan dar. Man hat sich immerhin auf eine gemeinsame Position bei den für die beiden Partner wichtigsten Verhandlungspunkten geeinigt. Die technische Ausarbeitung solch eines Abkommens ist jedoch erfahrungsgemäß mühsamer. Hinzu kommt, dass ebenso wichtige Punkte wie bspw. Investmentschutz vom Grundsatzabkommen nicht umfasst sind. Es bleibt also spannend und abzuwarten, ob die Verhandlungen tatsächlich noch dieses Jahr abgeschlossen werden können.

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

wts CbCR-2-XML

Die Umsetzung der XML-Struktur zur Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen im Rahmen des Country-by-Country Reportings.

Ihre Vorteile auf einen Blick

- Geringe Anforderungen an das initiale Datenformat; als Basis für die zu konvertierende csv-Datei genügt ein Excel-Report (standardisierte Importfiles werden vorgegeben)
- Vermeidung von Eingabe- und Konvertierungsfehlern aufgrund einer manuellen Übertragung in die korrekte Datenstruktur
- Erfüllung der OECD Anforderungen
- WTS speichert keine Daten im Rahmen der Nutzung des WTS CbCR-2-XML
- Der WTS CbCR-2-XML Konverter wird auf Servern der WTS in Deutschland gehostet
- Zusatzoption der Anfertigung eines individuellen Risikoberichtes auf Basis der eingereichten CbCR-Daten

Möchten Sie mehr erfahren,
sprechen Sie uns gerne an:

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH
Stephanie Henseler | Senior Manager
Telefon +49 221 348936 264
stephanie.henseler@wts.de

Andreas Riedl | Senior Manager
Telefon +49 69 1338456 53
andreas.riedl@wts.de

wts.com/de

9a | Neufassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung („GAufzV“) mit zusätzlichen Anforderungen | Autor: StB Ronny Böhme, Düsseldorf **DEUTSCHLAND**

Neufassung der GAufzV vom 12.07.2017

Die bei geschäftlichen Beziehungen mit ausländischen Konzerngesellschaften und mit im Ausland belegenen Betriebsstätten zu beachtenden Dokumentationspflichten werden nach Änderung des § 90 Abs. 3 AO mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, in der aktualisierten GAufzV näher erläutert.

Unverändert gilt für alle Steuerpflichtigen die Verpflichtung, außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah zu dokumentieren. Außergewöhnlich sind Sachverhalte, die wesentliche Vermögenswerte betreffen oder sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte auswirken, insbesondere langfristige Verträge und Umstrukturierungen.

Neu ist dabei insbesondere, dass die bei Geschäftsvorfällen grds. vorzunehmenden Gewichtungen von eingesetzten Vermögenswerten, ausgeübten Funktionen und/oder übernommenen Risiken quantitativ nachvollziehbar darzustellen sind.

Anhebung der Schwellenwerte

Von der darüber hinausgehenden Verpflichtung zur Erstellung einer allgemeinen, unternehmensbezogenen Dokumentation (sog. Local File) sind Steuerpflichtige mit Warenlieferungen an ausländische Konzernunternehmen und Betriebsstätten in Höhe von mehr als € 6 Mio. und/oder entsprechenden Leistungen in Höhe von mehr als € 600.000 pro Wirtschaftsjahr betroffen. Diese Schwellenwerte lagen bislang bei € 5 Mio. bzw. € 500.000.

Weitergehende Dokumentationspflichten

Zur allgemeinen, unternehmensbezogenen Dokumentation (Local File) gehören neben Angaben zum Organisationsaufbau und der Beteiligungsstruktur unverändert

u. a. Informationen zur Auswahl und Anwendung der verwendeten Verrechnungsmethoden und den dabei verwendeten Fremdvergleichsdaten. Zusätzlich sind nach der neuen GAufzV insbesondere folgende Punkte zu dokumentieren:

Aus den Angaben zur Management- und Organisationsstruktur sollten sich die tatsächlichen Kompetenzen zum Treffen von strategischen und operativen Entscheidungen ergeben.

Bei Bestimmungen von Verrechnungspreisen sind der jeweilige Zeitpunkt der Ermittlung sowie die dafür verfügbaren und bedeutsamen Informationen aufzuzeichnen. Bei der Benutzung von Datenbanken hat der Steuerpflichtige den angewandten Suchprozess offenzulegen.

Unternehmen, die zur Erstellung von o. g. Local Files verpflichtet sind und zusätzlich einen Umsatz im Vorjahr von mind. € 100 Mio. aufweisen, haben darüber hinaus eine weitergehende Stammdokumentation (sog. Master File) zu erstellen, deren Umfang in der Anlage zur GAufzV dargestellt ist. Die Stammdokumentation soll der Finanzbehörde einen Überblick über die Geschäftstätigkeit des Konzerns geben, sowie eine Beurteilung der Verrechnungspreispolitik ermöglichen.

Zusätzliche Stammdokumentation

Werden die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO zu einem Geschäftsvorfall nicht bzw. nicht ausreichend erfüllt, können die Finanzbehörden die Einkünfte mittels Schätzung erhöhen sowie ggf. Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO erheben.

Sanktionen

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

9b | Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report) | Autor: StB Oliver Wanger, München **DEUTSCHLAND**

Berichtspflicht für Country-by-Country Report bis 31.12.2017

Nach § 138a AO sind deutsche Konzernobergesellschaften erstmals für nach dem 31.12.2015 beginnende Wirtschaftsjahre verpflichtet, spätestens ein Jahr nach Ablauf des Wirtschaftsjahres in einem länderbezogenen Bericht gewisse Angaben an

das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln, wenn:

→ der Konzernabschluss mindestens ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland (ausländisches

BMF vom 11.07.2017 mit drei Muster-Tabellen als Anlagen	Unternehmen) oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst und → die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens € 750 Mio. betragen. Das BMF hat mit Schreiben vom 11.07.2017 die deutschen Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report) nach § 138a AO weiter spezifiziert und drei Muster-Tabellen als Anlagen beigefügt: → In Tabelle 1 ist im Wesentlichen eine Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Steuerhoheitsgebieten zu übermitteln. → In Tabelle 2 ist eine Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten des Konzerns nach Steuerhoheitsgebieten unter Angabe ihrer wichtigsten Geschäftstätigkeiten zu übermitteln. → In Tabelle 3 können zusätzliche Informationen aufgenommen werden, die	zum Verständnis der in den Tabellen 1 und 2 gemachten Angaben erforderlich sind. Zur Hilfestellung für technische Details verweist das BMF-Schreiben auf eine Internetseite der OECD, über die ein ausführlicher „User Guide“ abgerufen werden kann. Der länderbezogene Bericht ist nach einem amtlich vorgeschriebenen Datenformat (XML-Format) zu erstellen und dem BZSt durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Das XML-Format entspricht nicht den in der Anlage zum BMF-Schreiben aufgeführten Tabellen, welche lediglich der Veranschaulichung dienen. Der länderbezogene Bericht kann insgesamt in englischer Sprache übermittelt werden. Die in Tabelle 3 enthaltenen Informationen oder Erläuterungen sind verpflichtend in englischer Sprache zu übermitteln. Aus dem BMF-Schreiben ergeben sich aufgrund des bloßen Verweises auf die OECD-Anforderungen keine abweichenden deutschen Besonderheiten.	Übermittlungsformat XML-Datei Sprache Kontakt: StB Maik Heggmaier, München, maik.heggmaier@wts.de
--	--	--	---

DEUTSCHLAND 9c | Europarechtmäßigkeit des § 50d Abs. 3 EStG auf dem Prüfstand |

Autorin: StB Nicole Filser, München

FG Köln vom 08.07.2016 (AZ: 2 K 2995/12; EuGH, Rs. C-504/16)	Das FG Köln hat dem EuGH weitere Fragen zur Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG vorgelegt. Bereits mit den Vorlagebeschlüssen vom 08.07.2016 (vgl. hierzu WTS Journal 05/2016) und vom 31.08.2016 hatte das FG Köln Zweifel daran geäußert, ob § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 mit der europäischen Niederlassungsfreiheit und der Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar ist. Mit dem kürzlich veröffentlichten Beschluss vom 17.05.2017 bestätigte das FG Köln seine Zweifel auch für die seit dem 01.01.2012 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG.	Sie gehört zur M-Sparte der Y & X-Gruppe. Alleingesellschafterin ist seit ihrer Gründung die in Deutschland ansässige Y & X GmbH. Die Klägerin selbst war von 2006 bis zum 07.11.2013 an der ebenfalls im Inland ansässigen M P GmbH zu 93,66 % beteiligt und beantragte die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf die Gewinnausschüttungen dieser Tochter-GmbH. Das BZSt versagte die Kapitalertragsteuererstattung unter Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG.	
FG Köln vom 31.08.2016 (AZ: 2 K 721/13; EuGH, Rs. C-613/16)			
FG Köln vom 17.05.2017 (AZ: 2 K 773/16; EuGH, Rs. C-440/17)			
Urteilsfall	Bei der Klägerin handelt es sich um eine in den Niederlanden ansässige Holdinggesellschaft mit eigenen Büroräumen und eigenem Personal, die mit dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) um die Erstattung von Kapitalertragsteuer streitet.	Die europarechtlichen Bedenken des 2. Senats bestehen insbesondere dahingehend, ob die Gesetzesänderung 2012 dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hinreichend Rechnung trage. Denn nach wie vor werde einer im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kapitalgesellschaft ggfs. die Erstattung von Kapitalertragsteuer versagt, auch wenn sie über eine ange-	Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.07.1990 (90/435/EWG sowie Änderungen 2003/123/EG und 2011/96/EU)

messene Substanz verfüge. Zweifel hat das FG Köln auch hinsichtlich der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit der Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.07.1990, deren Ziel es ist, eine Mehrfachbesteuerung von grenzüberschreitend gezahlten Dividenden bei verbundenen Unternehmen zu verhindern. Zur Vermeidung von Missbrauch steuerlicher Regelungen ist es den Mitgliedstaaten der EU gestattet, die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht anzuwen-

den. Zweifel bestünden im Streitfall aber schon am Bestehen eines möglichen Gestaltungsmissbrauchs, da im Falle einer unmittelbaren Gewinnausschüttung der Tochter-GmbH an die Y & X AB GmbH ohne Zwischenschaltung der Klägerin das Schachtelprivileg nach § 8b KStG in Anspruch genommen werden könnte und dies durch die Anrechnung auf die Körperschaftsteuer zu einer Entlastung von der Kapitalertragsteuer geführt hätte.

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

9d | Abzugsverbot für ausländische Sozialversicherungsbeiträge europarechts- widrig | Autorin: StBin Ayse Schink, Düsseldorf

DEUTSCHLAND

Verstoß gegen Arbeit-
nehmerfreizügigkeit

Der EuGH hat entschieden, dass das Abzugsverbot von im Ausland gezahlten Sozialversicherungsbeiträgen bei der Ermittlung von steuerfreien Progressioneinkünften gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit der Europäischen Union verstößt.

Urteilsfall

Auslöser dieser Entscheidung war eine französische Staatsbürgerin, die zusammen mit ihrem Ehemann in Deutschland lebte, jedoch bei der französischen Finanzverwaltung als Beamtin beschäftigt war. Die Französin erzielte gemäß DBA Deutschland/Frankreich in Deutschland steuerfreie Einkünfte, die im Rahmen der Zusammenveranlagung der Eheleute (unter Berücksichtigung der im DBA vorgeschriebenen Freistellungsmethode) dem Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG unterlagen.

Keine Berücksichtigung
von gezahlten Sozialver-
sicherungsbeiträgen

Aufgrund der deutschen Steuersystematik findet bei der Berechnung der steuerfreien Progressioneinkünfte keine Berücksichtigung von gezahlten Sozialversicherungsbeiträgen vom Bruttoarbeitslohn statt, da Vorsorgeaufwendungen ausschließlich Sonderausgaben darstellen und nicht in Form von Werbungskosten vom Bruttoarbeitslohn abgezogen werden können. Die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften stehenden Vorsorgeaufwendungen wurden somit nicht bei der Ermittlung der steuerfreien Einkünfte der Klägerin berücksichtigt.

Der BFH zweifelte an der Vereinbarkeit dieser Vorgehensweise mit dem Unionsrecht und legte zur Wahrung der Rechtseinheit und zwecks Auslegung und Anwendung des Rechts (Arbeitnehmerfreizügigkeit) der Europäischen Union dem EuGH die entsprechende Frage über die Abzugsfähigkeit ausländischer Sozialversicherungsbeiträge in Deutschland im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens vor.

Der EuGH hat nun entschieden, dass die Nichtberücksichtigung der Sonderausgaben bei der Ermittlung der steuerfreien Progressioneinkünfte der im EU-Ausland tätigen Arbeitnehmer ein Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit durch Deutschland darstellt. Daher sind geleistete Sozialversicherungsbeiträge unabhängig davon, ob diese im wirtschaftlichen Zusammenhang mit in Deutschland steuerfreien oder steuerpflichtigen Einkünften stehen, im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen.

Das Urteil findet Anwendung bei Erzielung von steuerfreien Einkünften in EU/EWR-Mitgliedstaaten und in der Schweiz. Bei oben genannter Konstellation sollte in der Veranlagung der ungeminderte Abzug von im Ausland abgeführten Sozialversicherungsbeiträgen beantragt werden.

BFH vom 16.09.2015
(AZ: I R 62/13)

EuGH vom 22.06.2017
(Rs. C-20/16)

Praxishinweis

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

ÖSTERREICH 10a | Auswirkungen des Multilateralen Instruments auf das DBA Deutschland-Österreich | Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz

Multilaterales Instrument	Das Multilaterale Instrument (MLI) der OECD soll eine rasche Umsetzung zahlreicher BEPS-Maßnahmen in das weltweite DBA-Netzwerk ermöglichen. Verändert werden durch das MLI nach aktuellem Stand jedoch nur maximal 38 der über 90 bestehenden österreichischen DBA. Gravierende Änderungen sind dabei nicht zu erwarten, auch nicht für das DBA Österreich-Deutschland. MLI-Bestimmungen werden in einem konkreten DBA nur umgesetzt, wenn beide Vertragsstaaten bei Zeichnung des MLI die gleichen Optionen gewählt haben. Der Gesetzwerdungsprozess in Österreich ist so gut wie abgeschlossen.	Hilfsbetriebsstätten (Art. 13 Abs. 4 MLI) und die Bestimmung gegen den Contract Split (Art. 14 MLI) ausgesprochen. Im Hinblick auf die Adaptierung der Bestimmung zu Hilfsbetriebsstätten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA haben sich beide Länder dafür entschieden, dass die in Art. 5 Abs. 4 DBA Österreich-Deutschland aufgezählten Betriebsstättenausnahmen nur dann keine Betriebsstätte begründen sollen, wenn die jeweilige Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Dies war jedoch auch schon bisher gängige Verwaltungsmeinung in Österreich. Fälle von Contract Split und die Fragmentierungen von Betriebsstätten können zudem über Missbrauchsbestimmungen, wie z. B. § 22 BAO, oder den PPT (Principal Purpose Test) gelöst werden. Auch die Vertreterbetriebsstätte wird von der österreichischen Finanzverwaltung jetzt schon weitgehend so ausgelegt, wie vom MLI vorgesehen.	
Abkommensmissbrauch	Sowohl Österreich als auch Deutschland haben hinsichtlich Art. 7 des MLI für die Anwendung des Principal Purpose Tests als allgemeine Missbrauchsbestimmung in DBA optiert. Bei den restlichen Missbrauchsbestimmungen findet sich lediglich in Art. 10 MLI zu Betriebsstätten in Drittstaaten eine Übereinstimmung.	Betreffend die in Art. 16 bis 26 MLI vorgesehenen Streitbeilegungsmechanismen haben sich beide Staaten zur Umsetzung verpflichtet, soweit diese nicht ohnehin schon in Abkommen vorgesehen sind. Die Möglichkeit, Verständigungsverfahren auch im Quellenstaat einzuleiten, wollen beide Staaten nicht übernehmen.	Streitbeilegung
Verhinderung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten	Bei der Umsetzung der Maßnahmen aus BEPS-Aktion 7 sind sich Österreich und Deutschland einig. Beide Länder haben sich gegen die Bestimmungen zu Kommissionsstrukturen (Art. 12 MLI), die Antifragmentierungsbestimmung zu		Kontakt: StB Matthias Mitterlehner, Linz, matthias.mitterlehner@icon.at

ÖSTERREICH 10b | Neues Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz | Autor: Christian Gattringer, Wien

Inkrafttreten zum 15.01.2018	Das Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz („WiEReG“) ist Teil der Umsetzung der 4. EU-Geldwäsche-Richtlinie. Dabei wird zur Bekämpfung von Briefkastenfirmen und Geldwäsche ab dem 15.01.2018 ein Register eingeführt, das die wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, Vereinen etc. aufzeigen soll. In das Register sind die wirtschaftlichen Eigentümer aller im Gesetz aufgezählten Rechtsträger mit Sitz in Österreich aufzunehmen. Zu diesen zählen neben Personen- und Kapitalgesellschaften auch (Privat-)Stiftungen und Vereine, die ihren Sitz in Österreich haben. Außerdem werden Trusts und trustähnliche Vereinbarungen erfasst, wenn sie von Österreich aus verwaltet werden. Treuhandschaften sind dabei als trustähnliche Vereinbarungen zu werten.	Eine Generalklausel definiert als wirtschaftliche Eigentümer alle natürlichen Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle ein Rechtsträger letztlich steht. Die Schwelle, ab der dies als gegeben angesehen wird, ist mit einer direkten oder indirekten Beteiligung am Rechtsträger von 25 % plus 1 Aktie bzw. mehr als 25 % vom Kapital festgelegt worden. Wenn keine solchen Personen ermittelt werden können, sind die Mitglieder der obersten Führungsebene als wirtschaftliche Eigentümer zu melden. Bei Privatstiftungen sind als wirtschaftliche Eigentümer der Stifter, die Begünstigten (der Begünstigtenkreis), die Mitglieder des Stiftungsvorstands und sonstige die Stiftung kontrollierende natürliche Perso-	Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer?
------------------------------	---	---	--------------------------------------

nen zu melden. Bei Trusts sind wirtschaftliche Eigentümer der Settlor/Trustor, der Trustee, der Protektor, die Begünstigten (der Begünstigtenkreis) sowie alle anderen natürlichen Personen, die den Trust letztlich kontrollieren. Bei trustähnlichen Verbindungen betrifft dies alle Personen, die vergleichbare Funktionen innehaben.

Rechtsträger müssen
Eigentümer melden

Jeder eintragungspflichtige Rechtsträger ist grundsätzlich verpflichtet, die wirtschaftlichen Eigentümer selbst oder durch seinen Vertreter, wie z. B. Steuerberater oder Anwalt, mitzuteilen. Sie haben die geforderten Daten der wirtschaftlichen Eigentümer an das Register zu melden und jährlich zu überprüfen. Dies sind grundsätzlich Name und Vorname, der Wohnsitz (sofern der/die Betreffende keinen Wohnsitz in Österreich hat: Art und Nummer des amtlichen Lichtbildausweises), Geburtsdatum und -ort sowie die Staatsangehörigkeit. Von der Meldung befreit sind jene Unternehmen, deren wirtschaftliche Eigentümer aus den Daten des Firmenbuchs oder auch des Vereinsregisters entnommen werden können. Dies trifft vor allem auf Personengesellschaften und Gesellschaften mit

beschränkter Haftung zu, deren Gesellschafter ausschließlich natürliche Personen sind. Die Sanktionen für die Verletzung der Meldepflicht umfassen Geldstrafen von bis zu € 200.000 (bei Vorsatz) bzw. € 100.000 (bei grober Fahrlässigkeit).

Zur Einsichtnahme in das Register der wirtschaftlichen Eigentümer sind u. a. verschiedene Behörden und das Bundesfinanzgericht befugt, aber auch Kreditinstitute, Rechtsanwälte und Steuerberater – jeweils im Rahmen ihrer Sorgfaltspflichten zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismus sowie im Hinblick auf die Feststellung der wirtschaftlichen Eigentümer ihrer Mandanten.

Einsichtnahme durch
Behörden und Berater

Für Personen aus dem Ausland, die an österreichischen Rechtsträgern wesentlich beteiligt sind, bedeutet dies, dass ihre Identität und persönlichen Daten künftig – auch bei treuhänderisch gehaltenen oder indirekten Beteiligungen – im österreichischen Register der wirtschaftlichen Eigentümer aufscheinen dürften. Bestehende Rechtsträger haben die geforderten Angaben erstmals bis zum 01.06.2018 zu übermitteln.

Auch Ausländer werden
im Register erscheinen

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

WTS und FAS AG bündeln ihre Kräfte

Ab sofort steht Ihnen eine schlagkräftige Einheit von nun mehr als 100 Beratern rund um das Thema Financial Advisory Services zur Verfügung. Von effizientem Outsourcing der Finanzfunktionen bis hin zu Bewertungsanlässen und Transaktionsprozessen decken wir ein vollumfängliches Beratungs- und Dienstleistungsportfolio im Umfeld eines CFO's ab.

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

WTS Financial Advisory
Thomas Krug | Managing Partner
Telefon +49 (0) 89 28646 2700
thomas.krug@wts.de

FAS AG
Ingo Weber | CEO
Telefon +49 (0) 711 6200749 0
ingo.weber@fas.ag

wts.com/de



Wichtiger Grund für die Abberufung und Kündigung eines GmbH-Geschäftsführers |

Autor: RA Ivo Ziganke, München

BGH vom 04.04.2017 (AZ: II ZR 77/16)	Der BGH hat klargestellt, dass bei einer gerichtlichen Überprüfung der Beschlussfassung über die Abberufung eines Gesellschafter-Geschäftsführers und die Kündigung dessen Geschäftsführer-Anstellungsvertrags aus wichtigem Grund darauf abzustellen ist, ob im Zeitpunkt der Beschlussfassung objektiv ein wichtiger Grund vorgelegen hat.	der Beschlussfassung objektiv vorgelegen haben müsse.	
Urteilsfall	Die Parteien, der (Mehrheits-)Gesellschafter-Geschäftsführer und der Minderheitsgesellschafter, stritten über die Wirksamkeit der Beschlussfassung betreffend die Abberufung des (Mehrheits-)Gesellschafter-Geschäftsführers und die Kündigung seines Geschäftsführer-Anstellungsvertrags aus wichtigem Grund. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hatte an der Beschlussfassung mitgewirkt und als Versammlungsleiter das Nicht-Zustandekommen des Gesellschafterbeschlusses festgestellt. Der Minderheits-Gesellschafter hatte die ablehnenden Beschlüsse angefochten und Beschlussfeststellungsklage erhoben. Das Landgericht Gera hat die Klage abgewiesen und das Oberlandesgericht Jena die Berufung zurückgewiesen. Die hiergegen eingelegte Revision blieb erfolglos.	Würde die bloße Behauptung eines wichtigen Grundes für den Ausschluss des Betroffenen vom Stimmrecht genügen, bliebe im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung des Gesellschafterbeschlusses die Frage offen, ob tatsächlich ein wichtiger Grund vorgelegen habe. Damit wäre es dem Betroffenen verwehrt, gerichtlich überprüfen zu lassen, ob der von ihm bestrittene wichtige Grund wirklich gegeben ist. Ein Gericht könne nämlich über die (Un-) Wirksamkeit des Gesellschafterbeschlusses nur entscheiden, wenn die Frage des Vorliegens eines wichtigen Grundes für die Abberufung bei Beschlussfassung geklärt wurde. Gleiches gelte für die Kündigung des Geschäftsführer-Anstellungsvertrags. Die Anfechtungsklage könnte daher nicht nur darauf gestützt werden, dass der Versammlungsleiter zu Unrecht die Stimme des Betroffenen mitgezählt habe. Die Beweislast für das Vorliegen eines wichtigen Grundes trage derjenige, der sich hierauf beruft.	Sicherung des effektiven Rechtsschutzes gebietet gerichtliche Überprüfung des Vorliegens eines wichtigen Grundes Behauptung des Verstoßes gegen Stimmverbot nicht ausreichend Beweislast
Bei gerichtlicher Überprüfung hat wichtiger Grund für Abberufung bzw. Kündigung objektiv vorzuliegen	In der obergerichtlichen Rechtsprechung und in der Literatur gibt es unterschiedliche Auffassungen darüber, wann ein Gesellschafter-Geschäftsführer bei einer Abberufung bzw. Kündigung aus wichtigem Grund einem Stimmverbot unterliegt. Nach einer Meinung sei die bloße Behauptung eines wichtigen Grundes ausreichend. Andere vertreten die Auffassung, dass ein wichtiger Grund jedenfalls schlüssig behauptet werden müsse. Teilweise wird auch verlangt, dass der wichtige Grund objektiv vorzuliegen habe, der Versammlungsleiter also nachprüfen müsse, ob dieser tatsächlich vorliege. Ohne diesen Meinungsstreit zu entscheiden, hat der BGH klargestellt, dass jedenfalls dann, wenn es um die gerichtliche Überprüfung eines solchen Gesellschafterbeschlusses gehe, der wichtige Grund im Zeitpunkt	Zwar hat der BGH die Frage offengelassen, unter welchen Voraussetzungen ein betroffener Gesellschafter-Geschäftsführer vom Stimmrecht bei seiner Abberufung sowie Kündigung des Geschäftsführer-Anstellungsvertrags, jeweils aus wichtigem Grund, ausgeschlossen ist. Trotzdem hat der Betroffene nunmehr Sicherheit, dass im Rahmen der Beschlussanfechtung das objektive Vorliegen des wichtigen Grundes gerichtlich überprüft wird. Gesellschafter, die einen Mitgesellschafter aus wichtigem Grund abberufen und dessen Anstellungsvertrag kündigen möchten, können sich in einem Rechtsstreit nicht alleine auf einen Verstoß gegen ein Stimmverbot berufen, sondern müssen das Vorliegen des wichtigen Grundes bei Beschlussfassung substantiiert vortragen und ggf. beweisen.	Praxishinweis Kontakt: RA Ivo Ziganke, München, ivo.ziganke@ wts-legal.de

1a | Unterstützung bei der Prüferausschreibung im Rahmen der kommenden Prüferrotation | Autorin: WPin (Ungarn) Gyöngyver Csomay, München

Rechtlicher Hintergrund	Die geänderte EU-Richtlinie (2014/56/EU) und die EU-Verordnung (Nr. 537/2014) zur Abschlussprüfung wurden am 27.05.2014 veröffentlicht. Die Richtlinie war von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 17.06.2016 in nationales Recht umzusetzen. In Deutschland erfolgte dies durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) vom 10.05.2016 sowie das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) vom 31.03.2016. Beide Gesetze traten am 17.06.2016 in Kraft. Dadurch wurde eine externe Rotation des Abschlussprüfers eingeführt, und es wurden strengere Regelungen für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer festgelegt. Verstöße dagegen können sanktioniert werden. In diesem Zusammenhang ist auch das IDW Positionspapier „EU Regulierung der Abschlussprüfung“ vom 30.05.2016 zu beachten.	eine wichtige Rolle spielen. Das Ergebnis der Abschlussprüferauswahl hat im Unternehmen langfristige Auswirkungen (in der Regel für die nächsten 10 Jahre), es bestimmt die zukünftigen Prüfungsleistungen und die dazu gehörigen Prüfungsgebühren.	
	Nach der unmittelbar geltenden EU-Verordnung muss künftig der Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities – PIE) nach spätestens 10 Jahren rotieren. Allerdings können die EU-Mitgliedstaaten eine Verlängerung um weitere 10 Jahre auf insgesamt 20 Jahre vorsehen. Deutschland hat sein Mitgliedstaatenwahlrecht für Unternehmen, die keine Kreditinstitute oder Versicherungen sind, dahingehend ausgeübt. Voraussetzung dafür ist, dass das Unternehmen die Abschlussprüfung nach 10 Jahren öffentlich ausschreibt.	Das Auswahlverfahren ist als Projekt unter Beachtung der rechtlichen Vorschriften zu organisieren. Hierbei sind folgende Punkte relevant: → Berücksichtigung der Erfahrungen aus der Zusammenarbeit mit dem aktuellen Prüfer; → Vorbereitung des Auswahlverfahrens: Information der betroffenen Gruppen (Aufsichtsgremien, Vorstand, Rechnungswesen-, Steuer- und IT-Abteilung), Festlegung des Ausschreibungsumfangs, des Zeitplans, des Projektplans, der Verantwortlichen und der Anforderungs-/Auswahlkriterien sowie Entwicklung eines Auswertungsverfahrens (Bewertungsmatrix); → Vorauswahl der anzufragenden Bewerber; → Erstellung und Versendung der Ausschreibungsunterlage; → Prüfung der Angebote gemäß den vereinbarten Kriterien; → Durchführung der Vorstellungsgespräche mit den Bewerbern; → Begründete Wahlempfehlung an den Aufsichtsrat mit Präferenz für einen Abschlussprüfer; → Kommunikationsplan für einen Prüferwechsel.	Prüferauswahlverfahren
	Bei der Auswahl des Abschlussprüfers ist u. a. das Gebot einer fairen, transparenten und diskriminierungsfreien Ausschreibung zu beachten; die Beurteilung der Angebote soll ausschließlich anhand der in den Ausschreibungsunterlagen festgelegten Auswahlkriterien erfolgen. Die Aufsicht über die öffentlichen Ausschreibungen erfolgt durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), die am 17.06.2016 gegründet wurde.	Für die Beurteilung der Bewerber sind im Wesentlichen die folgenden Aspekte zu beachten: → Unabhängigkeit: Bedingungen zu den Höchstlaufzeiten (sog. interne und externe Rotationspflichten), Anforderungen an Prüfungshonorare (Anteil der zulässigen Nichtprüfungsleistungen), verbotene Nichtprüfungsleistungen (sog. Blacklist) mit Berücksichtigung von „Cooling-in“ und „Cooling-off“ Perioden; → Automatisierungs- und Digitalisierungsstand der WP-Gesellschaft (IT-Systeme, Prüfungs-Tools, IT-gestützte Datenanalyseverfahren);	Beurteilung der Bewerber
Projektmanagement und Fachkompetenz	Das Abschlussprüferauswahlverfahren gemäß den neuen Vorschriften ist eine Aufgabe, bei der das Geschäftsverständnis, das Projektmanagement und ein fundiertes Verständnis von Wirtschaftsprüfung		

- Beurteilung der geschäftsspezifischen Prüfungserfahrung (Geschäftsverständnis);
- Lokale Präsenz im Falle von internationalen Konzernen (Ressourcen, Qualifikation bzw. Verfügbarkeit der Prüfungsteams);
- Höhe des Honorars - Behandlung von Änderungen im Konzernkreis/des Prüfungsportfolios sowie von sonstigen Veränderungen in Prüfungsumfang und Methodik;
- Synergien zwischen den internen Kontrollsystemen des Unternehmens, Internal Audit Tätigkeiten und dem Prüfungsansatz der WP-Gesellschaft;
- Stärke und Leistungen des Zentralteams der WP-Gesellschaft (Fach- und Branchenexpertise, internationale Koordination, räumliche Nähe zur Firmenzentrale, Verfügbarkeit und Kontinuität des Prüfungsteams, etc.);

- Einarbeitungsaufwand bei einem Prüferwechsel für den Prüfer und die Gesellschaft;
- Administrationsaufwand für das Unternehmen bei der zentralen Prüferbetreuung.

Die Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen in Zukunft ein deutlich komplexeres Ausschreibungsverfahren als bisher bei der Prüferauswahl beachten. Eine frühzeitige Vorbereitung und Planung des Prüferauswahlverfahrens mit einem zeitlichen Vorlauf von ca. einem Jahr sowie ein erfahrenes Projektmanagement sind hierfür unverzichtbar. WTS als unabhängige Beratungsgesellschaft kann die Unternehmen durch Kollegen mit umfangreichem Wirtschaftsprüfungshintergrund in allen Phasen eines Prüferausschreibungsprojektes kompetent und umfassend beraten und unterstützen.

Fazit

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

1b | E-DRÄS 8 zur Überarbeitung des DRS 20 „Konzernlagebericht“ |

Autorin: Alexandra Niec, München

E-DRÄS 8 Aufgrund des am 11.04.2017 in Kraft getretenen Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz – CSR-RLUG) war eine Überarbeitung des DRS 20 „Konzernlagebericht“ erforderlich. Da die Änderungen aufgrund des CSR-RLUG bereits auf Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden sind (vgl. Art. 80 Satz 1 EGHGB), veröffentlichte das DRSC am 20.06.2017 den Entwurf zum Änderungsstandard Nr. 8 zur Überarbeitung des DRS 20 „Konzernlagebericht“.

Wesentliche Änderungen

Die wesentlichen materiellen Änderungen des DRS 20 in Folge des CSR-RLUG erstrecken sich auf folgende Punkte:

Nichtfinanzielle
Konzernerklärung

- Der Konzernlagebericht wird für große kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungen mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Mitarbeitern um eine **nichtfinanzielle Konzernklärung** (§§ 315b und c HGB) erweitert. Diese Erklärung hat Angaben zu Umwelt-, Arbeitnehmer-, und Sozialbelangen, zur Achtung der Men-

schenrechte sowie zur Bekämpfung der Korruption zu enthalten. Noch ist in der Diskussion, ob die nichtfinanzielle Konzernklärung als Teil des Konzernlageberichts dargestellt wird oder ob es einen separaten Bericht geben wird. Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) hält die Integration der nichtfinanziellen Konzernklärung in den Konzernlagebericht aus Adressatensicht zwar grundsätzlich für empfehlenswert. Dagegen spricht jedoch, dass die Integration der Angaben zu einer Vermischung prüfungspflichtiger und nicht prüfungspflichtiger Bestandteile führen würde. Denn sowohl die nichtfinanzielle Konzernklärung (§ 315b HGB n.F.) als auch die Konzernklärung zur Unternehmensführung (§ 315c HGB n.F.) sind materiell nicht Gegenstand der Abschlussprüfung (§ 317 Abs. 2 Satz 4 ff. HGB n.F.). Die Erwartungshaltung der Berichtsadressaten an den geprüften Abschluss würde möglicherweise auch die nicht prüfungspflichtigen Angaben umfassen. Die so genannte Erwartungslücke würde sich damit vergrößern. Vor diesem Hintergrund präferiert die WPK die Einfügung der Angaben zur nicht-

	finanziellen Konzernklärung in einen gesonderten Abschnitt des Konzernlageberichts oder aber die Erstellung eines separaten nichtfinanziellen Konzernberichts (vgl. Stellungnahme der WPK vom 14.08.2017).	chung der §§ 315 und 315a HGB an die bestehenden Parallelnormen für den Lagebericht (§§ 289 und 289a HGB) und sind daher überwiegend redaktioneller Natur.	
Konzernerklärung zur Unternehmensführung	→ Es wird ein neuer Paragraph § 315d HGB eingefügt, der die durch das BilRUG eingeführte und bislang in § 315 Abs. 5 HGB enthaltene „Konzernerklärung zur Unternehmensführung“ enthält. Diese wird ergänzt um Angaben zum verfolgten Diversitätskonzept für das vertretungsberechtigte Organ und den Aufsichtsrat (§ 315d Satz 2 i.V.m. § 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB) sowie um die Erläuterung des Fehlens eines solchen Diversitätskonzepts (§ 315d Satz 2 i.V.m. § 289f Abs. 5 HGB). Eine Reihe von Fragen bleiben hier allerdings offen. Unter anderem, welche Mindestanforderungen an ein Diversitätskonzept zu stellen sind (ist das Eingehen auf nur ein Differenzierungsmerkmal, z. B. das Geschlecht, bereits ausreichend?), oder ob ein Diversitätskonzept bereits vorliegt, wenn es sich nur auf eines der Organe (vertretungsberechtigtes Organ oder Aufsichtsrat) bezieht.	Beispielsweise wurde bislang der Begriff „Risiko“ als „mögliche künftige Entwicklungen oder Ereignisse, die zu einer für das Unternehmen negativen Prognose- bzw. Zielabweichung führen können“ definiert (vgl. DRS 20.11). In E-DRS 20.11 wird die Bezugnahme „für das Unternehmen“ gestrichen. Hintergrund dieses Vorschlags des DRSC sind die neuen Berichtserstattungsanforderungen. Konzerne haben nun nicht nur die Erwartungen der Kapitalgeber, sondern auch anderer Stakeholder stärker zu berücksichtigen. Zur Beachtung dieser geänderten Gewichtung schlägt das DRSC im Standardentwurf vor, den Bezug auf das Unternehmen in der Definition von „Risiko“ zu streichen (vgl. Stellungnahme des IDW vom 14.08.2017).	Risikodefinition
Diversitätskonzept		Interessierte Personen und Organisationen waren bis zum 14.08.2017 aufgerufen, zu den Änderungen Stellung zu nehmen. Nach der öffentlichen Diskussion am 31.08.2017 hat das DRSC den DRÄS 8 am 22.09.2017 verabschiedet.	Weiterer Zeitplan
	Weitere Änderungen ergeben sich vor allem aus der systematischen Anglei-		Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@wts.de

1c | Bilanzierung des Abgangs von finanziellen Vermögenswerten nach IFRS 9 (IDW RS HFA 48) | Autorin: Tanja Aue, München

Verabschiedung des IDW RS HFA 48 am 06.04.2017	Im Rahmen des IDW RS HFA 48 „Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9“ werden Zweifelsfragen und Auslegungsprobleme behandelt, die sich bei der Umstellung auf den ab dem 01.01.2018 anzuwendenden IFRS 9 Finanzinstrumente ergeben. Die Stellungnahme befasst sich u. a. mit dem Abgang finanzieller Vermögenswerte.	traglichen Rechte an den Zahlungsströmen (z. B. durch Zahlung, Erlass oder Aufrechnung) zu bilanzieren. Fehlt es an dieser Voraussetzung, ist ein Abgang nur möglich, wenn die vertraglichen Rechte (z. B. Forderungsrechte) auf eine Partei übertragen werden, die nach IFRS 10 nicht in den Konzernabschluss des Übertragenden einzu-beziehen ist, oder wenn mit einer solchen Partei eine Durchleitungsvereinbarung gemäß IFRS 9.3.2.4 getroffen wird. Zudem müssen entweder im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Chancen und Risiken oder die Kontrolle über den Vermögenswert übertragen werden.	Übertragung der vertraglichen Rechte
Anwendungsobjekt	Vor der Prüfung des Abgangs muss bestimmt werden, ob die Kriterien auf einen Teil oder auf die Gesamtheit eines Vermögenswerts (oder eine Gruppe ähnlicher Vermögenswerte) anzuwenden sind.	Eine Übertragung der vertraglichen Rechte liegt vor, wenn alle Rechtsansprüche	
Allgemeine Voraussetzungen für den Abgang	Ein Abgang finanzieller Vermögenswerte ist bei Erlöschen bzw. Auslaufen der ver-		

	auf Zahlungsströme unwiderruflich (auch bei Insolvenz) und unbedingt übertragen wurden. Offene Zessionen erfüllen diese Anforderungen. Bei stillen Zessionen ohne unbedingtes Recht zur Abtretungsanzeige muss das Vorliegen einer Durchleitungsvereinbarung geprüft werden.	müssen dem Begünstigten zustehen. Bei revolvierenden Forderungsverkäufen mit anschließender Neuinvestition der eingegangenen Zahlungen durch den Forderungskäufer (strukturierte Einheit) liegt u. a. dann eine Durchleitungsvereinbarung vor, wenn der Begünstigte die Entscheidungsmacht über die Investition der erhaltenen Zahlungen in neue Forderungen hat. Daran fehlt es bei vertraglicher Verpflichtung zu Neuinvestitionen.	Durchleitungsvereinbarungen bei revolvierenden Forderungsverkäufen
Durchleitungsvereinbarung	Eine solche Durchleitungsvereinbarung liegt vor, wenn der Übertragende verpflichtet ist, (ausschließlich) tatsächlich eingehende Zahlungen aus dem finanziellen Vermögenswert ohne wesentliche Verzögerung an den Begünstigten weiterzuleiten, und er den finanziellen Vermögensgegenstand nicht veräußern darf. Unwesentliche Zahlungsverzögerungen aufgrund unvermeidbarer Abweichungen zwischen den Zahlungsterminen von Forderungen und Finanztiteln sind nicht schädlich (in Anlehnung an IAS 7.7 sind Verzögerungen bis zu drei Monate unbedenklich). Wesentliche Verzögerungen zwischen Zahlungseingang und Weiterleitung ergeben sich, wenn Zahlungseingänge aus den Forderungen auf einem separaten Konto (z. B. dem Reservekonto bei einer konsolidierten strukturierten Einheit) angesammelt werden, die Beträge dem Begünstigten zustehen und an diesen später weitergeleitet werden. In der Zeit zwischen Zahlungseingang und Weiterleitung an den Begünstigten dürfen die Beträge nur als Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente i.S.v. IAS 7 gehalten werden, die Zinsen daraus	Für die Entscheidung, ob und inwieweit die mit dem Eigentum an dem finanziellen Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken übertragen werden, ist das Exposure des Übertragenden (positiv wie negativ) aus dem übertragenen Vermögenswert vor und nach der Übertragung zu vergleichen.	Übergang von Chancen und Risiken
		Werden weder im Wesentlichen alle Chancen und Risiken zurückbehalten noch übertragen, hängt es von der Übertragung der Kontrolle über den finanziellen Vermögenswert ab, ob dieser vollständig abgeht oder entsprechend dem <i>continuing involvement</i> weiterhin bilanziert wird. Die Kontrolle ist übergegangen, wenn der Übernehmende tatsächlich die Fähigkeit besitzt, den Vermögenswert in seiner Gesamtheit an eine nicht nahestehende dritte Partei zu veräußern, ohne dabei die Zustimmung des Übertragenden bzw. einer anderen Partei zu benötigen.	Übergang der Kontrolle
			Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@wts.de

1d | Übertragung nichtfinanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 mit anschließender Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

Neuer Entwurf eines Moduls M2 zu IDW RS HFA 50

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 09.06.2017 den Entwurf eines zweiten Moduls von IDW RS HFA 50, der sich mit Einzelfragen der IFRS-Rechnungslegung beschäftigt, veröffentlicht.

Die bisherigen IDW-Stellungnahmen zur Rechnungslegung nach IFRS beziehen sich auf zahlreiche Einzelthemen. Zur Erhöhung der Flexibilität bei relevanten Praxisfragen will das IDW künftig abgegrenzte Einzelfragen der IFRS Rechnungslegung in einer einheitlichen und modularen Form

bearbeiten. Jedes Modul ist eigenständig und wird gesondert vom Hauptfachausschuss (HFA) verabschiedet; die einzelnen Module werden in einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW RS HFA 50) zusammengefasst.

Das zweite Modul dieser Reihe behandelt die Übertragung nichtfinanzieller Vermögenswerte von einem Unternehmen auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 mit anschließender Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen (z. B. Übertragung eines Gebäudes auf einen Pensionsfonds und

Übertragung nichtfinanzieller Vermögenswerte auf Pensionsfonds mit anschließender Nutzungsüberlassung

anschließender Anmietung des Gebäudes durch das Unternehmen). Eine solche Übertragung führt – bei Erfüllung der einschlägigen Kriterien des IAS 19 – beim übertragenden Unternehmen in der Bilanz zu Planvermögen i.S.v. IAS 19.

„Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ für einen Verkauf erfüllt sind. Gemäß HFA ist diese Regelung jedoch nicht analog bei der Übertragung nichtfinanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 anzuwenden. Es ist ausschließlich nach IAS 19 zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für die Schaffung von Planvermögen erfüllt sind.

Keine Regelung in IAS 19

Die bilanziellen Auswirkungen der auf die Übertragung folgenden Anmietung sind hingegen in IAS 19 nicht geregelt. Daher ist auf Vorschriften der IFRS zurückzugreifen, die ähnliche oder verwandte Sachverhalte behandeln. Bisher wurden die Regelungen des IAS 17 zu Sale-and-Leaseback-Transaktionen analog angewendet. Nach der Veröffentlichung des ab dem 01.01.2019 verpflichtend anzuwendenden IFRS 16 „Leasingverhältnisse“, der IAS 17 ersetzt wird, hat der HFA das Thema erneut erörtert.

→ Gemäß IFRS 16.100(a) dürfen stille Reserven in einer Sale-and-Leaseback-Transaktion nur anteilig aufgedeckt und erfolgswirksam vereinnahmt werden. Soweit ein Nutzungsrecht des Unternehmens besteht, ist dieses in Höhe des anteiligen bisherigen Buchwerts des übertragenen Vermögenswerts anzusetzen (d. h. insoweit werden keine stillen Reserven aufgedeckt). Die Anmietung eines an einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 übertragenen nichtfinanziellen Vermögenswerts ist vergleichbar mit der Anmietung im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion. Daher ist gemäß HFA diese Regelung analog anzuwenden.

Würdigung der Anmietung durch das Trägerunternehmen

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

Würdigung der Übertragung auf den Fonds

Der HFA hat seine Überlegungen in zwei Schritte untergliedert:

→ IFRS 16.99 setzt für das Vorliegen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion voraus, dass für die Übertragung auf den Fonds die Kriterien des IFRS 15

1e | IASB-Entwurf zu Sachanlagen – Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung (vorgeschlagene Änderungen an IAS 16) | Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

ED/2017/4 am 20.06.2017 veröffentlicht

Am 20.06.2017 hat der IASB den Exposure Draft ED/2017/4 – „Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use“ mit Vorschlägen zur Änderung von IAS 16 veröffentlicht.

1. Beziehen sich die Erträge in IAS 16.17e nur auf im Rahmen von Testläufen hergestellte Artikel, und
2. sollen die Erträge, die die Kosten für Testläufe übersteigen, von den Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Sachanlage abgezogen werden.

Bisherige Handhabung

Bisher sind im IAS 16.17 Beispiele von direkt zurechenbaren Kosten genannt, die Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage sind. Darunter sind auch Kosten für Testläufe (IAS 16.17e). Jedoch sollen gemäß IAS 16.17e Nettoerträge vom Verkauf aller Gegenstände, die während der Zeit, in der der Vermögenswert zum Standort und in betriebsbereiten Zustand gebracht wurde, hergestellt wurden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage abgezogen werden (wie z. B. auf der Testanlage gefertigte Muster).

Im IASB-Entwurf ist nun vorgesehen, den IAS 16 dahingehend anzupassen, dass es künftig verboten ist, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage Erträge abzuziehen, die während der Zeit, in der eine Sachanlage zu ihrem Standort und in betriebsbereiten Zustand gebracht wird, erzielt wurden. Hierunter fallen insbesondere Erträge aus der Veräußerung von Produkten, die im Rahmen von Testläufen einer Anlage hergestellt werden. Stattdessen sollen solche Erträge und auch die dazugehörigen Herstellungskosten ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden.

Änderung:
Erfassung in der GuV

Problemstellung

Dem IFRS Interpretations Committee wurden hierzu zwei Fragen gestellt:

Kommentar EFRAG	Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) befürwortet die Änderungen im ED/2017/4, weil so eine unterschiedliche Handhabung in der Praxis vermieden wird. Die EFRAG sieht jedoch nicht die Notwendigkeit für die nun in IAS 16.17e vorgesehene Definition für Testläufe („Testing“). Denn nach den vorgeschlagenen Änderungen des Standards werde schließlich nicht danach unterschieden, ob die Erträge aus dem Verkauf von Produkten während oder außerhalb der Testphase (jedoch vor Inbetriebnahme der Sachanlage) erzielt würden.	ED/2017/4 verlautbart, dass sein Fachausschuss IFRS dem Entwurf „unentschieden bis eher ablehnend“ gegenübersteht. Das DSRC sieht den Entwurf als eine Lösung nur für spezifische Branchen (z. B. die mineralgewinnende und petrochemische Industrie). Eine grundsätzliche Änderung der Behandlung sei hingegen nicht gerechtfertigt. Jedoch hält das DSRC für den Fall, dass an den bisherigen Regelungen zur Verrechnung festgehalten würde, auch Klarstellungen für notwendig.
Kommentar DRSC	Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DSRC) hat zu dem	Der Zeitpunkt des Inkrafttretens ist im ED/2017/4 nicht festgelegt. Das IASB bittet um Kommentierung bis zum 19.10.2017.

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

1f | Reform der Insolvenzanfechtung | Autoren: RAIN Dorothee Reuther und Markus Lill, beide München

Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtung nach der Insolvenzordnung und nach dem Anfechtungsgesetz vom 29.03.2017	Am 05.04.2017 ist das „Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtung nach der Insolvenzordnung und nach dem Anfechtungsgesetz“ in Kraft getreten. In den vergangenen Jahren wurde vermehrt kritisiert, dass das geltende Insolvenzanfechtungsrecht durch die Handhabung der Insolvenzverwalter und Gerichte in der Praxis den Wirtschaftsverkehr mit unverhältnismäßigen und unkalkulierbaren Risiken belastet habe. Der Gesetzgeber will mit der Reform einen angemessenen Interessenausgleich in Bezug auf Insolvenzgläubiger einerseits und Anfechtungsgegner andererseits schaffen.	Handlungsvornahme gekannt haben, die Kenntnis der drohenden Zahlungsunfähigkeit reicht für die Vermutung nicht mehr aus. Weiter ist künftig zu vermuten, dass der Anfechtungsgegner die Zahlungsunfähigkeit nicht kannte, wenn er mit dem Schuldner eine Zahlungsvereinbarung getroffen oder diesem in sonstiger Weise eine Zahlungserleichterung gewährt hatte. In diesen Fällen kommt es somit zu einer Beweislastumkehr, so dass insoweit nunmehr der Insolvenzverwalter die Vermutung zu widerlegen hat.
Vorsatzanfechtung	Hauptaugenmerk lag dabei auf der Reform der in § 133 InsO geregelten Vorsatzanfechtung. Diese ermöglicht die Anfechtung von gläubigerbenachteiligten Rechtshandlungen, die der Schuldner innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Insolvenzantragstellung mit dem Vorsatz vorgenommen hat, seine Gläubiger zu benachteiligen, vorausgesetzt, der Anfechtungsgegner kannte den Vorsatz des Schuldners.	Gemäß § 133 Abs. 1 Satz 1 InsO beträgt der Zeitraum, innerhalb dessen der Insolvenzverwalter bereits getätigte Zahlungen anfechten kann, zehn Jahre. Durch die Einfügung des § 133 Abs. 2 InsO n.F. wird für sämtliche Deckungshandlungen dieser Zeitraum nun auf vier Jahre verkürzt.
Kenntnis des Anfechtungsgegners	Mit der Gesetzesänderung wurde die gesetzliche Vermutung der Kenntnis des Anfechtungsgegners bei sog. kongruenten Deckungen abgeschwächt. Nunmehr muss der Anfechtungsgegner in diesen Fällen die eingetretene Zahlungsunfähigkeit bei	Die in § 142 InsO geregelte Anfechtung von Bargeschäften, bei denen einer Leistung des Schuldners unmittelbar eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht, wurde um das Tatbestandsmerkmal der Unlauterkeit ergänzt. Damit sind Bargeschäfte nur noch anfechtbar, wenn der Anfechtungsgegner erkannt hat, dass der Schuldner unlauter handelte. Darüber hinaus wurde der Begriff der Unmittelbarkeit konkretisiert sowie die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts zur Anfechtbar-

Anfechtungszeitraum

Bargeschäfte

	keit von Arbeitsentgelt ins Gesetz aufgenommen.	gigkeit der Anfechtungsklage geschuldet. Auf diese Weise soll vermieden werden, dass Anfechtungsansprüche gezielt verzögert geltend gemacht werden.	
Zinsen auf Rückzahlungen	Zinsen auf Rückzahlungen der Anfechtungsgegner wurden bis zur Reform ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens geschuldet – unabhängig davon, wann die Anfechtungsansprüche geltend gemacht wurden. Nunmehr werden diese gemäß § 143 Abs. 1 Satz 3 InsO n.F. erst ab Eintritt des Schuldnerverzugs oder der Rechtshän-	Es bleibt abzuwarten, ob die Reform ihr Ziel, eine Erhöhung der Rechtssicherheit und damit unter anderem das Bewahren der Anfechtungsgegner vor einer übermäßigen Inanspruchnahme, erreichen wird.	Kontakt: Dr. Rainer Doll, München, rainer.doll@wtS.de RA Ivo Ziganke, München, ivo.ziganke@wtS-legal.de

2 | Endgültiger IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 |

Autorin: Alexandra Ruoff-Mayr, München

IDW PH 1/2016	Mit Bezug zum Anwendungserlass des BMF zu § 153 AO (Berichtigung von Steuererklärungen) hat das Institut der Wirtschaftsprüfer im Frühjahr 2016 zunächst den Entwurf eines Praxishinweises (IDW EPH 1/2016) zur konkreten Ausgestaltung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten veröffentlicht („Entwurf eines Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“; vgl. hierzu auch WTS Journal 03/2016). Demnach muss ein Tax CMS (wie ein CMS) folgende sieben Grundelemente umfassen, die in die Geschäftsprozesse eingebunden sind: → Compliance-Kultur → Compliance-Ziele → Compliance-Organisation → Compliance-Risiken → Compliance-Programm → Compliance-Kommunikation → Compliance-Überwachung und -Verbesserung Die finale Version des Praxishinweises wurde vom IDW nun am 31.05.2017 verabschiedet. Neben einigen redaktionellen Änderungen wurden im Wesentlichen noch folgende Punkte aufgenommen bzw. überarbeitet:	aber andererseits auch die von WTS im Rahmen von Steuer IKS-Einführungsprojekten empfohlene und angewandte Methodik, dass die einzelnen Grundelemente aufeinander aufbauen und jeweils den Rahmen für die nachfolgenden Grundelemente vorgeben. → Für die individuelle Ausgestaltung eines Tax CMS gibt es viele Einflussfaktoren, wie z. B. die Größe eines Unternehmens. Der Praxishinweis listet unter Kapitel 4.3 (Rz. 24) eine Reihe von Kriterien auf. In der finalen Version wurde diese Aufzählung ergänzt um den Punkt der „Kontinuität der personellen Zusammensetzung der Steuerfunktion (Fluktuation)“. Damit wird dem Know-How bzw. dem Wissen einzelner Handelnder über konkrete unternehmerische Abläufe eine höhere Bedeutung im Zusammenhang mit der Einrichtung und dem Betrieb eines wirksamen Tax CMS eingeräumt. → Zur Begrifflichkeit des „Tax CMS“ führt der Praxishinweis im Kapitel 4.3.3 unter Rz. 39 aus, dass „der Begriff Compliance Management unabhängig von der Bezeichnung der einzelnen Abteilungen und Funktionen im Unternehmen zu verstehen“ ist. Die Einrichtung und der Betrieb eines wirksamen Tax CMS, d. h. die Identifikation möglicher steuerlicher Risiken in allen Geschäftsprozessen und die Einrichtung entsprechender Maßnahmen und Kontrollen betrifft nahezu alle Unternehmensbereiche (vgl. hierzu auch WTS Journal 01/2017;	Know-How der Handelnden betont Begrifflichkeit des Tax CMS klargestellt
Reihenfolge der sieben Grundelemente korrigiert	→ Die Reihenfolge bei der Aufzählung der sieben Grundelemente wurde im Kapitel 4.3 (Rz. 22) korrigiert. Dies beseitigt einerseits eine Inkonsistenz im ursprünglichen Entwurf, bestätigt		

„Steuer IKS – nicht nur ein Thema für die Steuerabteilung“). Mit dieser Ausführung ist klargestellt, dass viele organisatorische Maßnahmen im Unternehmen eingerichtet sein können, die der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dienen, ohne dass diese explizit als „Tax CMS“ bezeichnet werden müssen.

Tax CMS findet auch außerhalb der Steuerabteilung statt

→ Fehler, die dazu führen können, dass steuerlich relevante Daten fehlerhaft in Steuererklärungen Eingang finden, entstehen oft in den (vorgelagerten) operativen Prozessen bei der Datenerfassung, Datenverarbeitung oder Datenübertragung. Die Einrichtung und der Betrieb eines Tax CMS kann daher nicht als alleinige Aufgabe der Steuerabteilung angesehen werden. Im Kapitel 2 (Rz. 11) wird diese Tatsache nochmals betont: Es wird hier ergänzend explizit dargestellt, dass die Erfüllung von steuerlichen Pflichten nicht ausschließlich auf die Steuerabteilung beschränkt ist, sondern viele Stellen im Unternehmen Teil der steuerrelevanten Informationskette sind (vgl. WTS Journal 01/2017).

Die im Zuge der finalen Fassung des Praxishinweises vorgenommenen Änderungen und Ergänzungen bestätigen vollumfänglich das Verständnis der WTS bzgl. eines Tax CMS und wurden auch so bereits in zahlreichen Projekten umgesetzt.

Der IDW Praxishinweis 1/2016 zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 stellt allerdings für Unternehmen nur einen begrenzt praxistauglichen Leitfaden für die Ausgestaltung eines angemessenen steuerlichen Kontrollsystems dar:

Fazit

- Die Beschreibung der sieben Grundelemente ist an vielen Stellen sehr abstrakt und bei jeder Umsetzung stark konkretisierungsbedürftig.
- Die beschriebene Ausgestaltung zielt in ihrer Komplexität nur auf größere Unternehmen; konkrete Hinweise zur Umsetzung der Inhalte durch kleinere Unternehmen fehlen.
- Die Darstellung des tatsächlichen Nutzens der Zertifizierung eines implementierten Tax CMS bleibt der IDW Praxishinweis schuldig.

Ein angemessenes, schlankes Tax CMS, dessen Ausgestaltung individuell auf das einzelne Unternehmen ausgerichtet ist, kann die angestrebte enthaftende Wirkung entfalten und gleichzeitig die operative Organisation unterstützen, statt sie zu behindern. Um dies zu erreichen, muss bei der Einführung des Tax CMS neben fundiertem steuerlichen Know-How insbesondere auch umfassende Erfahrung in Bezug auf die Implementierung von internen Kontrollsystemen zum Einsatz kommen.

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

Impressum

Herausgeber

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1
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 |
München | Regensburg | Rosenheim | Stuttgart

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.

Das Kennzeichen „WTS Global“ bezieht sich auf WTS Global Vereniging („WTS Global“), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder von 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.com

wts im Dialog

Terminankündigung Herbst 2017



Kongresse/Fachtagungen

Künstliche Intelligenz im Steuerbereich

Fachveranstaltung

Berlin 13.10.2017

Tax Technology Conference

Kooperation Handelsblatt

Frankfurt 23.10.2017

Immaterielle Werte im Steuerbereich

Kooperation Handelsblatt

Köln 20.11.2017

Seminare

Roadshow

Steuern zum Frühstück – Real Estate

München 25.10.2017

Regensburg 26.10.2017

Düsseldorf 14.11.2017

Hamburg 16.11.2017

Roadshow

Aktuelles Lohnsteuerrecht 2017/2018

Düsseldorf 07.11.2017

Frankfurt 08.11.2017

Hamburg 09.11.2017

Kolbermoor 14.11.2017

Erlangen 15.11.2017

München 16.11.2017

Das Steuer-IKS gemäß BMF-Schreiben

zu § 153 AO vom 26.05.2016 –

Einblicke aus Theorie und Praxis

Köln 14.11.2017

Roadshow

Praxisseminar zu den Steuer- änderungen 2017/2018

Köln 16.11.2017

München 16.11.2017

Frankfurt 21.11.2017

Düsseldorf 22.11.2017

Erlangen 23.11.2017

Hamburg 28.11.2017

Kolbermoor 29.11.2017

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:

wts.com/de/seminare

WTS Group AG

Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt |

Hamburg | Köln | München |

Regensburg | Rosenheim | Stuttgart

Wir freuen uns auf Sie!