

wts journal

Mandanten-
information
wts.com/de

5.2017



Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

BVerfG-Vorlage – Steuerbilanzielle Abzinsung von Pensionsrückstellungen i.H.v. 6 % verfassungswidrig?

Neue Anwendungsschreiben zu § 8c KStG sowie zu §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG

Umsatzsteuer:

Reform des europäischen Mehrwertsteuersystems

Lohnsteuer:

Kostenübernahme des Arbeitnehmers bei Firmenwagengestellung

TAX | Internationales

Aktuelles BMF-Schreiben zum Quellensteuerabzug bei grenzüberschreitender Softwareüberlassung

Keine sog. Schachtelstrafe bei einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ohne inländische Betriebsstätte

LEGAL

Datenschutzrecht:

Die Zeit drängt: Ab dem 25.05.2018 gilt das neue Datenschutzrecht mit seinen gravierenden Bußgeldandrohungen

CONSULTING

Financial Advisory/Process & Risk Management:

Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen auf Basis der EU-Wertpapierprospektverordnung

Compliance:

Das neue Transparenzregister – Was ist zu beachten?

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite		Seite
	1 Ertragsteuern	
5	a BVerfG-Vorlage – Steuerbilanzielle Abzinsung von Pensionsrückstellungen i.H.v. 6 % verfassungswidrig?	
6	b Anwendungsschreiben zu § 8c KStG veröffentlicht	
8	c Anwendungsschreiben zu den Regelungen in §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG („Anschaffung von Rückstellungen“)	
9	d Keine Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle	
11	e Unterbrochene Organschaft	
12	f Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags bei körperschaftsteuerlicher Organschaft	
13	g Gewinnausschüttungen i.S.v. § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG an Kapitalgesellschaften nur zu 95 % steuerbefreit	
14	h Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) bei Spaltung	
15	i Aufwendungen zur Beseitigung eines nach Anschaffung entstandenen Substanzschadens keine „anschaffungsnahen Herstellungskosten“	
16	j Gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“	
16	k Betriebsbezogene Begrenzung bei der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte aus mehreren Gewerbebetrieben	
17	l Gewerbeverlust geht bei Einbringung eines Betriebes von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft über	
18	m Änderung der Rechtsprechung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen	
19	n Private Veräußerungsgeschäfte – Steuerliche Begünstigung von Zweit- und Ferienwohnungen	
19	o Scheidungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2013 nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abziehbar	
	2 Umsatzsteuer	
	a Reform des europäischen Mehrwertsteuersystems	20
	b Update: Postfachadressen in Rechnungen weiterhin zulässig	21
	c Update: Grenzüberschreitende Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager	22
	d Vorsteuerabzug einer Gemeinde aus den Herstellungskosten einer Sporthalle auch bei Überlassung zu einem sehr geringen Entgelt	23
	e Update: Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers – Übergangsregelung für Bauleistungen	24
	f Update: Zuordnung einer bewegten Lieferung im Reihengeschäft	25
	g Vorsteuerabzug aus Dacharbeiten für Photovoltaikanlagen	26
	3 Grunderwerbsteuer	
	a Einheitliches Vertragswerk in der Grunderwerbsteuer	27
	b Mittelbar beteiligte Gesellschafter einer Personengesellschaft als sog. Altgesellschafter bei der Grunderwerbsteuer	28
	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
	Persönlicher Freibetrag bei beschränkter Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	29
	5 Lohnsteuer	
	a Kostenübernahme des Arbeitnehmers bei Firmenwagengestellung	29
	b Kaffee und trockenes Brötchen sind lohnsteuerlich kein Frühstück	30
	c Der neue Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung	32
	d Angabe von Mahlzeiten in Lohnsteuerbescheinigung	32

Seite		LEGAL	Seite
	6 Verbrauchsteuer	Datenschutzrecht	
33	a Festsetzungsverjährung für den verdeckten Versorger und für Verbrauchsteuerentlastungsansprüche	Die Zeit drängt: Ab dem 25.05.2018 gilt das neue Datenschutzrecht mit seinen gravierenden Bußgeldandrohungen	46
34	b Stromsteuerrechtlicher Entlastungsberechtigter beim Druckluft-Contracting		
35	c Novelle der Energie- und Stromsteuerdurchführungsverordnung zum 01.01.2018	CONSULTING	
	7 Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	1 Financial Advisory/ Process & Risk Management	
36	Auswirkungen des neuen Zollrechts auf die Unternehmen	a Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen auf Basis der EU-Wertpapierprospektverordnung	47
	TAX Internationales	b Entwurf einer Neufassung des IDW Standards: Anforderung an Sanierungskonzepte (IDW ES 6 n.F.)	48
	8 Deutschland	c E-DRS 33 Währungsumrechnung im Konzernabschluss veröffentlicht	48
38	a Aktuelles BMF-Schreiben zum Quellensteuerabzug bei grenzüberschreitender Softwareüberlassung	d IASB veröffentlicht Praxisleitfaden zur Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts in der Bilanzierung	49
40	b Keine sog. Schachtelstrafe bei einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ohne inländische Betriebsstätte	e IASB veröffentlicht Entwurf einer Änderung von IAS 8	50
40	c Einkommensbesteuerung trotz entgegenstehender Befreiungsregelungen nach einem DBA?	f Fallstudie der IFRS-Stiftung zu Verbesserungen bei Angaben in der Finanzberichterstattung	51
	9 OECD	g Die Auswirkung des Brexit auf die Finanzberichterstattung im Vereinigten Königreich	52
41	Aktualisierung der Leitlinien zur Umsetzung des Country-by-Country Reporting	2 Compliance	
	10 Österreich	Das neue Transparenzregister – Was ist zu beachten?	53
42	a Bestand einer Betriebsstätte bei Gewährleistungsarbeiten		
43	b Genussrechte: EuGH-Urteil erstmalig auf Basis von Art. 25 Abs. 5 DBA Österreich-Deutschland ergangen		
	11 Schweiz		
44	Auswirkungen des Automatischen Informationsaustauschs auf straflose Selbstanzeigen		

Die Zukunft der Steuerfunktion jetzt gestalten: mit Digitalisierung und Künstlicher Intelligenz



Fritz Esterer,
Vorstand WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

Digitalisierung und Künstliche Intelligenz (KI) sind die Themen der Stunde – und zwar welt- und branchenweit. Das bestätigten mir die Teilnehmer unseres mittlerweile dritten Tax Directors Meetings in Miami Ende Oktober unisono. Die internationale Expertenveranstaltung für Steuerleiter global tätiger Unternehmen stand unter dem Motto „The Future is now“. Denn dies trifft den Nagel auf den Kopf: Wir von WTS haben das Potential von Digitalisierung und KI insbesondere für den Steuerbereich frühzeitig erkannt. Das zeigen die umsetzungsorientierten Ergebnisse unserer in Zusammenarbeit mit dem Deutschen Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz (DFKI) erarbeiteten Innovationsstudie, über die wir Sie schon in einem der letzten Ausgabe des WTS Journals beigelegten Flyer informiert haben.

Aber weshalb beschäftigt uns das Thema KI in diesem Maße? Ich bin überzeugt davon, dass KI den Steuerbereich weltweit revolutionieren wird. Denn insbesondere bei der Verarbeitung von enormen Datenmengen sind die analytischen Unterstützungsmöglichkeiten dieser Technologien uns Menschen überlegen. Werden wir nun alle überflüssig? Nein, keineswegs. Auf der emotionalen Ebene – also zum Beispiel bei Kreativität, Leidenschaft, Mut, Neugier oder Ehrgeiz – sind menschliche Fähigkeiten im Vergleich zu Maschinen klar im Vorteil. Es geht somit darum, wie wir uns künftig mithilfe von KI sinnvolle

Assistenten für unsere komplexen Tätigkeiten erschaffen und zunutze machen können. Für die Steuerfunktion heißt das: KI wird uns die Arbeit erleichtern und eine wertvolle Unterstützung dabei sein, die zunehmenden Datenmengen aufzubereiten, komplexe gesetzliche Regelungen zu erfüllen und hohe Compliance-Sicherheit zu erreichen. Am Ende bleibt mehr Zeit für hochwertige Gestaltungs- und Durchsetzungsberatung.

Unsere Innovationsstudie war nur der Auftakt unserer Forschungs Kooperation mit dem DFKI. Wir arbeiten intensiv weiter an unserer Vision für den Steuerarbeitsplatz der Zukunft. Bereits jetzt können wir mit unseren Tax Tools Qualitätssprünge und erhöhte Automatisierungsgrade umsetzen. Unser Ziel sind marktgerechte und zukunftsfähige KI-Lösungen für Steuerabteilungen, von denen wir alle zeitnah profitieren können. Wir belassen es somit nicht bei einer Vision: Wir schaffen Fakten.

Sie möchten Ihre Steuerfunktion digital ausrichten und mehr über KI erfahren? Dann sprechen Sie uns gerne an!

Herzliche Grüße

Ihr Fritz Esterer

1a | BVerfG-Vorlage – Steuerbilanzielle Abzinsung von Pensionsrückstellungen i.H.v. 6 % verfassungswidrig? | Autor: RA/StB Bernd Keller, Köln

FG Köln vom 12.10.2017
(AZ: 10 K 977/17)

Das FG Köln hält den typisierten steuerbilanziellen Abzinsungsfaktor bei Pensionsrückstellungen i.H.v. 6 % nach § 6a EStG im Jahr 2015 für verfassungswidrig und wird hierzu die Entscheidung des BVerfG einholen. Dies ist das Ergebnis der mündlichen Verhandlung vom 12.10.2017 in einem Verfahren vor dem FG Köln.

Urteilsfall

Klägerin ist eine GmbH, die im Streitjahr 2015 in ihrer Handelsbilanz Pensionsrückstellungen i.H.v. ca. € 11 Mio. passiviert hat. In der Steuerbilanz sind diese wegen der steuerbilanziellen typisierten Abzinsung mit 6 % (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG) lediglich i.H.v. ca. € 7,5 Mio. passiviert.

Die Klägerin hat argumentiert, dass aufgrund der andauernden Niedrigzinsphase in Deutschland die Höhe des 6%igen Abzinsungsfaktors in § 6a EStG als nicht mehr realitätsgerechte Typisierung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und daraus folgend gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 GG verstoße. Die steuergesetzliche Bewertung mit einem marktfernen Zinssatz von 6 % stehe in einem Spannungsverhältnis zum tatsächlichen Zinsniveau auf dem Kapitalmarkt. Denn zum Zeitpunkt der gesetzlichen Festlegung des Diskontierungsfaktors von 6 % im Jahr 1981 habe der Kapitalmarktzins noch bei ca. 10 % gelegen. Dagegen liege der Kapitalmarktzins seit Jahren deutlich unter 6 %.

Entscheidung des
Finanzgerichts

Im Fokus der mündlichen Verhandlung vor dem FG Köln stand u.a. die Frage nach dem richtigen Orientierungsmaßstab der Typisierung für die Abzinsung. Während nach Ansicht des Finanzamts die Gesamtkapitalrendite und nicht der Kapitalmarktzins maßgeblich sei, komme es nach Auffassung des 10. Senats des FG Köln im Rahmen der Typisierung nicht auf die Gesamtkapitalrendite an. Denn diese sei nicht ermittelbar und folglich nicht typisierbar. Vielmehr sei als Orientierungsmaßstab für § 6a-Zwecke der Kapitalmarktzins sachgerecht.

Typisierung i.H.v. 6 % im
Jahr 2015 nicht (mehr)
realitätsgerecht

Im Ergebnis bestätigt das FG Köln die klägerseitige Auffassung: Der Gesetzgeber sei zwar befugt, den Abzinsungsfaktor zu typisieren. Er müsse aber regelmäßig

prüfen, ob die Typisierung noch realitätsgerecht sei. Der seit 1982 unveränderte Abzinsungsfaktor i.H.v. 6 % habe sich im heutigen Zinsumfeld so weit von der Realität entfernt, dass er vom Gesetzgeber hätte überprüft werden müssen. Die fehlende Überprüfung und Anpassung führe – im Streitjahr 2015 – zur Verfassungswidrigkeit. Dementsprechend wird das FG Köln diese Frage nunmehr dem BVerfG zur Entscheidung vorlegen (vgl. Art. 100 Abs. 1 GG). Eine schriftliche Begründung der Entscheidung liegt noch nicht vor.

Im Hinblick auf den Vorlagebeschluss des FG Köln sollte gegen Steuerbescheide, in denen bei Abzinsung der Pensionsrückstellungen der 6%ige Abzinsungsfaktor nach § 6a EStG zugrunde gelegt wird, Einspruch eingelegt werden. Mit Hinweis auf die Vorlage des FG Köln an das BVerfG wird das Einspruchsverfahren kraft Gesetzes ruhen, sobald das Verfahren beim BVerfG anhängig ist.

Praxisempfehlung

Welche Folgen das Vorlageverfahren für die Gesetzgebung in diesem Bereich haben wird, kann noch nicht gesagt werden. Einerseits ist nicht auszuschließen, dass der Gesetzgeber zunächst die Entscheidung des BVerfG abwartet. Andererseits gibt es in den Parteien auch das Bestreben, bei diesem Thema Abhilfe zu schaffen. So enthält bspw. das FDP-Programm die folgende Textpassage:

Ausblick

„Betriebe, die den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern noch garantierte Direktzusagen geben, sollten für die bestehenden Pensionsverpflichtungen entlastet werden. Dazu wollen wir den Berechnungszeitraum für den handelsrechtlichen Abzinsungssatz von zehn auf zwölf Jahre verlängern und die Bewertung der Pensionsrückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz vereinheitlichen. Denn die geltenden Regelungen führen angesichts der niedrigen Zinsen zu hohen Belastungen und einer ungerechten Besteuerung der Unternehmen, die es ihnen erschwert, weitere Direktzusagen zur betrieblichen Altersvorsorge zu geben. [...] Der Staat bedient sich also auf Kosten der Unternehmen, indem er Scheingewinne

besteuert. Um dies künftig zu verhindern, wollen wir die steuer- und handelsrechtliche Bewertung von Pensionsrückstellungen angleichen.“

Es wäre wünschenswert, dass dieses Thema nun tatsächlich auf die politische Agenda (etwa in einem Koalitionsvertrag) gesetzt wird.

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

1b | Anwendungsschreiben zu § 8c KStG veröffentlicht |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BMF vom 28.11.2017	Der letzte Entwurf eines aktualisierten bzw. überarbeiteten BMF-Schreibens zur Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG (sog. Mantelkaufregelung) stammt vom 15.04.2014 (vgl. WTS Journal 02/2014). Nun wurde das lange erwartete Anwendungsschreiben finalisiert und veröffentlicht.	hältnisses im Anteilsbesitz. Weiterhin soll Indiz gleichgerichteter Interessen auch die gemeinsame Beherrschung der Körperschaft sein; vgl. H 8.5 Beherrschender Gesellschafter – Gleichgerichtete Interessen KStH 2015. Auch wenn das BMF-Schreiben hierauf nicht weiter eingeht, kann die schlichte Möglichkeit des Beherrschens (allein aufgrund der zusammengerechneten Beteiligung) im Hinblick auf die BFH-Entscheidung nicht ausreichend sein.	
BVerfG vom 29.03.2017 (AZ: 2 BvL 6/11)	Der neue Erlass ersetzt das bisherige BMF-Schreiben vom 04.07.2008. Er weist darauf hin, dass § 8c Satz 1 bzw. Abs. 1 Satz 1 KStG im Hinblick auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29.03.2017 für unmittelbare Beteiligungserwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 01.01.2016 bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorerst nicht anzuwenden ist (Rz. 66).	Die Ausführungen zur Anwendung des § 8c KStG bei unterjährigem Beteiligungserwerb wurden umfangreich überarbeitet (Rz. 33 bis 38). Im Einzelnen wurde Folgendes geregelt:	Unterjähriger Beteiligungserwerb
Wesentliche Änderungen	Die wesentlichen Änderungen des Erlasses beziehen sich zum einen auf den unterjährigen Beteiligungserwerb. Zum anderen trifft die Finanzverwaltung erstmalig Aussagen sowohl zur sog. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) als auch zur sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 6 bis 9 KStG). Beide Regelungen wurden nachträglich mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 eingefügt und sind erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden. Die nachträglich vorgenommene nochmalige Klarstellung der Konzernklausel wirkt ebenfalls auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 zurück.	Die Finanzverwaltung hatte das BFH-Urteil vom 30.11.2011, wonach ein bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielter Gewinn mit noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden kann, bereits im Jahr 2012 für allgemein anwendbar erklärt. Das neue BMF-Schreiben konkretisiert nun, in welcher Weise die beschriebene Verrechnung zu erfolgen hat. Die noch im Entwurf enthaltene – und viel kritisierte – Voraussetzung, wonach die Verrechnung ein insgesamt positives Ergebnis zum Ende des Wirtschaftsjahres voraussetzen sollte, wurde im finalen BMF-Schreiben wieder aufgegeben. Maßgebend ist der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielte positive Gesamtbetrag der Einkünfte. Bei der Verrechnung unterjähriger Gewinne sollen dann auch die Grundsätze der sog. Mindestgewinnbesteuerung anzuwenden sein. Ein verbleibender Verlust kann ggf. weiter vorgetragen werden.	BFH vom 30.11.2011 (AZ: I R 14/11)
Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen	Eingearbeitet wurde auch die bereits im Bundessteuerblatt veröffentlichte BFH-Rechtsprechung zur Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen. Die Abstimmung dürfe danach nicht nur auf Absprachen beschränkt sein, die sich auf den Erwerb als solchen beziehen – z.B. mit Blick auf die Preisfindung oder das Bewahren eines bisher vorliegenden Ver-	Für die Ermittlung des bis zum unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Ergebnisses soll das Ergebnis des gesamten Wirtschaftsjahres grundsätzlich nach wirtschaftlichen Kriterien aufzuteilen	Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte bis zum Beteiligungserwerb maßgeblich
BFH vom 22.11.2016 (AZ: I R 30/15)			Mindestgewinnbesteuerung zu berücksichtigen
			Aufteilung nach wirtschaftlichen Kriterien

sein (Rz. 35). Dies könne durch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses auf den Stichtag des schädlichen Beteiligungserwerbs und eine getrennte Einkommensermittlung für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb erfolgen. Sofern ein Zwischenabschluss nicht erstellt werde, sei die Aufteilung des Ergebnisses sachlich und wirtschaftlich begründet zu schätzen (z. B. anhand von betriebswirtschaftlichen Auswertungen oder zeitanteilige Aufteilung).

Organschaften In Bezug auf Organschaften führt das BMF-Schreiben ausdrücklich aus, dass die Anwendung von § 8c KStG auf Ebene des Organträgers und der Organgesellschaft getrennt erfolgt. Ein schädlicher Beteiligungserwerb beim Organträger sei aber regelmäßig auch ein (mittelbarer) schädlicher Beteiligungserwerb bezogen auf die Organgesellschaft (Rz. 37). Die Verrechnung eines unterjährig bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns der Organgesellschaft soll ausgeschlossen sein (Rz. 38). Auch wenn bzw. gerade weil hier eine Verrechnung mit Verlusten des Organträgers nicht ausdrücklich angesprochen wird, muss im Gesamtzusammenhang des BMF-Schreibens davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung auch eine solche Verrechnung ablehnt.

Keine Verrechnung unterjähriger Gewinne von Organgesellschaften

Konzernklausel Die Ausführungen zur Konzernklausel beziehen sich auf die nachträglich vom Gesetzgeber klagestellte Fassung (vgl. Rz. 39 bis 48). Hierbei ist zu beachten, dass einzelne Erwerbe, die die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllen, bei der Ermittlung der schädlichen Quote keine Berücksichtigung finden. Ebenso bleiben sie bei der Bestimmung des 5-Jahres-Zeitraums außen vor.

Stille-Reserven-Klausel... Hinsichtlich der Stille-Reserven-Klausel gilt, dass nach § 8b Abs. 2 KStG privilegier-

te Beteiligungen an Kapitalgesellschaften für die Ermittlung der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven der Verlustgesellschaft ausdrücklich vollständig ausgenommen sind (Rz. 52).

Bei mehrstufigen Beteiligungen (Rz. 58) sowie bei Organschaften (Rz. 59) sollen die Tatbestandsvoraussetzungen der Stille-Reserven-Klausel grundsätzlich für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen und dabei allein die in der Verlustgesellschaft vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven zu berücksichtigen sein. Der Steuerpflichtige kann die in der Verlustgesellschaft vorhandenen stillen Reserven – anstelle der grundsätzlich vorgesehenen Berechnung aus dem für die Obergesellschaft gezahlten Entgelt – z.B. auch durch Vorlage einer Unternehmensbewertung nachweisen.

In Bezug auf die Prüfung der Stille-Reserven-Klausel auf Ebene einer Organträger-Verlustgesellschaft bleibt die Finanzverwaltung bei ihrer restriktiven Auffassung, dass im Betriebsvermögen der Organgesellschaft enthaltene und im Inland steuerpflichtige stille Reserven nicht zu berücksichtigen seien (Rz. 59).

Darüber hinaus sind im BMF-Schreiben Aussagen zu "negativem Eigenkapital der Verlustgesellschaft" (Rz. 56), "unterjährigem Beteiligungserwerb" (Rz. 57) sowie zur Zuordnungsreihenfolge der stillen Reserven in Bezug auf die Erhaltung von Verlusten (Rz. 61 ff.) enthalten. Auch eine weitere Klarstellung zum Erwerb nämlich Anteile ist dem Schreiben zu entnehmen (Rz. 23).

Ergänzend sei in diesem Zusammenhang auf die gleich lautenden Erlasse der Länder vom 29.11.2017 zur Anwendung des § 8c KStG auf gewerbsteuerliche Fehlbeträge (§ 10a Satz 10 GewStG) hingewiesen.

...für jede Verlustgesellschaft gesondert zu prüfen

Stille Reserven in der Organgesellschaft nicht zu berücksichtigen

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

1c | Anwendungsschreiben zu den Regelungen in §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG („Anschaffung von Rückstellungen“) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Hintergrund	Der Gesetzgeber hat in §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG geregelt, welche Rechtsfolgen im Falle von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen beim ursprünglich Verpflichteten und beim Verpflichtungsübernehmer eintreten. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll im Ergebnis die Hebung von stillen Lasten verhindert werden. In mehreren Entscheidungen hatte der BFH zuvor die zur Steuerminderung führende Realisierung solcher stillen Lasten anerkannt.	det worden ist (Rn. 9). Positiv zu werten ist jedoch, dass diese Grundregel – wohl anlässlich der Eingaben der Wirtschaftsverbände – bei Pensionsverpflichtungen eingeschränkt wird. So wird in der neuen Rn. 28 nunmehr klargestellt, dass bei bereits mehrfacher Übertragung einer Pensionsverpflichtung, bei welcher bei mindestens einer der Übertragungen die in § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG geregelte Sondervorschrift zur Anwendung kam, abweichend von Rn. 9 derjenige i.S.v. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG ursprünglich verpflichtet ist, der zuletzt die Sonderregelung angewendet hat.	
BMF vom 30.11.2017	Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 30.11.2017 nunmehr ihre endgültige Auffassung zu diesen Vorschriften veröffentlicht. Das BMF hatte das Anwendungsschreiben bereits vor gut einem Jahr zunächst als Entwurf vorgelegt (vgl. hierzu WTS Journal 05/2016, Beitrag 1c). Im finalen BMF-Schreiben sind gegenüber dem Entwurf eine Reihe von Änderungen zu verzeichnen, welche jedoch – soweit ersichtlich – ganz überwiegend nicht die von den Verbänden zum Entwurf geäußerten Kritikpunkte berücksichtigen. Vielmehr bleibt es im Grundsatz bei der profiskalischen Auslegung der Vorschriften seitens der Finanzverwaltung.	Trotz (berechtigter) Kritik an der im Entwurf geäußerten Auffassung, wonach Betriebsübergänge nach § 613a BGB weder in den – für die Steuerpflichtigen günstigeren – Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung gemäß § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG noch derjenigen gemäß § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG fallen, hält die Finanzverwaltung im finalen BMF-Schreiben an dieser restriktiven Sichtweise fest. Nicht nachvollziehbar ist die hierfür angeführte Begründung, wonach bei Betriebsübergängen gemäß § 613a BGB der neue Betriebsinhaber in die Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen eintrete und kein Unternehmenswechsel erfolge. Es kann keinen grundsätzlichen Unterschied machen, ob eine einzelne Pensionsverpflichtung oder – im Rahmen eines Betriebsübergangs – eine Vielzahl von Pensionsverpflichtungen übertragen wird bzw. ob diese im Wege der Vereinbarung oder kraft Gesetzes gem. § 613a Abs. 1 Satz 1 BGB übergehen. Denn in beiden Fällen tritt der neue Arbeitgeber in die Rechtsposition des alten Arbeitgebers ein.	Ausnahmeregelungen bei Betriebsübergang (§ 613a BGB) nicht anwendbar
Keine Anwendung bei Änderung des Durchführungsweges	Eine wichtige Ergänzung im Vergleich zum Entwurf betrifft die betriebliche Altersversorgungszusage. In der neuen Rn. 4 des Schreibens vom 30.11.2017 wird nunmehr klargestellt, dass die Regelungen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG im Falle der Änderung des Durchführungsweges einer betrieblichen Altersversorgungszusage (Direktzusage, Unterstützungskassenzusage, Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds) nicht anzuwenden sind. Diese von der h.M. vertretene Rechtsauffassung wird also nunmehr auch von der Finanzverwaltung bestätigt.	Gegenüber dem Entwurf hat die Finanzverwaltung – überraschenderweise – entschieden, den Anwendungsbereich des § 4f Abs. 1 Satz 3 Hs. 2 EStG zu erweitern. In Rn. 29 vertritt das BMF jetzt die für die betroffenen Steuerpflichtigen vorteilhafte Auffassung, dass diese Sonderregelung (keine zeitliche Streckung von Aufwand) auch für Verpflichtungen aus Jubiläums-	§ 4f Abs. 1 Satz 3 Hs. 2 EStG
Ursprünglich Verpflichteter bei mehrfacher Übertragung	In Übereinstimmung mit dem Entwurf bleibt die Finanzverwaltung grundsätzlich bei ihrer Auffassung, wonach bei einer mehrfachen Übertragung einer Verpflichtung derjenige ursprünglich i.S.v. § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG verpflichtet ist, bei welchem die Schuld erstmalig begrün-		

zusagen, Altersteilzeitvereinbarungen und ähnlichen Verpflichtungen gegenüber dem Arbeitnehmer gilt, die auf den neuen Arbeitgeber übertragen werden. Der Wortlaut der Vorschrift, der lediglich Pensionsansprüche aufführt, hätte eine solche extensive Auslegung jedenfalls nicht vermuten lassen.

wands bei der Auflösung eines Passivpostens; stets sind die Werte des am vorangegangenen Bilanzstichtag angesetzten Passivpostens zugrunde zu legen. Diese Regelung soll auch dann gelten, wenn der Übertragungszeitpunkt vom Bilanzstichtag abweicht, was wohl eher dem Regelfall entsprechen dürfte.

Teilbetriebsaufgaben/-veräußerungen, Umwandlungen und Einbringungen sowie Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen

Die Regelungen im finalen BMF-Schreiben zu Teilbetriebsaufgaben/-veräußerungen, Umwandlungen und Einbringungen sowie zur Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen sind – weitgehend – unverändert geblieben. Hier wären aufgrund uneinheitlicher Auffassungen – z.B. in Fällen der Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe (§ 4f Abs. 1 Satz 6 EStG) – weitergehende Ausführungen wünschenswert gewesen. Keine Neuerungen ergaben sich auch bezüglich der Ermittlung des Auf-

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass das finale BMF-Schreiben zwar einige Klarstellungen und positive Regelungen gegenüber dem Entwurf enthält. Gleichwohl darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die Finanzverwaltung zu einigen strittigen Rechtauffassungen eine Antwort schuldig bleibt und insofern den Steuerpflichtigen über die steuerliche Beurteilung ihrerseits im Unklaren lässt.

Fazit

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

1d | Keine Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle |

Autor: RA/StB Dr. Thomas Otto, Köln

BFH vom 28.11.2016
(AZ: GrS 1/15)

Mit Beschluss vom 28.11.2016, veröffentlicht am 08.02.2017, hatte der Große Senat des BFH entschieden, dass der im sog. Sanierungserlass vom 27.03.2003, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009, vorgesehene Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

diese Übergangsregelung für Altfälle im BMF-Schreiben vom 27.04.2017 gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

Urteilsfälle

BMF vom 27.04.2017

Die Finanzverwaltung ordnete daraufhin in Tz. 1 des BMF-Schreibens vom 27.04.2017 „aus Gründen des Vertrauensschutzes“ eine Übergangsregelung für „Altfälle“ an. Demnach sei der Sanierungserlass in den Fällen, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) zum 08.02.2017 endgültig vollzogen wurde, weiterhin uneingeschränkt anzuwenden. Für die Zeit nach dem 08.02.2017 gilt eine gesetzliche Neuregelung (siehe unten).

In den zugrunde liegenden Streitfällen aus 2004 bzw. 2006 hatte der Steuerpflichtige jeweils auf Grund eines Forderungsverzichts seiner Gläubiger einen außerordentlichen Ertrag erzielt und beim zuständigen Finanzamt den Erlass hierauf entfallender Ertragsteuern beantragt. Der beantragte Steuererlass wurde vom Finanzamt abgelehnt, weil die Voraussetzungen des Sanierungserlasses nicht vorlägen (keine Sanierungsabsicht, etc.). Ein einzelfallbezogener Billigkeitserlass nach §§ 163, 227 AO kam jeweils nicht in Betracht.

Entscheidungen des BFH

BFH vom 23.08.2017
(AZ: I R 52/14 und X R 38/15)

Der BFH – und zwar der I. sowie der X. Senat – hat nun in zwei Urteilen vom 23.08.2017 entschieden, dass auch

Der BFH lehnte jeweils einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen ab. Gemäß dem Beschluss des Großen Senats vom 28.11.2016 war der – vom BFH für rechtswidrig erklärte – Sanierungserlass von vornherein nicht anwendbar. Auf die zwischen den Beteiligten streitigen Anwendungsvoraussetzungen des Sanie-

rungserlasses musste der BFH daher nicht näher eingehen. Der BFH betonte, dass sich die Gewährung eines Steuererlasses auch nicht auf das BMF-Schreiben vom 27.04.2017 stützen lässt. Denn nach dem BFH verstößt die Übergangsregelung in Tz. 1 dieses BMF-Schreibens ebenfalls gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Die anderen Textziffern des BMF-Schreibens waren nicht Gegenstand der BFH-Entscheidungen vom 23.08.2017.

Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (vgl. § 85 AO) wird aus der Bindung der Exekutive an Gesetz und Recht gemäß Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitet. In der vorliegenden Konstellation war demnach eine allgemeine verwaltungsseitige „Übergangsregelung“ in Form der Anordnung der schlichten Fortgeltung des Sanierungserlasses für alle Altfälle ausgeschlossen, weil eine solche Maßnahme dem Gesetzgeber vorbehalten ist (sog. Vorbehalt des Gesetzes). Das BMF-Schreiben vom 27.04.2017 enthält insoweit eine typisierende Vertrauensschutzregelung für Altfälle, die nicht an eine (sachliche) Unbilligkeit im Einzelfall i.S.d. §§ 163, 227 AO anknüpft. Die Entscheidung für eine solche abstrakt-generelle Übergangsregelung ist jedoch vom Gesetzgeber zu treffen.

Fehlende gesetzliche Übergangsregelung (vgl. § 52 Abs. 4a EStG n.F.)

Der Gesetzgeber hat auf die BFH-Entscheidung zum Sanierungserlass vom 28.11.2016 zwischenzeitlich reagiert und mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017 die Besteuerung von Sanierungsergebnissen gesetzlich geregelt (vgl. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG n.F., § 7b GewStG n.F., § 15 Satz 1 Nr. 1a KStG n.F.). Diese – derzeit noch unter dem Vorbehalt einer beihilferechtlichen Genehmigung durch die EU-Kommission stehende – Neuregelung ist erstmals auf Schuldenerlasse nach dem 08.02.2017 anzuwenden (§ 52 Abs. 4a EStG n.F.). Auf eine

– im Gesetzgebungsverfahren diskutierte – darüber hinausgehende Übergangsregelung für noch offene Altfälle wurde dagegen gerade verzichtet.

Damit fehlte es an einer Rechtsgrundlage für die Übergangsregelung im BMF-Schreiben vom 27.04.2017. Der Finanzverwaltung stand es nicht zu, bei nicht in die gesetzliche Neuregelung einbezogenen Altfällen die bisherige – vom BFH für rechtswidrig erklärte – Verwaltungspraxis unter Berufung auf Vertrauensschutzgesichtspunkte im Billigkeitsweg fortzusetzen. Insoweit sei auch kein schützenswertes Vertrauen der Steuerpflichtigen gegeben, weil von Anfang an Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses bestanden.

Keine Rechtsgrundlage für BMF-Übergangsregelung

Die Reaktion der Finanzverwaltung auf die BFH-Urteile vom 23.08.2017 bleibt abzuwarten. Angesichts der insoweit bestehenden Rechtsunsicherheit könnte ggf. auch der Gesetzgeber erneut tätig werden und nunmehr doch eine gesetzliche Übergangsregelung für noch offene Altfälle in Erwägung ziehen.

Praxisempfehlungen

Wurde im Einzelfall eine verbindliche Auskunft zur Anwendung des Sanierungserlasses eingeholt und hat der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf Dispositionen getätigt, ist allerdings davon auszugehen, dass sich der Steuerpflichtige in noch offenen Fällen auch weiterhin auf die verbindliche Auskunft berufen kann. Ein Widerruf der verbindlichen Auskunft dürfte insoweit regelmäßig aus Gründen des (konkreten) Vertrauensschutzes ausgeschlossen sein.

Unberührt von diesen BFH-Urteilen bleibt zudem die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, unter den (engen) Voraussetzungen der §§ 163, 227 AO im Einzelfall einen Billigkeitserlass der Steuern auf den Sanierungsgewinn zu beantragen.

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

1e | Unterbrochene Organschaft | Autor: StB Dominik Lipp, München

BFH vom 10.05.2017
(AZ: I R 51/15)

Mit Urteil vom 10.05.2017 hat der BFH entschieden, dass die für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft notwendige Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags während der Mindestvertragslaufzeit nicht erfordert, dass stets alle Tatbestandsmerkmale zur steuerlichen Anerkennung erfüllt sein müssen. Eine Unterbrechung der Organschaft aufgrund fehlender finanzieller Eingliederung führt nicht dazu, dass die Organschaft insgesamt für alle Jahre zu versagen ist. Die Organschaft ist bei tatsächlicher Durchführung während der Mindestvertragslaufzeit für alle Wirtschaftsjahre steuerlich anzuerkennen, in denen die steuerlichen Voraussetzungen vorliegen.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine AG, wurde im Jahr 2000 als GmbH gegründet. Die beiden Gesellschafter (A-AG und B-AG) der Klägerin errichteten eine GbR (alt) als Willensbildungsgesellschaft, um eine sog. Mehrmütterorganschaft mit der Klägerin als Organgesellschaft zu bilden. Der Ergebnisabführungsvertrag vom 02.11.2000 sah eine Laufzeit „auf unbestimmte Zeit“ mit einer Kündigungsmöglichkeit mit Ablauf des 31.12.2006 vor. Aufgrund der Aufhebung der Regelungen zur Mehrmütterorganschaft (§ 14 Abs. 2 KStG 2002) war die GbR (alt) nicht mehr als Organträgerin anzusehen. Der Ergebnisabführungsvertrag wurde aber in den Jahren 2003 und 2004 weiterhin durchgeführt und die Verlustübernahme bzw. Gewinnabführung steuerlich als verdeckte Einlage bzw. verdeckte Gewinnausschüttung deklariert.

Die B-AG übertrug ihren Anteil an der GbR (alt) an die A-AG rückwirkend zum 01.01.2005. Der Übergang des Ergebnis-

abführungsvertrags auf die A-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der GbR (alt) zum 01.01.2005 wurde am 14.11.2005 in das Handelsregister eingetragen. Am 08.11.2005 gründeten die A-AG und die B-AG die gewerblich tätige GbR (neu). Die Anteile an der Klägerin wurden anschließend auf die GbR (neu) übertragen und die Klägerin schloss nach Kündigung des Ergebnisabführungsvertrags mit der GbR (alt) einen neuen Ergebnisabführungsvertrag mit Gültigkeit ab dem 01.01.2006 mit der GbR (neu) ab. Die Klägerin ging für das Streitjahr 2005 von einer körperschaftsteuerlichen Organschaft zur A-AG aus. Dieser Auffassung folgte das Finanzamt nicht. Das Finanzgericht hingegen teilte die Auffassung der Klägerin.

Der BFH hat nunmehr die Auffassung der Klägerin sowie des Finanzgerichts bestätigt. Der im Jahr 2000 abgeschlossene Ergebnisabführungsvertrag war zivilrechtlich auch im Jahr 2005 wirksam. Damit sei der Ergebnisabführungsvertrag geeignet, ein Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und der A-AG zu begründen. Zudem sei die Klägerin im Streitjahr 2005 finanziell in die A-AG eingegliedert gewesen. Das Erfordernis der Durchführung während der gesamten Geltungsdauer von mindestens fünf Jahren beziehe sich auf die zivilrechtlichen Vertragspflichten, nicht allgemein auf die steuerlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 KStG. Eine steuerliche Unterbrechung der Organschaft in den Jahren 2003 und 2004 führe somit nach Ansicht des BFH nicht dazu, dass die Organschaft auch für das Streitjahr 2005 nicht anzuerkennen sei, da alle Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft vorgelegen hätten.

Keine Aberkennung der steuerlichen Organschaft durch Unterbrechung innerhalb der Mindestvertragslaufzeit

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

1f | Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags bei körperschaftsteuerlicher Organschaft | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 10.05.2017
(AZ: I R 19/15)

Im Urteil vom 10.05.2017 hatte der BFH zum einen darüber zu entscheiden, ob eine Organgesellschaft auch unter Geltung des umwandlungssteuerlichen Rückwirkungszeitraums bereits finanziell in den Organträger eingegliedert ist, wenn die Anteile an der Organgesellschaft während des Rückwirkungszeitraums von einem Dritten auf den Organträger übergegangen sind. Zum anderen hatte er darüber zu entscheiden, ob bei der Berechnung der fünfjährigen Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG) eine umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion beachtlich ist, auch wenn sie auf einen Zeitpunkt vor Gründung der Organgesellschaft zurückwirkt.

Urteilsfall

Im Streitfall erwarb die B-GmbH mit Vertrag vom 09.08.2005 die Anteile an der Klägerin, die als Vorratsgesellschaft mit Vertrag vom 09.02.2005 gegründet worden war. Mit Vertrag vom 16.08.2005 übertrug die B-GmbH Teile ihres Vermögens im Wege der Umwandlung durch Ausgliederung mit Wirkung zum 01.01.2005 auf die Klägerin. Zugleich schlossen die B-GmbH und die Klägerin einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, der ab dem 01.01.2005 gelten sollte und erstmals zum 31.12.2009 gekündigt werden konnte. Dieser Vertrag bzw. seine Neufassung wurde in 2005 ins Handelsregister eingetragen. Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die fünfjährige Mindestlaufzeit nicht erfüllt sei mit der Folge, dass die Gewinnabführungen in den Streitjahren 2005 – 2007 als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen seien.

FG Düsseldorf
vom 03.03.2015
(AZ: 6 K 4332/12 K, F)

Dem ist das FG Düsseldorf mit Urteil vom 03.03.2015 gefolgt und hat die Klage abgewiesen. Es hat entschieden, dass dem Urteil des BFH vom 28.07.2010 zur rückwirkenden Begründung einer Organschaft nach Ausgliederung eines Teilbetriebs keine Aussage zur Berechnung der Mindestlaufzeit zu entnehmen sei (vgl. WTS Journal 02/2015, Beitrag 1f). Die Berücksichtigung eines Rückwirkungszeitraums für die Mindestdauer setze als tatsächli-

BFH vom 28.07.2010
(AZ: I R 89/09)

cher Umstand voraus, dass die Gesellschaft zumindest bestanden habe. Zusätzlich warf das FG Düsseldorf die Frage auf, ob die Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG überhaupt für die Geltung der Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrages gelte.

Der BFH hat nunmehr für das Streitjahr 2005 und die Jahre 2006 und 2007 differenziert entschieden.

Für das Streitjahr 2005 wies der BFH die Revision der Klägerin zurück, da die Klägerin (Organgesellschaft) nicht von Beginn ihres Wirtschaftsjahres ununterbrochen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG) finanziell in die B-GmbH als Organträgerin eingegliedert war. Die Anteile an der Klägerin standen zunächst einer dritten Person zu, von der die Anteile im August 2005 erworben wurden. Der entgeltliche Anteilserwerb sei nicht einer partiellen Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006 wie im Fall des Urteils des BFH vom 20.07.2010 gleichzustellen.

Keine finanzielle Eingliederung vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft bei entgeltlichem Anteilserwerb von dritter Person

Für die Streitjahre 2006 und 2007 hob der BFH das angefochtene Urteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Entgegen der Vorinstanz sei die steuerliche Rückwirkungsfiktion eines Einbringungsvertrags bei der Berechnung der fünfjährigen Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG einzubeziehen. Denn nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG sei das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft ende, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam werde. Dies war im Streitfall das Jahr 2005. Der abzuführende Gewinn umfasse dabei aber auch das der aufnehmenden Gesellschaft (Klägerin) zuzurechnende Ergebnis des Rückwirkungszeitraums (d.h. ab dem 01.01.2005). Wenn damit aber die gesetzliche Regelung das gesamte Einkommen des Jahres 2005 erfasse und der Einkommenszurechnung unterwerfe, sei auch bei der Berechnung der Mindestlauf-

Berücksichtigung einer umwandlungssteuerlichen Rückwirkungsfiktion bei Berechnung der Mindestlaufzeit

zeit des Gewinnabführungsvertrags auf den Beginn des Wirtschaftsjahres abzustellen. Ein Bedarf für eine restriktive Sicht aus Gründen der Manipulationsabwehr sei nicht zu erkennen.

Zurückverweisung
an das FG Düsseldorf

Im Streitfall habe aber kein Fall der Rückwirkungsfiction nach § 2 Abs. 1 UmwStG 2002 vorgelegen. Das FG Düsseldorf hat nun festzustellen, ob die Voraussetzungen einer Rückwirkungsfiction nach § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002 erfüllt sind. Sollte dies der Fall sein und damit die gesetzliche Mindestlaufzeit gewahrt sein, stellt der BFH mit Hinweis auf sein im vorhergehenden Beitrag kommentiertes Urteil vom

10.05.2017 (AZ: I R 51/15) klar, dass die Anerkennung der steuerlichen Organschaft in den Folgejahren nicht dadurch gehindert werde, dass die Organschaft im ersten Jahr (2005) mangels durchgängiger finanzieller Eingliederung „verunglückt“ war.

Verunglückte Organschaft im Erstjahr kein Hindernis für Anerkennung in Folgejahren

Soweit in Fällen einer sog. verunglückten Organschaft in einem Jahr entsprechend der Auffassung der Finanzverwaltung auch die Anerkennung der Organschaft in den Folgejahren abgelehnt worden ist, sollte dies unter Berücksichtigung des vorliegenden Urteils nochmal geprüft werden.

Praxishinweis

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

1g | Gewinnausschüttungen i.S.v. § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG an Kapitalgesellschaften nur zu 95 % steuerbefreit | Autorin: StBin Kristina Schmidt, München

BFH vom 26.04.2017
(AZ: I R 84/15)

Mit Urteil vom 26.04.2017 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob das in § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG geregelte pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot auch auf Gewinnausschüttungen anzuwenden ist, die nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG steuerfrei geblieben sind.

Urteilsfall

Im Streitfall war die Klägerin an der in der Schweiz ansässigen X-AG zu 100 % beteiligt. Bei den Veranlagungen der Klägerin zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 wurden nach § 10 Abs. 2 AStG Hinzurechnungsbeträge aus der Beteiligung an der X-AG berücksichtigt. Im Streitjahr 2009 nahm die X-AG eine Ausschüttung an die Klägerin vor. In ihrer Körperschaftsteuererklärung 2009 behandelte die Klägerin die Ausschüttung als steuerfrei gemäß § 8b Abs. 1 KStG. Weiterhin erklärte sie die anteilige Hinzurechnung gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG. Die Klägerin wurde unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Im Zuge der Änderung dieses Bescheids beantragte sie, die im Streitjahr vorgenommene Gewinnausschüttung der X-AG in Höhe der bei ihr in den Jahren 2006 bis 2009 erfassten Hinzurechnungsbeträge steuerfrei zu stellen. Daraus ergebe sich, dass die gegenüber § 8b Abs. 1 KStG vorrangige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG zum Tragen komme und eine Gewinnerhöhung gemäß § 8b Abs. 5

KStG (Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben) unterbleiben müsse.

Nach Ansicht des Finanzamts war dagegen eine Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG zwingend vorzunehmen. Das Finanzgericht war jedoch der Auffassung, dass auf den von der Klägerin im Streitjahr von der X-AG bezogenen Teilbetrag der Gewinnausschüttung, welcher der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG unterlegen hatte, § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG keine Anwendung findet.

FG Bremen vom
15.10.2015
(AZ: 1 K 4/15 (5))

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben. Abweichend zur Vorinstanz hat der BFH in seinem Urteil jedoch keine explizite Entscheidung getroffen, inwieweit § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch auf Kapitalgesellschaften anzuwenden oder aber § 8 Abs. 1 KStG vorrangig ist. Der BFH war an den bestandskräftigen Feststellungsbescheid nach § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG gebunden (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO), in dem die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG festgestellt wurde.

Keine Entscheidung über Anwendung des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG bei Kapitalgesellschaften

In seinem Urteil hält der BFH aber in jedem Fall die Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 5 KStG für geboten. Nach vorgenommener wortlautbezogener Auslegung verweise die Norm auf „Bezüge im Sinne

§ 8b Abs. 5 KStG anzuwenden

Hochschleusung der Gesamthinzu-rechnung auf 105 % (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG)	des § 8b Abs. 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben". Hierzu seien auch Gewinnausschüttungen zu zählen, die zwar nicht nach § 8b Abs. 1 KStG, aber z.B. nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben seien. Das Urteil führt bei Ausschüttung in der Gesamtschau zu einer Hinzurechnung in Höhe von 105 % der Zwischengewinne.	Ergebnis auch für die Gewerbesteuer ergeben, sofern die Ausschüttung innerhalb der in § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG vorausgesetzten Siebenjahresfrist erfolgt. Findet § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG hingegen von vornherein keine Anwendung (entweder wegen Vorrangigkeit von § 8b Abs. 1 KStG oder wegen Nichteinhaltung der Siebenjahresfrist) und sind zugleich die Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Schachtelkürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt, droht gewerbesteuerlich – losgelöst vom o.g. Urteil – eine zusätzliche vollständige Hinzurechnung der späteren Ausschüttung von Zwischengewinnen.	Ausschüttungszeitpunkt ggf. relevant für Gewerbesteuerbelastung
Gewerbesteuer	Unterstellt man die Anwendbarkeit des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG auch bei Kapitalgesellschaften, würde sich unter Berücksichtigung dieser Grundsätze nach aktueller Rechtslage ein entsprechendes		Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de

1h | Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) bei Spaltung |

Autor: RA/StB Stephan Franzen, Köln

BFH vom 08.06.2017 (AZ: IV R 29/15)	Mit Urteil vom 08.06.2017 hatte der BFH über das Vorliegen einer vGA bei nachträglicher Änderung der im Spaltungsplan vorgesehenen Vermögenszuordnung zu entscheiden.	Z-GmbH und eine verdeckte Einlage bei der X-GmbH. Daraufhin wurde erst in der Einspruchsbegründung im März 2011 eine geänderte Spaltungsbilanz beigefügt, in der der X-GmbH um € 1,2 Mio. höhere Aktiva und der Z-GmbH entsprechend niedrigere Aktiva zugeordnet waren. Einspruch und Klage blieben erfolglos.	
Urteilsfall	An der Klägerin (GmbH & Co. KG) waren die Eheleute A und B zu 90 % und deren Söhne C und D zu je 5 % beteiligt. Die Klägerin war Alleingesellschafterin der X-GmbH. Mit notariell beurkundetem Spaltungsplan vom Juli 2008 übertrug die X-GmbH mit steuerlicher Wirkung zum 01.01.2008 einen Teilbetrieb durch Abspaltung gem. § 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG auf die dadurch neugegründete Z-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die Klägerin. Geschäftsführer der X-GmbH / Z-GmbH wurden C bzw. D. Da der auf die Z-GmbH abgespaltene Teilbetrieb einen höheren Wert hatte als der bei der X-GmbH verbliebene Teilbetrieb, einigte man sich im März 2008, dass die Z-GmbH € 1,2 Mio. an die X-GmbH zahlt. Daraufhin wurde zusätzlich zu den in der Schlussbilanz der X-GmbH zum 31.12.2007 ausgewiesenen Beträgen in der Abspaltungsbilanz der Z-GmbH zum 01.01.2008 eine „interne Verbindlichkeit“ und in der Spaltungsbilanz der X-GmbH eine „interne Forderung“ in Höhe von € 1,2 Mio. ausgewiesen. Die Gegenbuchungen erfolgten jeweils erfolgsneutral über die Kapitalrücklage. Das Finanzamt sah hierin eine vGA bei der	Der BFH hat in seinem Urteil die Rechtsauffassung des Finanzamts und Finanzgerichts bestätigt, dass die erst im Streitjahr 2008 begründete Ausgleichszahlung von € 1,2 Mio. gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Die vGA könne nicht nachträglich durch eine anderweitige Zuordnung der bis zur Abspaltung zum Vermögen der X-GmbH gehörenden Aktiva rückgängig gemacht werden. Nach § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG geht mit Eintragung der Spaltung im Handelsregister der abgespaltene Teil des Vermögens einschließlich der Verbindlichkeiten entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Aufteilung als Gesamtheit auf den übernehmenden Rechtsträger über. Insoweit sind ausschließlich die im Spaltungsplan der Z-GmbH zugeordneten Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens auf diese übergegangen; die der Einspruchsbegründung im März 2011 beigefügte geänderte Spaltungsbilanz könne nicht anerkannt werden. Änderungen der im Spaltungsplan vorgesehenen Vermögenszuordnungen können – jedenfalls	Ausgleichszahlung als vGA Keine Rückgängigmachung durch nachträglich geänderte Vermögenszuordnung gegenüber Spaltungsplan

nach der im September 2008 erfolgten Eintragung der Spaltung ins Handelsregister – nur noch durch Einzelübertragungen zwischen den Beteiligten vorgenommen werden.

Hinweis Eine vGA kann auch durch Leistung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person

bewirkt werden, z.B. bei Zuwendungen zwischen Schwesterkapitalgesellschaften (Stichwort: „Dreiecksverhältnis im Konzern“). In Umwandlungsfällen haben grds. die Spezialnormen des UmwStG Vorrang, jedoch können in bestimmten Situationen auch hier vGA's zu berücksichtigen sein.

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

1i | Aufwendungen zur Beseitigung eines nach Anschaffung entstandenen Substanzschadens keine „anschaffungsnahe Herstellungskosten“ | Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 09.05.2017
(AZ: IX R 6/16)

Aufwendungen zur Beseitigung eines Substanzschadens, der nachweislich erst nach Anschaffung einer vermieteten Immobilie durch das schuldhaftes Handeln des Mieters verursacht worden ist, können als Werbungskosten sofort abziehbar sein. Wie der BFH kürzlich entschieden hat, handelt es sich in diesen Fällen nicht um sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG), welche nur im Rahmen der Abschreibung geltend gemacht werden können.

tungsaufwendungen. Nach Auffassung der Finanzbehörde handele es sich um sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten, da der zur Schadensbeseitigung aufgewendete Betrag 15 % der Anschaffungskosten für das Immobilienobjekt überschreite und innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung angefallen sei. Daher könnten die Kosten nur im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) anteilig mit 2 % über einen Zeitraum von 50 Jahren geltend gemacht werden.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die Klägerin im Jahr 2007 eine vermietete Eigentumswohnung erworben, welche sich im Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten in einem betriebsbereiten und mangelfreien Zustand befand. Im Folgejahr kam es im Rahmen des nach § 566 BGB auf die Klägerin übergegangenen Mietverhältnisses zu Leistungsstörungen, da die Mieterin die Entrichtung fälliger Nebenkostenzahlungen verweigerte. Im Streitjahr kündigte die Klägerin das Mietverhältnis und stellte im Zuge der Rückgabe der Mietsache umfangreiche, von der Mieterin zu vertretende Schäden wie eingeschlagene Scheiben an Türen, Schimmelbefall an Wänden und zerstörte Badfliesen an der Mietwohnung fest. Zudem hatte die Mieterin einen Rohrbruch im Badezimmer nicht gemeldet, wodurch es zu Folgeschäden gekommen war. Zur Beseitigung dieser Schäden machte die Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung einen Betrag von knapp € 20.000 als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand geltend. Mangels Zahlungsfähigkeit der Mieterin konnte die Klägerin keine Ersatzansprüche gegen die Mieterin durchsetzen. Das Finanzamt versagte den sofortigen Abzug der Erhal-

Demgegenüber gab der BFH – wie bereits die Vorinstanz – der Klägerin Recht. Mit Verweis auf den in der Gesetzesbegründung verfolgten Normzweck sei der zu weit gefasste Wortlaut der Vorschrift einschränkend auszulegen. Zwar gehörten zu den als Herstellungskosten der AfA unterliegenden Aufwendungen nach dem Wortlaut von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen, wie etwa sog. Schönheitsreparaturen oder auch Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft. Auch die Beseitigung verdeckter – im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes aber bereits vorhandener – Mängel oder die Beseitigung von bei Anschaffung des Gebäudes „angelegter“, aber erst nach dem Erwerb auftretender altersüblicher Mängel und Defekte würde unter die sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten fallen. Wenn jedoch – wie im Streitfall – Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung eines Schadens entstünden, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht in dem

Wortlaut der Vorschrift

Einschränkende
Auslegung

oben genannten Sinne „angelegt“ gewesen, sondern nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln des Mieters am Gebäude verursacht worden sei, könnten diese nicht den anschaffungsnahen Herstellungskosten zugeordnet werden. Die Regelvermutung

für das Vorliegen anschaffungsnaher Herstellungskosten gelte in diesem Fall nicht. Solche Aufwendungen seien vielmehr als sog. Erhaltungsaufwand zu qualifizieren und damit als Werbungskosten sofort abzugsfähig.

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

1j | Gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“ |

Autor: Sebastian Sieber, München

BFH vom 13.07.2017
(AZ: IV R 42/14)

Nach dem Urteil des BFH vom 13.07.2017 ist die gewerbliche Prägung einer „Einheits-GmbH & Co. KG“ (KG) auch dann zu bejahen, wenn der grundsätzlich allein geschäftsführungsbefugten Komplementärin der KG die Geschäftsführungsbefugnis betreffend die Ausübung der Gesellschafterrechte aus oder an den von der KG gehaltenen Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH durch entsprechende Regelung im KG-Gesellschaftsvertrag entzogen und diese auf die Kommanditisten übertragen wird.

Urteilsfall

Bei der klagenden KG handelte es sich im Streitfall um eine sog. Einheits-GmbH & Co. KG, da die KG alleinige Gesellschafterin ihrer persönlich haftenden Komplementär-GmbH war. Unternehmensgegenstand der KG war entsprechend ihres Gesellschaftsvertrags die Verwaltung von Immobilienvermögen, weshalb unstrittig eine Einkünfteerzielungsabsicht zu bejahen und eine originär gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG zu verneinen war. Streitig war ausschließlich, ob die gewerbliche Prägung der Klägerin als Einheits-GmbH & Co. KG im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vorlag.

Das Finanzamt verneinte dies. Hiergegen richtete sich die Klage der KG.

Der BFH teilt – wie auch die Vorinstanz (FG Münster vom 28.08.2014) – die Meinung der klagenden KG, dass die Regelung im Gesellschaftsvertrag der KG ihrer gewerblichen Prägung nicht entgegensteht. Die Prägungswirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG entfalle zwar bspw. bereits dann, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag der KG neben der Komplementär-GmbH weitere Kommanditisten – ggf. beschränkt auf einen bestimmten Bereich – geschäftsführungsbefugt sind. Nicht zur Geschäftsführung im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gehören jedoch bei einer Einheits-GmbH & Co. KG Maßnahmen, welche allein der Ausübung der Gesellschafterrechte aus oder an ihren Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH betreffen. Für dieses Auslegungsergebnis spricht laut BFH zum einen die Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, welcher die Wiederherstellung der zwischenzeitlich vom BFH aufgegebenen Gepräge-Rechtsprechung vorsah und zum anderen der Vergleich einer Einheits-GmbH & Co. KG mit der dieser in der Ausprägung sehr nahe stehenden beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG.

FG Münster
vom 28.08.2014
(AZ: 3 K 743/13 F)

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

1k | Betriebsbezogene Begrenzung bei der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte aus mehreren Gewerbebetrieben |

Autor: StB Thomas Bernhofer, München

BFH vom 20.03.2017
(AZ: X R 12/15)

Nach Auffassung des BFH ist die Begrenzung des Steuerermäßigungsbetrags nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht unternehmerbezogen, sondern betriebsbezogen (d.h. getrennt für jeden Betrieb) zu ermitteln. Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften ist der für den Schlussgesellschafter festgestellte anteilige Gewerbesteuer-

Messbetrag zum Zwecke dieser Ermittlung aufzuteilen, soweit er auf verschiedene Mitunternehmerschaften entfällt.

Besitzt der Steuerpflichtige mehrere gewerbliche Unternehmen oder mitunternehmerische Beteiligungen in verschiedenen Gemeinden mit Hebesätzen, die

	teilweise über und teilweise unter dem Schwellenwert von 400 % liegen, hängt der Entlastungsumfang davon ab, ob man § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG unternehmer- oder betriebsbezogen auslegt.	Nachdem Finanzverwaltung und Finanzgericht die betriebsbezogene Auslegung vertraten, bestätigte nun auch der BFH, dass die Regelung des § 35 EStG einen vorrangig betriebsbezogenen Grundcharakter besitze. In die gleiche Richtung geht ein weiteres Revisionsurteil des BFH vom 20.03.2017 (AZ: X R 62/14).	BMF vom 03.11.2016; FG Schleswig-Holstein vom 29.10.2014 (AZ: K115/12)
Urteilsfall	Der Urteilsfall betraf eine mehrstöckige Beteiligung. Der Kläger war im Streitjahr alleiniger Kommanditist der A KG. Diese wiederum war als Kommanditistin an der B KG beteiligt. Die B KG war Kommanditistin der C KG. Auf Ebene der C KG kam ein hoher Gewerbesteuerhebesatz zum Tragen, während die B KG einem niedrigen Gewerbesteuerhebesatz unterlag. Finanzamt und Kläger stritten darüber, ob die für den Steuerpflichtigen günstigere unternehmerbezogene oder die betriebsbezogene Auslegung des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG anzuwenden sei.	Nur eine betriebsbezogene Auslegung gewährte zudem nach Ansicht des BFH das gesetzgeberische Ziel des § 35 EStG, eine Entlastung der gewerblichen Einkünfte in den dort definierten Grenzen zu bewirken. Sie vermeide einkommensteuerliche Belastungsdifferenzen, die auf Umständen allein in der Person des Steuerpflichtigen beruhen.	Fazit
			Kontakt: StB Ralf Dietzel, München, ralf.dietzel@wts.de

11 | Gewerbeverlust geht bei Einbringung eines Betriebes von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft über | Autor: StB Ronny Böhme, Düsseldorf

FG Baden-Württemberg vom 30.01.2017 (AZ: 10 K 3703/14)	Nach einem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 30.01.2017 geht bei Einbringung eines Betriebes von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft der Gewerbeverlust auf die Personengesellschaft über.	tig sind und bei ihnen daher auch nach der Einbringung auch im Fall einer reinen Holdingfunktion ein fiktiver Gewerbebetrieb verbleibt.	
Urteilsfall	Die Klägerin (eine GmbH) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der W KG und der W AG. Im Streitjahr 2009 übertrug die W AG als alleinige Kommanditistin der W KG (zu 100 % am Gewinn und Vermögen beteiligt) ihren gesamten Geschäftsbetrieb auf die W KG. Nach einer Betriebsprüfung erkannte das Finanzamt den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag der W KG zum 31.12.2009 nicht an, soweit es sich dabei um den von der W AG übernommenen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag zum Einbringungszeitpunkt handelte.	Das FG Baden-Württemberg hat nun entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass der Gewerbeverlust auf die Personengesellschaft übergeht und es auch bei Einbringungen durch Kapitalgesellschaften auf das Merkmal der Unternehmensidentität gemäß § 10a GewStG ankommt. Es sei zu prüfen, ob der übergegangene verlustverursachende Betrieb bei der Personengesellschaft erhalten geblieben ist. Das Finanzgericht begründet seine Auffassung u.a. damit, dass die Unternehmensidentität auch im umgekehrten Fall, d.h. der Einbringung durch eine Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft, von Bedeutung sei. Der vor Einbringung entstandene Fehlbetrag gehe vollständig auf die Personengesellschaft über. Allerdings sei ein Abzug nur von dem Betrag möglich, der vom gesamten Gewerbeertrag entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel auf den oder die einbringenden Mitunternehmer entfällt (im Streitfall zu 100 %).	Übergang des Gewerbeverlustes auf die Personengesellschaft
FinMin NRW vom 27.01.2012	Nach Auffassung der Finanzverwaltung könne ab dem Erhebungszeitraum 2009 der gewerbesteuerliche Verlustvortrag lediglich auf Ebene der abgebenden Kapitalgesellschaft weiter vorgetragen und genutzt werden. Auf das Merkmal der Unternehmensidentität soll es bei Kapitalgesellschaften dagegen nicht ankommen, da Kapitalgesellschaften wegen § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG allein aufgrund ihrer Rechtsform sachlich gewerbesteuerpflichtig	Gegen das Urteil hat die Finanzverwaltung Revision eingelegt, deren Ausgang	Unternehmensidentität maßgeblich
Kein Verlustübergang aufgrund § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG			Anhängige Revision (AZ: I R 35/17)

es nun abzuwarten bleibt. Entsprechende Einspruchsverfahren ruhen mit Hinweis auf diese Revision kraft Gesetzes. Die Problematik ergibt sich in gleicher Weise,

wenn von einer Kapitalgesellschaft ein Teilbetrieb in eine Personengesellschaft eingebracht wird.

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

1m | Änderung der Rechtsprechung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen |

Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

BFH vom 11.07.2017
(AZ: IX R 36/15)

Der BFH hat entschieden, dass es entgegen einer langjährigen Rechtsprechung nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung eines Gesellschafters führt, wenn er im Insolvenzverfahren als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen wird.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte ein Alleingesellschafter einer GmbH Bürgschaften für deren Bankverbindlichkeiten übernommen. In der Insolvenz der GmbH wurde er von der Gläubigerbank aus der Bürgschaft in Anspruch genommen. Da er mit seinem Regressanspruch gegen die insolvente GmbH ausgefallen war, begehrte er die steuerliche Berücksichtigung der in diesem Zusammenhang geleisteten Zahlungen als nachträgliche Anschaffungskosten auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung. Bisher nahm der BFH in solchen Fällen nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an, wenn das Darlehen oder die Bürgschaft eigenkapitalersetzend waren. Nachträgliche Anschaffungskosten minderten den Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn oder erhöhten einen entsprechenden Verlust. Bei der Frage, ob die Finanzierungshilfe des Gesellschafters eigenkapitalersetzend war, orientierte sich der BFH an den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zum sog. Eigenkapitalersatzrecht.

nicht mehr ein. Seitdem war umstritten und höchststrichterlich ungeklärt, welche Auswirkungen dies steuerrechtlich auf die Rechtsprechung zu nachträglichen Anschaffungskosten hat. Lt. BFH ist nun die gesetzliche Grundlage für die bisherige Annahme von nachträglichen Anschaffungskosten entfallen. Nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung sind deshalb – wie auch ansonsten im Einkommensteuerrecht – nur noch nach Maßgabe der handelsrechtlichen Begriffsdefinition in § 255 HGB anzuerkennen.

Erstmals hat ein Fachsenat des BFH aus Gründen des Vertrauensschutzes eine zeitliche Anwendungsregelung für ein Urteil getroffen. Zwar ist der Kläger nach dem neuen Urteil eigentlich nicht mehr berechtigt, seinen Forderungsausfall als nachträgliche Anschaffungskosten geltend zu machen. Der BFH gewährt jedoch Vertrauensschutz in die bisherige Rechtsprechung für alle Fälle, in denen der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils am 27.09.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Diese Fälle sind daher, wenn es für die Steuerpflichtigen günstiger ist, weiterhin nach den bisher geltenden Grundsätzen zu beurteilen. So lag es im Streitfall. Die Bürgschaften des Klägers waren bereits im Zeitpunkt ihrer Hingabe eigenkapitalersetzend. Rein aus Gründen des Vertrauensschutzes blieb die Revision des Finanzamts ohne Erfolg.

Vertrauensschutz-
regelung

Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG vom 23.10.2008

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) hat der Gesetzgeber allerdings das Eigenkapitalersatzrecht aufgehoben und durch eine insolvenzrechtliche Regelung ersetzt. Darlehen, die ein Gesellschafter seiner Gesellschaft gegeben hat, sind danach im Insolvenzverfahren der Gesellschaft nachrangig zu erfüllen. Eine Kapitalbindung tritt

Die Entscheidung des BFH hat große Auswirkung auf die Finanzierung von Kapitalgesellschaften durch Gesellschafterdarlehen und die Absicherung von Darlehen durch Bürgschaften des Gesellschafters. In einer Reihe weiterer Fälle will der BFH demnächst die neuen Grundsätze konkretisieren.

Bedeutung des Falles

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

1n | Private Veräußerungsgeschäfte – Steuerliche Begünstigung von Zweit- und Ferienwohnungen | Autorin: Clara-Sophie Heggemeier, Düsseldorf

BFH vom 27.06.2017 (AZ: IX R 37/16)	<p>Mit BFH-Urteil vom 27.06.2017 wurde entschieden, dass auch private Veräußerungen solcher Wohnungen begünstigt sind, die nicht aus beruflichen Gründen vorgehalten werden. Für diese kann ebenfalls die Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Anwendung finden. Danach ist die Veräußerung eines selbst zu Wohnzwecken genutzten Gebäudes unter bestimmten Voraussetzungen nicht steuerbar.</p>	<p>Schließlich beabsichtige § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nur die Begünstigung von Wohnungen, die aus beruflichen Gründen vorgehalten werden, z. B. eine Wohnung i. R. einer doppelten Haushaltsführung. Nicht allerdings würden hierunter nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen oder aber nicht beruflich bedingte Zweitwohnungen fallen. Daneben legte das FG Köln den Begriff "eigene Wohnzwecke" im Gegensatz zu vorherigen BFH-Entscheidungen eng aus.</p>	BFH vom 25.05.2011 (AZ: IX R 48/10) und vom 18.01.2006 (AZ: IX R 18/03)
Urteilsfall	<p>Die Steuerpflichtige und ihr Bruder erwarben 1998 von ihrem Vater ein bebautes Grundstück zu je 1/2 Miteigentumsanteil. 2006 veräußerte der Bruder seinen hälftigen Miteigentumsanteil an die Steuerpflichtige. Diese veräußerte das Objekt im selben Jahr an einen Dritten. Einen Veräußerungsgewinn aus dem o. g. Verkauf erklärte sie nicht und verwies auf das BMF-Schreiben vom 05.10.2000. Sie betonte, dass das Objekt vor Veräußerung von ihr privat genutzt worden sei.</p>	<p>Der BFH hat mit seiner Entscheidung das ursprüngliche Urteil des FG Köln vom 18.10.2016 aufgehoben und die weite Auslegung des Begriffs "eigene Wohnzwecke" bestätigt. Denn die Besteuerung von Wertsteigerungen des Privatvermögens stelle bereits eine Durchbrechung des dualistischen Systems der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht dar. Daher sollte die Ausnahme von diesem Sonderfall weit gefasst sein.</p>	Fazit
BMF vom 05.10.2000	<p>Das damalige BMF-Schreiben führte aus, dass selbstgenutzte Ferienimmobilien stets in den Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG fallen, da es sich um Nutzung zu eigenen Wohnzwecken handele.</p>	<p>Der BFH führte weiter aus, dass eine lediglich zeitweilige Nutzung i. R. d. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht schädlich sei, sofern das Objekt in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung stünde. Auch müsse es sich nicht um die Hauptwohnung oder den Lebensmittelpunkt des Veräußernden handeln. Somit können auch Zweitwohnungen und nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG fallen.</p>	
FG Köln vom 18.10.2016 (AZ: 8 K 3825/11)	<p>Das FG Köln jedoch stützte sich in seinem Urteil auf die Annahme, dass es Ziel des Gesetzgebers gewesen sei, die berufliche Mobilität des Steuerpflichtigen zu fördern.</p>		<p>Kontakt: Dirk Keppler, Düsseldorf, dirk.keppler@wtS.de</p>

1o | Scheidungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2013 nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abziehbar | Autorin: StBin Ayse Schink, Düsseldorf

BFH vom 18.05.2017 (AZ: VI R 9/16)	<p>Der BFH hat entschieden, dass Scheidungskosten unter das Abzugsverbot für Prozesskosten gemäß § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG fallen und nicht als Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen in Abzug gebracht werden können. Auslöser für die Entscheidung war eine Steuerpflichtige, die in ihrer Einkommensteuererklärung 2014 Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG geltend machte, welche jedoch seitens</p>	<p>des Finanzamts im Rahmen der Veranlagung keine Berücksichtigung fanden. Das Finanzgericht gab der hiergegen eingereichten Klage statt, ließ jedoch die Revision zu.</p> <p>Die Revision des Finanzamts ist aus Sicht des BFH überwiegend begründet. Das Finanzgericht habe die Scheidungskosten zu Unrecht als außergewöhnliche Belastung zugelassen. Scheidungskosten</p>	<p>Scheidungskosten als Prozesskosten i.S.d. § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG</p>
---------------------------------------	---	---	--

sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) i.S.d. § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG. Sie sind danach vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen. Denn nach Ansicht des BFH wende der Steuerpflichtige Kosten für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage oder seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse auf, selbst wenn das Festhalten an der Ehe für den Steuerpflichtigen eine starke Beeinträchtigung seines Lebens darstelle. Im Streitfall sei weder vorge-tragen noch ersichtlich gewesen, dass die Klägerin Gefahr gelaufen wäre, ihre

berufliche Existenzgrundlage zu verlieren und ihre lebensnotwendigen Bedürfnis-se in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, hätte sie sich nicht auf das Scheidungsverfahren eingelassen. Die Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG sah der BFH damit nicht als gegeben an.

Der geänderte § 33 EStG trat mit Wirkung vom 30.06.2013 durch das Amtshilfe-richtlinie-Umsetzungsgesetz (Amtshilfe-RLUmsG) in Kraft. Dieser umfasst seit der Änderung jedes gerichtliche Verfahren, zu dem auch Scheidungsverfahren gehören.

Änderung des § 33 EStG

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

2a | Reform des europäischen Mehrwertsteuersystems |

Autor: Christian Richter, München

Vorschlag der EU-Kom-mission vom 04.10.2017

Mit ihrem Follow-up zu ihrem Aktions-plan im Bereich der Mehrwertsteuer unternimmt die EU-Kommission einen wichtigen Schritt hin zu einer weiteren Harmonisierung des europäischen Mehr-wertsteuersystems. Sie schlägt vor, die seit 25 Jahren bestehende Übergangsregelung durch ein endgültiges Mehrwertsteuer-system zu ersetzen, bei dem inländische und grenzüberschreitende Umsätze gleich behandelt werden und das Bestimmungs-landprinzip umgesetzt wird. Darüber hinaus besteht dringender Handlungsbe-darf wegen der zunehmenden Betrugsan-fälligkeit des Mehrwertsteuersystems und der steigenden Befolgungskosten bzw. Risiken für Unternehmen.

„Quick Fixes“

Bis es zur endgültigen Umsetzung des Bestimmungslandprinzips kommt, schlägt die EU-Kommission folgende Sofort-Maß-nahmen vor, die ab 2019 gelten sollen:

- Einführung eines „zertifizierten Steuer-pflichtigen“;
- Vereinfachung und Harmonisierung der Regelungen für Konsignationslager;
- Vereinheitlichung der Vorschriften zu innergemeinschaftlichen Reihenge-schäften;
- Aufwertung der Umsatzsteuer-Identifi-kationsnummer.

Zertifizierter Steuerpflichtiger

Zertifizierte Steuerpflichtige, orientiert an dem Konzept des zugelassenen Wirt-schaftsbeteiligten im Zollbereich („AEO“),

gelten unter bestimmten Voraussetzungen als zuverlässige Steuerzahler und profitie-ren dadurch von Vereinfachungen.

So soll das innergemeinschaftliche Verbringen von Waren in ein im Bestim-mungsland gelegenes Konsignationslager und der anschließende lokale Verkauf in Zukunft als direkte, steuerfreie inner-gemeinschaftliche Lieferung behandelt werden, sofern Lieferer und Abnehmer zertifizierte Steuerpflichtige sind.

Konsignationslager

Eine weitere Vereinfachung soll zukünf-tig für die Lieferung des Verkäufers an den mittleren Unternehmer in einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft gelten, sofern beide zertifizierte Steuer-pflichtige sind. Hiernach soll die bewegte Lieferung dem Umsatz des Verkäufers an den mittleren Unternehmer zugeordnet werden, sofern der Transport durch den mittleren Unternehmer erfolgt (bzw. auf dessen Rechnung), dieser dem Verkäufer das Bestimmungsland mitteilt und er in einem anderen EU-Mitgliedstaat als dem Abgangsland registriert ist.

Reihengeschäfte

Eine Aufwertung erfährt die Umsatzsteu-er-Identifikationsnummer, indem ihre Verwendung und der entsprechende Ein-trag in der Zusammenfassenden Meldung materielle Voraussetzung für die Steuer-befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung wird.

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Einzigste Anlaufstelle

Ab 2022 soll sodann für grenzüberschreitende Lieferungen grundsätzlich der leistende Unternehmer, der nicht im Bestimmungsland ansässig ist, Steuerschuldner sein und die Umsatzsteuer des Bestimmungslandes in seinem EU-Mitgliedstaat über eine „einzigste Anlaufstelle“ anmelden und entrichten („One-Stop-Shop“). Sofern der Leistungsempfänger jedoch ein zertifizierter Steuerpflichtiger ist, geht die Steuerschuld zunächst noch auf diesen über, wie es bereits bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen der Fall ist („Reverse Charge“); letzteres soll aber nur in einer Übergangsphase gelten.

Sofern bei den Lieferungen die Umstellung auf das Bestimmungslandprinzip mit der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers einer späteren Überprüfung standhält, soll das Konzept auf alle grenzüberschreitenden Umsätze ausge-

weitert werden, d.h. auch auf grenzüberschreitende Dienstleistungen.

Die Reformvorschläge bedürfen der Zustimmung aller EU-Mitgliedstaaten. Insbesondere Deutschland befürchtet aber für den eigenen Haushalt Risiken durch ein EU-weites Clearing-System, da in anderen Ländern immer noch technische und operative Schwierigkeiten bei dem bereits 2015 eingeführten „Mini-One-Stop-Shop“ bestehen. Ungeachtet dessen wird es wohl auf die Umsetzung der Vorschläge der EU-Kommission hinauslaufen. Diese nun vorgestellten Maßnahmen stellen die Unternehmen erneut vor große Herausforderungen wie seinerzeit beim sog. Mehrwertsteuer-Paket 2010; es werden signifikante Anpassungen der Prozesse im Bereich Vertrieb, Buchhaltung und IT notwendig.

Ausblick

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

2b | Update: Postfachadressen in Rechnungen weiterhin zulässig |

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

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1
i.V.m. § 14 Abs. 4
Nr. 1 UStG

Nach deutscher Rechtslage muss eine Rechnung – in Übereinstimmung mit Art. 226 Nr. 5 der MwStSystRL – zur Ermöglichung des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers dessen vollständige Anschrift enthalten. Nach allgemeinem Verständnis reichte es in der Vergangenheit aus, wenn jeweils eine Anschrift angegeben wurde, unter welcher der leistende Unternehmer bzw. der Leistungsempfänger postalisch erreichbar waren. Auch das BMF hatte in Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE festgelegt, dass z.B. eine Postfachanschrift des Leistungsempfängers ausreichend ist.

Thematik dem EuGH vorgelegt. Das BMF hatte zugunsten der Steuerpflichtigen zwischenzeitlich klargestellt, dass die o.g. Erleichterung in Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE weiterhin Gültigkeit habe.

BMF vom 13.09.2016

Der EuGH hat nun klargestellt, dass es explizit keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sein dürfe, dass der leistende Unternehmer (Rechnungsaussteller) unter der Anschrift wirtschaftlich tätig ist. Allein entscheidend sei hingegen die postalische Erreichbarkeit und Identifikationsmöglichkeit des leistenden Unternehmers. Da die MwStSystRL keine weiteren Voraussetzungen als eine „vollständige Anschrift“ vorsieht und dieses Merkmal im Allgemeinen weit verstanden wird, könne der BFH keine strengeren Maßstäbe vorgeben, als dies unionsrechtlich vorgesehen ist.

EuGH vom 15.11.2017
(Rs. C-374/16 und
C-375/16)

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

Dem entgegenstehend hatte der BFH jedoch zuletzt gefordert, dass zumindest der leistende Unternehmer unter der Rechnungsanschrift nicht nur erreichbar sein müsse, sondern auch eine eigene wirtschaftliche Aktivität zu entfalten habe, mithin z.B. Postfachanschriften für den Vorsteuerabzug gerade nicht ausreichend seien. Infolge bestehender Zweifel an der unionskonformen Auslegung dieser Würdigung hatte der BFH schließlich die

Im Ergebnis bleiben somit Postfachanschriften, Rechnungen an Buchhaltungszentren und externe Dienstleister zulässig, sofern hieraus der eigentliche leistende Unternehmer bzw. Leistungsempfänger eindeutig hervorgeht.

Praxishinweis

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

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

2c | Update: Grenzüberschreitende Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager | Autoren: Danijela Stanarevic, München und StB Andreas Masuch, Düsseldorf

BMF vom 10.10.2017	Das BMF hat mit Schreiben vom 10.10.2017 eine Überarbeitung der Abschnitte 1a.2 UStAE und 3.12 UStAE vorgenommen. Darin wurde die Rechtsprechung des BFH aus 2016 zum Ort der Lieferung im Falle von Konsignationslagern berücksichtigt (vgl. zuletzt WTS Journal 02/2017, Beitrag 2a).	zustehe. Ein nur wahrscheinliches Feststehen des Abnehmers ohne tatsächliche Abnahmeverpflichtung sei hingegen nicht ausreichend.	Abschn. 1a.2 UStAE und 3.12 UStAE
BFH vom 20.10.2016 (AZ: V R 31/15)	Einem Urteil zufolge könne eine Versandungslieferung i. S. v. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG auch dann angenommen werden, wenn der Liefergegenstand, der aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet an einen inländischen Abnehmer gelangt, nach dem Beginn der Versendung für einen kurzen Zeitraum in einem Auslieferungslager zwischenlagert werde. Die Klassifizierung als Versandungslieferung und somit nicht als innergemeinschaftliches Verbringen mit anschließender lokaler Lieferung erfolge unter der Voraussetzung, dass der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung feststehe. Hiervon könne u. a. ausgegangen werden, wenn bei Beginn der Lieferung die verbindliche Bestellung oder Zahlung durch den Abnehmer bereits erfolgt sei.	Das BMF hat diese Rechtsprechung aufgegriffen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert. Die Finanzverwaltung folgt dabei dem BFH insoweit sie auch eine (umsatzsteuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung des Lieferanten aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet an den i. d. R. deutschen Abnehmer annimmt, sofern der Abnehmer bei Beginn des Warentransports im EU-Ausland bereits feststeht. Hiervon könne ausgegangen werden, wenn dieser zu diesem Zeitpunkt die Ware bereits verbindlich bestellt oder bezahlt habe. Eine kurzzeitige Lagerung in einem Auslieferungs- oder Konsignationslager im Inland stehe dem nicht entgegen. Voraussetzung sei allerdings, dass das Lager auf Initiative des Abnehmers eingerichtet sei und dieser ein vertraglich uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware hat.	
BFH vom 16.11.2016 (AZ: V R 1/16)	In einem weiteren Urteil wurde die vorgenannte Rechtsprechung zwar inhaltlich bestätigt. Dennoch konnte aufgrund der Umstände des Urteilsfalls eine Versandungslieferung i. S. v. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG nicht angenommen werden, da der inländische Abnehmer im Zeitpunkt der Lieferung noch nicht feststand. Mithin sei nach Ansicht des BFH zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen in das inländische Konsignationslager gegeben, dem sich eine lokale Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager anschließe. Der BFH führt in seinen Urteilen aus, dass die Annahme einer Versandungslieferung nicht zu beanstanden sei, wenn dem Abnehmer durch vertragliche Regelungen ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die kurzzeitig eingelagerte Ware in einem Auslieferungs- oder Konsignationslager	Insoweit scheidet sodann eine umsatzsteuerliche Registrierung des Lieferanten in Deutschland aus. Den innergemeinschaftlichen Erwerb hat der (deutsche) Abnehmer zu versteuern. Der Lieferant darf in diesen Fällen auch keine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer mehr ausstellen; der Abnehmer wäre jedenfalls nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.	Rechtsfolgen
		Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 01.01.2018 ausgeführte Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe wird es auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nicht beanstandet, wenn weiterhin nach der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung (innergemeinschaftliches Verbringen mit anschließender lokaler Lieferung) verfahren wird. Bei Redaktionsschluss konnte nur inoffiziell vernommen werden, dass diese Übergangsfrist aufgrund der erheblichen Auswirkungen	Zeitliche Anwendungsregelung

Folgen bei nicht feststehendem Abnehmer	<p>bspw. in der Automobilbranche um ein ganzes Jahr bis Ende 2018 verlängert werden soll.</p> <p>Sofern der Abnehmer nach den o.g. Grundsätzen noch nicht feststeht, wird bei der Zwischenlagerung der Ware in einem Konsignationslager ein innergemeinschaftliches Verbringen durch den Lieferanten aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgelöst. Im Inland hat dieser einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG zu deklarieren. Bei der nachfolgenden Lieferung an den (deutschen) Abnehmer ist eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung am Ort des Konsignationslagers im Zeitpunkt der Entnahme der Ware gegeben. Dementsprechend muss sich der Lieferant aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen.</p>	<p>nach Deutschland eingeführt werden, vor dem Hintergrund von § 3 Abs. 8 UStG, sowie Waren, die vor der Einlagerung im Inland im Auftrag des Lieferanten be- oder verarbeitet werden, von den neuen Grundsätzen nicht betroffen sind. Auch Zulieferungen von Sublieferanten können weiterhin eine Registrierungspflicht begründen.</p>	
Praxishinweis	<p>Sämtliche Auslieferungs-/Konsignationslager gehören auf den Prüfstand. Für deutsche Unternehmen sind insbesondere solche Lager ausländischer Lieferanten relevant, da die Frage geklärt werden muss, ob weiterhin ein Vorsteuerabzug aus Rechnungen des Lieferanten mit Ausweis deutscher Umsatzsteuer zulässig ist. Dabei ist zu beachten, dass Waren, die im Namen des Lieferanten aus dem Drittland</p>	<p>Noch sind nicht alle Fragen abschließend geklärt. Das BMF hat das Tatbestandsmerkmal der Kurzzeitigkeit nur grob mit „einigen Tagen oder Wochen“ definiert. Auch wird es sich erst noch zeigen müssen, wie die Finanzverwaltung die weiteren Voraussetzungen, dass das Lager auf Initiative des Abnehmers eingerichtet sein und dieser ein vertraglich uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware haben müsse, auslegt. Auch ist noch nicht klar, ob die Rechtsprechung generelle Auswirkungen auf den Lieferzeitpunkt (Beginn des Warenversand vs. Entnahmezeitpunkt) auch bei Konsignationslagern deutscher Unternehmer hat. Ein weiteres BMF-Schreiben wurde in Aussicht gestellt.</p> <p>Bitte beachten Sie auch den Beitrag 2a zu der geplanten Harmonisierung der Regelungen für Konsignationslager auf EU-Ebene in dieser Ausgabe des WTS Journals.</p>	<p>Reform MwSt-System</p> <p>Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de</p>

2d | Vorsteuerabzug einer Gemeinde aus den Herstellungskosten einer Sporthalle auch bei Überlassung zu einem sehr geringen Entgelt | Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

BFH vom 28.06.2017 (AZ: XI R 12/15)	<p>Der BFH hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass eine Gemeinde durch die Überlassung einer Sporthalle (auch) an Vereine trotz Vereinbarung einer nicht kostendeckenden Nutzungspauschale grundsätzlich unternehmerisch tätig werde und demzufolge zum teilweisen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten der Sporthalle berechtigt sei. Die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG finde trotz defizitärer Leistungstätigkeit bei Gemeinden in der Regel keine Anwendung.</p>	<p>Gaststätte. Die vier Hallenteile sollten nach ihrer Fertigstellung einerseits für Zwecke des Schulsports genutzt und andererseits auch an Vereine für Zwecke des Erwachsenensports überlassen werden. Der zeitliche Nutzungsanteil der Sportvereine betrug rund 14 %. Entsprechend einer Entgeltordnung aus 2005 erhebt die Klägerin von den Sportvereinen eine Nutzungspauschale in Höhe von € 1,50 je Stunde und Hallenteil. Für Sonderveranstaltungen werden weitere Entgelte veranschlagt. Nach Angaben der Stadt wurde aus diesen Zahlungen für die Überlassung der Sporthalle an Vereine ein Kostendeckungsgrad von rund 12 % erzielt.</p>
Urteilsfall	<p>Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Stadt, errichtete von 2010 bis 2014 eine Sporthalle mit angrenzender</p>	

Versagung Vorsteuerabzug durch Finanzamt

In den Streitjahren 2010 bis 2012 machte die Stadt anteilig den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Sporthalle geltend, soweit sie die Sporthalle an Vereine überlassen hat. Dieser anteilige Vorsteuerabzug wurde vom Finanzamt komplett versagt. Das Finanzamt führte zur Begründung u. a. an, dass die Kostendeckungsquote wesentlich geringer (je nach Berechnungsmethode nur 2 % oder sogar 0 % bzw. negativ) und die Stadt daher auch insoweit nicht unternehmerisch tätig sei. Ferner sah das Finanzamt keine Unmittelbarkeit von Leistung und Gegenleistung. Hilfsweise machte das Finanzamt geltend, dass, sollte wider Erwarten eine unternehmerische Tätigkeit angenommen werden, die Mindestbemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 5 UStG einschlägig sei. Denn die ortsansässigen Vereine seien als nahestehende Personen im Sinne dieser Vorschrift anzusehen. All dem folgte schon das FG Baden-Württemberg in der Vorinstanz nicht und gewährte dagegen den anteiligen Vorsteuerabzug im Verhältnis der zeitlichen Nutzung der Sporthalle für Zwecke der Überlassung an Sportvereine.

FG Baden-Württemberg
vom 13.03.2015
(AZ: 9 K 2732/13)

Auch der BFH bestätigte nun, dass die Stadt insoweit als Unternehmerin gehandelt habe. Entgegen der Auffassung des Finanzamts habe die Stadt sehr

wohl Leistungen gegen Entgelt erbracht. Dabei komme es nicht darauf an, ob für die Leistungserbringung ein Preis vereinbart werde, der unter oder über dem Selbstkostenpreis liege. Entscheidend sei vielmehr, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehe. Der BFH folgte dabei der – für den BFH grundsätzlich bindenden – tatsächlichen Würdigung des Finanzgerichts, dass die Nutzungspauschale für die Überlassung der Sporthalle zu entrichten war und nicht nur zur anteiligen Deckung der Betriebskosten. Auch die Asymmetrie zwischen Leistung und Gegenleistung ließ der BFH nicht als alleiniges Argument, das gegen die Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit spreche, zu. Auch eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung konnte der BFH im Streitfall nicht erkennen. Letztendlich verwarf der BFH auch die Mindestbemessungsgrundlage schon allein aus dem Grund, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts in § 10 Abs. 5 UStG nicht genannt werden. Eine analoge Anwendung hielt der BFH nicht für geboten, da die Stadt aufgrund irreversiblen Landesrechts die Sporthalle an Vereine überlassen müsse und das Entgelt überdies auch für diese Zwecke marktüblich sei.

Asymmetrie zwischen Leistung und Gegenleistung schließt unternehmerische Tätigkeit nicht aus

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

2e | Update: Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers – Übergangsregelung für Bauleistungen | Autor: Matthias Lübke, München

Hintergrund

Die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen sind in den letzten Jahren ständig Gegenstand von Änderungen. Hintergrund ist, dass die Finanzverwaltung ursprünglich in Bauträger-Fällen vom Übergang der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG ausging. Diese Auffassung wurde jedoch durch die Rechtsprechung des BFH gekippt. Dem folgte die Finanzverwaltung mit einem BMF-Schreiben in der Weise, dass das einschlägige BFH-Urteil für nach dem 14.02.2014 ausgeführte Umsätze in vollem Umfang allgemein angewendet wird; für Zeiträume vor dem 15.02.2014 wurde eine Nichtbeanstandungsregelung gewährt.

BFH vom 22.08.2013
(AZ: V R 37/10)

BMF vom 05.02.2014

Allerdings können sich die Bauträger auch unmittelbar auf die Rechtsprechung berufen und die von ihnen im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens zu viel angemeldete Umsatzsteuer für vor dem 15.02.2014 ausgeführte Umsätze von den Finanzämtern zurückfordern. Um die Problematik für die öffentlichen Kassen zu entschärfen, hat der Gesetzgeber im Rahmen des Kroatienbegleitgesetzes in § 27 Abs. 19 UStG die Voraussetzungen geregelt, unter welchen Ansprüche geltend gemacht werden können. Diese Regelungen wurden durch die Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben übernommen bzw. konkretisiert.

Kroatienbegleitgesetz
vom 25.07.2014

BMF vom 31.07.2014

BFH vom 23.02.2017
(AZ: V R 16/16 und
V R 24/16)

Wie zu erwarten war, ist die Sache wieder zum BFH zurückgekehrt und das Gericht hatte darüber zu entscheiden, ob die Regelungen gem. § 27 Abs. 19 UStG in dieser Art verfassungskonform sind. Dies hat der BFH grundsätzlich bejaht. Auf dieser Grundlage hat die Finanzverwaltung nunmehr mit einem BMF-Schreiben reagiert und die Anwendung der Übergangsregelung für Bauleistungen gem. § 27 Abs. 19 UStG im Hinblick auf die Besteuerung

bzw. die verfahrensmäßige Abwicklung detailliert dargelegt. In Abschn. 27.1 Abs. 5 UStAE wird auf das BMF-Schreiben verwiesen.

Bauträger, die entsprechende Eingangsleistungen vor dem 15.02.2014 bezogen haben und eine Rückabwicklung ihrer zu viel angemeldeten Umsatzsteuer begehren, haben im jeweiligen Einzelfall die Voraussetzungen zu prüfen und abzustimmen.

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

BMF vom 26.07.2017

2f | Update: Zuordnung einer bewegten Lieferung im Reihengeschäft |

Autor: RA Zbigniew Stępień, München

Zuordnung der
Warenbewegung

Die Frage, nach welchen Kriterien die bewegte Lieferung im Reihengeschäft bestimmt wird, ist seit Jahren Gegenstand kontroverser Diskussionen. Das liegt zum einen daran, dass unionsrechtlich spezielle Regelungen zum Reihengeschäft fehlen. Zum anderen hat der EuGH mit seiner bisherigen Rechtsprechung bei weitem nicht alle Probleme lösen können und die Praktiker nicht selten ratlos zurückgelassen.

werde, die Absichtserklärung eines Erwerbers, den Gegenstand in einen anderen EU-Mitgliedstaat zu transportieren, die verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern sowie die Mitteilung des Weiterverkaufs des Gegenstands.

EuGH vom 27.09.2012
(Rs. C-587/10)

EuGH vom 06.04.2006
(Rs. C-245/04)

In der Rechtssache EMAG hat der EuGH bestätigt, dass die Warenbewegung im Reihengeschäft nur einer Lieferung zugeordnet werden kann und nur diese Lieferung – beim grenzüberschreitenden Reihengeschäft – die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhr- oder innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllen kann. Alle übrigen Lieferungen gelten als ruhend und unterliegen – zumindest bei innergemeinschaftlichen Vorgängen – folglich regelmäßig entweder im Abgangs- oder im Bestimmungsmitgliedstaat der Umsatzsteuer. Die Frage der Zuordnungskriterien im Reihengeschäft war indes nicht Gegenstand des Verfahrens.

In der Rechtssache VSTR hat der EuGH ein weiteres Mal die Frage der Zuordnungsentscheidung zu klären gehabt und entschieden, dass die Mitteilung des Weiterverkaufs für sich allein nicht als Kriterium dienen könne. Entscheidend sei vielmehr, wann die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Endabnehmer erfolgt sei. Sofern diese zweite Lieferung bereits im Ursprungsland, d. h. vor dem Transport der Ware, stattgefunden habe, könne die Warenbewegung nicht mehr der ersten Lieferung zugeordnet werden.

EuGH vom 26.07.2017
(Rs. C-386/16)

EuGH vom 16.12.2010
(Rs. C-430/09)

In einem weiteren Urteil hat der EuGH zu der Frage der Zuordnung der Warenbewegung Stellung bezogen. In der Rechtssache Euro Tyre Holding hat das Gericht für Recht gesprochen, dass die Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung von „einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände“ abhängt. Als Kriterien nannte der EuGH u.a. die Zeitpunkte, in denen das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf die jeweiligen Abnehmer übertragen

In einem aktuellen Fall hat der EuGH in der Rechtssache Toridas einen weiteren Versuch unternommen, Licht ins Dunkel zu bringen. Bei dieser Entscheidung ging es um die in Litauen ansässige Gesellschaft Toridas, die Ware an das in Estland ansässige Unternehmen Megalain verkaufte, das seinerseits die Ware an Abnehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten veräußerte. Toridas waren alle wesentlichen Umstände, die Geschäfte von Megalain an EU-Abnehmer betrafen, bekannt. Der Warentransport aus Litauen an die EU-Abnehmer wurde im Auftrag von Megalain ausgeführt.

Der EuGH hat seine Entscheidung vor dem Hintergrund folgender Grundsätze gefällt:

- Es könne nur eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung geben.
- Die Zuordnung der Warenbewegung habe unter einer umfassenden Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls zu erfolgen.
- Entscheidend sei, ob der mittlere Unternehmer dem Endabnehmer die Verfügungsmacht vor der innergemeinschaftlichen Beförderung / Versendung verschafft hat.
- Es komme darauf an, ob der mittlere Unternehmer dem Erstlieferer eine Absichtserklärung zum Weiterverkauf angezeigt hat.

Bei Anwendung der o.g. Grundsätze gelangte der EuGH konsequenterweise zu der Auffassung, dass die Warenbewegung der Lieferung von Megalain an die EU-Abnehmer zuzuordnen war. Folglich konnte nur diese Lieferung bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sein. Aufgrund der Zuordnungsentscheidung musste das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nicht mehr geprüft werden. War

die Lieferung von Megalain an die EU-Abnehmer die warenbewegte Lieferung, so war die Lieferung von Toridas an Megalain eine ruhende und daher steuerpflichtige (Inlands-)Lieferung im Abgangsland.

Das Urteil in der Rechtssache Toridas trägt zur Erhellung bei. Der EuGH setzt auf seiner bisherigen Rechtsprechung auf und hat das Kriterium der Absichtserklärung wieder betont bzw. mithin gestärkt, ggf. sogar als entscheidungsrelevant eingestuft.

Die weitere Entwicklung bleibt in zweierlei Hinsicht abzuwarten: Zum einen hat sich die EU-Kommission dem Thema angenommen und einen Vorschlag zur Regelung des Reihengeschäfts in Art. 138a MwStSystRL-E präsentiert (vgl. Beitrag 2a in der aktuellen Ausgabe des WTS Journals). Zum anderen stehen beim EuGH zwei weitere Fälle in den Rechtssachen Bühler KG (zu Dreiecksgeschäft) und Kreuzmayr (zu Abholfall) zur Entscheidung an. Vor diesem Hintergrund ist das angekündigte BMF-Schreiben zurückgestellt und nicht mehr zeitnah zu erwarten.

Praxishinweis

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

2g | Vorsteuerabzug aus Dacharbeiten für Photovoltaikanlagen |

Autorin: Stephanie Keusch, München

Urteilsfall

Die Klägerin betrieb auf dem Dach des von ihr mit ihrem Ehemann bewohnten Anwesens, das im Alleineigentum ihres Ehemanns stand, eine Photovoltaikanlage zur entgeltlichen Stromeinspeisung. Zum Betrieb der Photovoltaikanlage mietete die Klägerin von ihrem Ehemann eine über dem Scheunenteil des Anwesens gelegene Teilfläche des Daches von 158,5 qm gegen ein Nutzungsentgelt an. Im Streitjahr 2011 beauftragte sie einen Dachdecker mit Arbeiten an der gesamten Dachfläche von 470 qm. Vom Rechnungsbetrag (€ 20.615,15 zzgl. € 3.916,29 Mehrwertsteuer) entfielen dabei € 10.748,42 zzgl. € 2.042,20 Mehrwertsteuer auf die Arbeiten am Scheunendach.

Die Klägerin machte für das Streitjahr zunächst 90 % des in der Rechnung der Zimmerei ausgewiesenen Steuerbetrags als Vorsteuer geltend. Das Finanzamt versagte ihr jedoch den Vorsteuerabzug.

Der BFH führte dazu aus, dass im Streitfall keine unionsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG bestünden; nach dieser Vorschrift ist ein Vorsteuerabzug nur möglich, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt. Denn das Gebäude, für dessen Dacherneuerung die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend machte, wurde neben der Verwendung für den Betrieb der Photovoltaikanlage nur für private Wohnzwecke, nicht aber für nichtwirtschaftliche – nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende – Tätigkeiten verwendet; nur letztere könnten unter Berufung auf das günstigere Unionsrecht zu einem erweiterten Vorsteuerabzug führen (vgl. WTS Journal 02/2017, Beitrag 2c). Gleiches gilt für die Nutzung der Scheune.

Ohne dass dies lt. BFH revisionsrechtlich zu beanstanden wäre, ist das Finanzgericht davon ausgegangen, dass es im Streitfall

BFH vom 03.08.2017
 (AZ: V R 59/16)

Anwendbarkeit von
 § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG

Verwendungsmöglich-
keit des gesamten
Gebäudes entscheidend

um den Vorsteuerabzug aus einer einheitlichen Leistung zur Dacherneuerung gehe, deren Aufspaltung in mehrere Einzelleistungen wirklichkeitsfremd wäre. Das Finanzgericht habe zudem in der Gesamtleistung zutreffend eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG gesehen. Diese Werklieferung beziehe sich nach den im Revisionsverfahren bindenden Feststellungen des Finanzgerichts (§ 118 Abs. 2 FGO) auf die gesamte Dachfläche. Geht es um den Vorsteuerabzug aus einer Werklieferung für die gesamte Dachfläche, müsse lt. BFH das gesamte Gebäude und damit die Verwendungsmöglichkeit des gesamten Gebäudes in die durch § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG vorgegebene Verhältnisrechnung einbezogen werden. Daher komme es für die Frage, ob die von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG geforderte unternehmerische Mindestnutzung vorliegt, auf die Verwendung des gesamten Gebäudes unter Einschluss aller Flächen unter dem Dach und der gesamten Dachfläche an. Einzubeziehen in die Verhältnisrechnung zur Feststellung der unternehmerischen Mindestnutzung sind daher neben der Scheune

auch die privaten Wohnflächen sowie die Dachflächen, die nicht für den Betrieb der Photovoltaikanlage genutzt wurden.

Das Verfahren wurde an das Finanzgericht zurückverwiesen, damit es entsprechende, bislang unterlassene Feststellungen nachholen könne. Da die Mindestnutzungsgrenze von 10 % aber vermutlich deutlich unterschritten sein dürfte, wird der Vorsteuerabzug insoweit in vollem Umfang versagt werden. Demgegenüber gewährte der BFH jedoch den Vorsteuerabzug aus einer Rechnung über das Vorhalten eines Baugerüsts in voller Höhe, da dieses nur für die Arbeiten an der Photovoltaikanlage aufgestellt wurde.

Der BFH hat in seinen Hinweisen an das Finanzgericht ferner darauf hingewiesen, dass ein Zuordnungswahlrecht des Gebäudes zum umsatzsteuerlichen Unternehmen der Klägerin über die angemietete Teilfläche des Daches ausscheide. Damit erübrige sich auch die Frage nach der Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe.

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

3a | Einheitliches Vertragswerk in der Grunderwerbsteuer |

Autorin: RAin Monika Kirsch-Waltinger, München

Gleich lautender
Ländererlass vom
20.09.2017

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben die von der Rechtsprechung entwickelten Regelungen zum einheitlichen Vertragswerk bzw. Erwerbsgegenstand nunmehr in gleich lautenden Ländererlassen kommentiert. Der aktuelle Ländererlass berücksichtigt jetzt auch die BFH-Urteile vom 08.03.2017 (AZ: II R 38/14) und vom 25.01.2017 (AZ: II R 19/15), die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Erstfassung des Erlasses am 14.03.2017 noch nicht veröffentlicht waren.

Vereinbarungen der
Vertragsparteien

Grundsätzlich sind die vertraglichen Vereinbarungen der Vertragsparteien maßgeblich für den Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Haben sie das bebaute Grundstück zum Vertragsgegenstand gemacht, ist dieser Zustand der Besteuerung zugrunde zu legen, selbst wenn das Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts noch unbebaut ist.

Voraussetzung für ein einheitliches Vertragswerk sind ein rechtlicher bzw. ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Grundstücks und der Erbringung der Bauleistungen. Die rechtliche Bindung zwischen mehreren Vereinbarungen kann sich aus der Verknüpfung im Vertragstext, der Zusammenfassung der Vereinbarungen in einer Urkunde oder einem Gesamtpreis ergeben. Ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang liegt vor, wenn der Erwerber (spätestens) bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags hinsichtlich des „Ob“ und „Wie“ der Bebauung gegenüber der Veräußererseite gebunden ist.

Treten auf der Veräußererseite mehrere Personen auf (z.B. Grundstückseigentümer, Bauunternehmer, Makler, Treuhänder), müssen für die Annahme des objektiv engen sachlichen Zusammenhangs zur Bindung an eine bestimmte Bebauung weitere Umstände hinzutreten. Dies kann

Zusammenhang des
Grundstückskauf- und
Bauerrichtungsvertrages

Mehrere Personen auf
Veräußererseite

beispielsweise eine enge personelle, wirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Verbindung der Personen auf der Veräußererseite sein oder ein Hinwirken auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Bauleistungsverträge durch abgestimmtes Verhalten.

bestimmter Sonderfälle, wie den Erwerb durch Funktionsträger (Treuhänder oder Projektanbieter), die Behandlung von Baubetreuungskosten, von Roh- oder Ausbauarbeiten oder die Geltung der o.g. Grundsätze für die Bestellung und den Erwerb von Erbbaurechten.

Bebauungsverpflichtung

Voraussetzung für die Annahme eines bebauten Grundstücks als Erwerbsgegenstand ist, dass die Veräußererseite zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet ist.

Schließlich gehören zur Gegenleistung (als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer) alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und Dritte gewährt, um das Grundstück im (zukünftig) bebauten Zustand zu erwerben.

Umfang der Gegenleistung

Sonderfälle

Der neue Erlass behandelt auch die grunderwerbsteuerliche Beurteilung

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

3b | Mittelbar beteiligte Gesellschafter einer Personengesellschaft als sog. Altgesellschafter bei der Grunderwerbsteuer | Autor: RA (Syndikus) Philipp Dobrodziej, München

FG Düsseldorf vom
29.03.2017
(AZ: 7 K 439/10 GE)

Die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG unterwirft den Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft der Grunderwerbsteuer, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Vermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Mit Urteil vom 29.03.2017 entschied das FG Düsseldorf, dass dieser Tatbestand auch dann erfüllt sein kann, wenn einer der Anteilserwerber bereits vor dem Gesellschafterwechsel mittelbar über eine Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft beteiligt war, da diese Anteile bei der Ermittlung der schädlichen Quote miteinzubeziehen sind.

der KG – um einen sog. Altgesellschafter handle, dessen unmittelbare Beteiligung in Höhe von 6 % daher nicht bei der Quotenbildung berücksichtigt werden dürfe.

Das FG Düsseldorf teilte diese Ansicht nicht. Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die ihrerseits Gesellschafterin einer Personengesellschaft ist, seien an letzterer nicht unmittelbar beteiligt. Zivilrechtlich gebe es keine mittelbare Beteiligung der Anteilseigner an der Personengesellschaft, sodass nur die Kapitalgesellschaft selbst, nicht jedoch deren Anteilseigner Altgesellschafter der Personengesellschaft sein können. Auch der Rechtsprechung des BFH sei grundsätzlich zu entnehmen, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als neuer Gesellschafter anzusehen sei, wenn er selbst Anteile an der zunächst nur mittelbar gehaltenen Personengesellschaft erwerbe. Insgesamt seien daher 99 % der Anteile der Klägerin übertragen worden: 93 % im Wege der Verschmelzung und 6 % im Wege der Übertragung auf den Anteilseigner der GmbH.

GmbH-Gesellschafter ist bei Erwerb einer zuvor mittelbaren KG-Beteiligung immer Neugesellschafter

Urteilsfall

An der grundstückshaltenden Klägerin, einer KG, war ursprünglich u. a. eine GmbH zu 99 % beteiligt. Die GmbH veräußerte zunächst KG-Anteile in Höhe von 6 % an einen ihrer Anteilseigner, der zu diesem Zeitpunkt zu 40 % an der GmbH beteiligt war. Im Anschluss wurde die GmbH auf eine andere GmbH verschmolzen. Das Finanzamt erließ daraufhin einen GrESt-Bescheid zu Lasten der Klägerin, da es den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt sah. Die Klägerin war jedoch der Ansicht, dass es sich bei dem Anteilseigner der GmbH durch – dessen bereits zuvor bestehende, mittelbare Beteiligung an

Wegen grundsätzlicher Bedeutung wurde die Revision vom Finanzgericht zugelassen und auch bereits eingelegt, sodass das Verfahren nun beim BFH anhängig ist (AZ: II R 18/17).

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

4 | Persönlicher Freibetrag bei beschränkter Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

<p>Hintergrund</p> <p>BFH vom 10.05.2017 (AZ: II R 53/14)</p>	<p>Die gesetzliche Beschränkung des Freibetrags für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe wurde vom EuGH mehrfach als europarechtswidrig eingestuft und daraufhin auch vom Gesetzgeber abgemildert. Eine Gleichstellung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerben ist jedoch nach wie vor nicht gegeben. Nun hat der zweite Senat des BFH Klarheit in Bezug auf die Frage der Anwendung der persönlichen Freibeträge bei beschränkt steuerpflichtigen Erwerben geschaffen – allerdings nur für Erwerbe vor Inkrafttreten der letzten Gesetzesänderung zum 25.06.2017.</p>	<p>Die spätere Handhabung des Finanzamts, den für unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbe geltenden Freibetrag nur anteilig im Verhältnis des inländischen Erwerbs zum Gesamterwerb zu gewähren, entspricht der aktuellen gesetzlichen Regelung. Diese jüngst mit Verkündung des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes in Kraft getretene Neufassung gilt allerdings erst für Erwerbe nach dem 24.06.2017 und war somit im Streitfall nicht anwendbar. An einer entsprechenden Auslegung der Vorgängerregelung sah sich der BFH aus rechtlichen Gründen gehindert.</p>	<p>Anmerkung</p>
<p>Urteilsfall</p>	<p>Im Streitfall war ein ausschließlich in der Schweiz steueransässiger Erblasser im Jahre 2010 von seiner ebenfalls ausschließlich in der Schweiz steueransässigen Ehefrau beerbt worden. Zum Nachlass gehörten u.a. Grundstücke in Deutschland. Das Finanzamt gewährte zunächst nur den nach damaliger Gesetzeslage für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe vorgesehenen persönlichen Freibetrag i.H.v. € 2.000. Im Laufe des Klageverfahrens erging ein geänderter Erbschaftsteuerbescheid, in dem das Finanzamt den für unbeschränkt steuerpflichtige Zuwendungen geltenden Freibetrag i.H.v. € 500.000 anteilig im Verhältnis des inländischen Erwerbs zum Gesamterwerb gewährte. Auch diese Beschränkung stufte das Finanzgericht als europarechtswidrig ein und gewährte den ungekürzten Freibetrag i.H.v. € 500.000. Der BFH hat die Entschei-</p>	<p>Ob die heute im Gesetz verankerte anteilige Kürzung des Freibetrags europarechtskonform ist, erscheint zumindest zweifelhaft. Zuletzt hat der EuGH wiederholt festgestellt, dass er keine Umstände sieht, die eine unterschiedliche Freibetragsregelung für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe und solcher, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, rechtfertigen. Auch bei Erwerben nach dem 24.06.2017 sollten betroffene Steuerpflichtige daher einer Kürzung des Freibetrags unter Hinweis auf die vorgenannte Rechtsprechung widersprechen, bis die Rechtsfrage hierzulande höchstrichterlich geklärt ist.</p>	<p>Praxishinweis</p> <p>Kontakt: RA/FAStR Michael Althof, München, michael.althof@wts.de</p>

5a | Kostenübernahme des Arbeitnehmers bei Firmenwagengestellung | Autorin: StBin Anke Schreiber-Yener, München

<p>BFH vom 30.11.2016 (AZ: VI R 49/14 und VI R 2/15)</p> <p>BMF vom 21.09.2017</p>	<p>Aufgrund von zwei BFH-Urteilen vom 30.11.2016 hat die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 21.09.2017 die steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei der Überlassung eines Firmenwagens erweitert (vgl. WTS Journal 02/2017, Beitrag 5a).</p> <p>Danach mindert nicht mehr nur das vom Arbeitnehmer gezahlte pauschale Nutzungsentgelt (z.B. Leasingrate, Monatspauschale, Kilometerpauschale) den</p>	<p>geldwerten Vorteil für die Privatnutzung des Firmenwagens. Zusätzlich werden nun auch bestimmte, nach Arbeitsvertrag oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vom Arbeitnehmer zu tragende Kfz-Einzelkosten als anrechenbares Nutzungsentgelt berücksichtigt.</p> <p>Hierzu zählen z.B. Treibstoffkosten, Ladestrom, Garagen-/Stellplatzmiete, Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigung</p>	<p>Lfd. Kfz-Kosten als Nutzungsentgelt</p>
--	--	--	--

tigungen, Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungsbeiträge, Wartungs- und Reparaturkosten, Kfz-Steuer, Wagenpflege/wäsche. Nicht dazu zählen Kosten, die nicht zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören, z. B. Fahrtkosten, Vignetten, Maut, Parkgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder. Ebenfalls stellt in Gehaltsumwandlungsfällen der Barlohnverzicht zugunsten einer Firmenwagengestellung kein anrechenbares Nutzungsentgelt dar.

Berechnung Das Nutzungsentgelt mindert den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung des Firmenwagens. Es erfolgt eine Anrechnung maximal bis auf Null. Ein den geldwerten Vorteil übersteigendes Nutzungsentgelt führt nicht zu negativem Arbeitslohn.

Verfahren Die Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den laufenden Kfz-Kosten können sowohl im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens als auch bei der Einkommensteuer-

erveranlagung des Mitarbeiters berücksichtigt werden. Bei Berücksichtigung im Lohnsteuerabzugsverfahren mindert sich auch das beitragspflichtige Arbeitsentgelt in der Sozialversicherung. Auf die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage hat das Nutzungsentgelt aber keine Auswirkung.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist der Arbeitgeber verpflichtet, die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils zu berücksichtigen, wenn sich aus dem Arbeitsvertrag oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt.

Arbeitgeber können zur Arbeitsvereinfachung in den internen Richtlinien bzw. den Kfz-Überlassungsverträgen regeln, dass die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten nicht bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden und er diese in der Einkommensteueranlagung geltend machen kann.

Praxishinweis

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

5b | Kaffee und trockenes Brötchen sind lohnsteuerlich kein Frühstück |

Autorin: RAin Stefanie Baron, München

FG Münster vom
31.05.2017
(AZ: 11 K 4108/14)

Nach einem Urteil des FG Münster vom 31.05.2017 stellt es keinen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug in Form einer Mahlzeit „Frühstück“ dar, wenn der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern Heißgetränke und trockene Brötchen bereitstellt. Es handelt sich lediglich um einen Sachbezug in Form von „Kost“, für den die monatliche Freigrenze von € 44 nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG anwendbar ist.

Urteilsfall Ein Softwareunternehmen stellte Mitarbeitern, Kunden und Gästen arbeitstäglich unentgeltlich Brötchen in Körben und Heißgetränke in einem Heißgetränkeautomaten bereit. Bei den Brötchen handelte es sich um Laugen-, Käse-, Schoko- und Roggenbrötchen ohne Aufschnitt und sonstigen Belag.

Urteilsbegründung In der Urteilsbegründung setzte sich das Finanzgericht mit den Begriffen Aufmerksamkeit, Mahlzeit und Kost auseinander. Das Finanzgericht betrachtete das Reichen von Heißgetränken für sich genommen als

Aufmerksamkeit, die wegen Einhaltens der € 60-Grenze schon keinen Arbeitslohn darstellten. Die Bereitstellung von Brötchen ohne Belag oder Brotaufstrich für sich genommen sah das Finanzgericht ebenfalls als Aufmerksamkeit an. In einer Gesamtbetrachtung von Heißgetränk und trockenem Brötchen sei auch nicht vom Vorliegen einer Mahlzeit „Frühstück“ auszugehen. Ein „Frühstück“ verlange einen Brotaufstrich oder Belag auf einem Brötchen. Heißgetränk und Brötchen erfüllten aber im Ergebnis den Sachbezug „Kost“, der wegen Nichtüberschreitens der monatlichen € 44-Freigrenze nicht versteuert werden muss.

Die Revision gegen das Urteil ist beim BFH anhängig. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH in solch einer Konstellation von einer Mahlzeit „Frühstück“ ausgeht bzw. wie er die für eine Bewertung mit dem Sachbezugswert entscheidende Abgrenzung vornimmt.

Anhängige Revision
(AZ: VI R 36/17)

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

Alle Jahre wieder... die Versteuerung von Sachzuwendungen

Die Weihnachtsfeier Ihres Unternehmens war ein voller Erfolg? Damit Sie im Nachgang keine bösen Überraschungen erleben, möchten wir Sie auf folgendes aufmerksam machen: Aus steuerlicher Sicht kann es sich bei dieser Einladung um Sachzuwendungen handeln, die Sie für eine korrekte Versteuerung umfangreich dokumentieren müssen. Dies erfordert einen großen Kommunikations- und Abstimmungsaufwand mit vielen Personen und Abteilungen.

Der WTS EVENTmanager kann Sie dabei weitreichend unterstützen: Das Tax Tool ermöglicht es, Sachzuwendungen einfach zu erfassen, transparent zu dokumentieren und sie somit korrekt zu versteuern. Außerdem bietet die Software Schnittstellen zum nahtlosen Datenaustausch.

Mit Hilfe des WTS EVENTmanager können Sie die entsprechenden Compliance-Anforderungen in Ihrem Unternehmen umfassend erfüllen.

Möchten Sie mehr erfahren? Sprechen Sie uns an.

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

Susanne Weber

Telefon +49 (0) 89 28646 2256

susanne.weber@wts.de

Stephanie Henseler

Telefon +49 (0) 221 348936 264

stephanie.henseler@wts.de

wts.com/de

5c | Der neue Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung |*Autorin: StBin Susanne Weber, München*

Betriebsrenten-
stärkungsgesetz
(BGBl. I 2017 S. 3214)

Ab dem 01.01.2018 wird eine neue Förderung der betrieblichen Altersversorgung für Geringverdiener eingeführt. Diese erfolgt durch einen staatlichen Zuschuss in Höhe von 30 % zu einem vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleisteten Beitrag zu einer kapitalgedeckten Altersversorgung (Pensionsfonds, Pensionskasse oder Direktversicherung). Der Arbeitgeber muss für den Mitarbeiter im Kalenderjahr mindestens einen Beitrag von € 240 zahlen. Maximal wird ein Betrag von € 480 im Kalenderjahr gefördert, so dass die Zulage bis zu € 144 beträgt. Gefördert werden aber nur Beiträge, die über die im Jahr 2016 für den Mitarbeiter geleisteten Beiträge hinausgehen.

Steuerfrei und
beitragsfrei in der
Sozialversicherung

Der geförderte Arbeitgeberbeitrag ist steuerfrei (§ 100 Abs. 6 EStG) und beitragsfrei in der Sozialversicherung (§ 1 Abs. 1 Nr. 9 SVEV).

Anforderungen
an den Vertrag

Die Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgungsleistung muss in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans vorgesehen sein. Die Vertriebskosten dürfen nicht zu Lasten der ersten Beiträge, sondern nur als fester Anteil der laufenden Beiträge einbehalten werden.

Geringverdiener

Geringverdiener in diesem Sinn sind Mitarbeiter, deren laufender Arbeitslohn im Zeitpunkt der Beitragsleistung bei monatlichem Lohnzahlungszeitraum nicht mehr als € 2.200 beträgt. Sonstige Bezüge, steuerfreier und pauschal besteuert

Arbeitslohn bleiben bei der Berechnung der Verdienstgrenze außer Ansatz.

Der Förderbetrag kann auch für beschränkt einkommensteuerpflichtige Mitarbeiter geltend gemacht werden. Der Arbeitslohn muss aber im Lohnzahlungszeitraum, für den der Förderbetrag geltend gemacht wird, im Inland – zumindest teilweise – dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Steuerpflicht im Inland

Die Förderung kann nur für Mitarbeiter mit einem ersten Dienstverhältnis in Anspruch genommen werden. Sie ist aber auch in Zeiten eines weiterbestehenden Dienstverhältnisses ohne Anspruch auf Arbeitslohn (Mutterschutz/Elternzeit, Pflegezeit, Bezug von Krankengeld) möglich. Bei einem Arbeitgeberwechsel im Laufe des Jahres kann der Förderbetrag ggf. mehrfach in Anspruch genommen werden.

Erstes Dienstverhältnis

Arbeitgeberwechsel im
Laufe des Jahres

Der Arbeitgeber kann den Förderbetrag durch einen Abzug von der in der Lohnsteuer-Anmeldung abzuführenden Lohnsteuer beim Betriebsstättenfinanzamt geltend machen. Viele der für die Lohnsteuer geltenden Vorschriften sind daher anwendbar. Dies gilt z.B. für Lohnsteuer-Außenprüfung und Nachschau. Wird bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung festgestellt, dass die Voraussetzungen für den Förderbetrag nicht vorgelegen haben, werden die entsprechenden Lohnsteuer-Festsetzungen geändert.

Verfahren

Lohnsteuerprüfung

Anrufungsauskunft

Arbeitgeber können bei Fragen zum BAV-Förderbetrag eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG beim Betriebsstättenfinanzamt beantragen.

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

5d | Angabe von Mahlzeiten in Lohnsteuerbescheinigung |*Autorin: RAin Grit Findeisen-Müller, München*

Bescheinigungspflicht für
Großbuchstaben „M“

Erhält ein Arbeitnehmer während einer beruflichen Auswärtstätigkeit oder doppelten Haushaltsführung von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit gestellt, die mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist, so ist vom Arbeitgeber im Lohnkonto der Großbuchstabe „M“ aufzu-

zeichnen und in der Lohnsteuerbescheinigung einzutragen.

Diese Pflicht gilt unabhängig davon, wie viele Mahlzeiten dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt wurden. Irrelevant ist auch, ob die Mahlzeit ggf. nicht versteuert werden musste, weil dem Arbeitnehmer

Pflicht unabhängig
von Besteuerung

Übergangsregelung bei § 4 Abs. 3 LStDV	eine steuerfreie Verpflegungspauschale zustand (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) oder ob der Arbeitgeber die Mahlzeit individuell oder pauschal (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG) besteuert hat. Bislang lässt es die Finanzverwaltung zu, dass Arbeitgeber mit vom Betriebsstättenfinanzamt gewährten Aufzeichnungserleichterungen den Großbuchstaben „M“	nicht aufzeichnen und bescheinigen müssen (weil die Angaben anhand der Reisekostenabrechnungen jederzeit prüfbar sind). Diese Übergangsregelung wurde letztmalig nochmals von der Finanzverwaltung bis zum 31.12.2018 verlängert (BMF vom 27.09.2017, dort Tz. I.2.). Ab 01.01.2019 müssen alle Arbeitgeber den Großbuchstaben „M“ bescheinigen.	Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de
--	---	---	---

6a | Festsetzungsverjährung für den verdeckten Versorger und für Verbrauchsteuerentlastungsansprüche | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Verdeckter Versorger	Wer als Versorger mit Sitz im Steuergebiet Strom leisten will, bedarf einer Erlaubnis nach § 4 Abs. 1 StromStG. Sofern Strom ohne eine derartige Erlaubnis an Letztverbraucher geleistet wird, liegt der Fall des sogenannten verdeckten Versorgers vor, soweit keine Ausnahme zum Versorgerstatus nach § 1a StromStV greift. Regelmäßig hat ein verdeckter Versorger keine Kenntnis über seine Versorgereigenschaft oder über die Erlaubnispflicht.	standenene Steuer sind alle Tatbestandsvoraussetzungen des Vergütungsanspruchs verwirklicht. Das Hauptzollamt hatte dagegen zuvor argumentiert, dass der Vergütungsanspruch bereits mit dem Leisten des Stroms durch den Vorversorger an den verdeckten Versorger entstanden sei. Hinsichtlich der Versteuerungsnachweise und der Vergütungsfristen sei das BFH-Urteil vom 20.09.2016, AZ: VII R 7/16 (vgl. WTS Journal 05/2017), einschlägig.	Zurückgewiesene Argumentation der Verwaltung
Doppelte Steuerentstehung	In dieser Situation entsteht die Steuer zunächst durch das Leisten des Stroms vom Vorversorger an den verdeckten Versorger. Im Regelfall wird der Vorversorger die Stromsteuer für diese geleisteten Mengen anmelden und seinem Kunden in Rechnung stellen. Außerdem entsteht die Steuer durch die tatsächliche Entnahme des Stroms durch den Letztverbraucher. Steuerschuldner ist der verdeckte Versorger.	In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Zollverwaltung derzeit regelmäßig mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 20.09.2016 die Auffassung vertritt, dass die Festsetzungsfrist für Entlastungsanträge auch mit dem Bezug von verbrauchsteuerrechtlichen Erzeugnissen beginnt, wenn die Waren bisher ausdrücklich nicht versteuert wurden. Insbesondere bei nachträglich festgestellten Unregelmäßigkeiten während Beförderungen unter Steueraussetzung oder im Steuerbefreiungsverfahren gehen alle Wirtschaftsbeteiligten und auch die Zollverwaltung bis zur Steuerfestsetzung von un versteuerten Erzeugnissen aus. Wenn eine Steuer erst nachträglich, bspw. infolge einer Betriebsprüfung, festgesetzt wird, sollen die daraufhin beantragten Entlastungen dann regelmäßig aufgrund abgelaufener Antragsfristen nicht mehr gewährt werden können. Vor diesem Hintergrund hat das BMF mit dem Referentenentwurf für eine Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und Stromsteuer-Durchführungsverordnung vom 10.10.2017 angekündigt, die sogenannte verlängerte Antragsfrist	Steuerentlastung von zuvor ausdrücklich un versteuerten Ware
Vergütungsanspruch für den verdeckten Versorger	Um die Doppelbesteuerung aufzulösen und aufwändige Rechnungskorrekturen zu vermeiden, kann der verdeckte Versorger nach § 5 Abs. 3 Satz 3 StromStG eine Vergütung der vom Vorversorger entrichteten Steuer beantragen. Hierfür hat er nachzuweisen, dass die durch die tatsächliche Entnahme des Stroms entstandene Steuer entrichtet worden ist.		
FG München vom 01.06.2017 (AZ: 14 K 2093/14 und 14 K 3408/16)	Zu diesem Sachverhalt hat das FG München mit Urteilen vom 01.06.2017 entschieden, dass die Festsetzungsfrist für den Vergütungsanspruch des verdeckten Versorgers erst mit Ablauf desjenigen Jahres beginnt, in dem dieser seine Steuerschuld begleicht. Erst durch die Zahlung der durch die tatsächliche Entnahme des Stroms ent-		Verlängerte Antragsfrist?

aus der EnergieStV und der StromStV zu streichen.

Streitpunkt:
Beginn der Antragsfrist

Die aktuellen Urteile des FG München lassen die Rechtsauffassung der Verwaltung zweifelhaft erscheinen. Verbrauchsteuerrechtliche Entlastungstatbestände setzen regelmäßig „nachweislich versteuerte“ Erzeugnisse voraus. Mit Urteil vom 20.09.2016 hat der BFH hinsichtlich einer Energiesteuerentlastung für leitungsgelinktes Erdgas ausgeführt, dass dem Antragsteller als Mittel der Glaubhaftmachung der Versteuerung nur die Vorlage von Rechnungen bleibt, aus denen der Bezug versteuerter Energieerzeugnisse ersichtlich ist, weil er nicht auf die Besteuerungsunterlagen seines Lieferanten zugreifen kann.

Da der Antragsteller den Versteuerungsnachweis nicht mit einer Rechnung über ausdrücklich unversteuerte Erzeugnisse erbringen kann, ist zu vertreten, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der jeweiligen Entlastungsansprüche zum Zeitpunkt des Warenbezugs nicht verwirklicht waren. Die Festsetzungsfrist für die Entlastungsansprüche sollte in diesen Fällen erst beginnen, wenn Wirtschaftsbeteiligte und Verwaltung aufgrund einer tatsächlichen Steuerfestsetzung davon ausgehen, dass versteuerte Erzeugnisse vorliegen.

Entlastungsanspruch erst mit der Versteuerung

Aufgrund der dargestellten rechtlichen Unsicherheit sollten Entlastungsberechtigte strengstens auf eine fristgerechte Antragstellung achten.

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

6b | Stromsteuerrechtlicher Entlastungsberechtigter beim Druckluft-Contracting |

Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Stromsteuerentlastungen
für Unternehmen des
Produzierenden
Gewerbes

Mit der Beantragung der Steuerentlastungen nach §§ 9b und 10 StromStG können Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ihre Stromsteuerbelastung mindern. Bei der Antragstellung ist darauf zu achten, dass die Steuerentlastungen nur für die zu eigenbetrieblichen Zwecken entnommenen Strommengen gewährt werden. Sofern mehrere Vertragsparteien an einer Stromentnahme beteiligt sind, ist die Bestimmung des begünstigten Entnehmers regelmäßig strittig.

mer in der Regel auf dem Betriebsgelände seines Kunden eine Druckluftstation, d.h. eine automatisierte Anlage zur Erzeugung von Druckluft. Während des Betriebs verbleibt die Anlage im Eigentum des Auftragnehmers. Der Kunde darf an der Anlage keine Veränderungen ohne Einverständnis des Auftragnehmers vornehmen. Soweit der Kunde über die jährliche Pauschale hinausgehende Druckluftmengen benötigt, werden diese gesondert abgerechnet.

BFH vom 25.09.2013
(AZ: VII R 64/11)

Nach den Beurteilungskriterien des BFH-Urteils vom 25.09.2013 ist bei der Bestimmung des entlastungsberechtigten Stromentnehmers eine rechtlich selbstständige Wahrnehmung von Aufgaben entscheidend, die mit der betriebsbedingten Entnahme von Strom einhergeht. Abzustellen ist auf die rechtlich selbstständige Einheit.

Der Betrieb der Druckluftstation erfolgt automatisch, d.h. für die Erzeugung der Druckluft wird kein Personal des Auftragnehmers eingesetzt. Stattdessen schalten sich die Kompressoren der Anlage selbsttätig ein, sobald der Kunde Druckluft aus der Station entnimmt. Der Kunde stellt dem Auftragnehmer den für den Betrieb der Druckluftstation benötigten Strom kostenfrei zur Verfügung.

Automatischer Betrieb
und kostenlose Strom-
beistellung

Druckluft-Contracting

Mit Schreiben vom 07.09.2017 hat die Generalzolldirektion (GZD) zur Frage Stellung bezogen, wer stromsteuerrechtlicher Entlastungsberechtigter nach §§ 9b, 10 StromStG bei Druckluft-Contracting-Modellen ist. Im Rahmen dieser vertraglichen Vereinbarungen zahlt der Kunde eine Druckluft-Contracting-Rate an seinen Auftragnehmer, um hierfür eine jährlich festgelegte Druckluftmenge zu erhalten. Zu diesem Zweck errichtet der Auftragneh-

Nach der aktuellen GZD-Verfügung geht die Initiative zur Erzeugung der Druckluft aufgrund der automatischen Betriebsweise vom Kunden aus. Die Druckluftentnahme durch den Kunden löst damit auch den Realakt der Stromentnahme aus: Der Kunde bestimmt selbst, ob und in welcher Menge er Druckluft aus der Anlage entnimmt und beeinflusst damit direkt den zur Druckluftherzeugung erforder-

GZD-Verfügung vom
07.09.2017

	lichen Stromverbrauch. Im Ergebnis ist somit nach Auffassung der GZD der Kunde Entlastungsberechtigter nach §§ 9b, 10 StromStG für die in der Anlage eingesetzten Strommengen.	insbesondere Anlagen zur Erzeugung von Industriegasen wie bspw. automatisch arbeitende On-Site-Anlagen zur Stickstoff-erzeugung, übertragen werden. Um die Übergangsfrist nutzen zu können, sollten entsprechende Sachverhalte frühzeitig offengelegt und mit der zuständigen Finanzbehörde besprochen werden. Die Anlagen sind zudem in das Energiema-nagementsystem oder Umweltmanage-mentsystem des Kunden aufzunehmen, damit die Entlastungen beim Kunden nach § 10 StromStG nicht gefährdet werden. Zudem müssen die Verträge ggf. nach-verhandelt werden, wenn die bisherige Steuerentlastung nach § 10 StromStG durch den Auftragnehmer kalkulatorisch in der Druckluft-Contracting-Rate Berücksich-tigung gefunden hat.
Übergangsphase für Bestandsanlagen	Soweit der Auftragnehmer bei bestehen- den Anlagen bisher als Entlastungsberech- tigt angesehen wurde, ist das Verfahren ab dem Antragsjahr 2018 umzustellen. Bis zum Antragsjahr 2017 können Entlas- tungen an den Auftragnehmer gewährt werden. Rückforderungen sind von den Hauptzollämtern nicht vorzunehmen.	
Übertragung auf andere automatische Anlagen	Es ist zu erwarten, dass die Hauptzoll- ämter die von der GZD für das Druckluft- Contracting vertretene Auslegung auch auf andere automatisch betriebene Anlagen,	

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

6c | **Novelle der Energie- und Stromsteuerdurchführungsverordnung zum 01.01.2018** | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Zweites Gesetz zur Änderung des Energie- steuer- und des Strom- steuergesetzes	Das zweite Gesetz zur Änderung des Ener- giesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 27.08.2017 wurde am 04.09.2017 im Bundesgesetzblatt verkündet. Vor diesem Hintergrund hat das BMF am 10.10.2017 den Referentenentwurf für eine Verord- nung zur Änderung der Energiesteuer- und Stromsteuer-Durchführungsverordnung vorgelegt. Aufgrund der Gesetzesnovelle sollen die Durchführungsverordnungen mit Wirkung zum 01.01.2018 an die neue Rechtslage angepasst werden. Auf diesem Weg sollen die neuen gesetzlichen Rege- lungen konkretisiert werden und damit ihre einheitliche Anwendung sicherge- stellt werden. In diesem Beitrag werden die zentralen Änderungsvorschläge des Verordnungsentwurfs besprochen. Das weitere Verordnungsgebungsverfahren ist zu beachten.	rechtigte das Formular zukünftig – soweit sich keine Änderungen der im Vordruck dargelegten Verhältnisse ergeben – lediglich mit dem ersten Entlastungsab- schnitt einreichen müssen. Zudem sollen Verstöße gegen die Meldepflichten der Energiesteuer- und Stromsteuer-Trans-parenzverordnung (EnSTransV; vgl. WTS Journal 03/2016 und 03/2017) ab dem 01.01.2017 bußgeldrechtlich geahndet werden können.
Regelungen mit Bezug zum Beihilferecht	Seit dem 01.01.2017 ist die Selbsterklä- rung zu staatlichen Beihilfen auf dem amtlichen Vordruck 1139 zwingend mit allen beihilferelevanten Entlastungs- anträgen bei den jeweils zuständigen Hauptzollämtern einzureichen (vgl. WTS Journal 01/2017). Durch die Verordnungs- änderung wird nunmehr eine nationale Rechtsgrundlage für diese zusätzliche Er- klärungspflicht geschaffen. Entgegen der bisherigen Praxis sollen Entlastungsbe-	Als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 20.09.2016, AZ: VII R 7/16 (vgl. WTS Jour- nal 05/2016) sollen die Regelungen zur sogenannten verlängerten Antragsfrist zum 01.01.2018 entfallen. Die verlängerte Antragsfrist soll eine nachträgliche Bean- tragung von Steuerentlastungen ermögli- chen, sofern die zugrundeliegende Ener- gie- oder Stromsteuer verspätet, bspw. infolge einer Betriebsprüfung, festgesetzt wird. Aufgrund der zukünftig strengerer Rechtslage sollten Entlastungsberechtigte strengstens auf eine fristgerechte Antrag- stellung achten.

Verlängerte Antragsfrist

Pflicht zur Messung von Verbräuchen

Kein Produzierendes Gewerbe bei der Auslagerung von Tätigkeiten	bisher nur in Dienstvorschriften geregelt. Andere Ermittlungsmethoden sollen lediglich auf Antrag zulässig sein.	Eine angemeldete oder festgesetzte Steuer oder Steuerentlastung soll von den zuständigen Hauptzollämtern zukünftig erst ab einem Änderungsbetrag von mindestens € 25 abweichend festgesetzt, geändert oder berichtigt werden. Bisher sehen die Durchführungsverordnungen keine Kleinbetragsregelungen vor.	Einführung einer Kleinbetragsregelung
Verluste bei Erzeugung von Nutzenergie	Um die Steuerbegünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes (UdPG) auf tatsächlich produzierend tätige Unternehmen zu begrenzen, sollen Unternehmen, die zur Herstellung und Verarbeitung ihrer Waren andere Unternehmen beauftragen, zukünftig nicht so klassifiziert werden, als würden sie die Stoffe selbst verarbeiten. Bisher entlastungsberechtigte UdPG sollten prüfen, ob sich aus der geplanten Ordnungsänderung Auswirkungen auf ihren Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeiten ergeben werden.	In § 1a StromStV sollen zusätzliche Ausnahmen zum stromsteuerrechtlichen Versorgerstatus aufgenommen werden. Insbesondere soll es zukünftig möglich sein, als Letztverbraucher versteuerten Strom zu beziehen und diesen ausschließlich innerhalb von Kundenanlagen im Sinn des § 3 Nr. 24a und Nr. 24b des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) an Dritte zu leisten. Kundenanlagen sind in der Regel an das öffentliche Stromnetz angeschlossene Betriebsnetze. Für die bisher formlose Beantragung der Versorgerlaubnis soll zudem ein amtlicher Vordruck eingeführt werden.	Zusätzliche Ausnahmen zum Versorgerstatus
	Verluste, die bei der Erzeugung und Verteilung von Nutzenergien anfallen, sollen nur dann im Rahmen der Steuerentlastungen nach §§ 54, 55 EnergieStG und §§ 9b und 10 StromStG berücksichtigt werden dürfen, wenn die erzeugte Nutzenergie durch ein UdPG oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt wird. Diese geplante Ordnungsänderung steht im Widerspruch zum BFH-Urteil vom 08.11.2016, AZ: VII R 6/16 (vgl. WTS Journal 02/2017). Demnach kann ein Wärmernetzbetreiber sämtliche Erdgasmengen, die er zum Ausgleich von Wärmeverlusten in seinem Fernwärmenetz verheizt, als Eigenverbrauch geltend machen und nach § 54 EnergieStG steuerlich entlasten. Der BFH lehnte die von der Finanzverwaltung geforderte Aufteilung der Verluste auf begünstigte und nicht begünstigte Wärmeempfänger ab.	Nach den Vorstellungen des Ordnungsgebers sollen unter die stromsteuerrechtliche Definition des Begriffs „Elektromobilität“ lediglich elektrisch betriebene Fahrzeuge mit einer Straßenverkehrszulassung fallen, die auch außerhalb des Betriebsgeländes eingesetzt werden. Dies hätte zur Folge, dass die Strommen- gen, die für lediglich innerbetrieblich eingesetzte Gabelstapler und Hubkarren entnommen werden, nicht im Rahmen der Steuerentlastungen nach §§ 9b, 10 StromStG abgezogen werden müssten. In der Diskussion stehen dagegen weiterhin Stromabgaben an E-Bikes.	Elektromobilität Kontakt: <i>RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, karen.moehlenkamp@wts.de</i>

7 | Auswirkungen des neuen Zollrechts auf die Unternehmen |

Autor: Kay Masorsky, Hamburg

Hintergrund	Am Rande der Internationalen Automobil- ausstellung fand eine Sitzung des Zollar- beitskreises des Verbands der Automobil- industrie (VDA) statt. Kay Masorsky (WTS) und Andreas Heuer (Leiter des Zollamts Bremerhaven) referierten zu aktuellen Themen, die sich aus dem Unionszollko- dex (UZK) ergeben. Es folgten interessante fachliche Diskussionen mit den Teilneh- mern der Veranstaltung.	Ein Kernthema waren die Neubewertung der zollrechtlichen Bewilligungen und die neuen Kriterien, die Unternehmen nachweisen müssen, um als zollrechtlich zuverlässig angesehen zu werden. Neben die Einhaltung zollrechtlicher Vorschriften in den vergangenen drei Jahren tritt nun auch die Frage, ob die steuerlichen Vor- schriften beachtet wurden. Selbst Fehler im Ertrag- oder Umsatzsteuerrecht können	Neubewertung zollrecht- licher Bewilligungen
-------------	---	--	--

sich demnach negativ auswirken, wenn es um die zollrechtliche Zuverlässigkeit des Unternehmens geht. Darüber hinaus muss die Einhaltung der zoll- und steuerrechtlichen Vorschriften für einen erweiterten Personenkreis nachgewiesen werden. Neben die zollrechtlich operativ handelnden Personen tritt auch die Leitungsebene. Dabei sind Namen und jeweilige Finanzämter im Fragebogen anzugeben. Die Zollverwaltung behält sich Nachfragen bei den Steuerbehörden in Einzelfällen vor.

Ausreichende zollrechtliche Befähigung der Mitarbeiter

Einen weiteren Schwerpunkt legte Andreas Heuer auf die neuen fachlichen Voraussetzungen der zollrechtlich agierenden Mitarbeiter eines Unternehmens. Art. 39 lit. d des UZK verlangt einen Nachweis der fachlichen oder beruflichen Befähigungen,

die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen. Eine zentrale Rolle wird dabei einem Befähigungsnachweis über eine mindestens dreijährige Praxiserfahrung in der Zollabteilung zukommen. Hier betonte Andreas Heuer, dass diese nach seiner Einschätzung nicht nur für einzelne Mitarbeiter einer Zollabteilung nachzuweisen sei, sondern für alle.

Selbst wenn diese Auffassung so nicht Bestand haben sollte, so ist doch festzustellen, dass das neue Zollrecht Unternehmensleitungen deutlich dazu anhält, auf Größe und Qualität der Zollabteilung zu achten.

Compliance wird auch im Zollrecht immer größere Aufmerksamkeit gewidmet.

Größere Bedeutung von Quantität und Qualität der Zollabteilung

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

Ihre Meinung ist uns wichtig!

Unterstützen Sie uns, das WTS Journal noch besser zu machen. Deshalb sind Ihr Lob, Ihre Anregungen oder auch Ihre Kritik sehr wichtig für uns.

Wir freuen uns auf Ihre Bewertung online unter folgendem Link:

wts.com/de/wtsjournal

Die Befragung ist garantiert anonym.



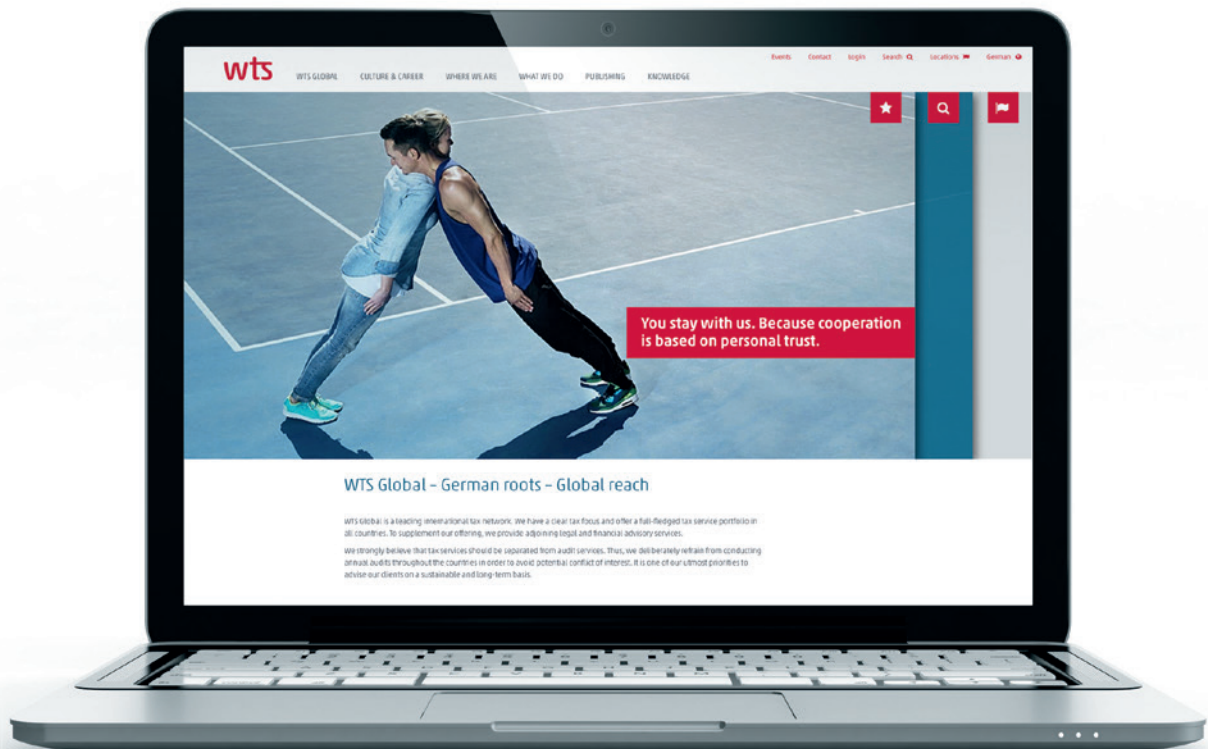
© iStock

DEUTSCHLAND 8a | **Aktuelles BMF-Schreiben zum Quellensteuerabzug bei grenzüberschreitender Softwareüberlassung** | Autorin: StBin Daniela Holzrichter, Köln

Steuerabzugsverpflichtung	Gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ist der Vergütungsschuldner u.a. zum Steuerabzug bei Vergütungen verpflichtet, die an beschränkt Steuerpflichtige für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten, gezahlt werden.	spezifischen Nutzung nach dem Urheberrecht nicht erforderlich ist (vgl. §§ 52a ff., 69c ff. und 87b ff. UrhG). Die Übertragung allein des Rechts zum Vertrieb einzelner Programmkopien ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software selbst ist mithin nicht ausreichend. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten im Sinne der Vorschrift liegen auch dann nicht vor, wenn lediglich der bestimmungsgemäße Gebrauch einer Software oder Datenbank Vertragsgegenstand ist.	
Nutzung von urheberrechtlich geschützten Rechten	In der Praxis ergaben sich in der Vergangenheit insbesondere Unsicherheiten in Bezug auf die Überlassung von Nutzungsrechten an Software und Datenbanken. Software und Datenbanken unterliegen grds. dem Schutzbereich des Urheberrechtsgesetzes (§§ 69a ff., 87a ff. UrhG); die Überlassung entsprechender Nutzungsrechte an ihnen fällt in den Anwendungsbereich des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.	Die steuerrechtliche Beurteilung ist unabhängig davon, ob die Überlassung der Software oder Datenbank auf Datenträgern oder internetbasiert erfolgt. Es wird zudem klargestellt, dass die Unterscheidung zwischen Standard- und Individualsoftware in diesem Zusammenhang keine Rolle spielt.	
BMF vom 27.10.2017	Mit Schreiben vom 27.10.2017 äußert sich nun die Finanzverwaltung zum Umgang mit Zahlungen für die grenzüberschreitende Überlassung von Software und Datenbanken. Dabei beschränkt sie sich auf Fälle, in denen sich die für den Steuerabzug nötige beschränkte Steuerpflicht des Anbieters aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f bzw. Nr. 6 EStG ergibt. Als wesentliche Tatbestandsmerkmale des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f bzw. Nr. 6 EStG werden die Begriffe Überlassung von Rechten und Verwertung definiert.	Grundsätzlich unterliegt der volle Betrag der Einnahmen dem Steuerabzug. Beim Vorliegen gemischter Verträge ist allerdings eine Aufteilung der Gesamtvergütung vorzunehmen, wenn nicht die umfassende Rechteüberlassung zur wirtschaftlichen Weiterverwertung erkennbar im Vordergrund steht. Eine Aufteilung kann unterbleiben, wenn die Rechteüberlassung gegenüber dem anderen Leistungsteil lediglich von untergeordneter Bedeutung ist (nicht mehr als 10 % der Gesamtleistung). In diesem Fall unterliegt die Gesamtvergütung nicht dem Steuerabzug.	Gemischte Verträge
Umfassende Nutzungsrechte und wirtschaftliche Weiterverwertung	Nach dem BMF-Schreiben liegen die Voraussetzungen einer Rechteüberlassung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f bzw. Nr. 6 EStG nur vor, wenn dem Nutzer umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung im Sinne eines zielgerichteten Tätigwerdens eingeräumt werden, um aus den überlassenen Rechten selbst einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen. Das können insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte sein. Zur Beantwortung der Frage, wann umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden, orientiert sich die Finanzverwaltung am Urheberrecht. Die Voraussetzungen gelten insbesondere dann nicht als erfüllt, wenn eine Zustimmung des Rechteinhabers zur	Insgesamt bietet das BMF mit seinem Schreiben eine willkommene Orientierung und Erleichterung für die betroffenen Unternehmen. Denn das Schreiben legt fest, dass die Ermöglichung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs einer Software oder Datenbank nicht als Überlassung von Nutzungsrechten gilt und daher ein Quellensteuerabzug in diesen Fällen nicht vorzunehmen ist. Auch der bloße Vertrieb von Softwarekopien und die Verteilung von Software im Konzern soll keine Quellensteuer im Inland auslösen.	Fazit

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

Neue Website von WTS Global



Jetzt neu und mit noch mehr Fakten. Die neue Website wts.com informiert Sie über Organisation und Struktur, Services und Standorte sowie über vieles mehr.

wtS.com

DEUTSCHLAND 8b | Keine sog. Schachtelstrafe bei einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ohne inländische Betriebsstätte | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 31.05.2017
(AZ: I R 37/15)

Urteilsfall

Der BFH hatte im Urteil vom 31.05.2017 zu entscheiden, ob der von einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft zur Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (sog. Schachtelstrafe) führt.

Die Klägerin – eine Kapitalgesellschaft ("Limited") mit Sitz und Geschäftsleitung in Bermuda, welche im Inland keine Betriebsstätte unterhielt – war im Streitjahr 2006 an der G-LP beteiligt, die ebenfalls in Bermuda ihren Sitz und den Ort der Geschäftsleitung hatte. Die G-LP erzielte im Streitjahr aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Aktiengesellschaft (L-AG) einen Gewinn. Von diesem Veräußerungsgewinn entfiel "mittelbar" ein Anteil von 10,95 % auf die Klägerin.

Das Finanzamt ging für diesen Anteil des Veräußerungsgewinns von einer Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG aus (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 Satz 1 KStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung i.V.m. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa und 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung). Das Finanzamt vertrat allerdings die Auffassung, dass 5 % des Veräußerungsgewinns nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (sog. Schachtelstrafe), zu qualifizieren sei. Es setzte im Hinblick auf diesen Betrag in einem geänderten (Sammel-)Bescheid für das Streitjahr 2006 Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie einen Verspätungszuschlag fest. Das Finanzgericht teilte die Auffassung des Finanzamts und wies die Klage als unbegründet ab.

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben. Zunächst stellte der BFH fest, dass die von der Klägerin im Streitjahr erzielten inländischen Einkünfte gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit seien, da diese Vorschrift auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte anwendbar sei. Entgegen der Auffassung von Finanzamt und Finanzgericht – sowie einem Teil des Schrifttums – sei von dem auf die Klägerin entfallenden Veräußerungsgewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG jedoch kein Anteil von 5 % als nichtabziehbare Betriebsausgaben den beschränkt steuerpflichtigen inländischen Einkünften der Klägerin hinzuzurechnen. Zwar bestimme § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, dass von dem jeweiligen Gewinn i.S.d. Abs. 2 Satz 1 der Norm 5 % als Ausgaben gelten würden, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürften. Die Fiktion pauschalierter Betriebsausgaben gehe jedoch im Streitfall ins Leere. Die Klägerin habe im Streitjahr mangels inländischer Betriebsstätte bzw. mangels ständigem Vertreter keine inländischen Einkünfte erzielt, bei deren Ermittlung Betriebsausgaben hätten berücksichtigt werden können. Die Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben durch § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG könne nur dann zu einer Erhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen, wenn der fingierte betriebliche Aufwand, falls er tatsächlich entstanden wäre, dem Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus unterlegen hätte.

Es bleibt nun abzuwarten, ob die Finanzverwaltung dieses Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht und damit allgemein anwendet.

Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG anwendbar

Keine Schachtelstrafe mangels Betriebsausgabenabzug im Inland

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

DEUTSCHLAND 8c | Einkommensbesteuerung trotz entgegenstehender Befreiungsregelungen nach einem DBA? | Autor: RA/FAStR Matthias H. Greite, LL.M., München

FG Hamburg vom
13.04.2017
(AZ: 6 K 195/16)

Das FG Hamburg hatte jüngst die Frage zu entscheiden, ob die Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nicht-selbständiger Arbeit, die er an Bord eines Seeschiffes erzielt hatte, gem. § 50d Abs. 8 oder Abs. 9 EStG im Inland der Besteue-

rung unterliegen, obwohl Zypern nach dem einschlägigen DBA das Besteuerungsrecht zusteht. Arbeitgeberin war eine Gesellschaft mit Sitz auf Zypern. Der Kläger erklärte im Inland steuerfreien ausländischen Arbeitslohn. Das Finanzamt war der

Ansicht, dass der Bruttoarbeitslohn der Besteuerung unterliegt. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg.

Das FG Hamburg kam zu dem Schluss, dass das Finanzamt die streitbefangenen Einkünfte des Klägers zu Unrecht der Besteuerung unterworfen habe. Diese Einkünfte unterlägen lediglich dem Progressionsvorbehalt.

Anforderungen an formellen Nachweis nach § 50d Abs. 8 EStG

Unabhängig von existierenden Zurechnungsregelungen in DBA kann Deutschland im Falle von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode wechseln, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht nachweist, dass eine Besteuerung im zur Besteuerung befugten Ausland tatsächlich stattgefunden hat bzw. der andere Staat bewusst darauf verzichtet hat. Im Streitfall hat das Finanzgericht befunden, dass ein konkreter Nachweis dann entbehrlich ist, wenn sich die Nichtbesteuerung schon aus dem Gesetz des anderen Staates ergebe. Der Kläger hatte Bestimmungen Zyperns vorgelegt, nach denen eine Besteuerung erst ab Einkünften i. H. v. mindestens € 19.500 stattgefunden hätte, während seine Schiffseinkünfte darunter lagen.

Anwendbarkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG

Deutschland dürfte darüber hinaus auch besteuern, wenn ein Fall der doppelten Nichtbesteuerung vorliegt und dies darauf zurückzuführen ist, dass der andere Staat die Abkommensbestimmungen anders

auslegt (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder dass die betreffende Person im anderen Staat nicht als unbeschränkt steuerpflichtig gilt und aus diesem Grund keine Besteuerung stattfindet (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG). Das Gericht sah den Anwendungsbereich für § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG jedoch selbst im Fall der (bloß) beschränkten Steuerpflicht als nicht eröffnet an, wenn die Nichtbesteuerung darauf beruht, dass der andere Staat die Einkünfte allgemein nicht besteuere. Es stellte dabei nur auf die in Zypern steuerpflichtigen Schiffseinkünfte des Klägers ab und nicht auf dessen über dem o. g. Freibetrag liegenden Gesamtbetrag der Einkünfte.

Der I. Senat des BFH hatte § 50d Abs. 9 EStG bereits früher für verfassungswidrig gehalten und die relevanten Fragen dem BVerfG vorgelegt. Eine Entscheidung hierzu steht noch aus. Das Verfahren vor dem FG wurde dennoch auf Antrag des Klägers nicht bis zur Entscheidung des BVerfG ausgesetzt.

Die vom FG Hamburg wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassene Revision wurde eingelegt. Der BFH wird nun v. a. die Frage zu entscheiden haben, ob der auf Zypern beschränkt steuerpflichtige Kläger mit einem auf Zypern unbeschränkt Steuerpflichtigen zu vergleichen ist und ob dabei ausschließlich der Teil des Einkommens des Klägers betrachtet werden darf, der auf Zypern steuerpflichtig ist.

BFH vom 20.08.2014 (AZ: I R 86/13); anhängig beim BVerfG (AZ: 2 BvL 21/14)

Anhängige Revision (AZ: I R 30/17)

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

9 | Aktualisierung der Leitlinien zur Umsetzung des Country-by-Country Reporting | OECD

Autoren: Dr. Birgit Friederike Makowsky, Anja Liske LL.M., beide München

OECD beantwortet weitere Fragen zum CbCR

Die OECD hat im September 2017 in ihrer „Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting“ zu Aktionspunkt 13 der BEPS-Initiative weitere Fragen zur länderbezogenen Berichterstattung (dem sog. CbCR) beantwortet.

Im Rahmen des CbCR werden Finanzkennzahlen und Tätigkeiten abgefragt, um Transfer Pricing Probleme zu identifizieren.

Die oben genannten Leitlinien dienen dazu, sowohl für Finanzverwaltungen als auch für multinationale Konzerne Rechts- und Anwendungssicherheit zu schaffen.

Der Begriff der Umsatzerlöse wird in der Leitlinie sehr weit gefasst. Er beinhaltet auch Gewinne, Erträge und sonstige Einkünfte aus der GuV. Als Beispiele werden Erlöse aus dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen, Nettoerträge aus der Veräußerung von Vermögenswerten, nicht realisierte Gewinne, Zinseinkünfte und außerordentliche Einnahmen genannt. Nicht durch Kapitaltransaktionen mit den Anteilseignern verursachte Eigenkapitalveränderungen, Neubewertungen und/oder nicht realisierte Gewinne, die im Reinvermögen und im EK stattfinden, sind nicht in die Umsatzerlöse einzubeziehen.

Definition Umsatzerlöse

Aufsummierung der Umsatzerlöse	Die Leitlinien stellen klar, dass die Berichterstattung über die Umsatzerlöse mit verbundenen Unternehmen und die Gesamtumsatzerlöse auf aggregierter Basis erfolgt. Staatenabhängige Ausnahmen mit konsolidierten Umsätzen auf Länderebene sollen in Tabelle 3 des <i>CbCR</i> kommentiert werden. Zur Behandlung von steuerlichen Konsolidierungen (Organschaften) mit lediglich einem Teil der Konzerngesellschaften innerhalb eines Landes gibt die OECD leider keine Auskunft.	gen) eine Rechnungsperiode hatten, die am oder nach dem 01.01.2016 begann und vor dem 31.12.2016 endete. Für diese Konzerne werden als Übergangsmaßnahme die gleichen Fristen gelten, wie für Konzerne mit einer normalen Rechnungsperiode. Damit verlängert sich entsprechend auch die Frist für den Austausch des <i>CbCR</i> .	
Noch zu entrichtende Ertragsteuern (laufendes Jahr) und entrichtete Ertragsteuern (auf Kassenbasis)	„Income Tax Accrued-Current Year“ wird neu mit „noch zu entrichtende Ertragsteuern (laufendes Jahr)“ übersetzt. Dieser Posten entspricht den zu entrichtenden Steuerausgaben auf zu versteuernde Gewinne des Berichtswirtschaftsjahres. Unabhängig davon ist die Spalte der entrichteten Ertragsteuern (auf Kassenbasis) auszufüllen, da diese auch Zahlungen für Vorjahre bzw. Vorauszahlungen enthalten kann. Es ist zu empfehlen, die englischen Termini „Income Tax Accrued“ und „Income Tax Paid“ zu verwenden, um Verwechslungen zu vermeiden.	Ggf. tritt im Land der für die Erstellung des länderbezogenen Berichts verantwortlichen Muttergesellschaft die diesbezügliche gesetzliche Verpflichtung erst ein Jahr später in Kraft. In diesen Fällen empfiehlt die OECD, dass die berichtende Einheit freiwillig nach den allgemein geltenden Fristen ein <i>CbCR</i> erstellen und den Finanzbehörden zum Austausch zur Verfügung stellen dürfen soll (sog. „Parent Surrogate Filing“). Auf diese Weise kann den Anforderungen der Länder, die bereits Vorgaben für eine lokale Einreichung des <i>CbCR</i> haben (sog. „Local Filing“), Rechnung getragen werden. Die freiwillige Einreichung durch die oberste Muttergesellschaft ändert nichts an den Fristen oder dem Mindeststandard und gewährleistet somit die Integrität der im Rahmen des Berichts zu Aktionspunkt 13 erzielten Einigung.	Freiwillige Einreichung durch die Muttergesellschaft
„At Equity“-Beteiligungen vom <i>CbCR</i> explizit ausgenommen	Die Rechnungslegungs- und Konsolidierungsvorschriften sind das Leitprinzip für die Einbeziehung von Konzernunternehmen in das <i>CbCR</i> . Unternehmen, die nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden, gelten nicht als Konzernunternehmen und sind dementsprechend nicht in das <i>CbCR</i> aufzunehmen.	Die OECD gibt in ihrer laufend erweiterten Fragensammlung viele Antworten und Hinweise, von denen einige wieder zu neuen Fragen führen. Bei der Überlegung, was wie ins <i>CbCR</i> aufzunehmen ist, sind jedoch vorrangig die lokalen Implementierungsgesetze der Konzernmutter zu beachten. Zwangsläufig auftretende Interpretationen des Steuerpflichtigen im ersten Berichtsjahr sollten in Tabelle 3 dokumentiert werden.	
Rumpfwirtschaftsjahre	Des Weiteren hat die OECD eine Erleichterung für Konzerne ermöglicht, die zur Erstellung des <i>CbCR</i> verpflichtet sind und die im Jahr 2016 (z.B. durch Umstrukturierung)		

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

ÖSTERREICH 10a | Bestand einer Betriebsstätte bei Gewährleistungsarbeiten |

Autoren: StB Matthias Mitterlehner, Thomas Kaisinger, beide Linz

Zugrundeliegender Sachverhalt von EAS 3391	Im Rahmen des Express Antwort Service des österreichischen BMF (öBMF) hat dieses zu folgendem Sachverhalt Stellung genommen: Ein deutsches Unternehmen, welches im Rahmen eines reinen Liefergeschäfts Eisenbahnzüge nach Österreich geliefert hat, erbringt innerhalb der Gewährleistungsfrist Reparaturarbeiten in mehreren Intervallen an den Zügen in Österreich. Während der Anwesenheit in Österreich darf das deutsche Unternehmen Waschräume, Spinde und Aufenthaltsräume mitbenutzen. Zusätzlich besteht Zugang zum jeweiligen Zug, der auf einem verfügbaren Gleis im Zugdepot abgestellt wird.	Entscheidend für das Bestehen einer österreichischen Betriebsstätte des deutschen Unternehmens ist im vorliegenden Fall vor allem, ob Verfügungsmacht über die Räume	Verfügungsmacht bei Mitbenutzung
--	---	--	----------------------------------

lichkeiten des Kunden besteht. Sowohl Österreich als auch Deutschland haben dies bei bloßer Mitbenutzung bisher abgelehnt. Auf Basis des OECD-Updates 2003 und dem dort erstmals aufgeführten „Painter-Example“ können jedoch auch bloße Mitbenutzungsrechte betriebsstättenbegründend wirken. Das kommende OECD-Update 2017 nimmt allerdings keine Betriebsstätte an, wenn die vor Ort vorgenommene Tätigkeit bloß gelegentlich und mit zahlreichen Unterbrechungen durchgeführt wird. Grundsätzlich werden vorübergehende Unterbrechungen der Tätigkeit in der Beurteilung einer dauerhaften Verfügung über eine feste örtliche Anlage berücksichtigt. Erlischt während dieser Unterbrechungen jedoch auch die Verfügungsmacht an den Räumlichkeiten am Leistungsort, bestehen nach Ansicht des öBMF keine Bedenken, diese Zeiträume nicht in die Fristberechnung miteinzubeziehen.

Nach Ansicht des öBMF stellen Gewährleistungsarbeiten eines Unternehmens, das als Produktionsbetrieb nicht nur mit dem Handel, sondern auch mit der Herstellung und Wartung der vertriebenen Produkte betraut ist, wohl keine Hilfstätigkeit i.S.v. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA dar.

Vorliegen einer
Hilfstätigkeit

Das öBMF lehnt das Bestehen einer Verfügungsmacht bei bloßer Mitbenutzung weiterhin tendenziell ab, beobachtet die internationale Entwicklung jedoch sehr sorgsam. Erforderlich ist in jedem Fall eine korrespondierende Vorgehensweise auf deutscher Seite und eine Überprüfung und Feststellung des konkreten Sachverhalts durch das zuständige Finanzamt. Insbesondere muss geprüft werden, ob im konkreten Fall tatsächlich lediglich Mitbenutzungsrechte bestehen.

Fazit

Kontakt:
StB Matthias Mitterlehner, Linz,
matthias.mitterlehner@icon.at

Thomas Kaisinger,
Linz,
thomas.kaisinger@icon.at

10b | Genussrechte: EuGH-Urteil erstmalig auf Basis von Art. 25 Abs. 5 DBA Österreich-Deutschland ergangen | Autor: Dr. Jürgen Reinold, Wien

ÖSTERREICH

Ausgangssachverhalt

Eine in Österreich ansässige Bank erwarb Genussscheine von einer deutschen Bank. Die Genussrechte gewährten unter der Voraussetzung, dass ein Bilanzgewinn vorliegt, eine feste jährliche prozentuale Ausschüttung auf den Nennwert. Darüber hinaus sahen die Ausgabebedingungen Folgendes vor:

- Sofern durch die jährliche Ausschüttung ein Bilanzverlust entsteht, verringert sich der Ausschüttungsbetrag entsprechend.
- Die Genussscheine gewähren jedoch während ihrer Laufzeit ein Nachzahlungsrecht in späteren Jahren, soweit durch diese Nachholung der Ausschüttung kein Bilanzverlust entsteht.
- Die Rückzahlung des zur Verfügung gestellten Genussscheinkapitals erfolgt zum Nennwert.
- Wird jedoch ein Bilanzverlust ausgewiesen, vermindert sich der Rückzahlungsanspruch entsprechend. Auch hier erfolgt die Wiederauffüllung der Rückzahlungsansprüche auf den Nennwert während der Laufzeit des Genussscheins in späteren Jahren, sofern dadurch kein Bilanzverlust entsteht.
- Es besteht keine Beteiligung am Liquidationserlös des Emittenten.

Strittig war die Charakterisierung der Erträge aus Genussrechten und die damit einhergehende Zuordnung des Besteuerungsrechts (Art. 11 Abs. 1 oder Abs. 2 des DBA Deutschland-Österreich (DBA)). Nach Art. 11 Abs. 1 DBA dürfen Zinsen nur im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten besteuert werden. Nach Art. 11 Abs. 2 DBA dürfen „Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen (...) jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.“ Laut Auffassung Österreichs führte im vorliegenden Fall die Ausgestaltung der Genussscheine nicht zu einer Gewinnbeteiligung i.S.v. Art. 11 Abs. 2 DBA. Deutschland war gegenteiliger Auffassung. Gemäß Art. 11 Abs. 1 DBA hätte Österreich das alleinige Besteuerungsrecht, während nach Art. 11 Abs. 2 DBA Deutschland zur Besteuerung ermächtigt und Österreich nach Art. 23 Abs. 2 Buchstabe b DBA zur Anrechnung der deutschen Steuer verpflichtet wäre. Ein dazu eingeleitetes Verständigungsverfahren zwischen Österreich und Deutschland scheiterte, weshalb die österreichische Bank die österreichischen Behörden ersuchte,

Strittige Normen

die Streitigkeit vor dem EuGH anhängig zu machen.

EuGH vom 12.09.2017
(Rs. C-648/15)

Zunächst führt der EuGH einleitend seine Zuständigkeit nach Art. 273 AEUV aus, weil beide Staaten das Besteuerungsrecht ausschließlich für sich beanspruchen. In weiterer Folge prüft der EuGH die Anwendung der Vorschrift in Art. 3 Abs. 2 DBA, die eine Auslegungsregel darstellt, wonach ein im Abkommen nicht definierter Ausdruck die Bedeutung erhalten muss, die ihm das Steuerrecht des Staates beilegt, der das Abkommen anwendet, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Letztendlich verneint der EuGH einen Rückgriff auf diese Regelung: „Diese Regel für die von einem einzelnen Staat zu einem bestimmten Zeitpunkt vorgenommene Auslegung kann jedoch nicht als eine Regel betrachtet werden, die der Beilegung der zwischen den beiden Vertragsstaaten bestehenden Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung dient.“ Der Begriff „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ ist vielmehr nach völkerrechtlichen Methoden (in diesem Fall nach den Bestimmungen des Wiener Übereinkommens) auszulegen. Diese Auslegung wird nach Ansicht des EuGH durch den Zusammenhang und die Zielsetzung der Bestimmungen gestützt, wonach der Begriff in Art. 11 Abs. 2 DBA vor einer Aufzählung steht, die seiner Veranschaulichung dient und in der drei Arten von Finanzinstrumenten genannt werden, deren gemeinsames Merkmal darin liegt, dass sich ihre Vergütung in **Abhängigkeit vom Jahresgewinn des Emittenten ändern kann** („Gewinnobligationen“, „partiarische Darlehen“, „Beteiligung als stiller Gesellschafter“).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Genussscheine jedes Jahr in Höhe eines festen (!) Prozentsatzes ihres (ebenfalls festen) Nennwerts vergütet werden, wobei beide Werte bei der Zeichnung im Voraus festgelegt werden. Zwar wird die Vergütung der Genussscheine gemindert oder ausgesetzt, wenn das Geschäftsjahr des Emittenten ihrerseits mit einem Verlust endet, und die Vergütung wird in späteren profitablen Geschäftsjahren nachgeholt, sofern durch die Nachzahlung kein Bilanzverlust entsteht. Diese Besonderheit bedeutet nach Ansicht des EuGH jedoch nur, dass die jährliche Zinszahlung von der Erzielung eines hinreichenden Bilanzgewinns im selben Geschäftsjahr abhängig ist, nicht aber, dass die Genussscheine über den Anspruch auf die jährlichen Zinsen hinaus zur Beteiligung an diesem Gewinn berechtigen würden. Daher fallen die streitgegenständlichen Wertpapiere nicht unter Art. 11 Abs. 2 DBA, sondern unter Art. 11 Abs. 1 DBA und Österreich steht das alleinige Besteuerungsrecht zu.

Grundsätzlich sollen die Staaten mittels Verständigungsverfahren (Art. 25 Abs. 1 DBA) eine Lösung bei DBA-Konflikten herbeiführen. Führt im Ausnahmefall ein Verständigungsverfahren zu keiner Lösung, kann der EuGH angerufen werden. Besonders hervorzuheben ist, dass der EuGH keinen Rückgriff auf das nationale Recht gem. Art. 3 Abs. 2 DBA (dieser ist Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildet) zulässt, sondern aufgrund völkerrechtlicher Interpretationsregeln eine abkommensautonome Auslegung vornimmt.

Conclusio

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

SCHWEIZ 11 | Auswirkungen des Automatischen Informationsaustauschs auf straflose Selbstanzeigen | Autor: Dipl.-Steuerexperte Bruno Bächli, Zürich

Beginn Datenaustausch

Im Hinblick auf den ab dem 01.01.2018 in der Schweiz erstmals erfolgenden Datenaustausch im Rahmen des Automatischen Informationsaustauschs (AIA) veröffentlichte die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ihre Haltung betreffend die Auswirkungen des AIA auf die Möglichkeit einer straflosen Selbstanzeige. Die straflose Selbstanzeige setzt u.a. voraus, dass die Steuerbehörde von der begangenen Steuerhinterziehung bisher keine Kenntnis hatte.

Nach Ansicht der ESTV wird die Kenntnis über die mittels des AIA ausgetauschten Informationen spätestens ab dem 30.09.2018 angenommen, d.h. ab diesem Zeitpunkt fehlt der eigene Antrieb zur straflosen Selbstanzeige, wodurch diese für die betroffenen Steuerfaktoren nicht mehr möglich sein wird. Für Steuerfaktoren, welche erst nach 2017 bestehen sowie für diejenigen aus Staaten, mit welchen der AIA erst später in Kraft tritt,

Ansicht der ESTV

gilt dies analog für den 30.09. des entsprechenden Jahres, in welchem der Datenaustausch erstmals erfolgt.

Entscheid bei Kantonen

Die ESTV hielt weiter fest, dass die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für eine straflose Selbstanzeige erfüllt seien, bei den Kantonen liege. Die ESTV hat aufgrund der Autonomie der Kantone keine diesbezügliche Weisungsbefugnis. Da die Information der ESTV in Kooperation mit der Arbeitsgruppe „Steuerstrafrecht“ der Schweizerischen Steuerkonferenz (Mitglieder dieser Konferenz sind die Vertreter der kantonalen Steuerbehörden) erarbeitet wurde, darf angenommen werden, dass die kantonalen Steuerverwaltungen dieser Ansicht weitgehend folgen werden.

Ausblick

Zurzeit herrscht diesbezüglich eine gewisse Unsicherheit, da beispielsweise

der Kanton Schwyz, vor Bekanntgabe der Information der ESTV, mitgeteilt hatte, dass der eigene Antrieb zu einer Selbstanzeige nach dem 01.01.2017 abgesprochen werde und deshalb keine straflose Selbstanzeige mehr möglich wäre. Ob diese Ansicht so Bestand haben wird, wird sich zeigen müssen. Straflose Selbstanzeigen in Zusammenhang mit nicht deklarierten meldepflichtigen Vermögenswerten aus AIA-Staaten vor dem 01.01.2018 sollten unproblematisch sein, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind (Ausnahme Schwyz). Auch nach dem 01.01.2018 bleibt eine straflose Selbstanzeige grundsätzlich möglich, allerdings besteht das Risiko, dass die Voraussetzung eines eigenen Antriebs des Steuerpflichtigen von den Steuerbehörden aberkannt werden könnte.

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

WTS im Dialog

Kongresse/Fachtagungen

Jahrestagung Verrechnungspreise 2018
Kooperation Handelsblatt
Frankfurt 23.02.2018

International Tax Conference 2018
Kooperation Handelsblatt
Berlin 19.03.2018

Seminare

Roadshow: Umsatzsteuer transparent
Düsseldorf, München, Kolbermoor,
Erlangen, Frankfurt, Hamburg
Februar 2018

**Roadshow: Control your customs –
Auch Zölle sind Steuern!**
München 14.03.2018
Düsseldorf 19.04.2018

Steuer IKS

Hamburg 20.03.2018
Frankfurt 11.09.2018
Düsseldorf 18.09.2018
München 16.10.2018

Energie- und Stromsteuer 2018
Düsseldorf 12.04.2018

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!

Die Zeit drängt: Ab dem 25.05.2018 gilt das neue Datenschutzrecht mit seinen gravierenden Bußgeldandrohungen | Autor: RA Andreas Wigger, Düsseldorf

Umsetzungsfrist für Unternehmen läuft mit dem 24.05.2018 ab

Als erster Teil der EU-weiten Datenschutzreform wird die EU-Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO) am 25.05.2018 anwendbar sein. Über die DS-GVO informierten wir bereits in unserem WTS Journal 04/2016. Seitdem hatten Unternehmen eineinhalb Jahre Zeit, ihre Organisation und Datenverarbeitung mit dem neuen Recht in Einklang zu bringen. Die DS-GVO wird als EU-Verordnung unmittelbar auch für Unternehmen in Deutschland anwendbar sein. Die Datenschutzaufsichtsbehörden haben zwischenzeitlich mehrere Leitlinien erlassen, die Unternehmen bei der Umsetzung berücksichtigen sollten.

Zusätzliche Umsetzung des neuen BDSG und ggfs. der ePrivacy-Verordnung

In Ergänzung zur DS-GVO hat zwischenzeitlich auch der deutsche Gesetzgeber zahlreiche Ergänzungsvorschriften in einem reformierten neuen Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) verabschiedet, das zusätzlich zur DS-GVO zeitgleich am 25.05.2018 anwendbar sein wird.

Neben den bisherigen Umsetzungsbestrebungen müssen Unternehmen nunmehr auch zusätzliche Spezialvorschriften nach dem BDSG beachten und ebenfalls in ihren Projekten zur Umsetzung der DS-GVO berücksichtigen.

Das neue BDSG ergänzt die DS-GVO unter anderem im Hinblick auf:

- Pflichten zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten,
- Sondervorschriften zur Verarbeitung besonderer Arten personenbezogener Daten (z.B. Gesundheitsdaten),
- Anpassung der Rechtsgrundlagen zur Verarbeitung von Beschäftigtendaten.

Darüber hinaus befindet sich derzeit die sog. Verordnung über die Achtung der Privatsphäre und den Schutz personen-

bezogener Daten in der elektronischen Kommunikation („ePrivacy-Verordnung“) im EU-Gesetzgebungsverfahren, deren Anwendbarkeit gleichfalls für den 25.05.2018 angestrebt ist. Der veröffentlichte Entwurf sieht u.a. strengere (Einwilligungs-)Anforderungen für das Online-Tracking vor.

Für eine fehlende oder unzureichende Umsetzung und bei Verstößen gegen das Datenschutzrecht können unter der DS-GVO in Zukunft Bußgelder von bis zu € 20 Mio. oder bis zu 4 % des weltweiten (Konzern-)Umsatzes verhängt werden, wobei auf den jeweils höheren Wert abzustellen ist. Ergänzt werden diese Sanktionsvorschriften durch die der ePrivacy-Verordnung sowie durch die Strafbarkeitsvorschriften des neuen BDSG.

In Anbetracht der nur noch geringen Umsetzungszeit sollten Unternehmen ihre bisherigen Umsetzungsbemühungen kritisch prüfen. Die Umsetzung sollte die Leitlinien der Datenschutzbehörden sowie das neue BDSG berücksichtigen und auch Überlegungen zur ePrivacy-Verordnung beinhalten. Unternehmen, die mit den häufig umfangreichen Anpassungen ihrer Organisation und Datenverarbeitung noch nicht begonnen haben, dürften aufgrund der weitgehend bereits verstrichenen Umsetzungsfrist vor große Herausforderungen gestellt sein. Angesichts der Umsetzungsfrist von zwei Jahren, die bereits mit dem Inkrafttreten der DS-GVO im Jahre 2016 zu laufen begann, und den schon erlassenen Umsetzungsleitlinien der Aufsichtsbehörden erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass im Falle von Verstößen gegen die DS-GVO bereits ab dem 25.05.2018 mit erheblichen Bußgeldern zu rechnen ist. Entsprechend drängt die Zeit. Etwaige Umsetzungslücken sollten nunmehr schnellstmöglich geschlossen werden.

Hoher Bußgeldrahmen bei Nicht-Umsetzung

Zwischenbilanz zum eigenen Umsetzungsstand ziehen und verbleibende Zeit nutzen

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

1a | Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen auf Basis der EU-Wertpapierprospektverordnung | Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

Neue Wertpapierprospektverordnung zur Vollendung der Kapitalmarktunion	<p>Am 14.06.2017 haben das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union die Verordnung (EU) 2017/1129 über den Prospekt erlassen, der beim öffentlichen Angebot von Wertpapieren oder bei deren Zulassung zum Handel an einem geregelten Markt zu veröffentlichen ist. Diese Verordnung ist ein wesentlicher Schritt zur Vollendung der Kapitalmarktunion im Sinne der Mitteilung der Kommission vom 30.09.2015 mit dem Titel „Aktionsplan zur Schaffung einer Kapitalmarktunion“. Ziel der Kapitalmarktunion ist es, Unternehmen den Zugang zu einer größeren Vielfalt an Finanzierungsquellen in der gesamten Europäischen Union zu erleichtern, ein effizienteres Funktionieren der Märkte zu ermöglichen und Anlegern sowie Sparern zusätzliche Ertragsmöglichkeiten zu bieten, um so das Wachstum und die Schaffung von Arbeitsplätzen zu fördern.</p>	<p>bestanden hätte. Dabei werden unter einer Unternehmenstransaktion Transaktionen oder bedeutende finanzielle Verpflichtungen verstanden, die zu einer Änderung der Unternehmensstruktur führen (werden), beispielsweise der Zugang oder Abgang eines Tochterunternehmens, eines Teilkonzerns oder eines Unternehmensteils.</p>	Relevante Unternehmenstransaktionen
Aufhebung der bisherigen Prospekt-Richtlinie	<p>Mit der Richtlinie 2003/71/EG (EU-Prospekt-Richtlinie) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 04.11.2003 wurden harmonisierte Grundsätze und Vorschriften für den Prospekt festgelegt. Angesichts der Rechts- und Marktentwicklungen seit Inkrafttreten der Richtlinie wird diese Richtlinie mit der Verordnung (EU) 2017/1129 mit Wirkung vom 21.07.2019 aufgehoben (Art. 46) und durch diese Verordnung ersetzt.</p>	<p>Hinsichtlich des Umfangs der Pro-Forma-Finanzinformationen gibt der Rechnungslegungshinweis des IDW mehrere Beispiele zur Veranschaulichung, ob eine oder mehrere Pro-Forma-Gewinn- und Verlustrechnung(en), ggf. eine Pro-Forma-Bilanz und (zwingend) Erläuterungen zu erstellen sind. Auch finden sich genaue Vorgaben hinsichtlich Ermittlung und Darstellung der Pro-Forma-Finanzinformationen, z.B. Vorgaben zu der Darstellung in mehreren Spalten (Spaltenform). Typische Pro-Forma-Anpassungen betreffen unmittelbar aus der Unternehmenstransaktion resultierende Aufwendungen, wie Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts und auf zusätzlich anzusetzende immaterielle Vermögensgegenstände, Mehrabschreibungen auf Sachanlagen und Folgeaufwendungen aus der Aufdeckung stiller Reserven im Umlaufvermögen.</p>	Umfang der Pro-Forma-Finanzinformationen
Überarbeiteter IDW RH HFA 1.004	<p>Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat vor dem Hintergrund der gesetzlichen Änderungen für Wertpapierprospekte seinen Rechnungslegungshinweis zur Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen (IDW RH HFA 1.004) überarbeitet und am 12.07.2017 veröffentlicht.</p>	<p>Darüber hinaus greift der RH HFA 1.004 die notwendigen Pro-Forma-Erläuterungen auf und betont, dass diese so umfassend und verständlich sein müssen, dass damit die vorgenommenen Pro-Forma-Anpassungen nachvollziehbar sind. Für die Erläuterungen wird folgende Gliederung vorgeschlagen: (1) Einleitender, begründender Abschnitt, (2) Grundlagen der Erstellung, (3) Erläuterung der Pro-Forma-Anpassungen im Detail.</p>	Struktur der Pro-Forma-Erläuterungen
Zweck von Pro-Forma-Finanzinformationen	<p>Zweck von Pro-Forma-Finanzinformationen ist es darzustellen, welche wesentlichen Auswirkungen relevante Unternehmenstransaktionen auf die historischen Abschlüsse gehabt hätten, wenn die Unternehmenstransaktion in Bezug auf den Abschluss während des gesamten Berichtszeitraums</p>		<p>Kontakt: WP/StB Nikolaus Färber, München, nikolaus.farber@wts.de</p>

1b | Entwurf einer Neufassung des IDW Standards: Anforderung an Sanierungskonzepte (IDW ES 6 n.F.) | Autor: Markus Lill, München

IDW S 6, IDW ES 6

Der bisherige Standard IDW S6 enthält zahlreiche Ausführungen zu betriebswirtschaftlichen Grundlagen der Erstellung von Sanierungskonzepten. Dies hat zu Diskussionen geführt, ob sich der Standard aufgrund der vermeintlich hohen Anforderungsdichte auch für kleine bzw. mittelgroße Unternehmen eignet. Inzwischen wurden diverse Klarstellungen in der zusätzlichen IDW-Veröffentlichung „Fragen und Antworten zur Erstellung und Beurteilung von Sanierungskonzepten nach IDW S 6“ platziert. Zudem wurde nun der Entwurf einer Neufassung des IDW S 6 vorgelegt.

diejenigen Bereiche fokussieren sollten, die für die Ableitung von Sanierungsmaßnahmen tatsächlich relevant sind. Dem Thema Sanierungskonzepte bei kleineren Unternehmen ist im Neuentwurf ein besonderer Gliederungspunkt gewidmet.

Mit zunehmender Insolvenznähe gilt es zunächst in einer Art Vorstufe zu prüfen, ob bereits Insolvenzgründe vorliegen. Im Falle einer akuten Illiquiditätslage müssen unverzüglich (innerhalb von maximal drei Wochen) Maßnahmen zu deren Beseitigung abgeleitet und umgesetzt werden.

Vorgelagerte
Schnellprüfung
(IDW ES 6, Rz. 12 u. Rz. 76)

Der Entwurf enthält keine Änderungen der grundlegenden Anforderungen an Sanierungskonzepte. Vielmehr unterscheidet sich der Entwurf durch kürzere bzw. gestrichene Ausführungen zu erläuternden Grundlagen (wie z.B. Definition der Krisenstadien, Maßnahmen zur Überwindung der Krisenstadien, Leitbild, etc.). Dies führt zu einer besseren Lesbarkeit sowie zu mehr Klarheit des Standards.

Auf die Frage, ob die Erstellung eines Sanierungskonzepts durch den Wirtschaftsprüfer erfolgen kann, bezieht das IDW im ES 6 klar Stellung und erklärt, dass die „Erstellung eines Sanierungskonzeptes oder von Teilen eines solchen Konzeptes (...) mit der späteren Tätigkeit als Abschlussprüfer unvereinbar“ ist, da der Abschlussprüfer zu beurteilen hat, ob die Voraussetzungen der Unternehmensfortführung gegeben sind und sich hierbei nicht auf ein von ihm selbst erstelltes Konzept stützen kann.

Ersteller von
Sanierungskonzepten
(IDW ES 6, Rz. 29)

Die wesentlichen Kürzungen und Vereinfachungen im neuen Standardentwurf lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Der Entwurf einer Neufassung des IDW S 6 ist eine sinnvolle Vereinfachung des aktuellen Standards. Er stellt klar, dass bei der Erstellung von Sanierungskonzepten Anforderungen bzw. formale Kriterien nicht unabhängig von der spezifischen Krisensituation gestellt bzw. angewendet werden sollen. Die explizite Aufnahme des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist hilfreich gerade für die Erstellung von Sanierungskonzepten für kleinere und mittelgroße Unternehmen.

Fazit

Komplexitätsreduzierung
(IDW ES 6, Rz. 11 u. Rz. 36)

Das IDW weist im neuen Entwurf deutlich darauf hin, dass bei der Analyse des Umfangs eines Sanierungskonzeptes der Grundsatz der Wesentlichkeit gilt. Hierbei wird auch die bis dahin ungeklärte Frage zur Analyse der Krisenstadien beantwortet: Berücksichtigt werden nur Krisenstadien, die das Unternehmen tatsächlich durchlaufen hat. Zudem stellt das IDW klar, dass sich die Aufgaben eines Sanierungsberaters auf

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

1c | E-DRS 33 Währungsumrechnung im Konzernabschluss veröffentlicht |

Autor: Ronald Elsner, Kolbermoor

Veröffentlichung des
E-DRS 33 am 01.09.2017

Am 01.09.2017 veröffentlichte der HGB-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 33 (E-DRS 33). Alle interessierten Personen und Organisationen konnten bis zum 31.10.2017 ihre Stellungnahmen abgeben.

Der Standard ist anzuwenden für alle Mutterunternehmen, die zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses gemäß §§ 290 ff. HGB oder eines Konzernabschlusses gemäß §§ 11 ff. PubLG verpflichtet sind oder dies freiwillig tun. Für Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach internationalen

Rechnungslegungsstandards aufstellen, gilt der Standard nicht.

pitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ einzustellen.

Mit der Veröffentlichung des Entwurfs wird das Ziel verfolgt, die Grundsätze der Währungsumrechnung nach § 308a HGB sowie die Grundsätze zur Umrechnung von Geschäftsvorfällen in fremder Währung in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen als Teil der konzernweitlichen Bewertung nach § 308 HGB zu konkretisieren und die in diesem Zusammenhang bestehenden Zweifelsfragen zu adressieren. Einzelfragen hinsichtlich der Anwendung der vorherrschenden modifizierten Stichtagskursmethode, insbesondere im Zusammenhang mit einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen, werden angesprochen.

Im Rahmen der Zwischengewinneliminierung ist das Zwischenergebnis, das gegen den Bestandswert in der Bilanz des Empfängerunternehmens erfasst wird, in der Währung des Empfängerunternehmens zu bewerten, während für die Bewertung des in der Lieferungs- oder Leistungsperiode aus dem Konzernergebnis zu eliminierenden Zwischenergebnisses die Währung des Lieferunternehmens maßgeblich ist.

Zwischenergebnis-
eliminierung

Differenzen aus der Währungsumrechnung im Zusammenhang mit der Aufwands- und Ertragskonsolidierung sind in die Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ bzw. „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ umzugliedern.

Aufwands- und Ertrags-
konsolidierung

Kapitalkonsolidierung

Bei der Erstkonsolidierung von ausländischen Tochterunternehmen im Rahmen der Kapitalkonsolidierung aufgedeckte stille Reserven und Lasten sowie sich ergebende Geschäfts- oder Firmenwerte, die sich in der Währung der betreffenden Tochterunternehmen realisieren, bzw. passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung sind Teil des im Ausland investierten Vermögens. Sie sind einheitlich in der Währung des Tochterunternehmens zu bewerten.

Die notwendigen Angaben im Konzernanhang beinhalten im Wesentlichen eine verbale Beschreibung, wie Fremdwährungsgeschäfte in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen umgerechnet wurden und die dabei verwendeten Kurse (z.B. Geld-/Briefkurse, Mittelkurse, Kurse am Transaktionstag, Durchschnittskurse). Nicht erforderlich ist die zahlenmäßige Angabe der verwendeten Kurse.

Angaben im
Konzernanhang

Schuldenkonsolidierung

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung entstehende währungsbedingte Aufrechnungsdifferenzen sind grundsätzlich ergebnisneutral in den Posten „Eigenka-

Der Entwurf sieht vor, dass der endgültige Standard erstmals für nach dem 31.12.2018 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden ist. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

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

1d | IASB veröffentlicht Praxisleitfaden zur Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts in der Bilanzierung | Autor: Nicholas Schrecker, München

Hintergrund zum
Praxisleitfaden

Die Notwendigkeit von Wesentlichkeitsentscheidungen ist grundlegend in der Erstellung von Abschlüssen. Sie erstreckt sich auf Ansatz, Bewertung, Ausweis und Anhangangaben. Die Anwendung eines Wesentlichkeitskonzepts bedarf der Beurteilung eines erfahrenen Fachexperten. Mehrfach wurde in der Fachwelt jedoch fehlende Klarheit und unzureichende Anweisung seitens des IASB für die Umsetzung des Konzepts bemängelt. Das IASB veröffentlichte nun im September 2017 einen Praxisleitfaden zur Unterstützung der Bearbeitung von Wesentlichkeitssach-

verhalten, einschließlich eines vierstufigen Prozessmodells (4-Schritte-Modell) und mehrerer Anwendungsbeispiele.

Eine Information ist „wesentlich“, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung eine auf Finanzinformationen basierende Entscheidung der Adressaten über ein bestimmtes berichtendes Unternehmen beeinflusst werden kann. Auf dieser Definition aufbauend, trägt der Leitfaden einleitend die in IAS 1 und IAS 8 bestehenden Ausführungen zur Wesentlichkeit zusammen. Hierbei wird

Wesentlichkeitskonzept
nach IFRS

insbesondere deutlich, dass die Informationsbedürfnisse der primären Adressaten (bestehende und potentielle Anleger, Kapital- und Kreditgeber) für eine Entscheidung zur Bereitstellung von Ressourcen stets durch entscheidungsnützliche Finanzinformationen erfüllt werden sollten.

4-Schritte-Modell

Als prozessorientierte Hilfestellung für die Bearbeitung von Wesentlichkeitssachverhalten schlägt der Praxisleitfaden folgenden 4-Schritte-Modell vor:

- Schritt 1: Identifizierung des potentiell wesentlichen Sachverhalts unter Berücksichtigung von IAS 1 und IAS 8 sowie der Informationsbedürfnisse der primären Adressaten des Abschlusses.
- Schritt 2: Beurteilung der Wesentlichkeit des in Schritt 1 identifizierten Sachverhalts anhand des Zusammenwirkens quantitativer (Größe) sowie qualitativer (Wesen) Kriterien.
- Schritt 3: Darstellung der aus Schritt 2 resultierenden Informationen im Sinne

einer klaren und präzisen Kommunikation im Abschlussentwurf gemäß der Principles of Disclosure (DP) des IASB.

- Schritt 4: Prüfung der Informationsdarstellung als Ganzes im Rahmen des gesamten Abschlussentwurfs, um auch solche Sachverhalte zu identifizieren, die erst in Kombination mit anderen wesentlich werden. In solchen Fällen wird der Prozess erneut von Schritt 2 an aufgenommen.

Der Leitfaden stellt explizit keinen Standard und keine Interpretation eines IFRS dar und ist somit auch in seiner Anwendung für Unternehmen nicht verpflichtend. Vielmehr sollen die Ausführungen, das 4-Schritte-Modell und die Praxisbeispiele die eigenständige Beurteilung der Fachexperten bei der Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts in der Bilanzierung fördern. Der Praxisleitfaden kann ab sofort zur Erstellung von Abschlüssen nach IFRS angewendet werden.

Sofortige Anwendung des Praxisleitfadens

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

1e | IASB veröffentlicht Entwurf einer Änderung von IAS 8 | Autor: Ronny Siegel, München

ED/2017/5:
Änderungen an IAS 8

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 12.09.2017 den Änderungsentwurf „ED/2017/5 Accounting Policies and Accounting Estimates (Proposed Amendments to IAS 8)“ veröffentlicht. Ziel ist im Wesentlichen, die Unterscheidung der Begriffe „Rechnungslegungsmethoden“ und „rechnungslegungsbezogene Schätzungen“ für Unternehmen zu vereinfachen.

Hintergrund

Die Regelungen des IAS 8 „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler“ zum Umgang mit Bilanzierungsänderungen hängen wesentlich davon ab, ob es sich um eine Änderung von Rechnungslegungsmethoden oder von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen handelt. Während erstere grds. keinen Effekt auf das Ergebnis haben, führen letztere regelmäßig zu einem Ergebniseffekt. Weiterhin sind Änderungen von Rechnungslegungsmethoden rückwirkend bis zur frühesten dargestellten Periode im IFRS-Abschluss anzuwenden, hingegen erfordern rechnungslegungsbezogene Schätzungen

lediglich eine prospektive Anwendung. Die Praxis hat gezeigt, dass Unternehmen mit dieser Unterscheidung vor Probleme gestellt werden, was zu unterschiedlichen Vorgehensweisen geführt hat.

- **Rechnungslegungsmethoden:** Bisher wurden Rechnungslegungsmethoden als sämtliche Prinzipien, Grundlagen, Konventionen, Regeln und Überlegungen, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet, definiert. Für ein besseres Verständnis der Definition wird im Entwurf nun vorgeschlagen, die Ausdrücke „Konventionen“ und „Regeln“ aus der Definition zu streichen, da diese an keiner anderen Stelle in den IFRS Anwendung finden und es ihnen somit an Bedeutung fehlt. Inhaltlich bleibt die Definition jedoch unverändert.
- **Rechnungslegungsbezogene Schätzungen:** Eine Definition für rechnungslegungsbezogene Schätzungen wird erstmalig mit dem Entwurf eingeführt. Diese soll

Details der Änderungen an IAS 8

insbesondere die Beziehung zu der übergeordneten Rechnungslegungsmethode aufzeigen. Rechnungslegungsbezogene Schätzungen sind als Input zu betrachten. Bei der Anwendung einer Rechnungslegungsmethode werden sie als Ermessensentscheidungen und Annahmen verwendet, wenn auf Grund von Schätzungsunsicherheit ein Abschlussposten nicht exakt bemessen werden kann.

→ **IAS 2 Vorräte:**

Des Weiteren soll mit dem Entwurf klar gestellt werden, dass die Nutzung eines Verbrauchsfolgeverfahrens aus IAS 2 (FIFO oder Durchschnittsmengenmethode) keine rechnungslegungsbezogene Schätzung darstellt, sondern die Aus-

wahl einer Rechnungslegungsmethode. Begründet wird dies vom IASB mit der Tatsache, dass die Festlegung der Verbrauchsfolge nicht das Ziel hat, den tatsächlichen Verbrauch zu schätzen.

Darüber hinaus wird ein erläuterndes Beispiel in den Anwendungshinweisen ersatzlos gestrichen.

Der Entwurf enthält keinen Zeitpunkt hinsichtlich des Inkrafttretens der Änderungen, dieser wird erst in nachfolgenden Beratungen des IASB festgelegt. Entscheidet sich ein Unternehmen zulässigerweise freiwillig, die Anwendung vorzeitig umzusetzen, muss dies anders als üblich nicht offengelegt werden. Die Kommentierungsfrist zum Entwurf endet am 15.01.2018.

Erstanwendungszeitpunkt und Übergangsvorschriften

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

1f | Fallstudie der IFRS-Stiftung zu Verbesserungen bei Angaben in der Finanzberichterstattung | Autor: WP/StB Christian Verse, München

Fallstudie der IFRS-Stiftung

Die IFRS-Stiftung (International Financial Reporting Standards Foundation oder IFRSF) als Dachorganisation des IASB hat eine Zusammenstellung von Fallstudien mit dem Titel „Bessere Kommunikation in der Finanzberichterstattung – Angaben mit mehr Bedeutung versehen“ veröffentlicht. Im Rahmen der Fallstudien wird untersucht, wie sechs internationale Unternehmen aus unterschiedlichen Branchen ihren Prozess für die Erstellung eines IFRS-Abschlusses, insbesondere der Anhangangaben („notes“), verbessert haben.

Die Studie beschreibt, wie die Unternehmen vor einer Änderung ihres Erstellungsprozesses ihr Reporting erstellt haben und was sie danach kommuniziert haben (Vorher-Nachher-Vergleich). Die vorgenommenen Änderungen werden dann mit den entsprechenden neuen Prinzipien aus dem IASB-Diskussionspapier „Angabeninitiative – Angabeprinzipien“ verknüpft. Ziel der einzelnen Verbesserungsmaßnahmen ist jeweils eine unternehmens- und adressatenspezifischere Darstellung v.a. im Bereich der Anhangangaben.

- Vereinfachung und Klarheit;
- Bessere Organisation, Verknüpfung und Formatierung;
- Vermeidung unnötiger Wiederholungen;
- Verbesserte Vergleichbarkeit zu anderen Unternehmen sowie im Zeitvergleich.

Ziel der Studie ist es, zu zeigen, wie Verbesserungen erreicht werden können, sowie andere Unternehmen zu eigenen Verbesserungsprojekten zu animieren. Der Abschluss soll für die Investoren – innerhalb der durch die IFRS vorgegebenen Grenzen – lesbarer und verständlicher gestaltet werden. Dies erfolgt durch Identifikation der wirklich relevanten Informationen und deren angemessene Priorisierung sowie Darstellung in einer klaren und einfachen Art.

Ziel der Studie: Anreiz zu Verbesserungsprojekten

Die Studie zeigt, dass schon kleine Änderungen an Formatierungen oder Gliederungen zu signifikanten Qualitätsverbesserungen bei der Erstellung von IFRS-Abschlüssen führen können.

Signifikante Verbesserungen durch kleine Änderungen erzielbar

Die Fallstudie enthält keine verbindlichen Vorgaben, sondern hat allenfalls Empfehlungscharakter. Dennoch bietet sie aufschlussreiche Einblicke, wie IFRS-Abschlüsse künftig aussehen könnten. Die Fallstudie ist auf der Internetseite des IASB veröffentlicht.

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

Prinzipien effektiver Kommunikation im Rahmen der Erstellung der Angaben

Die Studie geht auf folgende Prinzipien effektiver Kommunikation im Rahmen der Finanzberichterstattung ein:

- Unternehmensbezogenheit der Angaben;

1g | Die Auswirkung des Brexit auf die Finanzberichterstattung im Vereinigten Königreich | Autor: Hendrik Blecken, München

Ausgangslage	Der Austritt des Vereinigten Königreichs (UK) aus der Europäischen Gemeinschaft („Brexit“) hat Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung und die standardsetzenden Instanzen in UK. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in UK, Fachbereich für Financial Reporting (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW –, Financial Reporting Faculty) hat zu diesem Thema eine Studie veröffentlicht, welche die aus dem Brexit resultierenden Problemfelder und Handlungsempfehlungen aufzeigt. Dabei wird unterstellt, dass börsennotierte Gesellschaften in UK weiterhin nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) bilanzieren, um auch zukünftig für Investoren außerhalb UK attraktiv zu bleiben.	dies durch die EU-Kommission durchgeführt. Es ist ratsam, nach dem Brexit in UK ebenfalls solch einen Mechanismus zu etablieren, der einen engen Austausch mit den relevanten Institutionen der EU sicherstellt, um die Interessen des UK zu vertreten und die Rechnungslegung weiterzuentwickeln.
Künftiger Einfluss von UK auf die Entwicklung der IFRS	Die EU-Standardsetzer verfolgen das Ziel, börsennotierte Unternehmen in Europa mit der verpflichtenden Anwendung der IFRS transparent und vergleichbar zu machen, um Finanzmärkte effizienter zu gestalten. Fraglich ist, wie UK nach dem Brexit als globales Finanzzentrum einflussreicher Gestalter und Anwender der IFRS bleiben kann. Dabei ist zwischen der institutionellen Mitwirkung und der generellen beeinflussenden Arbeit zu unterscheiden. Im Hinblick auf die institutionelle Mitwirkung empfiehlt das ICAEW, dass Behörden in UK („UK authorities“) an dem IFRS Foundation Monitoring Board teilnehmen. Darüber hinaus wurde im Jahr 2013 mit dem Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) ein formales Kontaktforum zwischen dem International Accounting Standards Board (IASB) und der globalen Gemeinschaft von standardsetzenden Institutionen etabliert. Das Financial Reporting Council (FRC) aus UK ist momentan bei dem ASAF nicht vertreten; das ICAEW befürwortet eine Mitwirkung beim ASAF vor dem Hintergrund des Brexit.	Ein Mechanismus zur rechtlich bindenden Anerkennung zukünftig verabschiedeter Standards und geänderter bestehender Standards in UK sollte sich grundsätzlich an der etablierten Vorgehensweise der EU-Kommission orientieren. Eine Chance besteht jedoch in der Schaffung eines nationalen Mechanismus, der deutlich schneller und reibungsloser arbeitet als die EU-Kommission. Es ist ein einfaches, effizientes und effektives Verfahren anzustreben, das den Akzent auf Verantwortung und ein rechtsstaatliches Verfahren legt, aber eine begrenzte Anzahl von Schritten und klar definierte zeitliche Abläufe vorsieht. Mit Blick auf den Prozess der EU-Kommission zur Anerkennung von IFRS ist ein langwieriger und komplexer Prozess in UK nach dem Brexit zu vermeiden.
Optionen für die nationale Anerkennung von IFRS (Endorsement) in UK	Nahezu alle entwickelten Volkswirtschaften, welche die IFRS als internationale Rechnungslegungsstandards anwenden, haben eine Art nationalen Anerkennungsmechanismus eingerichtet, wodurch neue Standards hinterfragt und bestätigt werden („national endorsement mechanism“). Für Mitgliedstaaten der EU wird	Das ICAEW empfiehlt folglich, den EU-Prozess als Ausgangspunkt zur Konzeption eines Endorsement-Verfahrens in UK zu wählen, um die Wahrscheinlichkeit allzu großer Abweichungen der Resultate aus den Prozessen zu reduzieren. Nichtsdestotrotz sollte eine Verbesserung und Vereinfachung dieses Anerkennungs-Verfahrens angestrebt werden. Eine noch einzu-richtende Institution in UK zur Anerkennung von IFRS sollte befähigt sein, neue Standards und Interpretationen unter bestimmten außergewöhnlichen Umständen auch abzulehnen. Grundsätzlich sollte die Verantwortung über die endgültige Entscheidung zur Anerkennung von internationalen Rechnungslegungsstandards beim FRC liegen. Im Hinblick auf die Rechnungslegungsgesetze in UK („UK accounting law“) sind Änderungen nach Ansicht des ICAEW in den kommenden Jahren nach dem Brexit möglichst zu vermeiden, und es ist Kontinuität und Stabilität der Rechnungslegung

Änderungen von UK accounting law und UK company law

Vorrang einzuräumen. Langfristig bietet der Brexit die Gelegenheit, das Unternehmensrecht („company law“) einer intensiven Überprüfung zu unterziehen. Dabei ist eine Verschlinkung und Vereinfachung der Rechnungslegung und verwandter Regularien anzustreben, um eine ausgewogene Balance zwischen Gesetzen und Standards auch unter dem Aspekt der Deregulierung zu erreichen.

Person zu berücksichtigen ist. Sofern keine natürliche Person als wirtschaftlich Berechtigter ermittelt werden kann, gelten die gesetzlichen Vertreter, geschäftsführenden Gesellschafter oder Partner als wirtschaftlich Berechtigte.

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

2 | Das neue Transparenzregister – Was ist zu beachten? | Autor: Thomas Batt, München

BGBI Teil I, Nr. 39, vom
24.06.2017, S. 1822 ff.

Durch eine Änderung im Geldwäschegesetz (GwG), die auf der Umsetzung der EU-Richtlinie 2015/849 (Vierte Geldwäscherichtlinie) beruht, wurde das Transparenzregister im Juni 2017 eingeführt.

Das **Transparenzregister** enthält zukünftig Angaben über die hinter einem Unternehmen stehenden **wirtschaftlich berechtigten Personen**. Diese werden künftig in einem beim Bundesanzeiger geführten zentralen Transparenzregister erfasst.

§ 20 Abs. 1 und § 21 GwG

Betroffen sind „Vereinigungen“ im Sinne des § 20 Abs. 1 GwG. Dies betrifft alle juristischen Personen des Privatrechts, Vereine, Genossenschaften, Stiftungen, Europäische Aktiengesellschaften, eingetragene Personengesellschaften sowie „Rechtsgestaltungen“ im Sinne des § 21 GwG.

§ 20 Abs. 3 Satz 1 GwG

Seitens der Betroffenen besteht zum einen die **Pflicht**, die **Informationen** über wirtschaftlich Berechtigte **einzuholen** und die Pflicht, diese Informationen dem Transparenzregister **mitzuteilen**. Seitens der wirtschaftlich Berechtigten besteht die Pflicht, die für die Mitteilung notwendigen **Angaben** zu machen.

§ 19 Abs. 2 i.V.m. § 3
Abs. 1 und 2 GwG

Wirtschaftlich Berechtigte nach § 3 GwG sind ausschließlich natürliche Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle der Vertragspartner letztlich steht, oder die natürliche Person, auf deren Veranlassung eine Transaktion letztlich durchgeführt oder eine Geschäftsbeziehung letztlich begründet wird.

Im Einzelfall kann die Ermittlung der wirtschaftlich Berechtigten zu umfassenden Recherchen führen, da sowohl die unmittelbare als auch die mittelbare Kontrolle (mehrstufige Konzern- oder Beteiligungsstrukturen) einer natürlichen

Bei rechtsfähigen **Stiftungen** und Verwaltern von Trusts oder Treuhändern oder bei diesen vergleichbaren Rechtsformen gilt jede natürliche Person, die als Treugeber, als Verwalter von Trusts oder als Protektor handelt oder die Mitglied des Vorstands der Stiftung ist oder jede Person, die als Begünstigte bestimmt worden ist, als wirtschaftlich Berechtigter.

§ 3 Abs. 3 Nr. 1 ff. GwG

Folgende Angaben über den wirtschaftlich Berechtigten sind dem Register mitzuteilen: Vor- und Nachname, Geburtsdatum, Wohnort sowie Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses des wirtschaftlich Berechtigten. Aus der Angabe zu Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses muss sich hierbei die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter ergeben.

§ 19 Abs. 1 und
3 Nr. 1 GwG

Bei rechtsfähigen Stiftungen, Trusts, bestimmten nicht rechtsfähigen Stiftungen oder Rechtsgestaltungen, die solchen Stiftungen entsprechen, ergeben sich Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses aus § 3 Abs. 3 GwG.

§ 19 Abs. 3 Nr. 2 GwG

Wenn sich die Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten aus anderen öffentlichen Registern oder Quellen ergeben (u.a. Handelsregister, Partnerschaftsregister, Genossenschaftsregister, Vereinsregister), ist eine **Mitteilungspflicht nicht gegeben**.

§ 20 Abs. 2 GwG
Mitteilungsfiktion

Ebenso besteht **keine Mitteilungspflicht** für Gesellschaften, die an einem organisierten Markt notiert sind oder nach EU-Recht ihre Stimmrechtsanteile offenlegen müssen.

§ 20 Abs. 2 GwG
i.V.m. § 2 Abs. 5 WpHG

Die an das Transparenzregister elektronisch einzureichenden Informationen hat die **Geschäftsführung** der betroffenen Gesellschaften zu ermitteln und einzureichen.

Bei Trusts, nicht rechtsfähigen Stiftungen und vergleichbaren Rechtsgestaltungen nach § 21 GwG ist dies durch die Treuhänder bzw. Verwalter zu veranlassen.

§§ 22, 23 GwG

Die **Einsicht in das Transparenzregister** wird ab dem 27.12.2017 möglich sein. Einsicht in das Register werden Aufsichts-, Strafverfolgungs- und Steuerbehörden sowie durch das Geldwäschegesetz Verpflichtete (§ 2 GwG) wie Banken, Finanzdienstleister, Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer haben. Ebenso können Personen mit berechtigtem Interesse wie bspw. Journalisten Informationen einsehen.

Nach § 23 Abs. 2 GwG hat der wirtschaftlich Berechtigte auf Antrag das Recht, aufgrund **schutzwürdiger Interessen** die Einsichtnahme vollständig oder teilweise einzuschränken. Dies ist z.B. möglich, wenn der wirtschaftlich Berechtigte minderjährig ist oder die Gefahr bestimmter strafbarer Handlungen (z.B. Bedrohung, Betrug, Entführung oder Erpressung) besteht.

Erstmals müssen bis zum **01.10.2017** die o.g. Eintragungen vorgenommen werden. Wird der Mitteilungspflicht nicht nachgekommen, können **Geldbußen** verhängt werden.

Weitere Informationen, Anleitungen, AGBs, etc. können im Internet abgerufen werden (www.transparenzregister.de).

§ 23 Abs. 2 GwG

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

RA/FAStR Michael
Althof, München,
michael.althof@wts-legal.de

Impressum

Herausgeber

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 28646 0
F: +49 (0) 89 28646 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, 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: © Beatrix Boros/stocksy

Wir wünschen Ihnen schöne und
erholsame Weihnachtstage!

Im neuen Jahr freuen wir uns darauf,
mit viel Leidenschaft und Energie die
Weichen für die digitale Steuerzukunft
gemeinsam mit Ihnen zu stellen.

