

wts journal

Mandanten-
information
wts.com/de

1.2018



Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Steuerpolitik:

Einigung der Verhandlungsführer von CDU, CSU und SPD auf einen Koalitionsvertrag

Ertragsteuern:

Generalanwalt beim EuGH sieht in Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG keine unionsrechts-widrige Beihilfe

Verzögerte Registereintragung eines Gewinn-abführungsvertrags

Umsatzsteuer:

Leasing – Lieferung oder sonstige Leistung?

TAX | Internationales

Generalanwalt beim EuGH hält internationales Schachtelprivileg der Gewerbesteuer im Dritt-staatenfall für EU-rechtswidrig

Musterabkommen 2017 veröffentlicht

LEGAL

Arbeits- und Sozialrecht:

Scheinselbstständigkeit – Risiken erkennen und minimieren

CONSULTING

Financial Advisory/Process & Risk Management:

Digitale Rechnungsverarbeitung und Workflows als Einstieg in ein Rechnungswesen 4.0

Compliance:

BSI veröffentlicht Jahresbericht zur Lage der IT-Sicherheit in Deutschland

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	Steuerpolitik	e Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit bei Zahlungsschwierigkeiten	19
5	Im Koalitionsvertrag vereinbarte steuerliche Vorhaben	f Keine rückwirkende Rechnungsberichtigung bei Angabe eines falschen Leistungsempfängers	19
	1 Ertragsteuer	g Kreditgewährung als eigenständige Leistung	20
7	a Generalanwalt beim EuGH sieht in Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG keine unionsrechtswidrige Beihilfe	h Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Strom	21
8	b Keine Kürzung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung um Teilwertabschreibungen	i Bundesrechnungshof drängt das BMF auf Anwendung der Bußgeldvorschriften des UStG	21
9	c Verzögerte Registereintragung eines Gewinnabführungsvertrags		
10	d Auch erstmalige Abzinsung ist Zinsertrag i.S.d. Zinsschranke	3 Grunderwerbsteuer	
11	e Überschreiten privater Vermögensverwaltung – „Verklammerung“ von laufenden Gewinnen und Veräußerungserlösen kann auch bei Immobilien zu gewerblichen Einkünften führen	a Mittelbare Anteilsvereinigung bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft („RETT-Blocker“) – Änderung der Rechtsprechung	22
12	f Verrechnung von Altverlusten aus Kapitalvermögen mit abgeltend besteuerten positiven Einkünften aus Kapitalvermögen (Günstigerprüfung)	b Einräumung einer Vollmacht zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil keine steuerbare Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a GrEStG	22
13	g Depotübergreifende Verrechnung von Altverlusten gemäß § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG bei Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer	23
14	h Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	Schenkungssteuerliches Zuwendungsverhältnis bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen	
	2 Umsatzsteuer	5 Lohnsteuer	
15	a Leasing – Lieferung oder sonstige Leistung?	a Arbeitgeberunterstützung bei Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen	24
16	b Umsatzsteuerbefreiung bei der Vermietung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen	b Übernahme einer Rückdeckungsversicherung durch den Mitarbeiter bei Insolvenz oder Liquidation des Arbeitgebers	25
17	c Bestimmung des Leistungsorts von juristischen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	c Keine doppelte Haushaltsführung bei Hauptwohnung am Beschäftigungsort	25
18	d Neue Rechtsprechung zu Entgeltminderungen im Rahmen von Rabattsystemen		

Seite		LEGAL	Seite
	6 Verbrauchsteuer	Arbeits- und Sozialrecht	
26	a Steuerentlastungen nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG werden auch für das Antragsjahr 2018 in voller Höhe gewährt	Scheinselbstständigkeit – Risiken erkennen und minimieren	39
27	b Neue einschränkende Verwaltungsauffassung zur Energiesteuerentlastung für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung – ohne Gesetzesänderung	CONSULTING	
28	c Neuregelung des Versorgerstatus für Kundenanlagen: Komplexe Rechtslage für Eigenerzeuger im Stromsteuerrecht	1 Financial Advisory/ Process & Risk Management	
29	7 Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	a Digitale Rechnungsverarbeitung und Workflows als Einstieg in ein Rechnungswesen 4.0	41
30	a Neue Rechtsprechung zur zollwertrechtlichen Behandlung von pauschalen Erstattungen im Rahmen von Verrechnungspreisanpassungen	b Die Prüfungsschwerpunkte der DPR für 2018	41
	b EU und Japan finalisieren Wirtschafts-partnerabkommen (EPA)	c Neufassung des IDW RS HFA 11 – Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender	42
	TAX Internationales	d Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW ERS HFA 31 n.F.)	43
	8 Armenien	e Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n. F.)	43
32	Das neue DBA zwischen Deutschland und Armenien	2 Compliance	
	9 Deutschland	a BSI veröffentlicht Jahresbericht zur Lage der IT-Sicherheit in Deutschland	45
32	a Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG (i.d.F. 2007 bis 2011) mit EU-Recht unvereinbar	b Benchmarkstudien für die Erfüllung der Vorschriften des Sarbanes-Oxley-Acts (SOX)	46
34	b Finanzverwaltung reagiert auf das EuGH-Urteil zum Abzugsverbot für ausländische Sozialversicherungsbeiträge		
	10 EuGH		
34	Generalanwalt beim EuGH hält internationales Schachtelprivileg der Gewerbesteuer im Drittstaatenfall für EU-rechtswidrig		
	11 OECD		
35	Musterabkommen 2017 veröffentlicht		
	12 Österreich		
36	a Geplante Änderungen im Steuerrecht durch die neue Regierung		
37	b Kein Verfall von Verlustvorträgen bei mittelbarem Gesellschafterwechsel		



RA StB Dr. Christian Behlert,
WTS Partner



RA Dr. Philipp Besson,
WTS Partner



RA StB Dr. Florian Schnabel,
WTS Partner

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

mit der Allianz SE hat sich vor einigen Monaten ein weiterer DAX-Konzern für unser Business Partnering Modell entschieden und große Teile der Steuerfunktion in Deutschland an die WTS ausgegliedert. Im Rahmen von Business Partnering übernimmt WTS die operative Steuerfunktion eines Unternehmens entweder zum Teil oder sogar ganz. Die Zusammenarbeit mit der WTS als Business Partner führt durch den Einsatz spezialisierter Kräfte und digitaler Plattformen zu einer Qualitätssteigerung im Hinblick auf die Compliance und hilft Haftungsrisiken im Unternehmen zu reduzieren. Business Partnering trägt zudem auch unter Flexibilitäts- und Kostenaspekten zu einer Optimierung der gesamten Steuerfunktion bei.

Im Versicherungsbereich bündeln wir künftig unsere steuerlichen Dienstleistungen in unserer neuen Service Line „Insurance“. Die Mandanten werden von unserem Hauptstandort München, unserem neuen WTS Steuerberatungsstandort Stuttgart und aus Frankfurt heraus betreut. Unser Ziel ist es dabei, möglichst nah am Mandanten zu sein.

Den Kern unseres Expertenteams bilden ca. 25 Mitarbeiter, die im Zuge des angesprochenen Business Partnering von der Allianz zur WTS wechselten. Diese Experten verfügen nicht nur über großes fachliches Know-how in allen steuerlichen Fragen rund um die Versicherungs- und Finanzdienstleistungsbranche, sondern vor allem über einen reichen Erfahrungsschatz aus langjähriger beruflicher Praxis in Versicherungs- und Finanzdienstleistungsunternehmen. Daraus resultiert auch unsere Stärke, Steuerprozesse effizient zu

organisieren sowie praxistaugliche Lösungen zu strukturieren und umzusetzen.

Das Leistungsspektrum unserer neuen Service Line „Insurance“ umfasst neben der laufenden ertrag-, umsatz- und lohnsteuerlichen Betreuung insbesondere versicherungsspezifische Beratungsfelder, wie beispielsweise die Besteuerung der Kapitalanlagen bei Lebens- und Krankenversicherungen und Versorgungseinrichtungen, die Optimierung des Vorsteuerabzugs für beschränkt vorsteuerabzugsberechtigte Versicherer oder die nationale und internationale Versicherungsteuer.

Mit der neuen Service Line „Insurance“ stärkt die WTS ihre Position als steuerlicher Berater der Finanzdienstleistungsbranche. Unser Anspruch ist es, die WTS als „Preferred Advisor“ für Versicherer am Markt zu etablieren. Als verantwortliche Partner für die Service Line „Insurance“ freuen wir uns zusammen mit unserem hervorragenden Mitarbeiterteam auf diese Aufgabe.

Herzliche Grüße

Dr. Christian Behlert

Dr. Philipp Besson

Dr. Florian Schnabel

Im Koalitionsvertrag vereinbarte steuerliche Vorhaben |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Koalitionsvertrag	Die große Koalition aus CDU, CSU und SPD steht. Der Koalitionsvertrag ist unterzeichnet. Aus Sicht der Unternehmen ist das steuerpolitische Ergebnis enttäuschend. Sämtliche Ideen und Vorschläge der Wirtschaft zur Stärkung des Steuerstandorts Deutschland wurden verworfen. Eine Reduzierung der Gesamtsteuerbelastung und/oder auch der substanzbelastenden Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer ist nicht geplant. Die Einführung einer steuerlichen Förderung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ist auf KMU beschränkt und steht zudem unter dem allgemeinen Finanzierungsvorbehalt des Koalitionsvertrags. Die Abgeltungsteuer auf Zinserträge soll abgeschafft, eine Finanztransaktionssteuer eingeführt werden und die Regelung der Share Deals bei der Grunderwerbsteuer weiter verschärft werden. Eine zeitgemäße Reform der außensteuerlichen Hinzurechnungsbesteuerung wurde zwar aufgenommen, steht allerdings im Kontext der Missbrauchsbekämpfung.	linearen Abschreibung über vier Jahre 5 % pro Jahr.
Details	Im Detail sind die folgenden steuerlichen Vorhaben im Koalitionsvertrag aufgeführt:	→ Bei der pauschalen Dienstwagenbesteuerung wird für E-Fahrzeuge (Elektro- und Hybridfahrzeuge) ein reduzierter Satz von 0,5 % des inländischen Listenpreises eingeführt. → Für gewerblich genutzte Elektrofahrzeuge wird eine auf fünf Jahre befristete Sonder-AfA von 50 % im Jahr der Anschaffung eingeführt. → Nach einer verfassungsrechtlichen Prüfung will man die Gewinnung von Wohnbauland von Landwirten durch steuerlich wirksame Reinvestitionsmöglichkeiten in den Mietwohnungsbau verbessern. → Eine Anpassung der pauschalen Steuerfreibeträge für Menschen mit Behinderung wird geprüft. → Die Akzeptanz für das Faktorverfahren für Ehegatten wird durch bessere Information gestärkt. Personen mit der Steuerklassenkombination III/V sollen in den Steuerbescheiden regelmäßig über das Faktorverfahren informiert und auf die Möglichkeit des Wechsel zur Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor hingewiesen werden.
Einkommensteuer (inkl. Sozialabgaben)	→ Die Steuerbelastung der Bürger wird nicht erhöht und die kalte Progression mit dem Ziel einer Tarifierungsanpassung alle zwei Jahre überprüft. → Insbesondere untere und mittlere Einkommen werden beim Solidaritätszuschlag entlastet. Er wird schrittweise abgeschafft. Ab dem Jahr 2021 wird mit einem deutlichen ersten Schritt im Umfang von € 10 Mrd. begonnen. Durch eine Freigrenze (mit Gleitzone) werden rund 90 % aller Zahler des Solidaritätszuschlags vollständig davon entlastet. → Die Abgeltungsteuer auf Zinserträge wird mit der Etablierung eines funktionierenden automatischen Informationsaustausches abgeschafft und eine Umgehung verhindert. → Im Rahmen einer Wohnraumoffensive werden u. a. auch steuerliche Anreize für freifinanzierten Wohnungsneubau im bezahlbaren Mietsegment geschaffen. Dazu wird eine bis Ende des Jahres 2021 befristete Sonderabschreibung eingeführt. Sie beträgt zusätzlich zur	→ Der Beitragssatz für die Arbeitslosenversicherung wird um 0,3 Prozentpunkte abgesenkt. → Beiträge zur Krankenversicherung werden ab 01.01.2019 wieder in gleichem Maße von Arbeitgebern und Beschäftigten geleistet (Rückkehr zur Parität). → Geringverdiener werden bei Sozialbeiträgen entlastet (Ausweitung von Midi-Jobs); geringere Rentenversicherungsbeiträge werden dabei nicht zu geringeren Rentenleistungen im Alter führen. → Eine gemeinsame und konsolidierte Bemessungsgrundlage sowie die Einführung von Mindestsätzen bei den Unternehmenssteuern auf EU-Ebene werden unterstützt. Zusammen mit Frankreich will man hierfür eine Initiative ergreifen, auch um eine europäische Antwort auf internationale Veränderungen und Herausforderungen in diesem Bereich, nicht zuletzt in den USA, zu geben.

Änderungen auf EU-Ebene/International im Bereich der Unternehmensbesteuerung

- Die Verpflichtungen aus der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie werden „im Interesse des Standorts Deutschland“ umgesetzt. Ausdrücklich genannt sind eine zeitgemäße Ausgestaltung der außensteuerlichen Hinzurechnungsbesteuerung, die Anpassung der Zinsschranke und die Ergänzung von Hybridregelungen.
- Die Einführung einer substantiellen Finanztransaktionssteuer im europäischen Kontext will die Koalition zum Abschluss bringen. Ausnahmen werden in diesem Zusammenhang nicht mehr genannt.
- Steuerhinterziehung, Steuervermeidung, unfairen Steuerwettbewerb und Geldwäsche will man effizient und unbürokratisch im nationalen, europäischen und internationalen Rahmen bekämpfen. Steuerschlupflöcher und Steueroasen werden geschlossen.
- Bemühungen für eine gerechte Besteuerung großer Konzerne, insbesondere auch der Internetkonzerne, werden unterstützt. Dabei wird weiterhin auf internationalen Konsens gesetzt. Durch weltweit möglichst breite Implementierung der OECD-BEPS-Verpflichtungen sowie -Empfehlungen sollen faire steuerliche Wettbewerbsbedingungen für grenzüberschreitende unternehmerische Tätigkeiten geschaffen werden.
- Maßnahmen für eine angemessene Besteuerung der digitalen Wirtschaft werden ergriffen.

Umsatzsteuer

- Es werden gesetzliche Regelungen zur weiteren Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges beim Handel mit Waren im Internet geschaffen.
- Das Erhebungs- und Erstattungsverfahren bei der Einfuhrumsatzsteuer wird in Kooperation mit den Bundesländern optimiert werden.

Grundsteuer und Grunderwerbsteuer

- Nach Abschluss der Prüfarbeiten durch Bund und Länder will man eine effektive und rechtssichere gesetzliche Regelung umsetzen, um missbräuchliche Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer mittels Share Deals zu beenden. Die gewonnenen Mehrein-

nahmen können von den Ländern zur Senkung der Steuersätze verwendet werden.

- Ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer beim erstmaligen Erwerb von Wohngrundstücken für Familien ohne Rückwirkung beim Länderfinanzausgleich wird geprüft.
- Die Grundsteuer wird unter Beachtung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, der Sicherung des derzeitigen Aufkommens sowie unter Beibehaltung des kommunalen Hebesatzrechtes auf eine feste Basis gestellt.
- Nach verfassungsrechtlicher Prüfung will die Koalition durch Einführung einer Grundsteuer C für die Gemeinden die Möglichkeit schaffen, die Verfügbarmachung von bebaubaren Grundstücken für Wohnbauzwecke zu verbessern.
- Eine steuerliche Forschungsförderung insbesondere für kleine und mittelgroße forschende Unternehmen soll eingeführt werden.
- Sämtliche aus einer Straftat erlangte Vermögenswerte und rechtswidrige Gewinne sollen konsequent eingezogen werden.
- Die Rolle des Bundeszentralamts für Steuern wird gestärkt und weiterentwickelt. Es soll als zentrale Anlaufstelle für steuerliche Fragen und verbindliche Auskünfte von Gebietsfremden dienen.
- Steuervereinfachung ist eine Daueraufgabe, dies insbesondere durch Nutzung der technischen Möglichkeiten der modernen Datenverarbeitung; Ausbau des Angebots an die Bürger für eine elektronische Kommunikation mit der Finanzverwaltung; Einführung einer vorausgefüllten Steuererklärung für alle Steuerpflichtigen bis zum Veranlagungszeitraum 2021.
- Der Zoll wird in seinen Aufgabenbereichen (wie Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität, von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, von Finanz- und Steuerbetrug sowie von Schwarzarbeit und illegaler Beschäftigung) insbesondere durch Personalmaßnahmen (Stellen, Besoldung) gestärkt.

Sonstiges

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

1a | Generalanwalt beim EuGH sieht in Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG keine unionsrechtswidrige Beihilfe | Autor: RA/StB Dr. Thomas Otto, Köln

Ausnahme für Sanierungsfälle gem. § 8c Abs. 1a KStG

Im Jahre 2009 wurde die Vorschrift des § 8c KStG zum Verlustwegfall bei Körperschaften vom deutschen Gesetzgeber um eine in § 8c Abs. 1a KStG geregelte sog. Sanierungsklausel – mit rückwirkender Geltung ab dem 01.01.2008 – ergänzt. Hiernach liegt kein zum anteiligen oder vollständigen Verlustwegfall führender „schädlicher“ Anteilseignerwechsel vor, wenn der Beteiligungserwerb – unter den in der Vorschrift näher spezifizierten Voraussetzungen – zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgt ist.

stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt lagen die Voraussetzungen der Sanierungsklausel vor; dies wurde den Unternehmen auch jeweils vom zuständigen Finanzamt in einer verbindlichen Auskunft bestätigt. Nach der Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens durch die EU-Kommission wurden die verbindlichen Auskünfte dennoch aufgehoben; die Sanierungsklausel wurde bei der Steuerveranlagung nicht angewendet.

Beschluss der EU-Kommission vom 26.01.2011 (2011/527/EU)

Die Europäische Kommission sah in der Sanierungsklausel allerdings eine unzulässige Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV und leitete im Februar 2010 ein förmliches Prüfverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 108 AEUV ein. Mit Beschluss vom 26.01.2011 stellte die EU-Kommission fest, dass die Sanierungsklausel eine unionsrechtswidrige staatliche Beihilfe darstellt, und wies Deutschland zur Rückforderung der auf dieser Grundlage gewährten unzulässigen Sanierungsbeihilfen an.

Die Entscheidung des Rechtsstreits hängt jeweils von der Frage ab, ob es sich bei der Sanierungsklausel um eine sog. selektive begünstigende Maßnahme i.S.d. EU-Beihilferechts handelt. Hierfür kommt es maßgeblich auf die zutreffende Bestimmung des Maßstabs für die Prüfung der Selektivität (sog. Referenzsystem) an. Die EU-Kommission hatte im Beschluss vom 26.01.2011 die eingeschränkte Verlustnutzung nach § 8c KStG als Referenzsystem zugrunde gelegt und in der – die Fortführung der Verluste in Sanierungsfällen gestattenden – Regelung des § 8c Abs. 1a KStG eine selektiv wirkende Ausnahme von dieser Regel zugunsten finanziell angeschlagener Unternehmen gesehen.

„Selektivität“ der Sanierungsklausel?

Beihilferechtliche Klageverfahren beim EuG / EuGH

Gegen diesen Kommissionsbeschluss legten die Bundesrepublik Deutschland und betroffene Unternehmen Nichtigkeitsklage beim Europäischen Gericht (EuG) ein. Die Klage der Bundesrepublik Deutschland wurde aber bemerkenswerterweise verspätet eingereicht und deshalb als unzulässig abgewiesen (EuG vom 18.12.2012, Rs. T-205/11; letztinstanzlich bestätigt durch Beschluss des EuGH vom 03.07.2014, Rs. C-102/13 P).

In dem gegen die EuG-Entscheidung in der Rechtssache „Heitkamp BauHolding“ anhängigen Rechtsmittelverfahren beim EuGH hat der Generalanwalt Nils Wahl allerdings nunmehr in seinen Schlussanträgen vom 20.12.2017 eine gegenteilige Auffassung vertreten. Der Generalanwalt verneint darin das Vorliegen einer unionsrechtswidrigen staatlichen Beihilfe und plädiert dafür, das angefochtene Urteil des EuG vom 04.02.2016 aufzuheben und den Kommissionsbeschluss vom 26.01.2011 für nichtig zu erklären.

Schlussanträge des Generalanwalts vom 20.12.2017 (Rs. C-203/16 P)

Über die Klagen der Unternehmen hatte das EuG dagegen erstinstanzlich in der Sache zu entscheiden. Das EuG folgte dabei der Auffassung der EU-Kommission und wies diese Klagen im Ergebnis mit Urteilen vom 04.02.2016 ebenfalls ab (EuG vom 04.02.2016, Rs. T-287/11, Heitkamp BauHolding, und Rs. T-620/11, GFKL Financial Services).

Das maßgebliche Referenzsystem sei in der Regelung zum Verlustvortrag zu sehen. § 8c KStG stelle eine Ausnahme von dieser allgemeinen Regel dar. Durch die Sanierungsklausel als Rückausnahme zum Verlustwegfall nach § 8c KStG wird somit im Ergebnis lediglich der gesetzliche „Normalfall“, d. h. die zeitlich unbegrenzte Vortragsfähigkeit von Verlusten, wieder hergestellt. Die Regelung des § 8c Abs. 1a KStG sei daher Bestandteil des Referenz-

Referenzsystem

Urteilsfälle

In beiden Fällen hatte in 2009 eine grundsätzlich nach § 8c Abs. 1 KStG „schädliche“ Übertragung von Anteilen an der Klägerin

systems und damit nicht geeignet, bestimmten Unternehmen einen selektiven Vorteil zu verschaffen.

Praxishinweise

Es bleibt abzuwarten, ob sich der EuGH bei seiner Entscheidung der Rechtsauffassung des Generalanwalts anschließen wird. Der EuGH ist dabei natürlich nicht an die Sichtweise des Generalanwalts gebunden. In der Vergangenheit ist der EuGH allerdings in der deutlichen Mehrzahl der Verfahren der vom Generalanwalt in den Schlussanträgen vertretenen Auffassung gefolgt.

Die Anwendung der Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG ist derzeit bis zur

rechtskräftigen gerichtlichen Klärung ihrer Unionsrechtskonformität ausgesetzt. Sollte der EuGH den Schlussanträgen des Generalanwalts folgen und die Vereinbarkeit der Vorschrift mit dem EU-Beihilferecht feststellen, würde die Vorschrift wieder „aufleben“ (§ 34 Abs. 6 Satz 2 KStG).

Die derzeitige „Verfassungsproblematik“ im Hinblick auf die vom BVerfG festgestellte Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für den Zeitraum 2008 bis einschließlich 2015 und eine mögliche Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG bleibt davon unberührt.

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

1b | Keine Kürzung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung um Teilwertabschreibungen | Autor: StB Thomas Bernhofer, München

BFH vom 11.07.2017
(AZ: I R 88/15)

Der BFH entschied mit Urteil vom 11.07.2017, dass der Hinzurechnungsbetrag bei Streubesitzdividenden nach § 8 Nr. 5 GewStG nicht um von der Muttergesellschaft vorgenommene ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen zu mindern ist.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine GmbH, war mit knapp 2 % an einer AG beteiligt. In 2009 und 2011 verkaufte die AG wesentliche Teile ihres Vermögens und schüttete jeweils anschließend eine Dividende an die Klägerin aus. Da sich der Wert der Anteile an der AG dadurch nachhaltig reduziert hatte, nahm die Klägerin in gleicher Höhe ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen vor.

Für die Streitjahre blieben im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung die Dividenden der AG (vermindert um 5 % pauschal nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz. Die ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen wurden dem Einkommen außerhalb der Bilanz gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG wieder hinzugerechnet.

Für Zwecke der Gewerbesteuer rechnete das Finanzamt dem körperschaftsteuerlichen Einkommen der Klägerin jeweils den steuerfrei gebliebenen Teil der Dividenden wieder hinzu, da die Voraussetzungen des gewerbesteuerrechtlichen Schachtel-

privilegs nicht erfüllt waren. Eine Minderung des Hinzurechnungsbetrags um die Teilwertabschreibung nahm das Finanzamt dagegen nicht vor. Das FG Köln gab der hiergegen gerichteten Klage statt und minderte die Hinzurechnung entsprechend.

FG Köln vom 10.11.2015
(AZ: 10 K 410/14)

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts entschied der BFH nun, dass der Hinzurechnungsbetrag gemäß § 8 Nr. 5 GewStG nicht um die ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen zu mindern ist, da die Regelung nicht auf § 8b Abs. 3 KStG verweise.

Keine Kürzung des
Hinzurechnungsbetrags

Nach Ansicht des BFH komme auch eine teleologische Extension des Wortlauts von § 8 Nr. 5 GewStG mit der Folge einer Kürzung des Hinzurechnungsbetrags um den Betrag der substanzbezogenen Aufwendungen (Teilwertabschreibungen der Anteile) nicht in Betracht. In der von der Klägerin beanstandeten „Doppelbelastung von Nichtschachteldividenden“ sieht der BFH weder einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip noch einen Verstoß gegen Art. 3 GG.

Das BFH-Urteil erging zu Streitjahren vor Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gemäß § 8b Abs. 4 KStG. Gleichwohl ist diese Entscheidung auch unter der heutigen Rechtslage von Bedeutung und betrifft beispielsweise Sachverhalte, bei welchen der Anteils-

Praxishinweis

eigner zwischen mindestens 10 % und weniger als 15 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Der dem Urteilsfall zugrundeliegende Sachverhalt würde nach heutiger Rechtslage dazu führen, dass nach § 8b Abs. 4 KStG die Dividenden in voller Höhe steuerpflichtig wären. Von daher wäre

zwar von Vorherein kein Raum für eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG. Da jedoch eine Teilwertabschreibung auch hier nach § 8b Abs. 3 KStG außerbilanziell hinzugerechnet werden müsste, entstünde auch hier eine vergleichbare Problematik und das sogar schon im Rahmen der Körperschaftsteuer und damit auch in der Gewerbesteuer.

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

1c | Verzögerte Registereintragung eines Gewinnabführungsvertrags |

Autor: StB Christian Seib, Frankfurt a.M.

BFH vom 23.08.2017
(AZ: I R 80/15)

Der BFH hatte im Urteil vom 23.08.2017 darüber zu entscheiden, ob eine sachliche Unbilligkeit vorliegen kann, wenn eine verzögerte Eintragung des Gewinnabführungsvertrags (GAV) in das Handelsregister dazu führt, dass eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft erst in dem Jahr steuerlich wirksam wird, das auf das Jahr der Handelsregisteranmeldung folgt und die verzögerte Eintragung auf das Verhalten einer Behörde zurückzuführen ist.

Urteilsfall

Im Streitfall schloss die Klägerin, eine GmbH, mit ihrer alleinigen Gesellschafterin, der A-GmbH als Organträgerin, einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag (BGAV). Darin wurde vereinbart, dass die Verpflichtung zur Gewinnabführung erstmals für das Geschäftsjahr 2006 gelten soll. Die notariell beglaubigte Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister ging am 24.10.2006 beim zuständigen Amtsgericht ein. Aufgrund einer Verkettung verschiedener Umstände erfolgte die Handelsregistereintragung erst am 26.01.2007.

Das Finanzamt behandelte die von der Klägerin in 2006 erklärte Gewinnabführung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), da der BGAV mangels Registereintragung in 2006 nicht wirksam geworden sei und setzte entsprechend gegenüber der Klägerin Körperschaftsteuer fest. Die hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde vom FG Baden-Württemberg als unbegründet abgewiesen.

Einen Antrag der Klägerin, die Körperschaftsteuerfestsetzung wegen sachlicher Unbilligkeit aufzuheben, lehnte das Fi-

nanzamt ab. Einspruch und Klage blieben ebenfalls ohne Erfolg.

Auch der BFH bestätigte nun im Revisionsverfahren die Rechtsauffassung des Finanzamts, wonach die Voraussetzungen einer sachlichen Unbilligkeit nicht erfüllt seien.

Die Festsetzung einer Steuer sei aus sachlichen Gründen nur dann unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspreche, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderlaufe. Voraussetzung hierfür sei, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Allein eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen habe, rechtfertige dagegen keine Billigkeitsmaßnahme.

Die Rechtsfolgen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft seien nach dem Gesetzeswortlaut erstmalig für das Kalenderjahr zu ziehen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in welchem der GAV wirksam wird. Der Gesetzgeber habe dabei ganz bewusst auf die zivilrechtliche Wirksamkeit und damit auch auf die Eintragung ins Handelsregister – und gerade nicht auf etwaige seitens der Organgesellschaft zu beeinflussenden Umstände wie bspw. den Abschluss des BGAV oder dessen Anmeldung zur Eintragung ins Handelsregister – abgestellt und somit die Wirkungen und Umstände des jeweiligen Einzelfalls im Rahmen seiner

Voraussetzungen der sachlichen Unbilligkeit

Gesetzgeber stellt bewusst auf Handelsregistereintragung ab

Keine sachliche Unbilligkeit wegen verzögerter Bearbeitung durch andere Behörde	verfassungsrechtlich zulässigen Typisierungsbefugnis unberücksichtigt gelassen. Der für eine sachliche Billigkeitsmaßnahme erforderliche Gesetzesüberhang über die Wertungen des Gesetzgebers liege damit – auch bei einer verzögerten Bearbeitung des Eintragungsantrags durch	eine andere Behörde, wie hier dem Registergericht – nicht vor. Vor diesem Hintergrund sollte im Fall einer Ende des Jahres ausstehenden Eintragung eines GAV unbedingt rechtzeitig Kontakt mit dem zuständigen Registergericht aufgenommen werden.	Kontakt: StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wts.de
---	--	---	--

1d | Auch erstmalige Abzinsung ist Zinsertrag i.S.d. Zinsschranke |*Autoren: Anna Makarova und RAin Susanne Heufelder, beide München*

FG Münster vom 17.11.2017 (AZ: 4 K 3523/14 F)	Das FG Münster hat kürzlich entgegen der Ansicht des BMF entschieden, dass auch Erträge aus der erstmaligen Abzinsung von Verbindlichkeiten zu den Zinserträgen gehören, die bei der Berechnung der Zinsschrankenfreigrenze mit Zinsaufwendungen zu verrechnen sind.	jeder Art zu saldieren, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben. Zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen führen auch die Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen. In diesem Zusammenhang erfasse § 4h Abs. 3 Satz 4 EStG sämtliche Abzinsungserträge. Die einschränkende Auslegung durch die Finanzverwaltung sei vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Auch den Gesetzesmaterialien seien keinerlei Anhaltspunkte zu entnehmen, dass der Gesetzgeber eine Einschränkung des Wortlauts beabsichtigt habe. Nach Auffassung des 4. Senats führe auch die Berücksichtigung von Systematik und Zweck der Gesetzesnorm zu keinem anderen Ergebnis. Vor dem Hintergrund, dass die Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten untrennbar mit der späteren Aufzinsung verknüpft sei, erscheine eine nur einseitige Berücksichtigung der Aufzinsungsaufwendungen keineswegs zwingend und hätte daher einer (zumindest erkennbaren) gesetzgeberischen Anordnung bedurft. Erforderlich sei nach dem Wortlaut der Norm, dass sich der Zinsertrag gewinnerhöhend niedergeschlagen habe. Dies sei auch bei der erstmaligen Abzinsung gegeben.	Gesetzeswortlaut maßgeblich
Urteilsfall	Im Urteilsfall bestanden zwischen einer KG, an welcher die Klägerinnen beteiligt waren, den Klägerinnen selbst und deren Gesellschaftern verschiedene Darlehensbeziehungen. Im Streitjahr traten für zwei Darlehen die Voraussetzungen für einen Wegfall der Verzinsung ein. Die darauf folgende Abzinsung führte zu entsprechenden Abzinsungserträgen. Das Finanzamt vertrat unter Verweis auf das BMF-Schreiben vom 04.07.2008 die Auffassung, dass Erträge aus der erstmaligen Abzinsung einer Verbindlichkeit bei der Ermittlung der Zinsschrankenfreigrenze nicht zu berücksichtigen seien und kam so zur Anwendung der Zinsschranke. Der erstmaligen Abzinsung fehle der eigentliche Zinscharakter, sodass entsprechende Erträge zu Recht unberücksichtigt geblieben seien.	Aus Sicht der Praxis ist diese Entscheidung erfreulich. Das FG Münster hat allerdings die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 FGO). Es bleibt abzuwarten, ob diese vom Finanzamt eingelegt wird.	Fazit Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de
BMF vom 04.07.2008	Das FG Münster gab der hiergegen erhobenen Klage statt. Nach Ansicht des 4. Senats habe das Finanzamt zu Unrecht eine Begrenzung des Abzugs der Zinsaufwendungen vorgenommen. Die Zinsschranke sei mangels Überschreiten der Freigrenze nicht anwendbar. Mit dem Zinsaufwand seien Erträge aus Kapitalforderungen		

1e | Überschreiten privater Vermögensverwaltung – „Verklammerung“ von laufenden Gewinnen und Veräußerungserlösen kann auch bei Immobilien zu gewerblichen Einkünften führen | Autor: RA/StB Stephan Golombek, Köln

BFH vom 28.09.2017
(AZ: IV R 50/15)

Mit Urteil vom 28.09.2017 hat der BFH entschieden, dass die Rechtsprechung, wonach der Ankauf, die Vermietung und der Verkauf von Wirtschaftsgütern zu einer einheitlichen, die private Vermögensverwaltung überschreitenden Tätigkeit verklammert sein können, nicht auf bewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt ist, sondern gleichermaßen für unbewegliche Wirtschaftsgüter gilt. Damit kann die „Verklammerung“ von Ankauf, Vermietung und Verkauf auch bei Mietimmobilien zu steuerpflichtigen gewerblichen Einkünften führen. Dies gilt selbst dann, wenn zwischen Ankauf und Verkauf ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine aus drei natürlichen Personen bestehende GbR, verpflichtete sich mit notariellem Erbbaurechtsvertrag vom 22.04.1986, ein Dienstgebäude für die Stadt E an das bestehende Rathaus anzubauen. Das Erbbaurecht wurde auf die Dauer von 20 Jahren vereinbart. Für den Fall des Erlöschens des Erbbaurechts durch Zeitablauf sollte der Klägerin ein Entschädigungsanspruch zustehen. Entsprechend der Vereinbarung im Erbbaurechtsvertrag vermietete die Klägerin das Dienstgebäude über die Dauer des Erbbaurechts an die Stadt E und erhielt am Ende des Erbbaurechts im Jahr 2007 die festgelegte Entschädigung. Die Klägerin deklarierte die Vermietungseinnahmen unter Berücksichtigung von Abschreibungen stets als Vermietungseinkünfte (§ 21 EStG). Die spätere Entschädigung sollte dann aufgrund des Überschreitens der 10-Jahres-Frist des § 23 EStG steuerfrei bleiben. Eine vergleichbare Gestaltung – ebenfalls mit festgelegter Entschädigung – wiederholte die Klägerin mit dem Landkreis G, welcher ihr mit notariellem Vertrag vom 07.10.1992 ein Erbbaurecht an einem näher bezeichneten Grundstück bestellte. Die Klägerin hatte hier ein Straßenverkehrsamt für den Landkreis G zu errichten.

Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass es sich bei der Vermietung um eine über die reine Vermögensverwaltung hinausgehende gewerbliche Vermietung handelte und

änderte den Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2003 entsprechend ab. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren hiergegen erhobene Klage zum Finanzgericht hatte Erfolg.

Die Revision führte nun jedoch zur Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheidung und Zurückverweisung an das Finanzgericht. Gemäß der bisherigen Rechtsprechung des BFH geht die Vermietung beweglicher Gegenstände dann über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, die der Vermietungsleistung ein Gepräge im Sinne gewerblicher Einkünfte geben. Besteht demnach ein Geschäftskonzept darin, bewegliche Wirtschaftsgüter zu kaufen, zu vermieten und zu verkaufen, und kann von Beginn an ein positives Gesamtergebnis nur unter Berücksichtigung eines Verkaufserlöses erzielt werden, werden diese gemischten Tätigkeiten zu einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit „verklammert“. Diese „Verklammerungsrechtsprechung“ gelte – entgegen der insoweit rechtsfehlerhaften Entscheidung des Finanzgerichts – auch für unbewegliche Wirtschaftsgüter, selbst nach Ablauf der 10-Jahres-Frist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Das erstinstanzliche Finanzgericht muss nunmehr Feststellungen dahingehend nachholen, ob für jedes der beiden Projekte im Zeitpunkt der Aufnahme der jeweiligen Tätigkeit ein positives Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der vereinbarten Entschädigungen erzielt werden konnte, und auf Basis dieser Feststellungen seine Entscheidung treffen.

Es ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung zukünftig das Urteil des BFH zum Anlass nehmen wird, bei Veräußerungen von Immobilien (erklärungsgemäß aus dem Privatvermögen) nach Ablauf von zehn Jahren zu prüfen, ob nicht doch gewerbliche Einkünfte vorliegen könnten. Ergibt sich aus der Sachverhalts- und Prognoseprüfung, dass von Beginn an zum einen ein Geschäftskonzept vorlag, die Immobilie zu kaufen, zu vermieten und zu verkaufen („Verklammerung“), und dass zum

BFH vom 08.06.2017
(AZ: IV R 30/14)

Verklammerungs-
rechtsprechung auch
bei Immobilien

Praxishinweis

anderen ein Totalüberschuss nur unter Einbeziehung der späteren Veräußerung möglich war, droht eine „Umqualifizierung“ in gewerbliche Einkünfte. In diesem Rahmen wären die stillen Reserven dauerhaft steuerverhaftet. Sowohl die Veräußerung als auch die Investition in neue Vermietungsobjekte sollten daher vorab unter dem Gesichtspunkt der „Verklammerung“ und den damit einhergehenden potentiellen steuerlichen Mehrbelastungen untersucht werden.

Weitere Tatbestandsmerkmale der Gewerblichkeit

Ergänzend sei angemerkt, dass sich der BFH ohne Bindungswirkung auch zu den weiteren Tatbestandsmerkmalen einer gewerblichen Tätigkeit, wie der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und der Nachhaltigkeit der Tätigkeit geäußert hat. Demnach stellte bereits die

Vermietungsleistung an einen Abnehmer eine solche Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dar. Eine Nachhaltigkeit läge jedenfalls dann vor, wenn das Finanzgericht für jedes der beiden Objekte die vorgenannte Verklammerung feststellen und damit eine Wiederholung eines solchen Geschäftes angenommen würde. Der BFH weist insoweit aber auch darauf hin, dass bereits die Feststellung einer Wiederholungsabsicht für eine Nachhaltigkeit i.d.S. ausreichend ist. Eine tatsächliche Wiederholung ist zwar die häufigste, aber nicht die einzige Form, durch die diese Wiederholungsabsicht zum Ausdruck kommen kann. Auch unter diesem Gesichtspunkt können Diskussionen mit der Finanzverwaltung selbst bei nur einem potentiellen „Verklammerungsobjekt“ nicht ausgeschlossen werden.

Kontakt:
RA/StB Thomas
Dennissen, Köln,
thomas.dennissen@
wts.de

1f | Verrechnung von Altverlusten aus Kapitalvermögen mit abgeltend besteuerten positiven Einkünften aus Kapitalvermögen (Günstigerprüfung) |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

BFH vom 29.08.2017
(AZ: VIII R 5/15)

Der BFH hat mit Urteil vom 29.08.2017 entschieden, dass die Verrechnung von dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden positiven Einkünften aus Kapitalvermögen mit dem Steuertarif des § 32a EStG unterliegenden Altverlusten aus Kapitalvermögen (aus der Zeit bis 31.12.2008) einen Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG voraussetzt. Die Ungleichbehandlung der Verrechnung von Altverlusten aus Kapitalvermögen gegenüber den Altverlusten i.S.d. § 23 EStG a.F. verstoße nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Urteilsfall

Im Streitfall erzielten die zusammenveranlagten Kläger im Streitjahr 2009 u. a. Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. € 6.134.010 und beantragten die Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG und die Überprüfung des Steuereinbehalts gem. § 32d Abs. 4 EStG. Zum 31.12.2008 war für die Kläger ein verbleibender Verlustvortrag zur Einkommensteuer i.H.v. € 4.384.812 festgestellt worden, der aus negativen Kapitaleinkünften der Vorjahre stammte. Im Einkommensteuerbescheid verrechnete das Finanzamt zunächst weitere Verlustvorträge aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG in der

bis 31.12.2008 geltenden Fassung mit den dem gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Kapitaleinkünften des Streitjahres. Die danach verbleibenden Kapitaleinkünfte wurden sodann den Einkünften i.S.d. § 2 EStG hinzugerechnet. Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wurde gem. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG der gesamte Verlustvortrag zum 31.12.2008 in Höhe von € 4.384.812 abgezogen. Das zu versteuernde Einkommen wurde mit den darin enthaltenen Einkünften aus Kapitalvermögen der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Im Ergebnis wurden damit die Kapitaleinkünfte, soweit sie den Verlustvortrag überstiegen, mit dem über 25 % liegenden tariflichen Einkommensteuersatz der Kläger versteuert.

Die Kläger hatten mit der hiergegen gerichteten Klage auch in der Revision keinen Erfolg. Nach Auffassung des BFH ist eine allgemeine Berechtigung zur Verrechnung von Verlusten aus tariflich besteuerten Einkünften und positiven Kapitaleinkünften, die dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung ausgeschlossen. Dies gilt auch dann,

Keine horizontale Verrechnung von Altverlusten aus negativen Kapitaleinkünften mit abgeltungsbesteuerten Kapitalerträgen

wenn – wie im vorliegenden Fall – nach § 10d EStG festgestellte Altverluste aus Kapitalvermögen vorliegen. Denn auch in diesem Fall ist erforderlich, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden positiven Kapitaleinkünfte in einem ersten Schritt unter Verdrängung des § 32d Abs. 1, 3 und 4 EStG zu Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 2 bis 5 EStG werden, die dem Tarif des § 32a EStG unterliegen. In einem zweiten Schritt können sie, da das Verrechnungsverbot des § 20 Abs. 6 EStG insoweit nicht greift, mit den tariflich zu steuernden Altverlusten aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Eine direkte Verrechnung der gem. § 10d EStG festgestellten Altverluste mit den im Streitjahr erzielten und der Abgeltungsteuer unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen innerhalb der Schedule scheidet danach aus.

Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG führt zu keinem anderen Ergebnis

Entgegen der Ansicht der Kläger kann eine direkte Verrechnung der dem Abgeltungssteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden positiven Kapitaleinkünfte mit den nach § 10d EStG festgestellten Altverlusten auch nicht aufgrund eines Antrags auf Überprüfung des Steuereinhalts gem. § 32d Abs. 4 EStG erfolgen. Der Antrag führt nur dazu, dass Kapitalerträge,

die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, in die Veranlagung mit einbezogen werden. Dabei bleibt der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 32d Abs. 1 EStG) weiter anwendbar. Erforderlich für eine Verrechnung von Kapitaleinkünften, die dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, mit – wie im Streitfall – tariflich besteuerten negativen Einkünften (Altverluste) ist jedoch, dass die nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte selbst der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden. Diese Rechtsfolge kann nur durch einen Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG erreicht werden.

Der Antrag auf Günstigerprüfung kann gemäß der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 32d Abs. 6 Sätze 3 und 4 EStG für den jeweiligen Veranlagungszeitraum für zusammenveranlagte Ehegatten nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge gestellt werden. Deshalb ist die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32d Abs. 1 EStG auch für die nach Verlustverrechnung verbleibenden Kapitaleinkünfte ausgeschlossen.

Zwingend einheitlicher Antrag auf Günstigerprüfung

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

1g | Depotübergreifende Verrechnung von Altverlusten gemäß § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG bei Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG | Autor: StB René Mohr, Frankfurt a.M.

BFH vom 29.08.2017
(AZ: VIII R 23/15)

Mit Urteil vom 29.08.2017 hat der BFH entschieden, dass die depotbezogene unterjährige Verlustverrechnung der auszahlenden Stelle i.S.d. § 43a Abs. 3 EStG zwar vorrangig, aber nicht endgültig sei und daher § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG der depotübergreifenden Verrechnung von Altverlusten i.S.d. § 23 EStG a. F. (gültig bis 31.12.2008) mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen bei der Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG nicht entgegen stehe.

Hintergrund

Innerhalb eines Depots werden Verluste nach § 20 Abs. 2 EStG (ohne Aktienverluste) vorrangig mit Erträgen nach § 20 Abs. 1 EStG verrechnet, damit Altverluste aus § 23 EStG a. F. in maximaler Höhe mit Gewinnen nach § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden können.

Im Urteilsfall waren im Streitjahr 2010 in einem Depot mehr Verluste nach § 20 Abs. 2 EStG (ohne Aktienverluste) erzielt worden als Erträge nach § 20 Abs. 1 EStG, so dass in diesem Depot die Verrechnung auch mit Gewinnen nach § 20 Abs. 2 EStG erfolgte. Dies minderte das Verrechnungspotential für die Altverluste aus § 23 EStG a. F., obwohl in einem anderen Depot ausreichend Erträge nach § 20 Abs. 1 EStG vorhanden gewesen wären, um vorrangig damit alle Verluste nach § 20 Abs. 2 EStG (ohne Aktienverluste) zu verrechnen. Der Kläger stellte den Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts gem. § 32d Abs. 4 EStG. Er begehrte, seine Verluste nach § 20 Abs. 2 EStG (ohne Aktienverluste) zunächst mit den Erträgen nach § 20 Abs. 1 EStG in einem anderen Depot zu verrechnen.

Urteilsfall

Begründung des Finanzamts	Das Finanzamt verweigerte diese depotübergreifende Verlustverrechnung. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die depotinterne Verlustverrechnung durch die Kreditinstitute im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens gem. § 43a Abs. 3 EStG endgültig sei und daher im Veranlagungsverfahren nicht mehr rückgängig gemacht werden könne. Das FG Düsseldorf hingegen gab der nach erfolglosem Einspruch eingereichten Klage in erster Instanz statt.	verrechnung nach § 43a Abs. 3 EStG bei der auszahlenden Stelle sei insbesondere dann nicht endgültig, wenn die Kapitalerträge aufgrund eines Antrags nach § 32d Abs. 4 EStG in die besondere Besteuerung der Kapitalerträge einbezogen werden.	
§ 20 Abs. 6 Satz 1 EStG kein Hindernis bei Antragsveranlagung gem. § 32d Abs. 4 EStG	Der BFH bestätigte die Vorinstanz und stellte zunächst klar, dass das Kapitalertragsteuerabzugsverfahren trotz des engen Wortlauts des § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG kein Hindernis für die günstigere Verrechnung von Altverlusten i.S.d. § 23 EStG a. F. im Rahmen der Veranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG darstelle. Die Verlust-	Der BFH führte weiterhin aus, dass die depotübergreifende Verlustverrechnung auch aus verfassungsrechtlichen Gründen (Art. 3 Abs. 1 GG) und den Leitlinien der Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie der Folgerichtigkeit geboten sei. Eine Ungleichbehandlung sei auch durch Typisierungs- oder Vereinfachungserfordernisse im Verwaltungsverfahren – auch mit Blick auf die fünfjährige Übergangsfrist zur Verrechnung von Altverlusten nach § 52 Abs. 11 Satz 11 EStG – nicht zu rechtfertigen.	Verlustverrechnung verfassungsrechtlich geboten
			Kontakt: StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wts.de

1h | Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen | Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 24.10.2017 (AZ: VIII R 13/15)	Nach einem aktuellen Urteil des BFH führt der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung in der privaten Vermögenssphäre nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust. Dies hat der VIII. Senat kürzlich für den Fall der Insolvenzeröffnung beim Darlehensnehmer zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG entschieden.	Ausdruck kommende Absicht des Gesetzgebers, alle – d. h. die positiven wie auch die negativen – Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen vollständig steuerrechtlich zu erfassen. Die traditionelle quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde in diesem Zuge aufgegeben.	
Urteilsfall	Im Urteilsfall gewährte der Kläger einem Dritten in 2010 ein verzinsliches Darlehen. Die vereinbarten Rückzahlungen erfolgten ab August 2011 nicht mehr. Über das Vermögen des Darlehensnehmers wurde im August 2012 das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger meldete die noch offene (Rest-)Darlehensforderung zur Insolvenztabelle an. In seiner Einkommensteuererklärung für 2012 machte der Kläger den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Dem folgten Finanzamt und Finanzgericht nicht.	Folge dieses Paradigmenwechsels sei nach Auffassung des Senats, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust führe. Insoweit sei eine Rückzahlung der Kapitalforderung, die – ohne Berücksichtigung der in § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gesondert erfassten Zinszahlungen – unter dem Nennwert des hingegebenen Darlehens bleibe, dem Verlust bei der Veräußerung der Forderung gleichzustellen. Voraussetzung hierfür sei, dass endgültig feststehe, dass keine weiteren Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Diese Gleichstellung ergebe sich auch aus dem Gebot der Folgerichtigkeit. Denn sofern die Rückzahlung der Kapitalforderung über dem Nennwert zu einem Gewinn führe, müsse eine Rückzahlung unter dem Nennwert einen steuerlich zu berücksichtigenden Verlust nach sich ziehen.	Gebot der Folgerichtigkeit
Steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen der Kapitalanlage	Die Revision des Klägers hatte Erfolg. Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Der BFH verweist in seiner Begründung auf die mit Einführung der Abgeltungsteuer in 2009 klar zum		

Endgültiger
Forderungsausfall

Um von einem endgültigen Forderungsausfall ausgehen zu können, reiche die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners in der Regel nicht aus. Etwas anderes gelte, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt werde oder aus anderen Gründen feststehe, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten sei. Hierzu wird das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen treffen müssen.

Inwieweit diese Grundsätze auch im Rahmen eines Forderungsverzichts oder eines Verlusts aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft zur Anwendung kommen, hatte der BFH nicht zu entscheiden. Es ist anzunehmen, dass die mit der Abgeltungssteuer eingeführte Quellenbesteuerung auch in diesen Fällen Einfluss auf die traditionelle Beurteilung von Verlusten nehmen wird.

Ausblick

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

2a | Leasing – Lieferung oder sonstige Leistung? | Autorin: Katinka Mehling, München

Leasing

Leasing ist kein eigener Vertragstypus nach dem BGB. Vielmehr handelt es sich um einen atypischen Mietvertrag, bei dem der Leasinggeber das Wirtschaftsgut beschafft und dem Leasingnehmer gegen Leasingraten zur Nutzung überlässt, wobei die Investitionsentscheidung, die Gewährleistung und die Instandsetzung bzw. Wartung beim Leasingnehmer liegt. Letztlich ist Leasing eine Finanzierungsform.

der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird (vgl. Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL).

Der EuGH hatte im Fall *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd.* die obige gesetzliche Regelung auszulegen und dabei Folgendes für Recht gesprochen: Der in Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL verwendete Ausdruck „Mietvertrag, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit der letzten Rate erworben wird“ sei dahin auszulegen, dass er auf einen Standard-Mietvertrag mit Kaufoption anzuwenden ist, wenn aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen davon ausgegangen werden kann, dass, wenn der Vertrag bis zum Ende seiner Laufzeit ausgeführt wird, die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint.

EuGH vom 04.10.2017
(Rs. C-164/16)

Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE

Aus bilanzsteuerlicher Sicht stellt sich beim Leasing die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentümer, d. h. ob der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer („Finance Lease“) oder dem Leasinggeber („Operate Lease“) zuzurechnen ist. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist zu entscheiden, ob der Leasinggeber gegenüber dem Leasingnehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung erbringt. Die Finanzverwaltung beurteilt den Vorgang nach den gleichen Grundsätzen, mithin wird auf die sog. Leasing-Erlasse abgestellt. Das bedeutet, sofern der Leasingnehmer den Leasinggegenstand aktiviert, liegt eine Lieferung vor und sofern der Leasinggeber den Leasinggegenstand aktiviert, liegt eine sonstige Leistung vor (vgl. Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE). Dieser Ansatz ist praktikabel, allerdings sind Zweifel angebracht, ob diese Verknüpfung von Bilanzsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht europarechtskonform ist.

Damit wird klar, dass im Umsatzsteuerrecht eine eigenständige Auslegung zu erfolgen hat und ein Abstellen auf das Bilanzsteuerrecht, sei es IAS 17 oder die Leasing-Erlasse, so nicht zulässig ist. Diese Sichtweise ist sachgerecht, wenn auch die Praktikabilität verloren geht.

Praxisinweis

Art. 14 Abs. 2 Buchst. b
MwStSystRL

Nach europäischem Recht gilt als eine Lieferung die Übertragung eines Gegenstands aufgrund eines Vertrags, der den Ratenverkauf dieses Gegenstands oder die Vermietung dieses Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums vorsieht und

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH dürfte der Ansatz der Finanzverwaltung, auf die bilanzsteuerliche Zurechnung abzustellen, überholt sein. Eine Änderung des UStAE ist zu erwarten. Insoweit heißt die Empfehlung, vorliegende Leasingverträge bereits per heute einer Prüfung zu unterziehen, um eventuelle zukünftige Auswirkungen antizipieren zu können.

EuGH vom 12.10.2017
(Rs. C-404/16)

Eine weitere Entscheidung des EuGH zum Leasing betraf den Fall *Lombard Ingatlan Lizing Zrt.* und die Frage zur Minderung der Bemessungsgrundlage bei Nichtzahlung von Leasingraten und Kündigung des Leasingvertrags. Hier hat das Gericht

für Recht gesprochen, dass eine Änderung der Bemessungsgrundlage vorliege. Sollte eine nationale Regelung der Minderung entgegenstehen, kann sich ein Unternehmer unmittelbar auf das Unionsrecht berufen (vgl. Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL).

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

2b | Umsatzsteuerbefreiung bei der Vermietung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen | Autorin: Jasmin Anger, München

Hintergrund

Die Vermietung von Grundstücken und Grundstücksteilen ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Insoweit stellt sich die Frage, ob auch mitvermietetes Inventar von dieser Umsatzsteuerbefreiung umfasst wird. Die Finanzverwaltung ging bisher in der Regel davon aus, dass sich die Umsatzsteuerbefreiung nicht auf mitvermietete Einrichtungsgegenstände erstrecke.

Abschn. 4.12.1 Abs. 6
Satz 2 UStAE a. F.

BFH vom 11.11.2015
(AZ: V R 37/14)

Der BFH hatte in einem Fall zu entscheiden, ob die Verpachtung eines Seniorenwohn-parks inkl. Einrichtung (insbes. Pflegebetten) nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG insgesamt als umsatzsteuerfrei zu behandeln ist und dabei die Verpachtung der Einrichtung als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt (vgl. WTS Journal 03/2015, Beitrag 2d). Im Ergebnis – so die BFH-Richter – umfasse die Umsatzsteuerfreiheit (auch) die Vermietung möblierter Räume oder Gebäude, wenn es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht um eine kurzfristige Überlassung handelt.

Fall eine einheitliche Leistung vorliegt, den nationalen Gerichten obliege. Dies sei in der Regel eine Tatsachenwürdigung (Würdigung der Umstände des Einzelfalls) seitens des Finanzgerichts, welche den BFH in der Regel binde. Grundsätzlich sei es jedoch möglich, dass Leistungen, die für die Nutzung nützlich oder sogar notwendig sind, entweder Nebenleistungen darstellen oder mit der Vermietung untrennbar verbunden sein können und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden.

Mit BMF-Schreiben vom 08.12.2017 passt die Finanzverwaltung insoweit den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend an die Rechtsprechung des EuGH bzw. des BFH an. Alle Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder sogar notwendig sind, können im Einzelfall entweder unabhängig von der Vermietung der Immobilie bestehen, Nebenleistungen darstellen oder von der Vermietung untrennbar sein und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden. Die Feststellung, ob im konkreten Fall eine einheitliche Leistung vorliegt oder nicht, beruht auf einer Tatsachenwürdigung im Einzelfall.

BMF vom 08.12.2017

EuGH vom 16.04.2015
(Rs. C-42/14)

Die Entscheidung kam nicht überraschend. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG beruht auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL. Der EuGH entschied mitunter mit seinem Urteil vom 16.04.2015, dass bei der zusätzlichen Zurverfügungstellung von Gas, Elektrizität, Wärme und Müllversorgung mehrere Umsätze vorlägen (vgl. WTS Journal 03/2015, Beitrag 2d). Er räumte jedoch ein, dass bei wirtschaftlicher Verbundenheit der Leistungen miteinander auch eine untrennbare Leistung vorliegen könne. Die Entscheidung darüber, wann mehrere Leistungen zu einer Leistung zusammengefasst werden können, hat der EuGH ausdrücklich den nationalen Gerichten überlassen.

Ausdrücklich geregelt hat die Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass nur, dass sich die Steuerbefreiung in der Regel auch auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, z. B. auf das bewegliche Büromobiliar oder das bewegliche Inventar eines Seniorenheims erstrecke. Dies soll aber weiterhin nicht für die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen gelten.

Abschn. 4.12.1 Abs. 3
Satz 3 und Abs. 5 UStAE
n. F.

Tatsachenwürdigung
des Finanzgerichts

Auch der BFH stellt insoweit nochmal klar, dass die Feststellung, ob im konkreten

Die neue Fassung ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 01.01.2018 ausgeführte Umsätze wird es jedoch nicht beanstandet, wenn diese auch weiterhin umsatzsteuerpflichtig behandelt werden.

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

2c | Bestimmung des Leistungsorts von juristischen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück | Autor: RA Anton Appel, Düsseldorf

Hintergrund

Die Bestimmung des Leistungsorts ist entscheidend für die Frage der Steuerbarkeit einer Leistung, da ausschließlich die im Inland ausgeführten Umsätze der Besteuerung in Deutschland unterliegen. Sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, werden gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG und Art. 47 MwStSystRL an dessen Belegenheitsort ausgeführt.

Die Frage, welche Anforderungen an den Zusammenhang mit einem Grundstück zu knüpfen sind, hat sowohl auf nationaler als auch auf europäischer Ebene zu erheblichen Abgrenzungsproblemen geführt. Im Sinne einer einheitlichen europäischen Auslegung wurde in Art. 31a Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 mit Wirkung zum 01.01.2017 umfangreich definiert, unter welchen Voraussetzungen ein hinreichend direkter Zusammenhang mit einem Grundstück besteht.

BMF vom 05.12.2017

Dennoch führte die bisherige Darstellung in Abschn. 3a.3 UStAE auf nationaler Ebene zu Abgrenzungsproblemen und zu einer uneinheitlichen Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung, insbesondere in Bezug auf juristische Dienstleistungen. Insofern ist es zu begrüßen, dass das BMF den UStAE in Hinblick auf juristische Dienstleistungen umfangreich ergänzt hat.

Änderungen im UStAE

Die Ergänzung von Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 9 UStAE stellt nunmehr klar, dass juristische Dienstleistungen in einem hinreichend engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, wenn sie mit Grundstücksübertragungen oder mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken zusammenhängen. Dabei ist die Erbringung sonstiger Leistungen juristischer Art nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt. Es ist lediglich erforderlich, dass die Dienstleistung mit einer zumindest beabsichtigten Veränderung des rechtlichen Status

des Grundstücks zusammenhängt. Dazu werden folgende Beispiele aufgeführt:

- Das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks und das Verhandeln der Vertragsbedingungen sowie damit in Zusammenhang stehende Beratungsleistungen (z. B. Finanzierungsberatung, Erstellung einer Due Diligence), sofern diese als unselbständige Nebenleistungen anzusehen sind.
- Sonstige Leistungen von Notaren bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen und anderen Verträgen, die auf die Veränderung von Rechten an einem Grundstück gerichtet sind, unabhängig davon, ob sie zwingend einer notariellen Beurkundung bedürfen.
- Die Beratung hinsichtlich einer Steuerklausel in einem Grundstücksübertragungsvertrag.
- Das Aufsetzen und Verhandeln der Vertragsbedingungen eines sale-and-lease-back-Vertrags über ein Grundstück oder einen Grundstücksteil sowie damit in Zusammenhang stehende Beratungsleistungen (z. B. Finanzierungsberatung), sofern diese als unselbständige Nebenleistungen anzusehen sind.
- Das Aufsetzen und Verhandeln von Miet- und Pachtverträgen über ein bestimmtes Grundstück oder einen bestimmten Grundstücksteil.
- Die rechtliche Prüfung bestehender Miet- oder Pachtverträge im Hinblick auf den Eigentümerwechsel im Rahmen einer Grundstücksübertragung.

In einem weiteren Schreiben hat das BMF eine Übergangsregelung erlassen. Demnach wird es nicht beanstandet, wenn auf bis zum 31.12.2016 erbrachte juristische Dienstleistungen von Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe, die nicht Notare sind, die bisherige Regelung nach Abschn. 3a.3 Abs. 7 UStAE (keine Grundstücksdienstleistung) angewendet wird.

BMF vom 13.02.2018

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

2d | Neue Rechtsprechung zu Entgeltminderungen im Rahmen von Rabattpunktesystemen | Autor: RA Anton Appel, Düsseldorf

FG München
vom 23.08.2017
(AZ: 3 K 1271/16)

Mit Urteil vom 23.08.2017 hat das FG München bestimmten Abgrenzungskriterien widersprochen, die die Finanzverwaltung für die Bestimmung von Entgeltminderungen im Rahmen von Rabattpunktesystemen zugrunde legt.

Leitsätze

Das FG München hat entschieden, dass sich die Bemessungsgrundlage der an die Kunden eines Unternehmers bei dem „ersten Einkauf“ unter Einsatz einer Kundenkarte ausgeführten Leistungen nachträglich mindert, wenn dabei ein System eingesetzt wird, das zur Gutschrift der Punkte auf einem Konto des Kunden bei dem Systemträger und zur entsprechenden Belastung des Unternehmers mit dem Gegenwert der erworbenen Punkte führt.

Dabei gebiete es die nach der Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigende wirtschaftliche Realität, dass die Möglichkeit der Verwendung als unbares Zahlungsmittel durch den Kunden bei einem späteren Einkauf als Wahlmöglichkeit zur Annahme einer Entgeltminderung ausreiche. Für eine Entgeltminderung sei es nicht erforderlich, dass beim Systembetreiber eine Barauszahlungsverpflichtung über den Punktwert bestehe und diese Barauszahlungsverpflichtung dem Mindesteinlösewert für eine Sachprämie entspreche.

Entgeltminderung
im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Belastung

Die Änderung der Bemessungsgrundlage trete jeweils zum Zeitpunkt der wirtschaftlichen Belastung des Unternehmers mit dem Gegenwert der Punkte ein. Das FG München nahm die wirtschaftliche Belastung nicht erst – wie von der Finanzverwaltung für ein anderes Punktesystem vertreten (vgl. abgestimmte Verwaltungsauffassung der Bundesländer, (z. B. OFD Frankfurt vom 12.09.2011, OFD Magdeburg vom 29.09.2011, OFD Niedersachsen vom 21.01.2013, LSF Sachsen

vom 22.10.2012, Thüringer LFD vom 28.02.2012 und FinMin Schleswig-Holstein vom 02.10.2012) – im Zeitpunkt der tatsächlichen Einlösung der Punkte durch den Kunden an, aber auch nicht bereits mit Gutschrift der Punkte auf dem Punktekonto des Kunden, sondern vielmehr im Zeitpunkt des monatlichen „Punkteclearings“ (Verrechnung der von der Klägerin ausgegebenen Punkte aufgrund Einkäufe von Kunden mit den bei ihr eingelösten Punkten).

Eine Entgeltminderung durch ein Punktesystem, das von einem fremden Dritten betrieben wird, sei auch nicht bereits deshalb zu verneinen, weil das Kundenbindungsprogramm allgemeinen Werbezwecken diene, denn ein derartiger Zweck sei bei jedem Kundenbindungsprogramm und Rabatssystem anzutreffen.

Die Finanzverwaltung hatte indes vertreten, dass eine Entgeltminderung nicht vorliege, da die dafür notwendige Wahlmöglichkeit zur Barauszahlung der Rabattpunkte nicht gegeben sei.

Das FG München stellt klar, dass die Möglichkeit zur Barauszahlung keine Voraussetzung für die Annahme einer Entgeltminderung sein könne, da eine entsprechende gesetzliche Grundlage fehle.

Das in Rede stehende System des Erwerbs von als Zahlungsmittel einsetzbaren Punkten bei einem nicht am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmen war bisher nicht Gegenstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Die Finanzverwaltung hat gegen das Urteil Revision eingelegt. Mithin bleibt für eine abschließende Beurteilung abzuwarten, wie der BFH in der Sache entscheiden wird.

≠ Punkteeinlösung

≠ Punktegutschrift

= Punkteclearing

Finanzverwaltung

Anhängige Revision
(AZ: V R 42/17)

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

2e | Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit bei Zahlungsschwierigkeiten |

Autor: Jens Heidrich, Düsseldorf

FG Berlin-Brandenburg vom 11.09.2017 (AZ: 7 V 7209/17)	Mit Beschluss vom 11.09.2017 hat das FG Berlin-Brandenburg klargestellt, zu welchem Zeitpunkt ein Unternehmer den vorgenommenen Vorsteuerabzug zurücknehmen bzw. die abgeführte Umsatzsteuer mindern muss, wenn das Entgelt für die erbrachte Leistung (noch) nicht gezahlt wurde.	dreifache der Zahlungsfrist, mindestens um mehr als sechs Monate, als Indiz für eine Uneinbringlichkeit angesehen. Dem folgte der erkennende Senat bereits in 2015.	
Entgeltminderung bei Uneinbringlichkeit	Ist das Entgelt für eine Leistung ganz oder teilweise uneinbringlich geworden, so hat der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer und der Leistungsempfänger seinen Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG zu mindern. Bei Zahlungsschwierigkeiten des Kunden stellt sich in der Praxis jedoch häufig die Frage, wann der richtige Zeitpunkt ist, um diese Entgeltminderung zu erklären. Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Entgelt i.S. d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Das FG Berlin-Brandenburg hatte insoweit bereits in früherer Rechtsprechung ein Überschreiten des Zahlungsziels um das zwei- bis	In dem neuerlichen Verfahren, nun im Rahmen eines Antrags auf Aussetzung der Vollziehung, hat das FG Berlin-Brandenburg seine Rechtsauffassung erneut bestätigt, wonach eine Uneinbringlichkeit regelmäßig dann gegeben sei, wenn das Zahlungsziel um das zwei- bis dreifache der Zahlungsfrist überschritten wurde; mindestens jedoch um sechs Monate.	FG Berlin-Brandenburg vom 11.09.2017 (AZ: 7 V 7209/17) Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit
BFH vom 24.10.2013 (AZ: V R 31/12)		Dies ist auch als sachgerecht anzusehen, da die Vorsteuer nur dann abgezogen werden darf, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt und es beabsichtigt ist, dass diese auch ausgeglichen wird. In der Praxis ist diese Rechtsprechung insbesondere für den leistenden Unternehmer von Bedeutung: Macht er seine Umsatzsteuerminderung zu spät geltend, läuft er Gefahr, dass diese von der Finanzverwaltung nicht anerkannt wird und eine Berichtigung des korrekten Veranlagungszeitraums aufgrund Verjährung ggf. ausscheidet.	Praxisinweis
FG Berlin-Brandenburg vom 09.08.2005 (AZ: 1 K 2448/02) und vom 14.01.2015 (AZ: 7 K 7250/13)			Kontakt: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a.M./Hamburg, juergen.scholz@wts.de

2f | Keine rückwirkende Rechnungsberichtigung bei Angabe eines falschen Leistungsempfängers |

Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

FG Rheinland-Pfalz vom 12.10.2017 (AZ: 6 K 1083/17)	Das FG Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 12.10.2017 entschieden, dass Rechnungen, die auf einen falschen Leistungsempfänger lauten, keine berichtigungsfähigen Rechnungen seien und somit für Zwecke des Vorsteuerabzugs keine Rückwirkung entfalten.	entschieden, dass Rechnungsberichtigungen auch Rückwirkung entfalten können, d. h. dass der Vorsteuerabzug nicht erst im Zeitpunkt des Erhalts der berichtigten Rechnung wirksam wird, sondern bereits im Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnung.	
EuGH vom 15.09.2016 (Rs. C-518/14)	Zum Hintergrund: Bis zur Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Senatex (vgl. WTS Journal 05/2016, Beitrag 2a) galt in der Finanzverwaltung und Rechtsprechung der Grundsatz, dass der Vorsteuerabzug erst in dem Besteuerungszeitraum erfolgen kann, in dem der Unternehmer eine ordnungsgemäße Rechnung „in Händen hält“. Rechnungsberichtigungen entfalteten für Zwecke des Vorsteuerabzugs keine Rückwirkung. Mit dem Urteil in der Rs. Senatex hat der EuGH jedoch	In der Folgeentscheidung des BFH vom 20.10.2016 (vgl. WTS Journal 01/2017, Beitrag 2b) ist dieser der Rechtsauffassung des EuGH gefolgt, allerdings mit der Einschränkung, dass zuvor eine vollständige und „berichtigungsfähige“ Rechnung vorgelegen haben muss. Dafür verlangt der BFH bestimmte Mindestangaben, die in der ursprünglichen (fehlerhaften) Rechnung enthalten sein müssen: Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung,	BFH vom 20.10.2016 (AZ: V R 26/15)

zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Urteilsfall

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte nun im o. g. Urteil über einen Fall zu entscheiden, in dem Rechnungen auf einen falschen Leistungsempfänger lauteten. Zwischen dem auf der Rechnung ausgewiesenen Leistungsempfänger und dem tatsächlichen Leistungsempfänger bestand bis zwei Jahre vor Leistungserbringung eine umsatzsteuerliche Organschaft. Im Zeitpunkt der Leistungserbringung bestand diese Organschaft jedoch nicht mehr. Trotzdem wurden Rechnungen auf die ehemalige Organgesellschaft

ausgestellt. Beim tatsächlichen Leistungsempfänger (der ehemaligen Organträgerin) wurde daraufhin der Vorsteuerabzug versagt, weil die Rechnungen nicht auf den richtigen Leistungsempfänger lauteten.

Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs dieser Rechnungen hielt das Finanzgericht für unzulässig, da die Ursprungsrechnungen nicht auf den richtigen Leistungsempfänger ausgestellt wurden. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob diese eingelegt wird.

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

2g | Kreditgewährung als eigenständige Leistung | Autor: Matthias Lübke, München

Abschn. 3.10 UStAE

Ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Einzelleistungen auszugehen ist, hat umsatzsteuerrechtlich insbesondere Bedeutung für die Bestimmung des Orts und des Zeitpunkts der Leistung sowie für die Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften und des Steuersatzes. Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer gegenüber dem Abnehmer eine einheitliche Leistung oder mehrere selbständige Hauptleistungen erbringt. Im Grundsatz gilt, dass jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten ist. Greifen die einzelnen Faktoren aber so ineinander, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten, so ist die Annahme einer einheitlichen Leistung gerechtfertigt.

Nebenleistung zur Werklieferung) aus. Nach entsprechend zurückgewiesenem Einspruch, jedoch erfolgreicher Klage vor dem Finanzgericht, gab auch der BFH dem Bauunternehmer recht und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück.

Das BMF hat nun die Auffassung des BFH übernommen: Erbringt ein Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung eine Kreditgewährung, so lägen grundsätzlich jeweils eigene selbständige Leistungen vor. Die naturgemäße Verbindung des Kreditgeschäfts zu der Lieferung oder zu der sonstigen Leistung reiche für sich genommen für die Annahme einer einheitlichen Leistung nicht aus. Auf das Kriterium eines zahlenmäßig feststehenden Jahreszinses komme es nicht (mehr) an.

BMF vom 08.11.2017

BFH vom 13.11.2013
(AZ: XI R 24/11)

Diese unterschiedliche Betrachtungsweise war der Anlass für eine Klage eines Bauunternehmers gegen das für ihn zuständige Finanzamt im Streitjahr 2005 im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für die Gewährung von Krediten i. S. d. § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG. Während der Bauunternehmer neben seiner steuerpflichtigen Werklieferung an den zu sanierenden Gebäuden deren Finanzierung als steuerfreie Finanzierungsleistung qualifizierte, ging das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung hingegen von einer einheitlichen steuerpflichtigen Werklieferung (Kreditgewährung als unselbständige

Ob eine einheitliche Gesamtleistung oder mehrere, voneinander unabhängige Leistungen vorliegen, ist im konkreten Einzelfall unter Beachtung der in Abschn. 3.10 UStAE dargelegten objektiven Abgrenzungskriterien zu beurteilen. Anhaltspunkte, die für Annahme mehrerer selbständiger Leistungen sprechen, sind dabei u. a.:

- die gesonderte Vereinbarung von Lieferung oder sonstiger Leistung und Kreditgewährung,
- eine eigenständige Bildung von Leistungspreisen und
- eine gesonderte Rechnungsstellung.

Praxishinweis

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

2h | Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Strom | Autorin: Jasmin Anger, München

BMF vom 06.12.2017	Die Finanzverwaltung legt mit BMF-Schreiben vom 06.12.2017 neu fest, wie die Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen an Strom aus umsatzsteuerlicher Sicht zu erfolgen hat und nimmt die Änderungen in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass auf (Abschn. 1.7 Abs. 6 und 13b.3a Abs. 4a UStAE).	Mehr- bzw. Mindermengenabrechnung an Strom zwischen dem Bilanzkreiskordinator und dem Bilanzkreisverantwortlichen findet nicht statt. Die Leistungen des Übertragungsnetzbetreibers in seiner Eigenschaft als Bilanzkreiskordinator sind als sonstige Leistungen zu sehen. Die dazu durchzuführenden Meldungen von Entnahme-, Einspeise- und Lieferdaten durch den Bilanzkreisverantwortlichen an den Bilanzkreiskordinator stellen keine eigene Leistung dar. Die Bewirtschaftung seines Bilanzkreises nimmt der Bilanzkreisverantwortliche im eigenen Interesse und nicht als Leistung an den Bilanzkreiskordinator im Rahmen des Bilanzkreisvertrags vor.	
Verteilnetzbetreiber	Soweit Verteilnetzbetreiber und Lieferant bzw. Kunde Mehr- oder Mindermengen an Strom ausgleichen, handelt es sich entweder um eine Lieferung vom Lieferanten bzw. vom Kunden an den Verteilnetzbetreiber (Mehrmenge) oder um eine Lieferung vom Verteilnetzbetreiber an den Lieferanten bzw. an den Kunden (Mindermenge). Die Verfügungsmacht an dem zum Ausgleich zur Verfügung gestellten Strom wird verschafft (§ 3 Abs. 1 UStG). Unter den in § 13b Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 Nr. 5 UStG genannten Voraussetzungen ist der Leistungsempfänger der Steuerschuldner.	Die Regelung ist für alle noch offenen Fälle anzuwenden. Bei vor dem 01.07.2018 ausgeführten Lieferungen im Rahmen der Mehr- oder Minderabrechnung von Strom wird es jedoch nicht beanstandet, wenn zwischen Verteilnetzbetreiber und Lieferant bzw. Kunde übereinstimmend von sonstigen Leistungen ausgegangen wird. Darüber hinaus wird es nicht beanstandet, wenn vor dem 01.07.2018 ausgeführte Leistungen aufgrund des Bilanzkreisvertrags von den Beteiligten einvernehmlich als sonstige Leistungen des Bilanzkreisverantwortlichen an den Übertragungsnetzbetreiber als Bilanzkreiskordinator abgerechnet werden.	Nichtbeanstandung
Bilanzkreiskordinator	Hiervon zu unterscheiden sind die Leistungen des Übertragungsnetzbetreibers in seiner Eigenschaft als Bilanzkreiskordinator aufgrund des Bilanzkreisvertrags mit dem Bilanzkreisverantwortlichen. Der Bilanzkreiskordinator führt das Bilanzkreissystem, sorgt für die Stabilität des Netzes und rechnet evtl. Bilanzkreisabweichungen als virtuelle Ausgleichsenergie mit dem Bilanzkreisverantwortlichen ab. Eine		Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de

2i | Bundesrechnungshof drängt das BMF auf Anwendung der Bußgeldvorschriften des UStG | Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

Der Bundesrechnungshof (BRH) prüft die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes und berichtet über die wichtigsten Ergebnisse seiner Prüfungen jährlich in Form von „Bemerkungen“ (Jahresberichte). Im Jahresbericht 2017 bemängelt der BRH in Bemerkung Nr. 24, dass die Finanzämter regelmäßig nicht prüfen, ob Verstöße gegen umsatzsteuerliche Pflichten vorliegen.

Das UStG enthält Bußgeldvorschriften, die Verstöße gegen steuerliche Pflichten sanktionieren. Danach handelt ein Unternehmer ordnungswidrig, wenn er z. B. eine Rechnung nicht oder nicht rechtzeitig ausstellt, Aufbewahrungsfristen nicht einhält

oder fällige Umsatzsteuer nicht oder nicht vollständig an das Finanzamt entrichtet.

Bereits 2008 stellte der BRH fest, dass die Finanzämter nicht prüften, ob Verstöße gegen steuerliche Pflichten zu ahnden waren. Die Bußgeldvorschriften fanden in den Finanzämtern kaum Beachtung und wurden praktisch nicht vollzogen. Da beim Vollzug der steuerlichen Bußgeldverfahren bislang keine wesentlichen Verbesserungen eingetreten sind, hat der BRH das BMF aufgefordert, nunmehr unverzüglich auf einen konsequenten Vollzug der Bußgeldvorschriften hinzuwirken.

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

3a | Mittelbare Anteilsvereinigung bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft („RETT-Blocker“) – Änderung der Rechtsprechung | Autor: RA (Syndikus)
Philipp Dobrodziej, München

BFH vom 27.09.2017 (AZ: II R 41/15)	Mit Urteil vom 27.09.2017 entschied der BFH, dass bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar an einer grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist, als Anteil im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und nicht die sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen maßgebend ist.	einer mittelbaren Anteilsvereinigung eine derartige Anknüpfung an das Zivilrecht aus. Entscheidend sei hier vielmehr eine wertende Beurteilung unter Berücksichtigung von Wortlaut sowie Sinn und Zweck des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Maßgeblich käme es bei Vorliegen von mittelbaren Beteiligungsebenen auf die rechtlich begründeten Einflussmöglichkeiten hinsichtlich der grundbesitzenden Gesellschaft an.	
Urteilsfall	Im Streitfall erwarb die Klägerin in 2005 alle Anteile an einer AG, die zu 94,91 % an einer grundbesitzenden GmbH und als Kommanditistin zu 100 % am Vermögen einer KG beteiligt war, welche die restlichen 5,09 % an der grundbesitzenden GmbH hielt. An der Komplementär-GmbH der KG, die kapitalmäßig nicht an der KG beteiligt war, war die AG zu 94,04 % beteiligt. Die restlichen Anteile hielt ein Dritter.	Ist diese eine Kapitalgesellschaft, müsse der Erwerber sowohl bei einer zwischengeschalteten Gesellschaft (Zwischengesellschaft) als auch bei der grundbesitzenden Gesellschaft in grunderwerbsteuerrechtlich erheblicher Weise die Möglichkeit haben, seinen Willen durchzusetzen. Dies sei zu bejahen, wenn auf jeder Beteiligungsstufe eine Beteiligung i.H.v. mindestens 95 % vorliege.	Einflussmöglichkeiten auf die grundbesitzende Gesellschaft entscheidend
	Die Klägerin vertrat die Ansicht, der Vorgang sei nicht steuerbar, da die zwischengeschaltete Personengesellschaft wegen der sachenrechtlichen Beteiligung der Komplementärin am Gesamthandsvermögen nur eine Beteiligung i.H.v. 50 % vermitteln könne (sog. RETT-Blocker).	Handelt es sich bei der Zwischengesellschaft um eine Personengesellschaft, gelte nichts anderes. Maßgebend sei auch hier nicht die gesamthänderische Mitbeteiligung, sondern die Beteiligung am Vermögen der Personengesellschaft.	Änderung der Rechtsprechung
Unterscheidungskriterien unmittelbare/mittelbare Anteilsvereinigung	Der BFH widersprach dem und sah durch den Erwerb der Anteile den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 GrEStG als erfüllt an. Während bei einer unmittelbaren Anteilsvereinigung die zivilrechtliche Gesellschaftsterstellung maßgebend sei, scheide bei	Das Urteil knüpft damit nahtlos an eine Reihe von jüngst ergangenen Entscheidungen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise des BFH an (BFH vom 12.03.2014, AZ: II R 51/12; BFH vom 09.07.2014, AZ: II R 49/12; BFH vom 25.11.2015, AZ: II R 18/14) und setzt diese konsequent fort.	Konsequente Fortführung jüngster Rechtsprechung Kontakt: RA/StB Dr. Andreas Bock, München, andreas.bock@wts.de

3b | Einräumung einer Vollmacht zur Ausübung der Rechte aus einem Gesellschaftsanteil keine steuerbare Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a GrEStG | Autor: RA (Syndikus) Philipp Dobrodziej, München

BFH vom 30.08.2017 (AZ: II R 39/15)	Mit Urteil vom 30.08.2017 entschied der BFH, dass die bloße Einräumung einer Vollmacht zur Ausübung von Rechten aus Gesellschaftsanteilen kombiniert mit einer Vollmacht zur Veräußerung und Abtretung eines zurückbehaltenen Geschäftsanteils nicht für einen Anteilsübergang im Sinne einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG ausreicht.	Im Streitfall verkaufte und übertrug eine KG als alleinige Kommanditistin einer GmbH & Co. KG (Klägerin) unter den aufschiebenden Bedingungen der Kaufpreiszahlungen und der Handelsregistereintragungen 94 % der Anteile an zwei Neugesellschafter. Noch vor Eintritt der Bedingungen erteilte die KG den beiden Erwerbern eine umfassende, unbefristete und unwiderrufliche notarielle Vollmacht,	Urteilsfall
--	--	---	-------------

	die diese u. a. dazu berechnigte, den von der KG an der Klägerin noch gehaltenen Kommanditanteil in Höhe der restlichen 6 % zu veräußern und abzutreten. Gegen den daraufhin vom Finanzamt erlassenen gesonderten Feststellungsbescheid gem. § 17 GrEStG richtete sich die Klage.	hierbei stets das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall.	
	Der BFH sah den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG als nicht erfüllt an:	Eine dingliche Übertragung von Anteilen am Gesellschaftsvermögen sei insoweit – anders als bei einem unmittelbaren Gesellschafterwechsel – nicht erforderlich, vielmehr können hierfür bereits schuldrechtliche Bindungen genügen. Beispielsweise führe die Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses aufgrund der wirtschaftlichen Zurechnung auf den Treugeber oder die Vereinbarung einer sog. „Doppeloption“ (bei Hinzutreten weiterer Umstände) ebenfalls zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes.	Wirtschaftliche Zurechnung entscheidend
Unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes	Eine unmittelbare Änderung des Gesellschaftsbestandes in Höhe von 94 % wurde unzweifelhaft (jedoch erst mit Bedingungseintritt, hier also der Handelsregistereintragung) verwirklicht. Erst zu diesem Zeitpunkt seien 94 % der Gesellschaftsanteile dinglich und damit zivilrechtlich wirksam auf die Erwerber übergegangen.	Die Einräumung der vorgenannten Vollmacht reiche jedoch nicht aus, um einen mittelbaren Gesellschafterwechsel hinsichtlich der zurückbehaltenen Gesellschaftsanteile zu begründen. Dem Bevollmächtigten werde lediglich die Möglichkeit eingeräumt, die wesentlichen Gesellschafterrechte für den Gesellschafter wahrzunehmen bzw. die Gesellschaftsanteile auf sich zu übertragen. Solange die Bevollmächtigten hiervon jedoch keinen Gebrauch gemacht haben, seien die wesentlichen Gesellschafterrechte noch nicht auf sie übergegangen, sondern vollumfänglich bei der bisherigen Gesellschafterin verblieben.	BFH vom 25.11.2015 (AZ: II R 18/14) und vom 09.07.2014 (AZ: II R 49/12)
Keine mittelbare Änderung des Gesellschaftsbestandes	Eine mittelbare Änderung hinsichtlich der übrigen 6 % der Gesellschaftsanteile verneinte der BFH hingegen. Im Gegensatz zu einer unmittelbaren Änderung sei eine mittelbare Änderung des Gesellschaftsbestandes bei einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen. Hierzu könne unter Beachtung der grunderwerbsteuerlichen Besonderheiten auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden. Entscheidend sei		Vollmacht führt nicht zur wirtschaftlichen Zurechnung

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

4 | Schenkungsteuerliches Zuwendungsverhältnis bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen | Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

Hintergrund	Die Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen als schenkungsteuerpflichtige freigebige Zuwendungen ist immer wieder Gegenstand finanzgerichtlicher Streitigkeiten. Mit Urteilen vom 13.09.2017 hat sich der BFH erneut – jedoch unter Änderung seiner bisherigen Rechtsauffassung – zu den schenkungsteuerlichen Auswirkungen bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person geäußert.	beiden anderen Streitfällen hatten jeweils die Ehegatten von Gesellschaftern – ebenfalls unter Mitwirkung der Gesellschafter – u. a. Grundstücke zu einem überhöhten Mietpreis an die GmbH vermietet. Das Finanzamt beurteilte die verdeckten Gewinnausschüttungen – entsprechend Ziffer 2.6.1 des Erlasses vom 14.03.2012 – als gemischte freigebige Zuwendungen der Gesellschaften an die nahestehenden Personen und besteuerte diese nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die von den Klägern nach den erfolglosen Einspruchsverfahren angerufenen Finanzgerichte verneinten dagegen eine Schenkung zwischen Gesellschaft und nahestehender Person. Gegen die erstinstanzlichen Urteile hat die Finanzverwaltung Revision eingelegt.	
BFH vom 13.09.2017 (AZ: II R 54/15, II R 32/16 und II R 42/16)	In einem Streitfall hatte der Kläger Aktien zu einem überhöhten Kaufpreis an eine GmbH veräußert, wobei der Bruder des Klägers Gesellschafter der GmbH war und den Kaufpreis bestimmt hatte. In den		Gleich lautender Ländererlass vom 14.03.2012

Entscheidung
entspricht früherer
Verwaltungsauffassung
in R 18 (8) ErbStR 2003

Der BFH hat nun entschieden, dass im Verhältnis zwischen Gesellschaft und nahestehender Person – mangels Vermögensverschiebung – keine freigebige Zuwendung vorliegen könne. Die Vorteils-gewährung an die nahestehende Person erfolge wegen der Mitwirkung des Gesellschafters auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage und fließe der nahestehenden Person im Wege des sog. abgekürzten Zahlungsweges zu. Jedoch könne bei diesen Konstellationen – abhängig von der Ausgestaltung der Rechtsbeziehung zwischen Gesellschafter und nahestehender Person – der Gesellschafter selbst Schenker sein. Dies entspricht der früheren Verwaltungsauffassung in R 18 (8) ErbStR 2003.

BFH vom 07.11.2007
(AZ: II R 28/06)

Damit haben die Richter in Abänderung ihrer bisherigen Rechtsprechung einer Schenkung im Verhältnis zwischen Ge-

sellschaft und nahestehender Person in diesen Fällen eine klare Absage erteilt. In seinem Urteil vom 07.11.2007 hatte der BFH dagegen noch ein Zuwendungsverhältnis zwischen Gesellschafter und nahestehender Person verneint und in einem obiter dictum eine freigebige Zuwendung im Verhältnis Gesellschaft und nahestehender Person für möglich gehalten.

Die Entscheidungen sind noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, so dass abzuwarten bleibt, wie die Finanzverwaltung auf die Urteile reagieren wird. Sofern die Finanzverwaltung die Entscheidungen nicht allgemein anwendet, wird der BFH vermutlich früher oder später erneut die Gelegenheit erhalten, sich mit den schenkungsteuerlichen Auswirkungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auseinanderzusetzen.

Praxishinweis

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

5a | Arbeitgeberunterstützung bei Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen |

Autorin: StBin Janina Lievenbrück, Düsseldorf

BMF vom 13.04.2012

Im BMF-Schreiben vom 13.04.2012 hat sich die Finanzverwaltung zu der Frage geäußert, unter welchen Voraussetzungen die Übernahme der Studiengebühren für ein berufsbegleitendes (Zweit-)Studium bzw. der Kosten für eine Fort-/Weiterbildungsmaßnahme durch den Arbeitgeber im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt und somit nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehört. Nicht aufgeführt ist jedoch der Fall, dass die Kostenübernahme durch den Arbeitgeber vom erfolgreichen Bestehen der Abschlussprüfung abhängig gemacht wird. Hierzu hat die OFD NRW mit Kurzinformation vom 25.10.2017 nunmehr Stellung genommen.

OFD NRW vom
25.10.2017

R 19.7 LStR

Überwiegend eigen-
betriebliches Interesse

Die allgemeine lohnsteuerliche Behandlung der beruflichen Fort- und Weiterbildungskosten richtet sich nach R 19.7 LStR. Hiernach ist ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers anzunehmen, wenn die Weiterbildung die Einsatzfähigkeit des Mitarbeiters im Betrieb des Arbeitgebers erhöhen soll.

Auch ein berufsbegleitendes Studium kann als berufliche Fort- und Weiterbildungsmaßnahme i.S.d. R 19.7 LStR anzu-

sehen sein, wenn es sich nicht um eine Erstausbildung handelt, eine berufliche Veranlassung gegeben ist und durch das Studium die Einsatzfähigkeit des Mitarbeiters erhöht werden soll. Wenn die Studiengebühren vom Mitarbeiter geschuldet werden, ist allerdings Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Übernahme der zukünftig entstehenden Gebühren vorab schriftlich zugesagt hat.

Wird jedoch die Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber an die Erbringung von Leistungsnachweisen oder sogar an das erfolgreiche Bestehen der Abschlussprüfung geknüpft (d. h. die Erstattung der Gebühren erfolgt erst nach Ende des Studiums), liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Art „Bonuszahlung“ und nicht eine von vornherein vereinbarte, bedingungslose Kostenübernahme vor. Der Mitarbeiter kann in diesem Fall die zu Beginn des Studiensemesters gezahlten Studiengebühren als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung geltend machen. Die im Nachhinein geleistete Arbeitgeberzahlung ist dann aber steuerpflichtiger Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Leistungsabhängige
Kostenübernahme als
steuerpflichtige Bonus-
zahlung

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

5b | Übernahme einer Rückdeckungsversicherung durch den Mitarbeiter bei Insolvenz oder Liquidation des Arbeitgebers | Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf

Neueinführung des § 8 Abs. 3 BetrAVG durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz

Nach § 8 Abs. 3 BetrAVG hat der Versorgungsberechtigte bei Insolvenz des Arbeitgebers unter bestimmten Umständen das Wahlrecht, die auf sein Leben abgeschlossene Rückdeckungsversicherung fortzusetzen. So kann er die betriebliche Altersversorgung mit eigenen Beiträgen weiter aufbauen sowie einen eventuell bestehenden Hinterbliebenen- und Invaliditätsschutz aufrechterhalten und ggf. von einer Überschussbeteiligung des Versichers profitieren. Übt er dieses Wahlrecht nicht aus, folgt die Sicherung der insolvenzgeschützten Versorgungsrechte nach § 7 BetrAVG durch den Pensions-Sicherungs-Verein.

ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil zu. Auch eine Abtretung unter einer aufschiebenden Bedingung wird im Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit steuerpflichtig. Unschädlich ist nur die Verpfändung der Ansprüche an den Mitarbeiter. Im Falle eines lohnsteuerrechtlichen Zuflusses unterliegt die spätere Versicherungsleistung den allgemeinen Besteuerungsregelungen für kapitalbildende Lebensversicherungen.

Zur Sicherstellung der Besteuerung des Arbeitslohns bei Übertragung von Rückdeckungsversicherungen im Falle der Liquidation des Arbeitgebers hat die OFD NRW Verfahrenshinweise veröffentlicht. Hiernach sendet die für die Kapitalgesellschaft zuständige Veranlagungsstelle nach Kenntnis des Liquidationsbeschlusses Kontrollmitteilungen an die für den Mitarbeiter zuständige Veranlagungsstelle sowie an die Arbeitgeberstelle.

OFD NRW vom 20.09.2017

Insolvenz des Arbeitgebers

Ab dem 01.01.2018 ist der Erwerb der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung im Fall der Insolvenz des Arbeitgebers nach § 3 Nr. 65 Buchst. d EStG steuerfrei. Die späteren Versorgungsleistungen aus der Rückdeckungsversicherung gehören insgesamt zu den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 5 EStG. Das Versicherungsunternehmen muss keinen Lohnsteuerabzug durchführen, sondern lediglich die Rentenbezugsmitteilung an die zentrale Stelle übermitteln.

Die Arbeitgeberstelle weist den Liquidator auf seine Lohnsteuerabzugsverpflichtung im Falle der Übertragung der Rückdeckungsversicherung auf den pensionsberechtigten Mitarbeiter hin und prüft, ob ein Nachforderungsbescheid zu erlassen ist. Die für den Mitarbeiter zuständige Veranlagungsstelle kontrolliert, ob die Versteuerung des Arbeitslohns erfolgte oder ob diese im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nachzuholen ist.

Verfahren

Liquidation des Arbeitgebers

Für Fälle der Liquidation des Arbeitgeberunternehmens greift diese Steuerbefreiung jedoch nicht. In diesem Fall fließt dem Mitarbeiter im Zeitpunkt der Übertragung

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

5c | Keine doppelte Haushaltsführung bei Hauptwohnung am Beschäftigungsort | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung

Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG liegt eine doppelte Haushaltsführung vor, wenn der Mitarbeiter außerhalb des Orts der ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Eine Mindestentfernung zwischen den beiden Wohnungen ist im EStG nicht festgelegt.

nicht nur die jeweilige politische Gemeinde, sondern auch deren Einzugsbereich. Nur in Ausnahmefällen können die beiden Wohnungen auch in derselben Gemeinde belegen sein.

Eine Wohnung am Beschäftigungsort liegt vor, wenn der Mitarbeiter von dort üblicherweise täglich zu seiner Arbeitsstätte fahren kann, was bei einer Wegezeit von einer Stunde als zumutbar angesehen wird. In diesem Fall ist der Bezug einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsorts nach Auffassung des BFH privat

Wohnung am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte/ersten Tätigkeitsstätte

Eine Stunde Fahrzeit zumutbar

BFH vom 16.11.2017 (AZ: VI R 31/16)

Der BFH hat aber nun klargestellt, dass der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort auseinanderfallen müssen. Dabei ist der Begriff des Beschäftigungsorts weit auszulegen und umfasst

veranlasst, auch wenn diese angemietet wurde, um die Arbeitsstätte besser und schneller erreichen zu können. Eine doppelte Haushaltsführung liegt in diesem Fall nicht vor.

Das Urteil ist zwar bis zum 31.12.2013 geltenden Rechtslage ergangen. Da der BFH aber auch auf die erste Tätigkeitsstätte verweist, kann davon ausgegangen werden, dass die Urteilsgrundsätze auch danach anzuwenden sind.

Praxishinweis

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

6a | Steuerentlastungen nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG werden auch für das Antragsjahr 2018 in voller Höhe gewährt | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Monitoringbericht zur Energieeffizienzsteigerung des Produzierenden Gewerbes

Auf Grundlage eines Monitoringberichts des RWI-Leibniz-Instituts für Wirtschaftsforschung e.V. hat das Bundeskabinett am 13.12.2017 festgestellt, dass die Unternehmen des Produzierenden Gewerbes die gesetzlichen Vorgaben zur Energieeffizienzsteigerung für die Gewährung der Steuerentlastungen nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG (sog. Spitzenausgleich) für das Antragsjahr 2018 erreicht haben. Der Monitoringbericht geht auf eine Vereinbarung zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der deutschen Wirtschaft zur Steigerung der Energieeffizienz vom 01.08.2012 zurück und ist eine Voraussetzung für die Gewährung der Steuerentlastungen nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG.

Zudem hat der Bundesrat am 15.12.2017 der Beitragssatzverordnung 2018 zugestimmt. Damit wird der Beitragssatz in der allgemeinen Rentenversicherung zum 01.01.2018 auf 18,6 % gesenkt. Für das Kalenderjahr 2017 betrug der Beitrag 18,7 %. In der knappschaftlichen Rentenversicherung sinkt der Beitrag auf 24,7 %. Die Beitragssätze zur Rentenversicherung sind für die Berechnung des Spitzenausgleichs erforderlich.

Senkung der Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung

Zielerreichung für das Kalenderjahr 2016

Nach den gesetzlichen Vorgaben beträgt der Zielwert zur Reduktion der Energieintensität im für das Antragsjahr 2018 maßgeblichen Bezugsjahr (2016) 5,25 % gegenüber dem Basiswert der jahresdurchschnittlichen Energieintensität in den Jahren 2007 bis 2012. Nach dem Monitoringbericht ist die bereinigte Energieintensität des Jahres 2016 um 13,8 % niedriger als in der Basisperiode, so dass der Zielwert zu mehr als 100 % erreicht wurde.

Die gesunkenen Beitragssätze führen entsprechend der Berechnungsformel für den Spitzenausgleich zu einer Erhöhung der fiktiven Ersparnis aus der Rentenversicherung und damit zu einer Senkung der Entlastungsbeträge. Entlastungsberechtigte sollten frühzeitig prüfen, ob die Beantragung der Steuerentlastungen nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG auch für das Antragsjahr 2018 möglich und sinnvoll ist.

Prüfung des Entlastungsanspruchs 2018

Steuerentlastungen auch in 2018 in voller Höhe

Im Ergebnis können die Steuerentlastungen nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG auch für das Antragsjahr 2018 in voller Höhe gewährt werden, was auch bei der Berechnung der Steuervorauszahlungen für Stromversorger und Erdgaslieferer zu berücksichtigen ist. Die Feststellung der Zielwerterreichung wurde am 18.12.2017 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.

Auch für das Antragsjahr 2018 ist für die Beantragung des Spitzenausgleichs durch das entlastungsberechtigte Unternehmen nachzuweisen, dass ein Energiemanagementsystem (EMS) nach DIN EN ISO 50001, ein Umweltmanagementsystem (UMS) nach Art. 13 VO 1221/2009/EG (EMAS-Verordnung) oder bei kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) ein alternatives System vollständig, d. h. grundsätzlich für das Gesamtunternehmen, implementiert wurde. Die Nachweisführung richtet sich nach der Spitzenausgleich-Effizienzsystem-Verordnung (SpaEfV). Die Nachweisführung erfolgt mit dem amtlichen Vordruck 1449 für das Kalenderjahr 2018, der neuerdings unter www.zoll.de abgerufen werden kann.

Vollständig implementiertes Energiemanagementsystem

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

6b | Neue einschränkende Verwaltungsauffassung zur Energiesteuerentlastung für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung – ohne Gesetzesänderung |

Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Eingeschränkte Entlastungsmöglichkeiten ab dem Antragsjahr 2018	Aufgrund der EuGH-Rechtsprechung zu den sog. Dual-Use-Prozessen (EuGH-Urteile vom 02.10.2014, Rs. C-426/12, und vom 17.12.2015, Rs. C-529/14) und ohne Gesetzesänderung hat die Finanzverwaltung die Voraussetzungen für die Steuerentlastung für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG entgegen dem Wortlaut des nationalen Gesetzes neu festgelegt. Die Neuregelung soll ab dem Antragsjahr 2018 anzuwenden sein.	zunächst auch nach dem EuGH-Beschluss vom 17.12.2015 unverändert fortgelten sollten. Die abschließende Würdigung und ggf. Umsetzung der Vorgaben aus dem EuGH-Beschluss vom 17.12.2015 sei dem parlamentarischen Verfahren vorbehalten.	
Möglicherweise rechtswidriges Vorgehen der Verwaltung	Vorab sei festzustellen, dass dieses Vorgehen unseres Erachtens rechtswidrig ist und dem Gewaltenteilungsgrundsatz widerspricht. Sollte § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG gegen EU-Recht verstoßen, muss der nationale Gesetzgeber tätig werden. Eine entsprechende Gesetzesinitiative ist jüngst jedoch gescheitert. Nunmehr hat lediglich das BMF mit Erlass vom 18.12.2017 die Teil-Dienstvorschrift zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG (Dual-Use (zweierlei Verwendungszweck)) bekanntgegeben. Aus der Verwaltungsanweisung ergeben sich erhebliche Einschränkungen im Vergleich zur bisher geltenden Rechtspraxis und neue Abgrenzungsprobleme für die Anlagenbetreiber.	Die Bundesregierung hatte diesbezüglich einen Diskussionsentwurf zu einem zweiten Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes vom 22.04.2016 veröffentlicht. Demnach sollte das Verheizen von Energieerzeugnissen zur thermischen Abfall- oder Abluftbehandlung nur noch begünstigungsfähig sein, sofern eine „Dual-Use“-Verwendung im Sinne des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG vorliegt, d. h. sofern die Energieerzeugnisse gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als zu Heiz- oder Kraftstoff verheizt werden (§ 51 Abs. 1c EnergieStG-Entwurf).	Einschränkender Gesetzesentwurf vom 22.04.2016
EuGH-Rechtsprechung zu Dual-Prozessen	Der EuGH hat mit Beschluss vom 17.12.2015 entschieden, dass das Verheizen von Energieerzeugnissen zum Überhitzen und Trocknen von Prozessdampf sowie zur thermischen Vernichtung von Abgasen keinen vom Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie ausgenommenen Verbrauch zu zweierlei Verwendungszwecken darstellt. Infolge des EuGH-Beschlusses steht die europarechtliche Konformität der Steuerentlastung für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG in Frage.	Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde von der geplanten Änderung wieder Abstand genommen. Dementsprechend gilt die Steuerentlastung für die thermische Abfall- und Abluftbehandlung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG grundsätzlich auch nach der zum 01.01.2018 in Kraft getretenen Gesetzesnovelle unverändert fort. Entgegen dem Willen des Gesetzgebers soll die Rechtsanpassung nun über den Verwaltungsweg erfolgen.	Unveränderte Gesetzeslage zum 01.01.2018
GZD-Schreiben vom 30.05.2016	Daraufhin hatte die Generalzolldirektion (GZD) mit Schreiben an alle Hauptzollämter vom 30.05.2016 mitgeteilt, dass die bisherige Auslegung zur Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG sowie die entsprechende Teil-Dienstvorschrift zur Steuerentlastung für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung (DV TAR)	Nach den Absätzen 41, 43, 44 sowie 46 bis 48 der Teil-DV zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG muss neben der energetischen Verwendung des Energieerzeugnisses zum Heizen ein zweiter Zweck hinzukommen, der darin besteht, dass das Energieerzeugnis selbst, seine chemischen Bestandteile oder dessen Verbrennungsprodukte (üblicherweise Kohlendioxid) verfahrenstechnisch bzw. chemisch für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung zwingend erforderlich sind. Dies soll lediglich der Fall sein, wenn Bestandteile des Rauchgases (bestehend in der Regel aus Kohlendioxid und Wasser in unterschiedlichem Verhältnis je nach Ausgangserzeugnis) als Verbrennungsprodukt stofflich in den zu behandelnden	Neue Voraussetzung: stoffliche Verwendung der Verbrennungsprodukte

Abfall oder die Abluft eingehen und damit zur Beseitigung des Schadstoffpotenzials beitragen oder wenn sie z. B. als notwendiger Bestandteil eines Zwischenproduktes an der Abfall- oder Abluftbehandlung beteiligt sind. Eine verfahrenstechnische bzw. chemische Erforderlichkeit für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung soll dagegen nicht vorliegen, wenn das Verbrennungsprodukt des Energieerzeugnisses nur die Funktion als Wärmeträger bzw. Transportmedium hat.

Energieerzeugnisse sowie zu den vor- und nachbereitenden Prozesse sollen jedoch sinngemäß weitergelten.

Sofern die Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG auch für das Antragsjahr 2018 weiterhin beantragt werden soll, sind die Hauptzollämter grundsätzlich angewiesen, aktualisierte Betriebserklärungen anzufordern. In diesen Erklärungen ist darzulegen, in welcher Form das Energieerzeugnis selbst, seine chemischen Bestandteile oder dessen Verbrennungsprodukte verfahrenstechnisch bzw. chemisch für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung zwingend erforderlich sind, indem sie zur Beseitigung des Schadstoffpotenzials beitragen oder als notwendiger Bestandteil eines Zwischenproduktes an der Abfall- oder Abluftbehandlung beteiligt sind.

Einreichung aktualisierter Betriebserklärungen

Aufhebung der DV TAR

Außerdem wurde die DV TAR zum 01.01.2018 aufgehoben. Die darin festgelegten Grundsätze zum Kreis der Entlastungsberechtigten, zum Abfall- und Abluftbegriff, zur thermischen Behandlung, zu den Abgrenzungen der thermischen Abfall- oder Abluftbehandlung von anderen Verwendungszwecken der

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

6c | Neuregelung des Versorgerstatus für Kundenanlagen: Komplexe Rechtslage für Eigenerzeuger im Stromsteuerrecht | Autorin: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln

Zweites Gesetz zur Änderung des Energie- und StromStG vom 27.08.2017

Zum 01.01.2018 sind Neufassungen des Stromsteuergesetzes und der Stromsteuerverordnung in Kraft getreten. Unter anderem verfolgt der Gesetzgeber hiermit das Ziel, unter Verweis auf den energierechtlichen Begriff der „Kundenanlage“ klare Kriterien für die Abgrenzung zwischen Versorger (i.d.R. stromsteuerpflichtig) und Letztverbraucher festzulegen.

zur Steueranmeldung, zur Beantragung einer Versorgererlaubnis sowie Aufzeichnungspflichten mit sich bringt. Ist die Einordnung fehlerhaft und werden dadurch Versorgerpflichten versäumt, entstehen Nachzahlungspflichten. Problematisch waren unter der bisherigen Rechtslage häufig Fälle, in denen sich Betreiber industrieller Anlagen – etwa von Eigenerzeugungsanlagen und Werksnetzen – irrtümlich nicht als Versorger einstufen.

Versorger vs. Letztverbraucher

Gemäß § 2 Nr. 1 StromStG ist grundsätzlich Versorger, wer Strom leistet. Ausnahmen von dieser Regel enthält § 1a StromStV. Die bisherigen Ausnahmen sind daran geknüpft, dass in einem Miet-, Pacht- oder vergleichbaren Verhältnis Strom geliefert wird. Die Neuregelung entfernt sich hiervon, indem sie als weitere Ausnahmekategorie das Bestehen einer Kundenanlage im Sinne des Energiewirtschaftsgesetzes einführt. Damit wird die Abgrenzung zwischen Versorger und Letztverbraucher deutlich komplexer.

Die Neufassung des § 1a StromStV soll durch die erweiterten Ausnahmen zum Versorgerstatus Klarheit schaffen und den Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit Kundenanlagen reduzieren. Dies ist nur teilweise gelungen.

Stromsteuer-Durchführungsverordnung vom 02.01.2018

Die Unterscheidung zwischen Versorger und Letztverbraucher ist insofern bedeutsam, als der Versorgerstatus neben vorteilhaften Auswirkungen auf die Liquidität auch zahlreiche Pflichten, u. a. die Pflicht

Zunächst enthält der in § 3 Nr. 24a und 24b Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) definierte Begriff der Kundenanlage bzw. der Kundenanlage zur betrieblichen Eigenversorgung gleich mehrere auslegungsbedürftige Tatbestandsmerkmale: So erfordert das Kriterium des „räumlich zusammenhängenden Gebiets“ eine physische Netzverbindung zwischen verschiedenen Betriebsstätten – wobei regelmä-

§ 3 Nr. 24a EnWG (Kundenanlage), § 3 Nr. 24b EnWG (Kundenanlage zu betrieblicher Eigenversorgung)

ßig die Abgrenzungsfrage entsteht, ob es sich um eine oder mehrere Kundenanlagen handelt. Auch das Kriterium, dass die Energieanlage zur Sicherstellung eines wirksamen und unverfälschten Wettbewerbs nicht relevant sein darf, eröffnet Auslegungsspielraum. Schließlich stellt sich in der Praxis oft die Frage, ob eine Energieanlage – wie gesetzlich gefordert – dem Kunden diskriminierungsfrei und unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, wenn im Rahmen eines Miet- oder Pachtvertrags die Nutzung der Anlagen im Entgelt enthalten ist.

Anlagenbetreiber
mit und ohne
Eigenerzeugung

Liegt demnach eine Kundenanlage vor, so unterscheidet der neue § 1a StromStV einerseits zwischen Anlagenbetreibern, die nur Strom aus dem öffentlichen Netz beziehen und diesen innerhalb ihrer Kundenanlage leisten (neuer § 1a Abs. 1a Satz 1 StromStV), und andererseits Betreibern, die Strom aus ihrer Eigenerzeugungsanlage leisten (neue § 1a Abs. 6 und Abs. 7 StromStV). Bei den Anlagen wird wiederum zwischen Erzeugungsanlagen unter und über 2 MW unterschieden, sowie bei den Erzeugungsanlagen über 2 MW zwischen Grünstromanlagen (PV,

Wind, Biomasse) und anderen Anlagen. Zumindest für nichteigenerzeugende Betreiber von Kundenanlagen ist der Letztverbraucherstatus jetzt klar geregelt (§ 1a Abs. 1a Satz 1 StromStV). Anders bei Eigenerzeugern: Gemäß § 1a Abs. 6 Satz 1 StromStV können Betreiber von Anlagen unter 2 MW zwar als Letztverbraucher aus dem Versorgerstatus herausfallen, aber sie gelten weiter als Versorger „nur für den erzeugten und dann geleisteten Strom“ – womit der Letztverbraucherstatus auf den bezogenen Strom begrenzt ist. Hier kann ein gemischter Status des Anlagenbetreibers entstehen, was zu neuen Abgrenzungsfragen führen wird. Betreiber von konventionellen Anlagen über 2 MW bleiben zudem trotz Kundenanlage weiter vollumfänglich Versorger (§ 1a Abs. 7 StromStV).

Da zu diesen neuen Ausnahmetatbeständen zum Versorgerstatus bei Kundenanlagen auf Antrag Ausnahmen zugelassen werden können (§ 1a Abs. 8 StromStV) und nach der neuen StromStV die gesetzliche Fiktion zur Einordnung als Letztverbraucher widerleglich ist, empfehlen wir in Zweifelsfällen eine Überprüfung.

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

RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln,
sabine.schulte-beckhausen@wtS-legal.de

7a | Neue Rechtsprechung zur zollwertrechtlichen Behandlung von pauschalen Erstattungen im Rahmen von Verrechnungspreisanpassungen | Autoren: Michael Landwehr, LL.M., und Lena Höffner, beide Düsseldorf

Sachverhalt

Die Klägerin (Sitz in Deutschland) bezieht von ihrer Muttergesellschaft (Sitz in Japan) verschiedene Waren, die in Deutschland vertrieben werden. Der Zollwert ist der in Rechnung gestellte Preis, der nach der Transaktionswertmethode ermittelt wird. Zwischen den verbundenen Unternehmen besteht eine Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung ("Advance Pricing Agreement" - APA). Diese stellt eine Preisanpassungsklausel dar.

Im Jahre 2010 erhielt die Klägerin im Rahmen einer Verrechnungspreisanpassung (VP-Anpassung) eine pauschale Gutschrift für alle vertriebenen Waren, da die im APA festgelegte Umsatzrendite unterschritten wurde. Daraufhin beantragte die Klägerin eine Erstattung der zu viel gezahlten Einfuhrabgaben. Den Erstattungsbetrag errechnete sie mittels eines Durchschnitts-

zollsatzes. Das Hauptzollamt München (HZA) lehnte den Erstattungsantrag ab, da der Anpassungsbetrag nicht produkt- und einfuhrbezogen aufgeschlüsselt werden konnte. Das HZA hielt weiterhin an dem ehemals nach der Transaktionswertmethode bestimmten Rechnungspreis für die Verzollung fest.

Mit Beschluss des FG München wurde dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage vorgelegt, ob es zollwertrechtlich zulässig ist, einen vereinbarten Verrechnungspreis, der sich aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, als Zollwert zugrunde zu legen, und zwar unabhängig davon, ob am Ende des Abrechnungszeitraums eine Nachbelastung oder eine Gutschrift an den Beteilig-

Beschluss des FG München vom 15.09.2016 (AZ: 14 K 1974/15)

	ten erfolgt. Falls dies bejaht werde, solle der EuGH ferner die Frage beantworten, ob der Zollwert mittels vereinfachter Ansätze (z. B. Korrekturfaktoren) korrigiert werden kann.	Gutschrift für das gesamte Einfuhrvolumen (pauschal) darf daher nicht im Rahmen der Transaktionswertmethode zollwertmindernd berücksichtigt werden.	
Tendenz des FG München	Das FG München neigt dazu, die Gutschrift der Klägerin zollwertmindernd zu berücksichtigen und auf Grundlage des APA nachträglich den berichtigten VP anzuerkennen. Das FG München hält die Transaktionswertmethode jedoch zur Zollwertermittlung bei nachträglichen pauschalen VP-Anpassungen für ungeeignet. Stattdessen sei der Zollwert nach einer Folgemethode (hier: Schlussmethode) zu ermitteln. Zudem schlägt das Finanzgericht die Anwendung einer Formel zur vereinfachten Korrektur des Zollwertes im Rahmen der Schlussmethode vor.	Das Urteil des EuGH lässt dahinstehen, ob die zollwertrechtliche Anerkennung einer Pauschalgutschrift im Rahmen einer Folgemethode (z. B. Schlussmethode) zulässig ist. Auch auf die Rechtmäßigkeit der Anwendung der vorgeschlagenen Korrekturfaktoren wird in dem Urteil nicht eingegangen. Die abschließende Entscheidung des FG München bleibt abzuwarten.	Offene Punkte
EuGH vom 20.12.2017 (Rs. C-529/16)	Der EuGH hat auf Grundlage der vorgelegten Fragen entschieden, dass es nicht zulässig ist, als Zollwert einen Transaktionswert zugrunde zu legen, der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder unten erfolgt. Eine nachträglich erteilte	In der Praxis bedeutet die o. g. Rechtsprechung, dass die zollwertrechtliche Bedeutung von Vereinbarungen zu Verrechnungspreisanpassungen (Preisanpassungsklauseln) zunimmt. Durch eine vor der Einfuhr gültige Preisanpassungsklausel kann der Verlust eines etwaigen Zollerstattungsanspruchs im Falle von pauschalen Gutschriften vermieden werden (gemeinsamer Ansatz von TP und Zoll). Der Vorabentscheidung des EuGH steht nicht entgegen, nach einer pauschalen VP-Anpassung auch die Zollwerte gem. der Schlussmethode mithilfe von Korrekturfaktoren anzupassen. Der EuGH erachtet nach einer pauschalen VP-Anpassung lediglich den Verbleib in der Transaktionswertmethode als unzulässig.	Praxisempfehlung und Anmerkung
			Kontakt: <i>Kay Masorsky,</i> <i>Hamburg,</i> <i>kay.masorsky@wts.de</i>

7b | EU und Japan finalisieren Wirtschaftspartnerabkommen (EPA) | Autoren:

Kay Masorsky, Hamburg, Lara Görg, Düsseldorf

Umfassendes Freihandelsabkommen zwischen EU und Japan	Nach rund vierjährigen Verhandlungen haben die EU-Handelskommissarin Cecilia Malmström und der japanische Außenminister Taro Kono den erfolgreichen Abschluss der letzten Beratungen eines umfassenden Freihandelsabkommens zwischen der Europäischen Union (EU) und Japan am 08.12.2017 in Brüssel verkündet. Bereits am 06.07.2017 gaben beide Vertragsparteien die Grundsatzvereinbarung über ein Freihandelsabkommen bekannt. Für die EU ist es das bisher größte ausgehandelte bilaterale Abkommen. Mit Zustimmung durch das Europäische Parlament und die Mitgliedstaaten könnte ein Inkrafttreten des Freihandelsabkommens	noch vor der Europawahl 2019 möglich sein. Diese wirtschaftlich und strategisch bedeutende Einigung soll ein Zeichen gegen die (insbesondere amerikanische) Politik des Protektionismus und für einen offenen, fairen und regelbasierten Handel sein. Die amerikanische Aufkündigung des transpazifischen Handelsabkommens TPP sowie der Brexit gaben den entscheidenden Anstoß für das Vorankommen der seit 2013 zäh geführten Verhandlungen zwischen der EU und Japan. Die EU und Japan stehen für rund ein Drittel der weltweiten Wirtschaftsleistung. Weltweit ist die EU mit einem Export von	Was bringt das neue Wirtschaftsabkommen?
---	---	---	--

Waren im Wert von jährlich über € 58 Mrd. und Dienstleistungen im Wert von mehr als € 28 Mrd. drittgrößter Handelspartner Japans. Auf jährlich € 1 Mrd. beliefen sich zuletzt die von EU-Unternehmen bei der Ausfuhr nach Japan zu entrichtenden Zölle. Japan nimmt in der EU den sechsten Platz ein.

Das Freihandelsabkommen und der damit einhergehende Abbau von Handelsbarrieren könnte zu einem starken Anstieg des Handelsvolumens, welches sich zuletzt zwischen beiden Seiten auf € 125 Mrd. belief, führen.

Neben neuen Exportmöglichkeiten für die EU in zahlreichen Sektoren wird der japanische Markt mit seinen rund 127 Millionen Verbrauchern für wichtige Agrarausfuhren der EU geöffnet. So rechnet die Kommission mit einem Anstieg der Ausfuhren in Höhe von € 20 Mrd.

Auf beiden Seiten wird mit einem konjunkturellen Aufschwung gerechnet. Das Münchener Ifo-Institut schätzt einen Anstieg des deutschen Bruttoinlandsprodukts (BIP) um bis zu € 20 Mrd. oder 0,7 % im Jahr sowie einen Anstieg des japanischen BIP um bis zu 1,6 %.

Details

Das Abkommen soll unter Berücksichtigung der jeweiligen Empfindlichkeiten das Streben nach gemeinsamen Werten und Prinzipien in Form von höchsten Arbeits-, Sicherheits-, Umwelt- und Verbraucherschutz-Standards sowie der Sicherung der öffentlichen Dienste verankern. Auch Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung werden festgeschrieben.

Mit dem Abkommen fallen zunächst 90 % aller Zölle zwischen der EU und Japan weg. Nach einer Übergangsfrist werden weitestgehend alle Güter zollfrei gehandelt werden können, die ihren Ursprung in der jeweils anderen Vertragspartei haben. Jedoch soll eine bilaterale Schutzklausel zur ganzen oder teilweisen Aufhebung von Zollpräferenzen dann greifen, wenn

dem Wirtschaftszweig einer Vertragspartei durch den Anstieg von Einfuhren eines Erzeugnisses der anderen Vertragspartei ein erheblicher Schaden droht. Dies gilt insbesondere in sensiblen Bereichen wie dem Automobilsektor.

Des Weiteren erkennt Japan durch das Abkommen internationale Standards unter anderem bei Pharma- und Medizinprodukten sowie Autos an.

Öffentliche Ausschreibungen sollen nach dem Abkommen für die Europäer zugänglich sein und zwar auch auf lokaler Ebene und im Schienenverkehr. Großprojekte könnten durch diese Erweiterung der Konkurrenz billiger werden. Darüber hinaus stellt das Abkommen den Schutz von rund 200 geschützten europäischen Herkunftsbezeichnungen in Japan sicher. Entgegen der bisherigen Handhabung wird europäisches Bier in Japan nicht mehr als „alkoholhaltiges Erfrischungsgetränk“ klassifiziert und daher künftig niedriger besteuert.

Offen bleibt hingegen, Japan im Rahmen des Investorenschutzes auf einen neu zu schaffenden internationalen Gerichtshof für Investorenklagen zu verpflichten. Das von der EU präferierte System der Investitionsgerichtsbarkeit, wie es bereits im Abkommen mit Kanada (CETA) angewendet wird, soll zur Beilegung von Streitfällen zwischen Investoren und Staaten in Schiedsgerichten dienen. Japan möchte hingegen weiterhin an der traditionellen Form der Investor-Staat-Streitbeilegung (ISDS) festhalten. Diesbezügliche Verhandlungen sollen Anfang 2018 fortgeführt und später in das Abkommen integriert werden.

Auch beim Thema Datenschutz ist eine Einigung noch nicht erreicht. Ziel soll sein, gute Rahmenbedingungen für den digitalen Handel, die Sicherung des freien Datenaustauschs zwischen der EU und Japan sowie für Privatsphäre-Standards zu schaffen.

Ausblick

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

ARMENIEN 8 | Das neue DBA zwischen Deutschland und Armenien |

Autorin: StBin Oksana Rakevich, Düsseldorf

Inkrafttreten
am 23.11.2017

Ab 01.01.2018 ist zwischen Deutschland und Armenien das neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) anzuwenden. Das Abkommen wurde am 29.06.2016 unterzeichnet und ist am 23.11.2017 in Kraft getreten. Das neue DBA ersetzt das DBA UdSSR von 1981, welches nach Zerfall der UdSSR weiterhin in Beziehung zu den Nachfolgestaaten anzuwenden war, um einen abkommenslosen Zustand zu vermeiden.

Wesentliche Änderungen

Das DBA mit Armenien folgt grundsätzlich dem OECD-Musterabkommen 2010 und sieht gegenüber dem Abkommen von 1981 im Wesentlichen folgende Änderungen vor:

- Die maßgebliche Betriebsstättenfrist bei Bauausführungen und Montagen beträgt nun neun Monate (bisher: zwölf Monate).
- Die Definition der Bau- und Montagebetriebsstätte wurde explizit um die mit der Montage zusammenhängenden

Aufsichtstätigkeiten erweitert (bisher: reine Bauüberwachungstätigkeiten wurden von der Betriebsstätteeigenschaft gänzlich ausgenommen).

- Hinsichtlich der Gewinnabgrenzung der Betriebsstätte wurde im neuen DBA der sog. Authorized OECD Approach (AOA) umgesetzt.
- Liefergewinnbesteuerung wurde im Protokoll zu Art. 7 ausdrücklich verboten.
- Quellensteuersätze bei Dividenden wurden auf 7 % bei Schachtelbeteiligungen von mind. 25 % sowie auf 10 % in allen anderen Fällen gesenkt (bisher: einheitlicher Quellensteuersatz von 15 %).
- Quellensteuersatz bei Lizenzgebühren beträgt 6 % (bisher: Besteuerung der Lizenzgebühren ausschließlich im Staat des Lizenzgebers).
- Für die Bestimmung der 183-Tage-Frist bei unselbständiger Arbeit wird auf einen Zeitraum von zwölf Monaten abgestellt (bisher: Kalenderjahr).

Kontakt:
StBin Ulrike Schellert,
München,
ulrike.schellert@wts.de

DEUTSCHLAND 9a | Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG (i.d.F. 2007 bis 2011) mit EU-Recht unvereinbar | Autor: RA/StB Denis Korneev, Köln

EuGH vom 20.12.2017
(Rs. C-504/16
und C-613/16)

Nach dem Urteil des EuGH vom 20.12.2017 verstößt die Vergütung der Kapitalertragsteuerentlastung gemäß § 50d Abs. 3 EStG a. F. (bis zum VZ 2011) gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) und die Niederlassungsfreiheit. Dem Vorabentscheidungsverfahren liegen zwei verbundene Vorlagen des FG Köln aus dem Jahr 2016 betreffend die Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG a. F. mit Unionsrecht zugrunde.

Gesellschaft, eine natürliche Person, war in Deutschland ansässig. Für eine Dividendenausschüttung der deutschen GmbH beehrte ihre niederländische Anteilseignerin die Freistellung von der Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. § 43b EStG. Der Antrag wurde unter Hinweis auf die mangelnden, aber nach § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) erforderlichen Unterlagen bzw. Informationen abgelehnt.

FG Köln vom 08.07.2016
(AZ: 2 K 2995/12,
Rs. C-504/16)

In dem einen Fall ging es um eine niederländische Kapitalgesellschaft „Deister Holding“, die im Wesentlichen Beteiligungen an mehreren Gesellschaften gehalten und deren Finanzierung u. a. durch die Gewährung von Darlehen sicherzustellen hatte. Die Deister Holding war mit mindestens 26,5 % an einer deutschen GmbH beteiligt und verfügte über ein in den Niederlanden angemietetes Büro und beschäftigte dort zwei Mitarbeiter. Der alleinige Anteilseigner der niederländischen

In dem anderen Vorlagefall beantragte eine in Dänemark ansässige Gesellschaft „Juhler Holding“ die Kapitalertragsteuererstattung für eine Dividende ihrer 100%igen deutschen Tochtergesellschaft nach § 50d Abs. 1 EStG. Auch ihr Antrag wurde unter Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) abgelehnt. Alleiniger Anteilsinhaber der dänischen Holding war eine zyprische Gesellschaft, die wiederum zu 100 % von einer in Singapur ansässigen natürlichen Person gehalten wurde. Die Juhler

FG Köln vom 31.08.2016
(AZ: 2 K 721/13,
Rs. C-613/16)

Holding hatte Immobilienvermögen, übernahm die finanzielle Kontrolle im Konzern und verfügte über einen Telefonanschluss und eine E-Mail-Adresse. Sie verfügte aber über keine eigenen Büroräume und bediente sich der Räumlichkeiten und des Personals anderer Konzerngesellschaften.

bare Missbrauchs- oder Hinterziehungsvermutung begründet, da sie selbst bei Erfüllung einer der in ihr vorgesehenen Voraussetzungen der gebietsfremden Muttergesellschaft nicht die Möglichkeit lässt, das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe zu beweisen.

Entscheidung des EuGH

Der EuGH stellte zunächst die Verletzung der MTR durch § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) fest. Zwar seien die Mitgliedstaaten nach Art. 1 Abs. 2 der MTR grundsätzlich zur Einschränkung der Vorteile aus der MTR zwecks Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen berechtigt. Die Vorschrift sei wegen ihres Ausnahmecharakters jedoch eng auszulegen. Eine nationale Regelung bezwecke nur dann die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen, wenn sie speziell verhindern soll, dass ein Steuervorteil auf Grundlage von zu diesem Zweck errichteten, rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität entbehrender Konstruktionen genutzt wird.

Die zuständigen nationalen Behörden müssen den Vorgang als Ganzes individuell prüfen und einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch vorbringen. § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) bezwecke nicht speziell, von der Inanspruchnahme eines Steuervorteils rein künstliche Konstruktionen auszuschließen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung dieses Vorteils ausgerichtet sind, sondern erfasse generell jede Situation, in der Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligt sind, denen eine solche Befreiung nicht zustünde, wenn sie die Gewinnausschüttungen unmittelbar bezögen. Der Umstand, dass solche Personen eine solche Beteiligung halten, bedeute für sich allein kein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch. Dies deswegen, weil aus keiner Vorschrift der MTR hervorgehe, dass die steuerliche Behandlung oder die Herkunft von Personen, die an in der EU ansässigen Muttergesellschaften beteiligt sind, für das Recht dieser Gesellschaften, sich auf die in der Richtlinie vorgesehenen Steuerbegünstigungen zu berufen, eine Rolle spielt. Der Verstoß gegen die MTR folge auch daraus, dass die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) eine unwiderleg-

Schließlich begründen die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.), einzeln oder zusammen betrachtet, weder Missbrauch noch Hinterziehung. Der Umstand, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ihrer Tochtergesellschaften besteht oder ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen, bedeute für sich allein noch nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität entbehrende Konstruktion vorliegt. Überdies verlange die Feststellung einer solchen Konstruktion entgegen des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.), dass in jedem Einzelfall eine umfassende Prüfung der betreffenden Situation vorgenommen wird, die sich auf Gesichtspunkte wie die organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale des Konzerns, zu dem die betreffende Muttergesellschaft gehört, und die Strukturen und Strategien dieses Konzerns erstreckt.

Die Verletzung der Niederlassungsfreiheit durch § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) hat der EuGH unter Hinweis auf die Argumente zum Verstoß gegen die MTR als nicht gerechtfertigt angesehen.

Derzeit ist beim EuGH noch eine weitere Vorlage des FG Köln zum § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. seit 01.01.2012 anhängig (vgl. hierzu bereits WTS Journal 04/2017, Beitrag 9c). Die Vorschrift stellt ebenfalls auf das Vorliegen beachtlicher Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mittels eines angemessenen Geschäftsbetriebs ab. Angesichts des hier besprochenen Urteils zum § 50d Abs. 3 EStG a. F. spricht sehr viel dafür, dass auch die aktuelle Fassung von § 50d Abs. 3 EStG unionsrechtswidrig ist. Es bleibt zu hoffen, dass der EuGH in seiner neuen Entscheidung praxistaugliche Kriterien der unionsrechtskonformen Ausgestaltung von missbrauchsverhindernden nationalen Vorschriften definiert.

Selbst zusammen betrachtet begründen die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG (a. F.) weder Missbrauch noch Hinterziehung

Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit

Hinweis auf FG Köln vom 17.05.2017 (AZ: 2 K 773/16, Rs. C-440/17)

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

DEUTSCHLAND 9b | Finanzverwaltung reagiert auf das EuGH-Urteil zum Abzugsverbot für ausländische Sozialversicherungsbeiträge | Autoren: Dirk Keppler und StBin Ayse Schink, beide Düsseldorf

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

Wie bereits im WTS Journal 04/2017 berichtet, entschied der EuGH, dass das Abzugsverbot von im Ausland gezahlten Sozialversicherungsbeiträgen gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit der Europäischen Union verstößt.

- der Tätigkeitsstaat keinerlei Abzug der mit den steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Beiträge im Besteuerungsverfahren zulässt und
- das DBA die Berücksichtigung der persönlichen Abzüge nicht dem Beschäftigungsstaat zuweist.

BMF vom 11.12.2017

Im Vorgriff auf eine gesetzliche Anpassung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sind gemäß BMF nun Vorsorgeaufwendungen von in Deutschland wohnhaften Arbeitnehmern, die in einem EU-Mitgliedstaat bzw. einem EWR-Vertragsstaat tätig sind, als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Die vorstehenden Regelungen sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Eine entsprechende Arbeitshilfe zur Beurteilung der letztgenannten Kriterien wurde als Anlage zum BMF-Schreiben vom 22.01.2018 veröffentlicht.

BMF vom 22.01.2018

Die Vorsorgebeiträge sind allerdings nur dann als Sonderausgaben zu berücksichtigen, wenn

- die Vorsorgebeiträge in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem EWR-Vertragsstaat erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit stehen,
- diese Einnahmen nach einem DBA in Deutschland steuerfrei sind,

In der Lohnsteuerbescheinigung 2017 sind ausschließlich solche (nicht auf DBA-Lohn entfallende) Vorsorgebeiträge zu bescheinigen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in Deutschland steuerpflichtigem Arbeitslohn stehen. Daher ist darauf zu achten, dass bei Erfüllung der oben genannten Voraussetzungen die kompletten Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden.

BMF vom 30.07.2015

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

EUGH 10 | Generalanwalt beim EuGH hält internationales Schachtelprivileg der Gewerbesteuer im Drittstaatenfall für EU-rechtswidrig | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Schlussanträge des
Generalanwalts beim
EuGH vom 07.02.2018
(Rs. C-685/16)

Das FG Münster hatte dem EuGH mit Beschluss vom 20.09.2016 (AZ: 9 K 3911/13 F) das in § 9 Nr. 7 GewStG normierte gewerbsteuerliche internationale Schachtelprivileg zur Vorabentscheidung vorgelegt. Nach seinen Schlussanträgen vom 07.02.2018 sieht der Generalanwalt im Drittstaatenfall die Kapitalverkehrsfreiheit durch § 9 Nr. 7 GewStG verletzt.

körperschaftsteuerlich nach § 8b Abs. 1 KStG freigestellt, allerdings nach § 8 Nr. 5 GewStG für gewerbsteuerliche Zwecke dem Gewerbeertrag wieder voll hinzugerechnet, weil die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt waren. Die australische Gesellschaft war nicht selbst aktiv tätig und weder Funktions- noch Landesholding im Sinne von § 9 Nr. 7 GewStG.

Sachverhalt

Im Streitfall hielt die Klägerin, eine KGaA, über eine inländische 100%ige Tochtergesellschaft, mit der sie im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft verbunden war, eine 100%ige Beteiligung an einer in Australien (Drittstaat) ansässigen Limited (eine australische Regionalholdinggesellschaft). Die von dieser australischen Gesellschaft gezahlten Dividenden wurden

Wäre die australische Gesellschaft hingegen in Deutschland ansässig gewesen, so wäre eine Hinzurechnung unterblieben, weil das nationale Schachtelprivileg nach § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 2a GewStG keine vergleichbaren Aktivitätserfordernisse für deutsche Tochtergesellschaften vorsieht. Die gewerbsteuerliche Behandlung von Dividenden ausländischer Kör-

Behandlung innerdeutscher bzw. inner-europäischer Fälle

perschaften hängt nach § 9 Nr. 7 GewStG zudem davon ab, ob diese in der EU oder im Drittstaat ansässig sind. Eine Ausnahme von der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage setzt bei Dividenden von Drittstaatskörperschaften unter Aktivitätsvorbehalt eine Mindestbeteiligung von 15 % voraus, während bei Dividenden von EU-Körperschaften lediglich eine Mindestbeteiligung von 10 % – und dies ohne Geltung eines Aktivitätsvorbehalts – verlangt wird.

Unzweifelhafte Beschränkung der insoweit nicht von der Niederlassungsfreiheit verdrängten Kapitalverkehrsfreiheit

Nach den Schlussanträgen des Generalanwalts müsse die Rechtslage – entgegen der Ansicht der Bundesregierung – im Hinblick auf eine Beschränkung der auch in Drittstaatenfällen geltenden Kapitalverkehrsfreiheit geprüft werden. Diese werde in Bezug auf § 9 Nr. 7 GewStG nicht von der Niederlassungsfreiheit verdrängt, weil die Vorschrift Gewinne aus Beteiligungen an Tochtergesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland betreffe, an denen das besteuerte Unternehmen mindestens zu 15 % des Gesellschaftskapitals beteiligt ist, ohne einen entscheidenden Einfluss auf die Beschlüsse einer solchen Tochtergesellschaft zu verlangen. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit sei unzweifelhaft, weil die Steuerbefreiung von Einkünften aus Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften an weitaus weniger Bedingungen geknüpft ist als die Steuerbefreiung von Einkünften aus Drittstaaten.

Auch eine Rechtfertigung hierfür sei nach Ansicht des Generalanwalts nicht gegeben. Weder handele es sich um nicht objektive miteinander vergleichbare Fälle noch bestehe ein zwingender Grund des Allgemeininteresses. Die deutsche Regierung hatte die Bekämpfung von Betrug oder Missbrauch angeführt. Der EuGH habe diese Rechtfertigung jedoch nur für Rechtsvorschriften zugelassen, deren spezifisches Ziel darin besteht, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des nationalen Steuerrechts gerichtet sind, zu verhindern; dies treffe auf die hier fraglichen Rechtsvorschriften offensichtlich nicht zu.

Keine Rechtfertigung für Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit erkennbar

Hinsichtlich der Stand-still-Klausel (Art. 64 AEUV) schließt sich der Generalanwalt dem vorlegenden Finanzgericht an. Nach dieser Klausel kann die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten unter der Voraussetzung beschränkt werden, dass die beschränkende Rechtsvorschrift Direktinvestitionen betrifft und bereits am 31.12.1993 bestanden hat und die Beschränkung darüber hinaus u. a. im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen steht. Bezogen auf § 9 Nr. 7 GewStG geht der Generalanwalt davon aus, dass die Vorschrift nach dem 31.12.1993 so wesentlich verändert worden ist, dass die Stand-still-Klausel keine Anwendung finden könne.

Stand-still-Klausel (Art. 64 AEUV) nicht einschlägig

Es bleibt nun abzuwarten, ob sich der EuGH den Schlussanträgen des Generalanwalts anschließt.

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

11 | Musterabkommen 2017 veröffentlicht | Autorin: StBin Christina Derer, LL.M., München

OECD

Hintergrund Das OECD Musterabkommen (OECD MA) gilt als wesentliche Grundlage für die Verhandlung und Anwendung von mehr als 3000 bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) weltweit. Es soll dazu dienen, sowohl steuerbezogene Handelsbarrieren im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr zu verringern, als auch Steuervermeidungen und -hinterziehungen zu verhindern. Am 18.12.2017 veröffentlichte die OECD die mittlerweile zehnte Aktualisierung des OECD MA.

Wesentliche Änderungen Wesentliche Änderungen im Vergleich zur letzten Aktualisierung im Jahr 2014 betreffen die im Rahmen des OECD/G20

BEPS-Projektes vereinbarten abkommensrelevanten Maßnahmen und relevante Folgearbeiten, insbesondere im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt (AP) 2 („Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements“), BEPS-AP 6 („Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“), BEPS-AP 7 („Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status“) und BEPS-AP 14 („Making Dispute Resolution Mechanisms more Effective“):

Die Ergänzungen, welche sich aus BEPS-AP 2 ergaben, finden sich insbesondere im Art. 1 OECD MA („transparent entity provision“, „saving clause“).

BEPS-AP 2 (Hybride Gestaltungen)

BEPS-AP 6
(Verhinderung von
Abkommensmissbrauch)

Die Änderungen aus BEPS-AP 6 befinden sich an verschiedenen Stellen des Musterabkommens und -kommentars, u. a. im Titel und der Präambel zum Musterabkommen (Verhinderung nicht nur der Doppelbesteuerung, sondern auch der Steuerverkürzung und -umgehung), im Kommentar zu Art. 1 OECD MA (Einschränkung von DBA-Vorteilen bei Nutzung von „Special Tax Regimes“ und nachträglichen Steuergesetzänderungen), im Art. 4 OECD MA (Ersatz der Tiebreaker-Rule bei doppelter Ansässigkeit durch Verständigung der Behörden), Art. 10 OECD MA (Mindesthaltungsdauer) und im neuen Art. 29 OECD MA („Entitlement to Benefits“). Dieser enthält neben einer einfachen und detaillierteren Version einer LOB („Limitation-on-Benefits“)-Klausel ebenso eine PPT („Principal-Purpose-Test“)-Klausel und eine Anti-Missbrauchs-Vorschrift für Betriebsstätten in Drittstaaten.

stützungsscharakter, Vertreterbetriebsstätten) und den zugehörigen Kommentar.

Die Neuerungen im Zusammenhang mit BEPS-AP 14 betreffen insbesondere den Art. 3 OECD MA (Auslegung nicht definierter Begriffe vorrangig durch Einigung der zuständigen Behörden) und Art. 25 OECD MA (Möglichkeit der Beantragung des Verständigungsverfahrens auch im Quellenstaat, Schriftformerfordernis für Schiedsanträge, Streichung der einschränkenden Fußnote zur Schiedsklausel) sowie den Musterkommentar bzgl. der Art. 2, 7, 9 und 25 OECD MA.

BEPS-AP 14
(Verbesserung der
Streitbeilegungs-
mechanismen)

Weitere Änderungen betreffen unter anderem den Art. 8 OECD MA (Definition und Besteuerung der Besatzung im Bereich „Internationaler Verkehr“) sowie die Änderungen und Ergänzungen bzgl. der Anmerkungen und Vorbehalte der OECD- und bzgl. der Positionen der Nicht-OECD-Mitgliedstaaten.

Weitere Änderungen

BEPS-AP 7
(Aktualisierung des
Betriebsstättenbegriffs)

Die Änderungen im Kontext von BEPS-AP 7 beziehen sich im Wesentlichen auf den Art. 5 OECD MA (Relativierung der Betriebsstätten-Ausschlussliste hinsichtlich Unter-

Die vollständige Fassung des OECD MA, welches Ende 2017 zunächst komprimiert veröffentlicht wurde, soll in diesem Jahr folgen.

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

ÖSTERREICH 12a | Geplante Änderungen im Steuerrecht durch die neue Regierung |

Autor: Dr. Jürgen Reinold, Wien

Das Regierungsprogramm der neuen österreichischen Bundesregierung wurde am 16.12.2017 veröffentlicht. Die wichtigsten Maßnahmen im Bereich des Steuerrechts seien nachfolgend zusammengefasst. Genaue Details sowie die konkrete Umsetzung bleiben aber abzuwarten.

Geplante Änderungen
im öEStG/öKStG

- Senkung der Körperschaftsteuer (derzeit 25 %) – insbesondere auf nicht entnommene Gewinne und im Hinblick auf die Mindest-Körperschaftsteuer für KMUs.
- Anpassung der steuerlichen Abschreibungsmethoden im betrieblichen Bereich an das Unternehmensgesetzbuch (z. B. degressive Abschreibung).
- Neukodifizierung des öEStG (u. a. soll die „Steuerbilanz“ und die „UGB-Bilanz“ zu einer „Einheitsbilanz“ zusammengeführt werden, Reduktion der derzeit sieben Einkunftsarten, Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung für Mitunternehmensformen, rechtsformneutrale Besteuerung, Tarifreform, etc.).

- Für die Steuererklärung von Kleinunternehmern („Einnahmen-Ausgaben-Rechner“) sollen entbürokratisierende Maßnahmen durch Schaffung von Online-Eingabemasken („Steuer-App“) umgesetzt werden.
- Abschaffung der kalten Progression.
- „Familienbonus Plus“ (Begutachtung zur Regierungsvorlage läuft; Inkrafttreten mit 01.01.2019) ist ein Absetzbetrag in der Höhe von € 1.500 pro Kind/Jahr und bedeutet, dass sich die jährliche Steuerlast entsprechend reduziert. Im Gegenzug werden der Kinderfreibetrag und die Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten gestrichen.

- Senkung des Umsatzsteuersatzes für Übernachtungen von derzeit 13 % auf 10 % (ab 01.11.2018; bereits im Ministerrat beschlossen).
- Verkürzung des Vorsteuerberichtsungszeitraums bei Immobilien von

Geplante Änderungen
im öUStG

	20 auf 10 Jahre zur Förderung von Mietkaufmodellen. → Umstellung auf ein generelles Reverse-Charge-System für die Abführung der Umsatzsteuer zwischen inländischen Unternehmen zur Entbürokratisierung und allfälligen Betrugsbekämpfung. Dafür ist aber eine Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie – für welche sich die Regierung einsetzen wird – auf europäischer Ebene erforderlich. → Die Fälligkeit der Umsatzsteuer bei (Internet-) Bestellungen aus dem EU-Ausland soll ab dem ersten Euro erfolgen (bisher unterliegen Bestellungen aus Nicht-EU-Ländern unter € 22 nicht der Umsatzsteuer). Ferner sollen insoweit Haftungsregeln eingeführt werden. Diesbezüglich ist aber eine Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie notwendig.	fen werden (bspw. Erhöhung des GrEST-Freibetrages). → Ausbau alternativer Finanzierungsmethoden (z. B. einfachere steuerliche Abwicklung privater Investitionen in riskantere Projekte). → Evaluierung der Bagatelsteuern (z. B. Schaumweinsteuer) mit dem Ziel einer signifikanten Reduktion. → Vereinfachung der Lohnverrechnung. → Ausbau der Zollabwicklungen. → Optimierung des Datenaustausches auf Basis international anerkannter Standards (Standard Audit File-Tax).	
Internationales Steuerrecht	→ Besteuerung von „digitalen“ Betriebsstätten, wonach ein Besteuerungsrecht schon alleine durch signifikante digitale Präsenz (dort wo die Wertschöpfung stattfindet) begründet werden kann, ohne dass es eine physische Präsenz erfordert. Dafür müssen internationale Regelungen auf OECD- und europäischer Ebene eingeführt bzw. geändert und in den DBA umgesetzt werden. → Der Auskunftsbescheid gem. § 118 BAO („Advance-Ruling“) soll – neben den Themen Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise – zukünftig weitere Themengebiete wie internationales Steuerrecht und Umsatzsteuerrecht umfassen.	→ Die Forschungsprämie beträgt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2017 beginnen, 14 % (bisher 12 %) der Forschungsaufwendungen (Ausgaben). → Für Mietverträge über Wohnraum, die seit dem 11.11.2017 abgeschlossen wurden, fällt keine Mietvertragsgebühr mehr an. → Eine GmbH mit nur einem Gesellschafter, der zugleich einziger Geschäftsführer ist, kann seit 01.01.2018 vereinfacht gegründet werden. Bei der vereinfachten Gründung kann auf eine standardisierte Errichtungserklärung zurückgegriffen und die GmbH per Bürgerkarte bzw. Handysignatur registriert werden. Ein Kreditinstitut prüft anlässlich der Einzahlung der in bar zu leistenden Stammeinlage die Identität des Geschäftsführers und Gesellschafters. Die Anmeldung der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch bedarf keiner Beglaubigung durch einen Notar, sondern erfolgt in elektronischer Form.	Sonstige (bereits beschlossene) Änderungen abseits des Regierungsprogramms
Sonstige geplante Änderungen	→ Für Betriebsübergaben innerhalb der Familie sollen Erleichterungen geschaffen werden		Kontakt: Gottfried Schellmann, Wien, gottfried.schellmann@wtS.at

12b | Kein Verfall von Verlustvorträgen bei mittelbarem Gesellschafterwechsel |

Autoren: StB Gerhard Heidrich und Evelyn Lang, beide Linz

ÖSTERREICH

Rechtsfrage	Der Verlustabzug steht einer Körperschaft ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur nicht mehr gegeben ist („Mantelkauf“ gem. § 8 Abs. 4 Z. 2 lit. c öKStG). Strittig war bislang, ob der Mantelkaufatbestand	auch bei einem nur mittelbaren Gesellschafterwechsel erfüllt werden kann. An einer Kapitalgesellschaft waren ursprünglich drei natürliche Personen als Gesellschafter beteiligt. Später wurden 100 % der Anteile an eine Holdinggesellschaft übertragen, an der wiederum zwei der früheren Gesellschafter zu je 50 % beteiligt waren. Daneben kam es zu	Urteilsfall
-------------	--	---	-------------

wesentlichen Änderungen in der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur der Gesellschaft. Die Finanzverwaltung versagte daher den Verlustabzug.

BFG vom 12.01.2015
(AZ: RV/7100894/2012)

Im Rahmen eines geführten Rechtsmittelverfahrens vertrat das Bundesfinanzgericht (BFG) die Ansicht, dass auch die mittelbaren Beteiligungsverhältnisse zu berücksichtigen seien. Die Zwischenschaltung einer Holding führe nicht zu einer (wesentlichen) Änderung der Gesellschafterstruktur. Aus Sicht des BFG war

daher der „Mantelkaufatbestand“ nicht erfüllt.

Die Finanzverwaltung wandte sich im Rahmen einer Amtsrevision an das Höchstgericht, welches nun der Rechtsansicht des BFG nicht gefolgt ist. Der VwGH entschied, dass nur auf die unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse abzustellen sei und stützte seine Entscheidung auch auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 8 Abs. 4 öKStG 1988. Der Verlustabzug war daher zu versagen.

VwGH vom 13.09.2017
(AZ: Ro 2015/13/0007)

Kontakt:
StB Gerhard
Heidrich, Linz,
[gerhard.heidrich@](mailto:gerhard.heidrich@icon.at)
icon.at

Evelyn Lang, Linz,
evelyn.lang@icon.at

WTS und FAS AG gehen gemeinsame Wege

WTS und die Financial Advisory Beratung FAS AG gehen seit Juli 2017 gemeinsame Wege. Die WTS baut dadurch ihr schon länger bestehendes Consulting-Geschäft weiter aus, die FAS und ihre Mandanten erhalten Zugang zu umfassender Steuerexpertise und profitieren vom internationalen Netzwerk des neuen Partners.

wts fas

Scheinselbstständigkeit – Risiken erkennen und minimieren |

Autoren: RAIN Dorothee Reuther und Christine Gärtner, beide München

Beschäftigung von Fremdpersonal als Herausforderung	Die Beschäftigung von Fremdpersonal stellt wegen des immanenten Risikos der Scheinselbstständigkeit für viele Unternehmen eine Herausforderung dar. Die Abgrenzung zwischen selbstständiger Tätigkeit einerseits und abhängiger Beschäftigung bzw. Arbeitsverhältnis andererseits bereitet in der Praxis Schwierigkeiten. Dabei gilt es, das Risiko einer potentiellen Scheinselbstständigkeit rechtzeitig zu erkennen und zu minimieren.	Es gibt eine Vielzahl an Kriterien, die von den jeweiligen Behörden und Gerichten immer wieder zur Abgrenzung und Beurteilung herangezogen werden. Jedes Kriterium ist für sich allein betrachtet allerdings für die Qualifikation als selbstständige Tätigkeit nicht ausschlaggebend; vielmehr findet eine Gesamtwürdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls statt.	Gesamtwürdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls
Definition von Scheinselbstständigkeit	Von Scheinselbstständigkeit wird gesprochen, wenn ein Erwerbstätiger formal – insbesondere durch Gestaltung der Rechtsbeziehung als Dienstleistungsverhältnis – wie ein Selbstständiger behandelt, tatsächlich aber als abhängig Beschäftigter tätig wird und ebenso wie dieser sozial schutzbedürftig ist.	Kriterien, bei deren Bejahung eine persönliche Abhängigkeit vorliegt und die es daher bei der Beauftragung von Fremdpersonal stets zu vermeiden gilt, sind die Weisungsgebundenheit sowie die Eingliederung in die betriebliche Organisation des Auftraggebers. Im Folgenden sollen diese sowie eine Auswahl weiterer bzw. im Zusammenhang stehender Kriterien und Indizien beleuchtet werden.	„K.O.“-Kriterien
WTS Journal 03/2017	Welche Probleme und Risiken bei dem Einsatz von Fremdpersonal auftreten können, wurde bereits im WTS Journal 03/2017 (S. 53 f.) dargestellt.	Bei dem Einsatz von Fremdpersonal sind Vorgaben seitens des Auftraggebers hinsichtlich Arbeitsort, Arbeitszeit, Arbeitsdauer sowie zur Art der Ausführung zu vermeiden. Erfolgt durch den Auftraggeber keine örtliche, zeitliche, inhaltliche und fachliche Einflussnahme und kann der Auftragnehmer im Wesentlichen seine Tätigkeit – nicht nur auf dem Papier – frei gestalten, ist dies ein starkes Indiz für eine Selbstständigkeit. Bei hochqualifizierten Mitarbeitern ist allerdings zu beachten, dass die dieser Tätigkeit immanente fachliche Selbstständigkeit die persönliche Abhängigkeit nicht per se entfallen lässt.	Weisungsgebundenheit
Abgrenzung selbstständiger gegenüber nichtselbstständiger Tätigkeit	Dieser Beitrag beschäftigt sich mit der Frage, was beim Einsatz von Fremdpersonal im Einzelnen zu beachten ist und anhand welcher Beurteilungskriterien und Indizien eine selbstständige Tätigkeit von einer abhängigen Beschäftigung bzw. einem Arbeitsverhältnis abgegrenzt wird. Da die wesentlichen Kriterien für die Abgrenzung im Arbeits-, Sozial- und Steuerrecht große Schnittmengen aufweisen, wird zum Zwecke der Vereinfachung im Folgenden grundsätzlich nicht zwischen den einzelnen Rechtsgebieten unterschieden. Gleichwohl sei darauf hingewiesen, dass tatsächlich keine 100%ige Deckungsgleichheit zwischen dem Arbeitnehmerbegriff im Sinne des Arbeitsrechts, dem sozialversicherungsrechtlichen Beschäftigtenbegriff und der nichtselbstständigen Tätigkeit im Sinne des Steuerrechts besteht. In jedem Fall hängt die Einordnung der Rechtsbeziehung davon ab, wie der Umgang mit dem Fremdpersonal in der Praxis gelebt wird. Vorrangig ist also stets die tatsächliche Durchführung vor der Vertragsgestaltung auf dem Papier.	Fremdpersonal darf im Grundsatz weder sachlich noch räumlich in die Arbeitsorganisation des Auftraggebers eingebunden sein und hat zur Erbringung der geschuldeten Tätigkeit eigene Betriebs- und Arbeitsmittel einzusetzen. Ist im Einzelfall eine Leistungserbringung in den Räumlichkeiten oder die Nutzung von Betriebsmitteln des Auftraggebers zwingend erforderlich, ist dies auf das notwendige Minimum zu beschränken und auf eine räumliche Trennung von den festgestellten Mitarbeitern des Auftraggebers zu achten. In jedem Fall sollte die Begründung für die Abweichung von diesem Grundsatz dokumentiert werden. Ferner	Eingliederung in die betriebliche Arbeitsorganisation

	sollte darauf geachtet werden, dass das Fremdpersonal nicht zu internen Veranstaltungen des Auftraggebers, wie z. B. Fortbildungsmaßnahmen und Betriebsfeiern, eingeladen wird und nicht hieran teilnimmt.	von bezahltem Urlaub, zwingend zu vermeiden und empfiehlt es sich, eine feste Laufzeit zu vereinbaren.	
Erkennbarkeit des Fremdpersonals für außenstehende Dritte	Beim Einsatz von Fremdpersonal ist die Erkennbarkeit als Nicht-Firmenangehöriger für außenstehende Dritte sicherzustellen. Dazu zählt unter anderem die Kommunikation mit eigener Telefonnummer und eigener E-Mail-Adresse durch den Externen sowie die Verwendung eigener Visitenkarten und eigenem Briefpapier. Ist die Nutzung eines E-Mail-Accounts des Auftraggebers im Einzelfall unerlässlich, ist die E-Mail-Adresse zumindest in geeigneter Weise mit einem Externen-Zusatz zu kennzeichnen. Ebenso ist dem Fremdpersonal im Bedarfsfall eine besondere Zugangskarte zur Verfügung zu stellen, beispielsweise ein Fremdfirmenausweis.	Ferner spricht eine parallel ausgeübte Tätigkeit des Externen auch für andere Auftraggeber für dessen wirtschaftliche Unabhängigkeit und damit gegen eine Scheinselbstständigkeit. Die vom Auftraggeber geschuldete Vergütung darf nicht den wesentlichen Teil des Gesamtumsatzes des Externen ausmachen. Vertraglich sollte dem Externen daher ausdrücklich die Möglichkeit der Tätigkeit für andere Auftraggeber eingeräumt werden.	Tätigwerden des Fremdpersonals für weitere Auftraggeber
Unternehmerisches Risiko	Ein weiteres Indiz für eine selbstständige Tätigkeit ist die Übernahme von unternehmerischen Risiken. Auf dieses Kriterium stellt jedenfalls das Bundessozialgericht ergänzend ab. Zum unternehmerischen Risiko gehört nicht nur das unternehmerische Auftreten durch Anbieten der eigenen Leistungen auf dem Markt, sondern vor allem auch die Investition von eigenem Kapital in Infrastruktur und Arbeitsorganisation und insbesondere der Einsatz eigener Mitarbeiter, verbunden mit dem Verlustrisiko.	Zumindest im Sozialversicherungsrecht kann aufgrund einer Entscheidung des Bundessozialgerichts vom 31.03.2017 die Vergütung als weiteres Indiz herangezogen werden: Liegt das Honorar des Externen deutlich über dem Arbeitsentgelt vergleichbarer Arbeitnehmer des Auftraggebers und ermöglicht die Eigenvorsorge des Externen, spricht dies gegen eine Scheinselbstständigkeit. Die Vereinbarung eines festen Stundenhonorars im Falle reiner Dienstleistung führt nicht zwingend zur Qualifikation als abhängige Beschäftigung.	Vergütung
Vertragskonditionen	Wenn auch der tatsächlichen Umsetzung in der Praxis Vorrang vor den vertraglichen Regelungen eingeräumt wird, ist selbstverständlich im Rahmen der Vertragsgestaltung die Weisungsunabhängigkeit sowie die klare Trennung der betrieblichen Arbeitsorganisation des Auftraggebers und des Externen abzubilden. Unter anderem ist der von dem Externen geschuldete Erfolg bzw. die Dienstleistung bereits in den Vertragskonditionen hinreichend bestimmt festzulegen und darf nicht erst durch Weisungen des Auftraggebers in der täglichen Arbeit konkretisiert werden. Überdies sind arbeitnehmerübliche Vertragsregelungen, wie z. B. Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und Gewährung	Bei vorstehenden Kriterien handelt es sich lediglich um einen Auszug aus den verschiedenen denkbaren Kriterien und Indizien. Diese und insbesondere auch ihre Gewichtung hängen selbstverständlich auch vom Leistungsgegenstand sowie der Ausgestaltung des Einsatzes von Fremdpersonal im Einzelfall ab. Die Komplexität der Thematik Scheinselbstständigkeit im Arbeits-, Sozial- und Steuerrecht und die damit einhergehenden Risiken machen eine ganzheitliche Beratung unerlässlich, um eine saubere Abgrenzung zwischen selbstständiger und abhängiger Beschäftigung sicherzustellen. Mit Teams aus den Bereichen Tax, Legal und Financial Advisory unterstützen wir hier als erfahrene Partner und Berater. Zum Leistungsspektrum gehört dabei die Vermeidung von Scheinselbstständigkeit durch geeignete praxisgerechte Maßnahmen ebenso wie die Aufarbeitung von Einzelfällen der Vergangenheit und die Kommunikation mit den jeweiligen Behörden.	Einzelfallberatung erforderlich

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

1a | Digitale Rechnungsverarbeitung und Workflows als Einstieg in ein Rechnungswesen 4.0 | Autoren: Jürgen Diehm und Sebastian Braun, beide FAS AG, Stuttgart

Digitale Belege und Workflows als Basis für ein Rechnungswesen 4.0	Unternehmen, die heute noch mit Papierbelegen, Kontierungsstempeln, Unterschriftenmappen und Belegordnern arbeiten, sollten nach unserer Erfahrung in ihrer Strategie für den Finanzbereich einen baldigen Umstieg auf elektronische Workflows und digitale Belege erwägen. Dies ermöglicht nicht nur erhebliche Effizienzsteigerungen in den internen End-to-End-Prozessen, sondern ist grundlegende Voraussetzung für ein zukunftsfähiges, digitales „Rechnungswesen 4.0“.	qualifizierte elektronische Signatur nicht mehr erforderlich. Dennoch ist weiterhin bei einer elektronisch übermittelten Rechnung grundsätzlich die Zustimmung des Empfängers zum elektronischen Empfang der Rechnung erforderlich. Zudem sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung durch den Einsatz von IT in den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD) konkretisiert.	
Die Praxis zeigt einen signifikanten Nachholbedarf in der digitalen Rechnungsverarbeitung	Betrachtet man beispielsweise den Purchase-to-Pay Prozess, erfolgt noch bei bis zu 40 % der Unternehmen kein Scan von eingehenden Papierrechnungen. Des Weiteren nutzen nahezu 70 % der Unternehmen keine optische Texterkennung (OCR-Technologie) für eine automatisierte Extraktion der Rechnungsdaten. Insgesamt wird davon ausgegangen, dass in Deutschland bisher nur ca. 40 % der Unternehmen die elektronisch eingehenden Rechnungen vollständig digital weiterverarbeiten.	Die Digitalisierung und Automatisierung der Rechnungsverarbeitung kann sich komplex und vielschichtig gestalten. Entscheidend ist, dass eine geplante Einführung nicht nur ein rein technisches Implementierungsprojekt ist. Vielmehr sind auch eine hohe organisatorische Expertise und Projektmanagementkompetenzen erforderlich, um damit die notwendige Anpassung und Überarbeitung von bestehenden Prozessen im Rahmen eines Change Management Projekts durchzuführen.	Einführung erfordert projektmäßiges Vorgehen
Vorteile eines automatisierten Purchase-to-Pay-Prozesses	Neben sofortigen ökonomischen Vorteilen und einem reduzierten Personalbedarf für manuelle Tätigkeiten ermöglicht die automatisierte Datenerfassung eine signifikante Beschleunigung der Durchlaufzeiten sowie einen Qualitätsanstieg durch den Rückgang von manuellen Erfassungs- und Buchungsfehlern. Zudem wird unter Compliance Gesichtspunkten das Risiko von Prozessfehlern oder absichtlicher Prozessumgehung reduziert.	Die Komplexität eines solchen Digitalisierungsprojektes sollte nicht unterschätzt werden und erfordert ein professionelles Umsetzungsprojekt. Die Chancen, die sich aus einer Digitalisierung der Finanzprozesse ergeben, sind jedoch enorm. Zudem wird dadurch die Basis für weitere Optimierungen auf dem Weg zu einem Rechnungswesen 4.0 geschaffen. Die FAS unterstützt Sie umfassend und kompetent bei der Umsetzung einer Digitalisierungsstrategie für den Finanzbereich.	Fazit
Rechtliche Aspekte der digitalen Belegverarbeitung	Das Steuervereinfachungsgesetz aus dem Jahr 2011 ermöglicht, dass elektronisch versendete Rechnungen (bspw. per E-Mail) nicht mehr zwangsläufig ausgedruckt werden müssen. Ebenso ist eine bis dato	Eine ausführliche Version dieses Artikels findet sich auf unserer Webseite www.fas.ag unter der Rubrik Publikationen.	Kontakt: Jürgen Diehm, Stuttgart, juergen.diehm@fas.ag

1b | Die Prüfungsschwerpunkte der DPR für 2018 | Autor: Hendrik Blecken, München

Bekanntgabe der Prüfungsschwerpunkte für kapitalmarktorientierte Unternehmen in Deutschland für 2018	Die Deutsche Prüfungsstelle für Rechnungslegung (DPR) hat am 23.11.2017 ihre Prüfungsschwerpunkte für die Prüfung der Konzernabschlüsse 2017 im Jahr 2018 bekannt gegeben. Bei den nachfolgenden Prüfungsschwerpunkten 1. bis 3. handelt	es sich um die am 27.10.2017 durch die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA (European Securities and Markets Authority) kommunizierten Prüfungsschwerpunkte, die im Rahmen von Enforcement-Verfahren durch die
--	--	--

Prüfungsschwerpunkte im Einzelnen	nationalen Aufsichtsbehörden (wie in Deutschland von der DPR) zu beachten sind. Folgende Schwerpunkte wurden festgelegt und veröffentlicht: 1. Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen der Anwendung wesentlicher neuer Standards im Erstanzwendungsjahr (betrifft vor allem die ab 2018 verpflichtend anzuwendenden Standards IFRS 9 und IFRS 15) 2. Ausgewählte Aspekte zu Ansatz, Bewertung und Angaben nach IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse 3. Ausgewählte Aspekte zu IAS 7 Kapitalflussrechnungen 4. Ansatz und Bewertung von Rückstellungen gemäß IAS 37 sowie zugehörige Anhangangaben unter Berücksichtigung folgender Einzelaspekte: → Verzicht auf Ansatz wegen Unmöglichkeit einer verlässlichen Schätzung unter Beachtung der Angabepflichten (IAS 37.26 und 37.86).	→ Verzicht auf die reguläre Berichterstattung wegen Inanspruchnahme der Schutzklausel unter Beachtung der Mindestangaben (IAS 37.92). → Angaben zu Schätzungsunsicherheiten (IAS 37.85(b), IAS 1.125 und 1.129). → Gruppierung der Rückstellungen (IAS 37.87). → Angabe rückstellungsspezifischer Ertrags- und Aufwandsposten (IAS 1.97 und 1.98(b), (f) sowie (g)). 5. Konzernlagebericht und Konzern-erklärungen: → Berichterstattung über alternative Leistungskennziffern als bedeutsamste finanzielle Leistungsindikatoren (§ 315 Abs. 1 Satz 3 HGB). → Darstellung potenzieller Auswirkungen des Brexit auf die künftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns (§ 315 Abs. 1 HGB). → Vorhandensein der Angaben zum Diversitätskonzept im Rahmen der Konzern-erklärung zur Unternehmensführung (§ 315d HGB i.V.m. § 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB) und Vorhandensein der nichtfinanziellen Konzern-erklärung (§ 315b HGB).
-----------------------------------	---	---

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

1c | Neufassung des IDW RS HFA 11 – Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender | Autor: WP/StB Christian Verse, München

Neufassung des IDW RS HFA 11	Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 27.10.2017 die Neufassung der „IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW ERS HFA 11 n. F.)“ veröffentlicht.	Fällen der Modifikation von Software die bilanzielle Behandlung der Modifikationsaufwendungen nach der Behandlung der Aufwendungen für die ursprüngliche Software. Dies ist unabhängig davon, ob das wirtschaftliche Risiko einer erfolgreichen Realisierung der Erweiterungs- oder Verbesserungsmaßnahmen beim Softwareanwender oder bei einem Dritten liegt.
Anpassung an DRS 24	Mit der Neufassung erfolgt vor allem eine Anpassung der Verlautbarung an den „Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 24: Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss (DRS 24)“.	Die Neufassung der Stellungnahme ist erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern die neuen Regelungen vollständig beachtet werden. Bis zum Erstanzwendungszeitpunkt angeschaffte oder selbst geschaffene Software darf weiterhin nach dem IDW RS HFA 11 a. F. bilanziert werden.
Bilanzierung von Modifikationsaufwendungen analog zur Bilanzierung der ursprünglichen Software	Betroffen ist die bilanzielle Behandlung von sogenannten Modifikationsaufwendungen. Dies sind Maßnahmen zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung einer Software. Entsprechend dem Grundsatz der Ansatzstetigkeit bestimmt sich künftig in	Anwendungspflicht für nach dem 31.12.2017 beginnende Geschäftsjahre Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@wts.de

1d | Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW ERS HFA 31 n.F.) | Autor: StB Udo Hesemann, Düsseldorf

Neufassung des IDW ERS HFA 31 n.F.	Der Entwurf der Neufassung der „IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW ERS HFA 31 n.F.)“ wurde am 15.09.2017 und die finale Stellungnahme am 18.12.2017 vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW verabschiedet. Im Februar 2018 wurde sie veröffentlicht.	Herstellungskosten und als solche durch Aktivierung ergebnismäßig zu neutralisieren. Konkretisiert sich der zu bewertende Vermögensgegenstand, für dessen Herstellung Vorbereitungshandlungen vorgenommen wurden, hingegen erst nach Beendigung der Aufstellung des Abschlusses, so dürfen angefallene Aufwendungen der vorherigen Abschlussperiode nicht in späteren Perioden (nach-)aktiviert werden. Somit wird der „Grundsatz der Nicht-Nachholung von Vorbereitungskosten aus Vorperioden“, den der DRS 24 für immaterielle Vermögensgegenstände formuliert, verallgemeinert und auf sämtliche Herstellungskosten ausgeweitet.	
Gegenstand	Gegenstand der Stellungnahme ist die Ermittlung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB. Mit dem Entwurf der Neufassung wird im Wesentlichen eine Angleichung an den „Deutschen Rechnungslegungs-Standard Nr. 24: Immaterielle Vermögensgegenstände (DRS 24)“ hinsichtlich der Thematik „Vorbereitungshandlungen und Zeitpunkt des Beginns der Herstellung“ vorgenommen.	Der Herstellungszeitraum endet mit Fertigstellung, also zu dem Zeitpunkt, in dem es möglich ist, den Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß zu verwenden.	Ende der Herstellung
Grundsatz der Herstellung	Der Grundsatz, wonach ein Herstellungsvorgang die Schaffung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes ist, bleibt unverändert.	Während der Zeit der Unterbrechung des Herstellungsvorgangs anfallende Aufwendungen sind grundsätzlich nicht als Herstellungskosten aktivierungsfähig. Jedoch stellen herstellungsbedingte (technische) Produktionsstillstände – wie z.B. ein Baustopp wegen Wintereinbruchs – keine Unterbrechung der Herstellung dar. In diesem Beispiel wären die Kosten für die Bewachung eines Gebäudes auf der Baustelle während der Baupause den Herstellungskosten zuzurechnen, da sie erforderlich sind, um die Herstellung beenden zu können.	Unterbrechung der Herstellung
Beginn der Herstellung	Die Herstellung beginnt gleichzeitig mit dem Kombinationsprozess von Produktionsfaktoren, der die Schaffung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands zum Ziel hat.		
Behandlung von Vorbereitungskosten	Allein die Beschaffung von Werkstoffen ist noch nicht der Beginn eines Herstellungsvorgangs. Wesentlich ist die Konkretisierung des zu bewertenden Vermögensgegenstands (z. B. durch externe Aufträge). Ist diese Konkretisierung vor Aufstellung des Abschlusses gegeben, so sind die dadurch entstandenen (Vorbereitungs-)Aufwendungen bereits Teil der	Die Stellungnahme ist verpflichtend anzuwenden für Jahresabschlüsse, deren Berichtsperiode nach dem 31.12.2017 beginnt.	Verpflichtende Anwendung Kontakt: <i>WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@wts.de</i>

1e | Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n. F.) | Autorin: Manuela Pointl, München

IDW EPS 270 n.F.	Am 19.10.2017 wurde vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW der Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards (PS): Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n.F.) verabschiedet.	Der EPS 270 n.F. setzt die Anforderungen des ISA 570 (Revised) „Going Concern“ um. Die Verantwortung zur Aufstellung des Jahresabschlusses obliegt den gesetzlichen Vertretern. Diese haben gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB bei der Bewertung der	ISA 570 (Revised) „Going Concern“
------------------	--	--	-----------------------------------

Einschätzung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung	ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Die gesetzlichen Vertreter haben bei der Aufstellung eines Abschlusses eine Einschätzung der Fähigkeit ihres Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit auf mindestens zwölf Monate ab Abschlussstichtag vorzunehmen.	den handelsrechtlichen Abschlüssen. Die Angabe der wesentlichen Unsicherheiten wird regelmäßig im Anhang erfolgen. Nach wie vor besteht auch eine entsprechende Angabepflicht im Lagebericht. Bei Vorliegen einer entsprechenden Anhangangabe kann jedoch die Angabe im Lagebericht entfallen, sofern im Lagebericht ein Verweis auf die Anhangangabe enthalten ist (und umgekehrt). Eine Doppelerfassung sowohl im Abschluss (i.d.R. Anhang) als auch im Lagebericht ist somit nicht notwendig.	
Ggf. Prognosehorizont von mehr als zwölf Monaten	Das Vorliegen wesentlicher Unsicherheiten (entspricht den sog. bestandsgefährdenden Risiken nach § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB) sowie Pläne für zukünftige Maßnahmen und deren Wirksamkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist darzulegen; ggf. reicht ein Prognosehorizont von zwölf Monaten ab Abschlussstichtag dabei nicht aus.	Im Rahmen seiner Schlussfolgerung hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob wesentliche Unsicherheiten bestehen und ob entsprechende Angaben im Anhang bzw. im Lagebericht gemacht wurden. In diesem Fall hat der Abschlussprüfer in seinem Bestätigungsvermerk in einem gesonderten Abschnitt einen Hinweis auf die Angabe im Abschluss oder im Lagebericht aufzunehmen. Falls keine angemessenen Angaben vorgenommen wurden, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Das Prüfungsurteil ist ebenfalls zu versagen, wenn die gesetzlichen Vertreter die Bilanzierung unter der Fortführungsprämisse vorgenommen haben, obwohl das gesamte Unternehmen liquidiert oder die Geschäftstätigkeit eingestellt werden soll.	Prüfungsurteil und Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers
Aufgabe des Abschlussprüfers	Im Rahmen der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer die von den gesetzlichen Vertretern vorgenommene Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit auf Angemessenheit zu prüfen und zu beurteilen, ob wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten bestehen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Unternehmensfortführung aufwerfen können. Das Unternehmen könnte möglicherweise nicht mehr in der Lage sein, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine Schulden zu begleichen.	Die inhärenten Grenzen einer Abschlussprüfung, wesentliche falsche Darstellungen aufzudecken, sind bei der Beurteilung zukünftiger Ereignisse besonders gegeben. Der Abschlussprüfer kann solche zukünftigen Ereignisse oder Gegebenheiten nicht vorhersagen. Kein Hinweis auf wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Bestätigungsvermerk bedeutet deshalb – auch nach Erlangung und Prüfung ausreichend geeigneter Prüfungsnachweise – nicht, dass die künftige Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit per se garantiert ist.	Verantwortung des Abschlussprüfers
Angabepflicht der wesentlichen Unsicherheiten	Für Abschlüsse, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Darstellung aufgestellt werden (d. h. Abschlüsse nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB oder nach den IFRS), besteht eine wesentliche Unsicherheit, wenn ihre Angabe im Abschluss erforderlich ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu erreichen. Aus dem Entwurf ergibt sich erstmals eine Angabepflicht über wesentliche Unsicherheiten (bestandsgefährdende Risiken) in	Bis zum 28.02.2018 bestand die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Entwurf des IDW EPS 270 n.F.	Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@wts.de

2a | BSI veröffentlicht Jahresbericht zur Lage der IT-Sicherheit in Deutschland |

Autor: Bernhard Fuhrbach, München

Vorstellung des Jahresberichts zur Lage der IT-Sicherheit in Deutschland am 08.11.2017

Am 08.11.2017 wurde in Berlin der jährliche Bericht des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnologie (BSI) zur Lage der IT-Sicherheit in Deutschland durch Bundesinnenminister Thomas de Maizière und BSI-Präsident Arne Schönbohm vorgestellt. Nach Einschätzung des BSI bleibt die Bedrohungslage für die IT-Sicherheit weiterhin auf einem hohen Niveau angespannt. Dies gilt gleichermaßen für Bundesbehörden, Kritische Infrastrukturen/Wirtschaft und die Gesellschaft allgemein. Dem Bundesinnenminister nach seien dabei auch kriminelle Geschäftsmodelle ein ernstes Problem, „die darauf aufbauen, Daten zu stehlen oder IT-Systeme mit Verschlüsselungssystemen lahmzulegen und Lösegeld zu erpressen“. Im Jahresbericht werden die angespannte Gefährdungslage und die aktuellen Angriffsmethoden und -mittel ausführlich beschrieben und anhand anschaulicher Beispiele von Vorfällen aus dem Berichtszeitraum verdeutlicht.

Bedrohung durch Spionageangriffe

So wird u. a. beschrieben, wie ein deutscher Industriekonzern Opfer eines zielgerichteten Spionageangriffs wurde (ein sogenannter Advanced Persistent Threat). Dieser Angriff blieb mehrere Monate unentdeckt, wobei sich die Täter sukzessive Zugriff auf das weltweite Konzernnetzwerk verschafften. Der Angriff führte zu einem Datenabfluss, bei dem auch technologische Daten gestohlen wurden.

Bedrohung durch Ransomware

Weitere Beispiele beschreiben die Bedrohung durch Ransomware (sogenannte „Verschlüsselungstrojaner“). Ransomware verschlüsselt Daten auf angegriffenen Systemen, so dass die Nutzer keinen Zugriff mehr auf ihre Daten haben, und gibt die Daten erst nach Zahlung eines Lösegelds wieder frei. Einer breiten Öffentlichkeit wurden solche Angriffe durch die Ransomwares „WannaCry“ und „NotPetya / ExPetr“ bekannt. Die Ausbreitung dieser beiden Angriffswellen führte weltweit, auch in Deutschland, zu massiven Auswirkungen auf die Produktion und die kritischen Geschäftsprozesse betroffener Unternehmen. Ein medienwirksames Opfer eines WannaCry-Angriffs war die Deutsche Bahn, deren Anzeigetafeln an Bahnhöfen in Folge des Angriffs zeitweise ausfielen und stattdessen eine Erpressermeldung anzeigten.

Neben weiteren Beispielen, wie z. B. einem Angriff auf Router der Telekom, der zu Störungen bei über 900.000 Kundenanschlüssen führte, geht der Bericht auf die Bedrohung durch den sogenannten CEO-Betrug ein. Bei solch einem aufwändigen Angriff werden Entscheidungsträger und Mitarbeiter in Schlüsselpositionen in Unternehmen unbewusst dazu verleitet, Finanztransaktionen zum Schaden des Unternehmens durchzuführen. Dies geschieht z. B. durch gefälschte E-Mails, die scheinbar von einem höheren Vorgesetzten stammen und in denen der Empfänger durch überzeugende Gründe angewiesen wird, hohe Geldbeträge an eine ausländische Bankverbindung zu überweisen. Der höchste dem BSI bekannte Schaden belief sich auf € 40 Mio. bei einem Automobilzulieferer.

Bedrohung durch CEO-Betrug

Nach der Beschreibung der Gefährdungslage und der aktuellen Angriffsmethoden und -mittel thematisiert der Jahresbericht die Lösungsansätze und Maßnahmen des BSI zur Verbesserung der IT-Sicherheit in Deutschland. In Bezug auf die Wirtschaft zählt das BSI u. a. die Vorzüge der „Allianz für Cyber-Sicherheit“ des BSI auf, die als Plattform für den offenen Austausch zwischen Behörden, Unternehmen und sonstigen Institutionen dient. Neben weiteren Maßnahmen geht der Bericht auf die – mittlerweile erfolgte – Veröffentlichung des modernisierten IT-Grundschutzes ein, den wohl meistgenutzten Standard für Informationssicherheit in Deutschland. Durch die Modernisierung wurde der IT-Grundschutz deutlich verschlankt und berücksichtigt nun stärker die Anforderungen kleiner und mittlerer Unternehmen. Zusätzlich wurden neue Themen – wie z. B. die Nutzung von Cloud-Diensten, das „Internet of Things“ und industrielle Kontrollsysteme – aufgenommen. Der überarbeitete IT-Grundschutz gliedert sich in die neuen BSI-Standards 200-1 (Managementsysteme für Informationssicherheit (ISMS)), 200-2 (IT-Grundschutz-Vorgehensweise) und 200-3 (Risikomanagement), in das neue IT-Grundschutz-Kompodium und in einen „Leitfaden zur Basisabsicherung“.

Lösungsansätze und Maßnahmen des BSI

Im Ergebnis macht der Jahresbericht zur Lage der IT-Sicherheit in Deutschland deut-

Fazit

lich, dass IT-Sicherheit eine wesentliche Voraussetzung für das Gelingen der Digitalisierung in Deutschland ist. Dazu sollten insbesondere Unternehmen das Thema IT-Sicherheit bzw. Informationssicherheit deutlicher in den Fokus rücken und dies zu einem Thema für das Top-Management machen. Erste Schritte dafür können sein, sich der spezifischen Sicherheitsrisiken und der schützenswerten Informationen

im Unternehmen bewusst zu werden. Wir können sowohl bei diesen ersten Schritten als auch bei der Identifizierung des vorhandenen Sicherheitsniveaus durch spezifische Sicherheitsaudits, der Ableitung und Implementierung von Maßnahmen bis hin zur Unterstützung bei der Einführung eines Informationssicherheitsmanagementsystems (ISMS) umfassend und kompetent unterstützen.

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

2b | Benchmarkstudien für die Erfüllung der Vorschriften des Sarbanes-Oxley-Acts (SOX) | Autor: Thomas Heimhuber, München

Studien zur
SOX Compliance

Die Sicherstellung der Einhaltung der Vorschriften des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley-Acts aus 2002 („SOX Compliance“) erfordert von den betroffenen Unternehmen ressourcenintensive Maßnahmen. Auf welchen Gebieten diese Ressourcen eingesetzt werden und wie das Ergebnis dieses Ressourceneinsatzes gesehen wird, darüber geben Protiviti's 2017 Sarbanes-Oxley Compliance Survey sowie der 2017 Internal Controls Survey von KPMG Auskunft. Diese Studien basieren jeweils auf Angaben aus 2017 von mehreren 100 Unternehmen unterschiedlichster Größe und Branchenorientierung.

sant ist in diesem Zusammenhang auch die Feststellung, dass der Einsatz externer Dienstleister zur Sicherstellung der SOX Compliance im Vergleich zum Vorjahr gestiegen ist.

Betrachtet man die Stunden, die im Zuge von Aktivitäten für SOX Compliance aufgewendet werden, so ist eine zum Teil deutliche Zunahme über alle Organisationen und Branchen hinweg festzustellen. Deutlich heißt hier, dass ein signifikanter Anteil an Unternehmen im Vergleich zum Vorjahr mindestens 10 % mehr Stunden aufgewendet hat. Die Ursachen dürften u. a. in der Anzahl der Kontrollen liegen, die sich im Vergleich zum Vorjahr im Durchschnitt erhöht hat.

Aufgewendete Stunden

Kosten zur Sicherstellung
von SOX Compliance

Bei der Entwicklung der Kosten für SOX Compliance ergibt sich ein uneinheitliches Bild. Konnten größere Unternehmen eine Reduzierung der Kosten für die Erreichung bzw. Aufrechterhaltung der SOX Compliance im Vergleich zu 2016 feststellen, trifft dies für Unternehmen mit weniger als USD 1 Mrd. Umsatz nicht zu.

Jedoch sieht ein Großteil der befragten Unternehmen auch einen deutlichen Nutzen in den Arbeiten zur Erlangung und Aufrechterhaltung der SOX Compliance. 50 % der Unternehmen führen kontinuierliche Prozessverbesserungen direkt auf SOX-Aktivitäten zurück und sogar 70 % der Unternehmen führen an, dass SOX zu einer deutlichen Steigerung der Qualität des Internen Kontrollsystems (IKS) über das „Financial Reporting“ geführt hat.

Nutzen

Insgesamt ist das Kostenniveau für 2017 deutlich höher als vor zwei Jahren. Abhängig von der Unternehmensgröße, der Anzahl der Standorte und der Branchenzugehörigkeit lagen die durchschnittlichen jährlichen Kosten zwischen ca. € 700.000 und € 1.8 Mio. Strategien zur Kostenreduktion zielen in vielen Unternehmen eher auf Einsparungen im Rahmen der Überprüfung der Kontrollen („Kontrolltests“) ab als bspw. auf eine effizientere Durchführung der Kontrollen selbst, wo unseres Erachtens in aller Regel ein höheres Einsparungspotenzial liegt (Beispiel: Kontrolle: „Abgleich manueller Journal Entries mit dem Buchungsbeleg“; Kontrolltest: jährlich einmaliger Test, ob die Kontrolle jeden Monat durchgeführt wurde). Interes-

SOX Compliance bleibt demnach ein bedeutendes Thema für in den USA börsennotierte Organisationen. Wir können dabei in allen Bereichen unterstützen, sei es bei der erstmaligen Einführung eines SOX-konformen Kontrollsystems oder bei der weiteren Verbesserung eines vorhandenen Systems. Das umfasst nicht nur die effizientere Gestaltung der Kontrollen und Prozesse selbst, sondern beispielsweise auch eine effizientere Durchführung von erforderlichen Kontrolltests.

Fazit

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

WTS im Dialog

US Tax Reform und die Folgen
Betriebs-Berater Fachkonferenz
Frankfurt 24.04.2018

AMANA Anwenderkonferenz 2018
Messe
Essen 25. – 26.04.2018

**Roadshow: Control your customs -
Auch Zölle sind Steuern!**
Seminar
Düsseldorf 26.04.2018

Norddeutscher Unternehmertag 2018
Messe
Hamburg 16.05.2018

**16. Jahresforum
Unternehmensbewertung**
Kooperation Handelsblatt
Frankfurt 20. – 21.06.2018

Tax Compliance Management
Kooperation Handelsblatt
Frankfurt 22.06.2018

**Das Steuer-IKS gemäß BMF-Schreiben
zu § 153 AO vom 26.05.2016 –
Einblicke aus Theorie und Praxis**
Roadshow
Hamburg 29.06.2018

Tax Technology Conference
Kooperation Handelsblatt
Frankfurt November 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!

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, Dr. Axel Löntz, Gitta Mannke-Asanatu, C.
Andreas Masuch, Christian Vogt, Hans-Georg Weber

Standorte
Düsseldorf · Erlangen · Frankfurt · Hamburg · Köln ·
München · Regensburg · Rosenheim · Stuttgart

Typografie, Layout
hartmann brand consulting, München

Druck
LOGOPRINT, München

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der genannten Kontakte.

Das Kennzeichen „WTS Global“ bezieht sich auf WTS Global Vereniging („WTS Global“), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder von WTS Global sind rechtlich selbständige und unabhängige Firmen, welche nur für eigenes Handeln und Unterlassen, nicht für solches anderer Mitglieder verantwortlich sind. Sie sind darüber hinaus nicht berechtigt, andere Mitglieder von WTS Global zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Global und ihren Mitgliedern.

Cover: © stocksy.com, Urs Siedentop & Co

Energie- und Stromsteuer & Energierecht 2018

Düsseldorf, 12.4.2018, MARITIM Hotel Düsseldorf

Experten aus Rechtsprechung, Lehre, Industrie und Beratung referieren über aktuelle Themen der Energie- und Stromsteuer und des Energierechts. Ganz in Tradition der letzten 10 Jahre werden alle relevanten Gesetzes- und Verordnungsänderungen im Energie- und Stromsteuerrecht, die aktuelle Rechtsprechung sowie bedeutende Entwicklungen in der Praxis behandelt.

Ansprechpartnerin:

Kerstin Hermle

Tel. +49 (0) 211 200 50-613

Fax +49 (0) 211 200 50-950

kerstin.hermle@wts.de

Wir freuen uns auf Sie!

