

# wts journal

Mandanten-  
information  
wts und fas

## → 1.2019



+++ Themenspecial +++ Chancen und Herausforderungen  
bei der Einführung von SAP S/4HANA +++

### Highlights in dieser Ausgabe

#### TAX | Nationales Steuerrecht

**Ertragsteuern:** Bundestag verabschiedet Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG)

**Umsatzsteuer:** Eine einheitliche Leistung unterliegt einem einheitlichen Steuersatz

**Grunderwerbsteuer:** Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG bei Umwandlungen keine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe

**Grundsteuer:** Verständigung auf Eckpunkte für eine Grundsteuer-Reform

#### Erbschaft-/Schenkungsteuer:

Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019

#### TAX | Internationales

Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall voraussichtlich unionsrechtskonform

Wirtschaftliche Gründe zur Rechtfertigung des Abschlusses eines Geschäfts zu nicht „fremdüblichen Bedingungen“

Update: BEPS 2.0 / Neuordnung von Besteuerungsrechten und Digital Services Tax

#### LEGAL

**Energierrecht:** Neue Regeln zum Messen und Schätzen bei Stromkostenprivilegierungen

#### FINANCIAL ADVISORY

Potentielle Implikationen des Brexit auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lageberichte

Seite	TAX   Nationales Steuerrecht	Seite
	<b>1 Ertragsteuern</b>	
5	<b>a</b> Bundestag verabschiedet Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG)	18
6	<b>b</b> Keine Abzinsung einer unverzinslichen Verbindlichkeit nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgrund nur aufgeschobenen Zinslaufs	19
7	<b>c</b> Begünstigte Realteilung trotz Betriebsfortführung auch bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern	20
8	<b>d</b> Wohnungseigentümergeinschaft als gewerbliche Mitunternehmerschaft	20
9	<b>e</b> Nachveräußerungssperre bei Spaltungen	21
10	<b>f</b> Keine Gewerbesteuer auf Einbringungsgewinne I und II i.S.v. § 22 UmwStG, sofern die Einbringung zu gemeinen Werten nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre	21
11	<b>g</b> Update: Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus	22
12	<b>h</b> Gesellschaftereinlage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme als nachträgliche Anschaffungskosten auf eine GmbH-Beteiligung	22
13	<b>i</b> Brexit-Übergangsgesetz beschlossen	22
14	<b>j</b> Verfassungskonformität gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen	22
14	<b>k</b> Vorerst keine Entscheidung des Großen Senats des BFH zur strengen oder modifizierten Trennungstheorie bei teilentgeltlichen Übertragungen	22
14	<b>l</b> Ergänzung des BMF-Schreibens zu Einzelfragen bei der Abgeltungsteuer	22
	<b>2 Umsatzsteuer</b>	
15	<b>a</b> Eine einheitliche Leistung unterliegt einem einheitlichen Steuersatz	23
16	<b>b</b> Umsetzung des MwSt-Digitalpakets zum 01.01.2019	23
17	<b>c</b> Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt	23
	<b>d</b> Ausgleichszahlungen als umsatzsteuerbares Entgelt	23
	<b>e</b> Ermäßigter Steuersatz für das Legen eines Trinkwasseranschlusses	23
	<b>f</b> Update Vorsteuerabzug Holdinggesellschaften	23
	<b>g</b> Keine wirtschaftliche Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ohne wesentliche Leistungen	23
	<b>h</b> Postalische Erreichbarkeit ausreichend für ordnungsgemäße Rechnung	23
	<b>i</b> Finanzverwaltung setzt BFH-Entscheidung zu Bauträgerfällen um und ermöglicht Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen	23
	<b>j</b> Bruchteilsgemeinschaft kann kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein	23
	<b>3 Grunderwerbsteuer</b>	
	<b>a</b> Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG bei Umwandlungen keine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe	23
	<b>b</b> Grunderwerbsteuer bei Rückabwicklung von Grundstückskaufverträgen und gleichzeitiger Weiterveräußerung von Gesellschaftsanteilen	24
	<b>c</b> Gleich lautende Erlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG und der §§ 5 und 6 GrEStG	25
	<b>4 Grundsteuer</b>	
	Verständigung auf Eckpunkte für eine Grundsteuer-Reform	26
	<b>5 Erbschaft-/Schenkungsteuer</b>	
	Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019	27
	<b>6 Lohnsteuer</b>	
	<b>a</b> Aktualisierung des BMF-Schreibens zu digitalen Essensmarken	28
	<b>b</b> Erste Tätigkeitsstätte bei Entsendung ins Ausland	29

Seite		Seite
	<b>7 Abgabenordnung</b>	
30	<b>a</b> Ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit insbesondere von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen ab 2012	50
31	<b>b</b> Vorläufiger Rechtsschutz gegen Abzinsung von Verbindlichkeiten mit einem Zinssatz von 5,5 % wegen verfassungsrechtlicher Zweifel	52
	<b>8 Zoll- und Außenwirtschaftsrecht</b>	
31	Renaissance der Grenzen – Internationale Geschäfte	
	<b>TAX   Internationales</b>	
34	<b>9 China</b> Einkommensteuerreform in China	
	<b>10 Deutschland</b>	
36	<b>a</b> Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall voraussichtlich unionsrechtskonform	
40	<b>b</b> Wirtschaftliche Gründe zur Rechtfertigung des Abschlusses eines Geschäfts zu nicht „fremdüblichen Bedingungen“	
41	<b>c</b> Unionsrechtskonforme Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG – Anwendung des EuGH-Urteils vom 20.09.2018 (Rs. C-685/16, EV)	
41	<b>d</b> Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit bei gesetzlicher Mindestbeteiligungsquote von 10 %	
	<b>11 Deutschland/USA</b>	
43	Gemeinsame Erklärung von Deutschland und den USA über die Durchführung des spontanen Austauschs länderbezogener Berichte	
	<b>12 EU/OECD</b>	
45	Update: BEPS 2.0 / Neuordnung von Besteuerungsrechten und Digital Services Tax	
	<b>13 Österreich</b>	
47	<b>a</b> Zuzugsfreibetrag für ausländische Wissenschaftler und Forscher	
49	<b>b</b> Digitale Produkte und Dienstleistungen im KFZ-Handel – öBMF zu Quellensteuer und Betriebsstättenfragen	
	<b>LEGAL</b>	
	<b>Energierrecht</b>	
	Neue Regeln zum Messen und Schätzen bei Stromkostenprivilegierungen	
	<b>Arbeitsrecht</b>	
	Uneingeschränkte arbeitsvertragliche Verfallklauseln sind unwirksam	
	<b>FINANCIAL ADVISORY</b>	
	<b>Special</b>	
	Chancen und Herausforderungen bei der Einführung von SAP S/4HANA	54
	<b>a</b> Potentielle Implikationen des Brexit auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lageberichte	57
	<b>b</b> Liquiditätsplanung – Herausforderungen bei Konzeption, Erstellung und Auswertung	58
	<b>c</b> Veröffentlichung der Prüfungsschwerpunkte der DPR	59
	<b>d</b> IASB veröffentlicht Änderungsentwurf zu IAS 37 - Klarstellungen zum Umfang der Kosten bei Drohverlustrückstellungen für belastende Verträge	60
	<b>Compliance</b>	
	Reform des deutschen Corporate Governance Kodex	61



RA StB Dr. Helge Jacobs,  
WTS Partner

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

der Trend der Vorjahre wird sich auch 2019 fortsetzen: Die Umsatzsteuer wird wieder als aufkommensstärkste Steuer in Deutschland zur Finanzierung des deutschen Staatshaushalts beitragen sowie gemeinsam mit dem Mehrwertsteuer-aufkommen der übrigen Mitgliedstaaten als wichtiges Eigenmittel das EU Budget finanzieren. Die harmonisierte Umsatzsteuer („Mehrwertsteuer“) hat sich längst von der einfachen „Buchhaltersteuer“ zu einer technisch und rechtlich anspruchsvollen Steuerart entwickelt. Das Geflecht aus nationalem Umsatzsteuer- und unionalem Mehrwertsteuerrecht hat sich zu einer selbst für Steuerberater schwer durchschaubaren Materie entwickelt. Der seit Jahren anhaltende und stetig steigende Prüfungsdruck und die Intensität, mit der Finanzbehörden und Staatsanwaltschaften Steuerverkürzungen und -hinterziehungen nachgehen, sind kein vorübergehendes Phänomen; in ihnen kommt der von einer breiten Öffentlichkeit getragene Sinneswandel zum Ausdruck, dass „Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt“, sondern „Betrug an der Gesellschaft“ ist: Dabei wird bei der Umsatzsteuer übersehen, dass die Unternehmer gesetzlich verpflichtet sind, Gelder für den Fiskus am Markt unentgeltlich treuhänderisch einzusammeln. Diese Steuererhebung ist mit hohem Aufwand verbunden.

Schon längst ist der Reformstillstand des Mehrwertsteuersystems als Ursache für Steuerausfälle in Milliardenhöhe und die stetig wachsende Komplexität des Mehrwertsteuerrechts als Hemmschuh für den Handel in der Union identifiziert worden. Die Union hat mit ihrem Mehrwertsteuer-Aktionsplan zahlreiche Maßnahmenpakete verabschiedet, die von den Mitgliedstaaten teils schon umgesetzt worden sind, teils noch in nationales Recht überführt werden müssen und der Vereinfachung dienen sollen. Zunächst zwingen die Neuerungen aber Unternehmen zu Anpassungen ihrer (IT-)Systeme und Arbeitsabläufe.

Umsatzsteuerverkürzungen gehen typischerweise Fehleinschätzungen von Sachverhalten voraus, deren steuerliche Auswirkungen und Komplexität von im

Unternehmen Verantwortlichen teils schlicht unrichtig beurteilt werden. Sind Abläufe und Unternehmens-IT erst einmal unrichtig programmiert, können systematische Fehler schnell Steuerschulden produzieren, die häufig auch das Veranlagungsfinanzamt zur Einschaltung der Buß- und Strafgeldsachenstelle bewegen. Unternehmen stoßen nicht selten an ihre Grenzen und sind auf Expertenrat angewiesen, wenn es gilt, das „Ungeheuer Umsatzsteuer“ zu bändigen.

Die Finanzverwaltung bietet Verantwortlichen in Unternehmen die Chance, sich mit einem innerbetrieblichen Kontrollsystem, das der Erfüllung steuerlicher Pflichten dient („Steuer-IKS“ oder „Tax Compliance Management System“), gegen den Vorwurf der Steuerhinterziehung bzw. leichtfertigen Steuerverkürzung abzusichern. Denn hat der Steuerpflichtige ein solches Kontrollsystem eingerichtet, kann dies als Indiz bewertet werden, dass gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann. Auch wenn die Einrichtung eines entsprechenden Systems die Behörden nicht von einer Einzelfallprüfung entbindet. Kaum ein Unternehmen verzichtet mittlerweile auf die Einführung eines Steuer-IKS zum Schutz der Unternehmensführung und Steuerverantwortlichen. Dies auch, weil dessen Implementierung die Chance bietet, die Steuerfunktion im Unternehmen effektiver und effizienter auszurichten. Unternehmen holen sich regelmäßig Rat bei Beratern, die einschlägige steuer-technische Kenntnisse mit Erfahrung und Wissen um unternehmensinterne Prozesse verbinden. Vor diesem Hintergrund freue ich mich, mit meiner Expertise und langjährigen Erfahrung in der Umsatzsteuerberatung, insbesondere im Bereich IKS, aber auch in der Steuerforensik, der Betreuung von Finanzdienstleistern sowie im Bereich M&A die letztjährig für ihre Umsatzsteuerberatung prämierte WTS weiter zu stärken.

Ihr Helge Jacobs

1a | Bundestag verabschiedet Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) |

Autorin: Gamze Sezer, München

**Key Facts**

- Brexit-StBG soll nachteilige, allein durch den Brexit verursachte steuerliche Rechtsfolgen für bereits vollzogene Sachverhalte vermeiden.
- Bundestag ergänzt Regierungsentwurf durch weitere steuerliche Regelungen.
- Aufgenommen wurde eine steuerliche Regelung zur Besteuerung deutscher UK Limiteds nach einem Brexit.
- Ebenso aufgenommen wurde eine steuerliche Begleitregelung zum Vierten Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes, eine Regelung für das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sowie Regelungen für das Grunderwerbsteuergesetz.
- Bundesrat soll dem Gesetz am 15.03.2019 zustimmen, um das geplante Inkrafttreten am 29.03.2019 zu gewährleisten.

Regierungsentwurf eines Brexit-Steuerbegleitgesetzes vom 12.12.2018

Die Bundesregierung hat am 12.12.2018 den Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland („Vereinigtes Königreich“) aus der EU beschlossen (Brexit-StBG). Der Gesetzentwurf enthält notwendige ertragsteuerliche Regelungen sowie auch bestandsschutzsichernde Anpassungen im Bausparkassen-, Pfandbrief-, und Kreditwesengesetz.

Gesetzeszweck

Die steuerlichen Regelungen des Gesetzes, die sowohl bei einem Brexit ohne Austrittsabkommen als auch im Falle des Abschlusses eines Austrittsabkommens mit Übergangsphase nach deren Ablauf zur Anwendung kommen, sollen verhindern, dass sich allein durch den Brexit und ohne weiteres Zutun des Steuerpflichtigen nachteilige steuerliche Konsequenzen im Hinblick auf in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte ergeben („Brexit als schädliches Ereignis“).

Stundungsregelung gem. § 4g EStG

Bereits die Referentenentwürfe enthielten folgende steuerliche Regelungen:

- Verhinderung der zwingenden Auflösung eines vor dem Brexit gebildeten Ausgleichspostens nach § 4g Abs. 6 EStG-E.

- Vermeidung der rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns (i.S.d. § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG) für Einbringungen vor dem Brexit (§ 22 Abs. 8 UmwStG-E).

Einbringungsgewinnbesteuerung

Im Regierungsentwurf kamen die folgenden weiteren steuerlichen Regelungen hinzu:

- Gesetzliche Klarstellung, dass der Brexit allein nicht die Rechtsfolge des § 12 Abs. 3 KStG (Auflösungsfiktion) bzw. des § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG (Widerruf der Stundung bei der Wegzugsbesteuerung) auslöst, sondern – neben den bereits ausdrücklich geregelten Gründen – erst ein anschließender Wegzug nach dem Brexit in einen anderen Drittstaat (noch im Referentenentwurf ergab sich dies nur aus der Begründung). In § 6 Abs. 8 Satz 2 AStG-E werden darüber hinaus Widerrufstatbestände des § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG ergänzt.

§ 12 Abs. 3 KStG bzw. § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG

- Verhinderung einer Verzinsung des Zahlungsaufschubs nach § 6b Abs. 2a EStG in Fällen, in denen der Antrag auf Ratenzahlung bereits vor dem Zeitpunkt gestellt worden ist, zu dem das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitgliedstaat der EU ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist.

§ 6b Abs. 2a EStG

Am 21.02.2019 hat dann der Bundestag das Brexit-Steuerbegleitgesetz in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses beschlossen und weitere steuerliche Regelungen aufgenommen:

Bundestagsbeschluss vom 21.02.2019

- Entsprechend der Forderung der Bundesrats wurde § 37 Abs. 17 ErbStG-E aufgenommen. Die Regelung soll sicherstellen, dass für Erwerbe, für die die Steuer vor dem Zeitpunkt entstanden ist, ab dem das Vereinigte Königreich nicht

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz



Besteuerung deutscher  
UK Limiteds

mehr Mitgliedstaat der EU ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, das Vereinigte Königreich weiterhin als Mitgliedstaat der EU gilt.

→ Darüber hinaus sollen deutsche UK Limiteds steuerlich unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung entsprechend der Rechtsprechung des BFH zum sog. Typenvergleich Subjekt der Körperschaftsteuer bleiben, das selbst körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte erzielen kann. Indem der neu eingefügte § 12 Abs. 4 KStG-E die ununterbrochene Zurechnung des Betriebsvermögens zum Körperschaftsteuersubjekt Limited anordnet, wird klargestellt, dass allein

der Brexit keine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven auslöst.

→ Neu aufgenommen wurde auch eine steuerliche Begleitregelung zum Vierten Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes (§ 1 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E).

→ Schließlich wurden in Bezug auf deutsche UK Limiteds Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes aufgenommen (§ 4 Nr. 6 GrEStG-E und § 6a Satz 5 GrEStG-E).

Begleitregelung zum  
neuen § 122m UmwG

Ihr Kontakt



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

Das Brexit-Steuerbegleitgesetz soll am 29.03.2019 in Kraft treten. Insofern ist die Zustimmung des Bundesrats am 15.03.2019 geplant.

### 1b | Keine Abzinsung einer unverzinslichen Verbindlichkeit nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgrund nur aufgeschobenen Zinslaufs | Autor: StB René Mohr, Frankfurt a.M.

#### Key Facts

- Spätere Vereinbarung einer unbedingten Verzinsung bewirkt Verzinslichkeit der Darlehensschuld i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG.
- Aufgeschobener Zinslauf führt nicht zur Abzinsung einer unverzinslichen Verbindlichkeit.
- Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Abzinsung einer Verbindlichkeit der Höhe nach im Streitfall nicht entscheidungserheblich.

AG" verzinst werden; die Verzinsung falle insoweit nur an, wenn die AG Dividenden zahle. Eine Darlehenslaufzeit wurde nicht vereinbart. Noch im Jahr der Darlehensausreichung wurden am 24.11.2010 die Darlehensverträge wegen negativer Entwicklungen im Umfeld der AG dahingehend angepasst, dass eine (unbedingte) Mindestverzinsung mit Wirkung ab dem 01.01.2011 vereinbart wurde. In ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2010 passivierte die Klägerin die Darlehensverbindlichkeiten in voller Höhe. Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, dass die bei der Klägerin passivierten Darlehensverbindlichkeiten mangels Verzinslichkeit gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzuzinsen seien. Die daraufhin erhobene Klage blieb in erster Instanz erfolglos.

Anpassung der  
DarlehensbedingungenBFH vom 18.09.2018  
(AZ: XI R 30/16)

Mit Urteil vom 18.09.2018 hat der BFH entschieden, dass ein bedingt verzinstes Darlehen ohne Bedingungseintritt, das in ein unbedingtes Darlehen mit einem Zinssatz umgewandelt wird, der dem effektiven Zinssatz eines bei einer Landesbank refinanzierten Darlehens entspricht, auch dann als verzinslich i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG anzusehen ist, wenn die Verzinsungsabrede zwar vor dem Bilanzstichtag erfolgte, der Zinslauf aber erst danach begann.

Der BFH hob die Entscheidung der Vorinstanz im Umfang des Revisionsbegehrens auf und gab der Klage statt. Zur Begründung führte er aus, dass eine spätere unbedingte Verzinsungsabrede zu einer verzinslichen Verbindlichkeit i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG führe, die zum Zeitpunkt des folgenden Bilanzstichtags zu berücksichtigen sei. Dies gelte nach dem Zweck der Vorschrift auch dann, wenn die Verzinsung erst nach dem Bilanzstichtag erfolge. Eine Abzinsung habe dann zu unterbleiben, wenn die Vertragspartner eine Verzinsung vereinbarten, da der Ansatz eines Abzinsungsgewinns in diesen Fällen nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspre-

Keine Abzinsung bei  
unbedingter Verzinsung  
nach dem Bilanzstichtag

Urteilsfall

Im Rahmen einer Kapitalerhöhung erwarb die Klägerin Inhaberaktien an einer AG, die sie durch die Aufnahme von Darlehen i.H.v. € 750.000 bei ihrem Alleingesellschafter refinanzierte. Die Darlehen sollten im Rahmen einer bedingten Verzinsung mit 3 % p.a. „aus erhaltenen Dividenden der

Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

che. Nach der Intension des Gesetzgebers solle eine Abzinsung nur deshalb erfolgen, um einen Zinsvorteil zu verhindern und den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu verwirklichen. Die Befreiung vom Abzinsungsgebot greife daher bereits zum Bilanzstichtag 31.12.2010, da Zinsaspekte der Zukunft bereits bei der Ermittlung des anzusetzenden Betrags für die zu passivierende Verbindlichkeit zu berücksichtigen seien.

Aufgrund der getroffenen Vereinbarung vom 24.11.2010 lägen mithin im

Streitfall spätestens ab diesem Zeitpunkt verzinsliche Verbindlichkeiten vor, deren Verzinsungsbeginn lediglich nach dem Bilanzstichtag beginne. Die Darlehen seien daher zum 31.12.2010 mit ihrem Nominalbetrag zu passivieren.

Eine missbräuchliche Gestaltung aufgrund der nachträglichen Vereinbarung der Verzinsung läge aufgrund der Entwicklungen bei der AG nicht vor. Darüber hinaus seien die Bedenken der Klägerin hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 5,5 % nicht entscheidungserheblich.

Ihr Kontakt



StB/Fachberater  
IStR Michael Habel,  
München, Frankfurt,  
michael.habel@  
wts.de

### 1c | Begünstigte Realteilung trotz Betriebsfortführung auch bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern | Autor: StB Martin Kleene, Frankfurt a.M.

#### Key Facts

- Aktualisierter Realteilungserlass erschienen.
- Begünstigte Realteilung trotz Betriebsfortführung auch bei Ausscheiden aus Mitunternehmerschaften gegen Sachwertabfindung in Form von Einzelwirtschaftsgütern.
- Übernahme der Unterscheidung von „echter“ und „unechter“ Realteilung.

le Realteilung ist damit trotz Betriebsfortführung künftig nicht nur bei Übertragung von Teilbetrieben oder ganzen Mitunternehmeranteilen an einer Tochter-Personengesellschaft einschlägig, sondern auch bei Ausscheiden gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern. Dies gilt, soweit die erhaltenen Wirtschaftsgüter weiterhin als Betriebsvermögen verwendet werden. Insoweit sind die Buchwerte fortzuführen.

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



Der IV. Senat des BFH hat 2017 mit zwei Urteilen das gewinnneutrale Ausscheiden von Gesellschaftern aus Mitunternehmerschaften gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ohne Aufdeckung der stillen Reserven zugelassen. Dies entschied der BFH – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung – obwohl es in den Streitfällen an einer Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft fehlte bzw. der verbleibende Mitunternehmer den Betrieb als Einzelunternehmer fortsetzte. Im Ergebnis können danach Gesellschafter künftig weitgehend als bisher aus ihren Personengesellschaften gewinnneutral ausscheiden.

Die bisherige Verwaltungsauffassung (vgl. BMF vom 20.12.2016, dort Tz. II.), wonach beim Ausscheiden von Gesellschaftern im Falle der Betriebsfortführung Sachwertabfindungen in Form von Einzelwirtschaftsgütern ohne Teilbetriebseigenschaft zur Gewinnrealisierung führten, wurde damit aufgegeben.

Abkehr vom Teilbetriebs-  
erfordernis im Falle der  
Betriebsfortführung

Auch die vom BFH vorgenommene Differenzierung zwischen echten und unechten Realteilungen hat die Finanzverwaltung übernommen. Die Grundsätze für eine gewinnneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern beim Ausscheiden eines Gesellschafters sind sowohl für echte als auch unechte Realteilungen anwendbar.

BMF vom 19.12.2018

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 19.12.2018 einen aktualisierten und überarbeiteten Realteilungserlass zur Anwendung von § 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 und Abs. 5 EStG veröffentlicht und darin die Grundsätze der vorgenannten BFH-Urteile übernommen. Die gewinnneutra-

Echte Realteilungen zeichnen sich auf der Ebene der Mitunternehmerschaft durch die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG) aus. Eine Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft und damit ein Fall der echten Realteilung liegt auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers

Echte Realteilung



unter Übertragung eines Teilbetriebs, eines (Teil-)Mitunternehmeranteils an einer Tochter-Personengesellschaft oder von Einzelwirtschaftsgütern aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft und Fortführung des Betriebs durch den verbleibenden Mitunternehmer in der Form eines Einzelunternehmens vor.

Unechte Realteilung

Unechte Realteilungen liegen vor beim Ausscheiden aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die beim ausscheidenden Mitunternehmer zumindest teilweise weiterhin Betriebsvermögen darstellen, wenn diese Mitunternehmerschaft im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob der ausscheidende Mitunternehmer einen Teilbetrieb, einen (Teil-)Mitunternehmeranteil oder nur Einzelwirtschaftsgüter erhält.

Sonderbetriebsvermögen

Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers in ein anderes (Sonder-)

Betriebsvermögen desselben Mitunternehmers ist nicht Bestandteil einer Realteilung und richtet sich nach den Grundsätzen des § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG.

Das neue Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 20.12.2016. Es ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Die im BMF-Schreiben vom 20.12.2016 enthaltenen Übergangsregelungen gelten fort. Auf einvernehmlichen Antrag aller Mitunternehmer sind die Grundsätze dieses neuen Schreibens in den Fällen einer „unechten“ Realteilung nicht anzuwenden, wenn die „unechte“ Realteilung vor dem 01.01.2019 stattgefunden hat.

Die unschädliche Fortführung der Mitunternehmerschaft bzw. die Betriebsfortführung als Einzelunternehmen durch den letzten verbleibenden Mitunternehmer und die auch insoweit eröffnete gewinnneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern führen zu signifikanten Verbesserungen und Vereinfachungen bei Ausscheiden von Gesellschaftern aus Mitunternehmerschaften.

Zeitlicher Anwendungsbereich

Ihr Kontakt



StB/Fachberater  
IStR Michael Habel,  
München, Frankfurt,  
michael.habel@wts.de

## 1d | Wohnungseigentümergeinschaft als gewerbliche Mitunternehmerschaft |

Autorin: Katharina Wilhelm, München

### Key Facts

- Eine WEG kann infolge ihrer zivilrechtlichen Verselbständigung ähnlich einer Personengesellschaft steuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen sein, soweit sie innerhalb ihres Verbandszwecks tätig wird.
- Die Mitglieder der WEG sind als Mitunternehmer anzusehen.
- Der Hausverwalter gehört als Organ der WEG zu den erklärungspflichtigen Personen und erfüllt dabei keine fremde, sondern eine eigene Erklärungspflicht.

Den Mitgliedern der WEG gehörte neben einigen Reihenhäusern auch ein BHKW, durch welches der eigene Wärmeenergiebedarf gedeckt werden sollte. Der nicht von den Wohnungseigentümern verbrauchte Strom wurde gegen Erhalt einer Vergütung in das Netz eines Energieversorgers eingespeist. Nach Ansicht des zuständigen Finanzamts unterhielt die WEG mit der Stromeinspeisung selbst einen Gewerbebetrieb und erließ gegenüber der Gemeinschaft einen Bescheid, mit dem gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 EStG festgestellt wurden.

Nach Auffassung der Kläger war der Bescheid rechtswidrig, weil nicht die WEG selbst, sondern allenfalls eine zusätzlich von den Eigentümern gegründete GbR hätte gewerblich tätig sein können. Das FG Rheinland-Pfalz wies die Klage in erster Instanz jedoch als unbegründet zurück. Zu Recht habe das Finanzamt angenommen, dass die WEG selbst Betreiberin des BHKW

Urteilsfall



FG Rheinland-Pfalz  
vom 15.01.2015  
(AZ: 4 K 1102/14)

BFH vom 20.09.2018  
(AZ: IV R 6/16)

Mit Urteil vom 20.09.2018 hat der BFH entschieden, dass eine Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) i.S.d. § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEiGG, welche ein Blockheizkraftwerk (BHKW) betreibt und den überschüssigen Strom an einen außenstehenden Abnehmer liefert, selbst gewerblich tätig sein kann.



sei. Folglich handelt es sich um eine gewerbliche Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, deren Mitglieder kumulativ Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerisiko tragen.

Der BFH hat nunmehr das Urteil der Vorinstanz dahingehend bestätigt, dass eine WEG – ähnlich einer Personengesellschaft – steuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen sein kann, wenn sie im Rahmen ihres Verbandszwecks tätig wird. Dies sei bei der Lieferung von Strom jedenfalls dann der Fall, wenn die WEG ein BHKW betreibt, das in erster Linie zur Versorgung der Wohnanlage dient und der zusätzlich er-

zeugte Strom wie im Streitfall ein zwangsläufig entstehendes Nebenprodukt sei. Damit seien die gewerblichen Einkünfte aus der Stromlieferung in zutreffender Weise gegenüber der WEG, nicht aber gegenüber einer daneben bestehenden (ggfs. konkludent gegründeten) GbR gesondert festgestellt worden. Erklärungspflichtig sei neben den einzelnen Mitgliedern der WEG als Feststellungsbeteiligte auch der Hausverwalter als insoweit geschäfts- und vertretungsbefugte Person i.S.d. § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO der WEG. Er handele dabei als Organ der WEG und erfülle keine fremde, sondern eine eigene Erklärungspflicht.

Erklärungspflichtige Personen

Ihr Kontakt



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

1e | **Nachveräußerungssperre bei Spaltungen** | Autorinnen: Anna Makarova und RAin Susanne Heufelder, beide München

**Key Facts**

- Unterschiedliche Auslegung des Anwendungsbereichs der Nachspaltungsveräußerungssperre durch die Finanzgerichte.
- FG Hamburg sieht eigenständigen Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG unabhängig von § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG.
- Revision beim BFH anhängig.

Person und versagte die Buchwertfortführung wegen Auslösens der Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG.

Zweck der Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG sei die Verhinderung einer missbräuchlichen Nutzung der Buchwertfortführung. Nach § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ist eine steuerneutrale Spaltung zu versagen, wenn mit ihr die Voraussetzungen einer Veräußerung geschaffen werden. Nach Auffassung des FG Hamburg erfasse die Vorschrift insbesondere solche Fallkonstellationen, in denen bereits im Zeitpunkt der Spaltung durch vertragliche Vereinbarung zwischen den späteren Vertragsparteien sichergestellt worden sei, dass die geplante Veräußerung abgewickelt werden solle. Nach Ansicht des erkennenden Senats war im Streitfall die Zielstruktur mit der Abspaltung und der späteren Anteilsveräußerung an eine außenstehende Person bereits vertraglich geregelt. § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG beziehe sich auf die subjektive Absicht des Gesellschafters, durch die Spaltung eine Möglichkeit der Veräußerung der Gesellschaftsanteile herbeizuführen. Ob darüber hinaus die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG vorlagen, war nach Auffassung des FG Hamburg nicht zu prüfen, da § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG keine abschließende Aufzählung der Fallkonstellationen des Satzes 3 darstelle.

Weite Auslegung der Nachspaltungsveräußerungssperre

Subjektive Veräußerungsabsicht entscheidend

FG Hamburg vom  
18.09.2018  
(AZ: 6 K 77/16)



Urteilsfall

Das FG Hamburg hat entschieden, dass auf Grund des eigenständigen Anwendungsbereichs der in § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG normierten Nachspaltungsveräußerungssperre eine steuerneutrale Spaltung unabhängig von den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (zu Beteiligungshöhe und Haltefristen) zu versagen sein kann.

Im Streitfall spaltete eine GmbH ihre 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft auf ihre neu gegründete Schwesterkapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ab. Zeitnah mit diesem Vorgang wurde die Beteiligung an der übernehmenden Schwesterkapitalgesellschaft veräußert. Die 20 %-Grenze des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG war nicht überschritten.

Das FG Hamburg sah in dieser vertraglichen Gestaltung eine Vorbereitung für eine Veräußerung an eine außenstehende

Keine Buchwertfortführung wegen Nachspaltungsveräußerungssperre

BMF vom 18.12.2013

§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG weise einen eigenständigen Anwendungsbereich auf. Damit schloss sich das FG Hamburg der Ansicht der Finanzverwaltung an.

FG Berlin-Brandenburg  
vom 31.05.2018  
(AZ: 9 K 9143/16)

Eine andere Auffassung zu dieser Frage vertritt das FG Berlin-Brandenburg. Danach bilden § 15 Abs. 2 Satz 3 und Satz 4 UmwStG eine untrennbare inhaltliche Einheit, so dass die Nachspaltungsveräußerungssperre nur anwendbar sei, wenn eine Überschreitung der 20 %-Grenze i.S.d. Satzes 4 vorliege.

Gegen beide FG-Urteile ist Revision beim BFH anhängig. Die Frage, ob § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich entfaltet, hat nun der BFH zu entscheiden. In vergleichbaren Fällen sollten Steuerpflichtige gegen die Versagung der Buchwertfortführung Einspruch einlegen und sich auf die Argumentation des FG Berlin-Brandenburg stützen. Mit Verweis auf die anhängigen Revisionsverfahren kann Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

Anhängige Revisionen  
(AZ: I R 39/18 und I R 27/18)

Ihr Kontakt



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

### 1f | Keine Gewerbesteuer auf Einbringungsgewinne I und II i.S.v. § 22 UmwStG, sofern die Einbringung zu gemeinen Werten nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre | Autor: RA/StB Andreas Schreib, Regensburg

#### Key Facts

- Später ausgelöster Einbringungsgewinn I nicht gewerbesteuerpflichtig, wenn die ursprüngliche Einbringung zu gemeinen Werten nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre (FG Köln vom 19.07.2018).
- Das gleiche gilt für einen später ausgelösten Einbringungsgewinn II, wenn die ursprüngliche Anteils-Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre (FG Schleswig-Holstein vom 21.03.2018).
- Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung gilt dies auch für durch Teilveräußerungen ausgelöste Einbringungsgewinne.
- Gegen beide FG-Urteile ist Revision beim BFH anhängig.

Formwechsels in eine AG umgewandelt. Im Rahmen dieser Umwandlung gem. § 25 UmwStG i. V. m. § 20 UmwStG erhielten die bisherigen Mitunternehmer der Klägerin – eine GmbH, Herr B1 und Frau D – Aktien an der AG in Höhe ihrer bisherigen prozentualen Beteiligungen als Mitunternehmer. B1 verstarb in der Folgezeit und wurde von seiner Ehefrau B2 beerbt. B2 übertrug im Rahmen eines Vermächtnisverzichts- und Abfindungsvertrags der gemeinsamen Tochter (Frau E) einen Teil der Aktien. Die Klägerin zog aus der Anteilsübertragung an Frau E im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärung keine steuerlichen Konsequenzen. Das Finanzamt hingegen ging von der Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns I aus.

Das FG Köln gab der Klage gegen den Gewerbesteuermessbetragsbescheid statt. Der auf die Teilanteilsveräußerung der Ehefrau B2 entfallene Einbringungsgewinn I unterliege nicht nach § 7 Satz 2 GewStG der Gewerbesteuer. Eine andere Beurteilung würde dem Wortlaut des Gesetzes entgegenstehen, da es sich gem. § 22 Abs. 1 UmwStG beim Einbringungsgewinn I um einen Gewinn nach § 16 EStG handelt, welcher grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Das Gesetz differenziere hierbei nicht danach, ob es zu einer vollständigen oder nur anteiligen Versteuerung des Einbringungsgewinns I komme. Eine Gewerbesteuerpflicht des (anteiligen) Einbringungsgewinns I hätte somit explizit in das Gesetz aufgenommen werden müssen.

Keine Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns I

FG Köln vom 19.07.2018  
(AZ: 6 K 2507/16)



Urteilsfall

Die Veräußerung von sperrfristbehafteten Anteilen durch eine natürliche Person in Folge eines Formwechsels führt zu keiner gewerbesteuerlichen Berücksichtigung des Einbringungsgewinns I. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung ist dabei unerheblich, ob der Einbringungsgewinn I aufgrund einer teilweisen oder vollständigen Veräußerung der sperrfristbehafteten Anteile entstanden ist.

Die Klägerin firmierte ursprünglich in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Zum 31.03.2013 wurde sie im Wege eines

Die gewerbsteuerliche Erfassung sei zudem unsachgemäß, weil die Einbringung der KG-Anteile des B1 im Rahmen des Formwechsels gem. § 7 Satz 2 GewStG selbst dann nicht der Gewerbesteuer unterlegen hätte, wenn die Klägerin keinen wirksamen Antrag auf Buchwertfortführung gestellt hätte und sämtliche stillen Reserven aufgedeckt worden wären. Diese Beurteilung müsse auch für einen nachträglich entstehenden Einbringungsgewinn I aufgrund einer zurückwirkenden Teilaktienveräußerung greifen.

BMF vom 11.11.2011

Das FG Köln schließt sich mit dem Urteil der herrschenden Meinung in der Literatur an und spricht sich gegen die im Anwendungserlass zum UmwStG in Rz. 22.07 veröffentlichte Auffassung der Finanzverwaltung aus, wonach ein Einbringungsgewinn

I dann der Gewerbesteuer unterliegt, wenn nicht sämtliche erhaltenen Anteile in einem Vorgang veräußert werden.

Die Entscheidung des FG Köln steht im Einklang mit der Rechtsprechung zur Vorgängerregelung sowie mit der aktuellen Rechtsprechung zum Einbringungsgewinn II. Nach einem Urteil des FG Schleswig-Holstein unterliegt der Einbringungsgewinn II gemäß § 22 Abs. 2 UmwStG dann nicht der Gewerbesteuer, wenn die Einbringung der GmbH-Anteile zum gemeinen Wert nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre.

Sowohl gegen das Urteil des FG Köln als auch gegen das Urteil des FG Schleswig-Holstein ist die Revision beim BFH anhängig (AZ: I R 26/18 und I R 13/18).

BFH vom 29.04.1982  
(AZ: IV R 51/79)  
FG Schleswig-Holstein vom  
21.03.2018 (AZ: I K 1/16)

Ihr Kontakt



RA/StB Andreas  
Schreib, Regensburg,  
andreas.schreib@  
wts.de



## 1g | Update: Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus | Autor: RA/StB Stephan Golombek, Köln

### Key Facts

- Bundestag möchte Bau neuen und bezahlbaren Mietwohnraums mit bis zu 20 % Sonderabschreibung in den ersten vier Jahren fördern.
- Bundesrat hat Bedenken hinsichtlich der Zielerreichung und nimmt den Gesetzentwurf von seiner Tagesordnung.
- Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens derzeit offen.

Bundestag beschließt steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus

Der Bundestag hat am 29.11.2018 mit den Stimmen der Koalitionsfraktion gegen das Votum der Opposition grünes Licht für das „Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“ gegeben. In einem neuen § 7b EStG soll eine Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau verankert werden.

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass unter gewissen Voraussetzungen bei Herstellung oder Anschaffung von neuen Immobilien, die zu fremden Wohnzwecken verwendet werden, zusätzlich zur linearen Abschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG in den ersten vier Jahren eine Sonderabschreibung i. H. v. 5 % möglich ist, wenn die – laut Gesetzesbegründung abschreibungsfähigen – Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilie € 3.000 pro qm Wohnfläche nicht übersteigen und die Immobilie im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient. Die Förderung ist aus fiskalischen Gründen zusätzlich begrenzt auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes von maximal € 2.000 je qm Wohnfläche, d.h. die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung ist auf diesen Betrag je qm Wohnfläche gedeckelt.

Ausschlussgrenze und Kappung der Bemessungsgrundlage bezogen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes

Gesetzeszweck Das Hauptziel ist hier, bezahlbaren Wohnraum für Menschen mit geringem oder mittlerem Einkommen zu schaffen.

Begriff der „Wohnzwecke“



In Absatz 2 Nr. 3 wurde eine Klarstellung zur Definition von „Wohnzwecken“ eingefügt. Danach dienen Wohnungen nicht Wohnzwecken, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden. Eine Wohnung muss also dazu bestimmt sein, Personen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. Ferienwohnungen o.ä. dienen daher nicht Wohnzwecken.

Bundesrat entscheidet vorerst nicht

Die Zustimmung des Bundesrats steht noch aus. Eigentlich wurde diese im Rahmen seiner Plenarsitzung am 14.12.2018 erwartet; das Thema wurde jedoch kurzfristig von der Tagesordnung genommen.

Dies scheint seinen Grund darin zu haben, dass der Bundesrat mit Beschluss vom 19.10.2018 zu dem Gesetzentwurf Stellung genommen und (u.a.) bemängelt hatte, dass die Mietpreisbremse für neuen

Wohnraum nicht gilt und damit für den aufgrund des Gesetzes neu geschaffenen Wohnraum mit sehr hohen Mietpreisen zu rechnen sei. Außerdem hatte der Bundesrat kritisiert, dass die Begrenzung der abschreibungsfähigen Anschaffungs- und Herstellungskosten auf € 3.000 pro qm Wohnfläche allein nicht ausreiche, um neue Wohnungen im bezahlbaren Mietsegment zu schaffen. In Gebieten mit hohem Nachfrageüberhang sei damit nicht davon auszugehen, dass durch das Gesetz die gewollte Schaffung bezahlbaren Wohnraums tatsächlich zu erwarten sei.

Laut Bundesrat könne das Thema auf Antrag eines Bundeslandes oder der Bundesregierung wieder auf eine der nächsten Tagesordnungen des Bundesrats gesetzt werden. Ob und wann der Bundesrat über den Gesetzentwurf entscheiden wird, ist derzeit unklar. Nach Art. 77 Abs. 2a GG müsste der Bundesrat eigentlich in angemessener Frist über die Zustimmung Beschluss fassen.

Ihr Kontakt



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

## 1h | Gesellschaftereinlage zur Vermeidung einer Bürgschaftsinanspruchnahme als nachträgliche Anschaffungskosten auf eine GmbH-Beteiligung |

Autor: StB Christian Seib, Frankfurt a.M.

### Key Facts

- Der BFH führt seine vor dem Hintergrund der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts geänderte Rechtsprechung zur Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG fort.
- Nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung sind solche Aufwendungen des Gesellschafters, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen.
- Die Verwendung von Seiten des Gesellschafters zugeführten Mitteln zur Ablösung betrieblicher Verbindlichkeiten durch die GmbH, für die eine Inanspruchnahme des Gesellschafters aus einer Bürgschaft droht, ist unschädlich für die Qualifikation als nachträgliche Anschaffungskosten.

Der BFH hatte im Urteil vom 20.07.2018 darüber zu entscheiden, ob Einzahlungen in die Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einer GmbH durch einen Gesellschafter, der sich für Verbindlichkeiten der GmbH verbürgt hat, als nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung qualifizieren, wenn dadurch die Inanspruchnahme des Gesellschafters als Bürge vermieden wird.

Im Streitfall hatte der Kläger, ein GmbH-Gesellschafter, eine Bürgschaft für Bankverbindlichkeiten der GmbH übernommen. Mit Blick auf die drohende Inanspruchnahme aus der Bürgschaft und die bevorstehende Vollstreckung in ein als Sicherheit dienendes privates Grundstück leistete er eine Zahlung in die Kapitalrücklage der GmbH gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB. Die Zahlung stammte zum Teil aus der mit der Gläubigerbank abgestimmten Veräußerung des besicherten Grundstücks. Die GmbH verwendete das

BFH vom 20.07.2018  
(AZ: IX R 5/15)



Urteilsfall

Geld dazu, ihre Bankverbindlichkeiten zu tilgen. Der Kläger veräußerte im Anschluss daran seine Geschäftsanteile für € 0. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 machte der Gesellschafter einen Verlust aus der Veräußerung seines GmbH-Anteils i.S. des § 17 EStG geltend. Die geleistete Einzahlung in die Kapitalrücklage wurde dabei als nachträgliche Anschaffungskosten behandelt.

Das Finanzamt erkannte die Einzahlung in die Kapitalrücklage nicht als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung an und erhöhte entsprechend die erklärten Einkünfte nach § 17 EStG. Die hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde vom Finanzgericht als unbegründet abgewiesen.

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

Einzahlung in die Kapitalrücklage als nachträgliche Anschaffungskosten

Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz auf. Er hielt dabei an seiner vor dem Hintergrund des durch Art. 9 MoMiG aufgehobenen Eigenkapitalersatzrechts geänderten Rechtsprechung zur Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG fest. Nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung habe der Gesellschafter dann, wenn die Aufwendungen nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen u.a.

auch freiwillige und ohne Gewährung von Vorzügen seitens der Kapitalgesellschaft erbrachte Einzahlungen in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, wie sie der Kläger im Streitfall geleistet habe.

Der steuerrechtlichen Anerkennung stehe auch nicht entgegen, dass die GmbH die der Kapitalrücklage zugeführten Mittel dazu verwendete, die betrieblichen Verbindlichkeiten abzulösen, für die der Gesellschafter gegenüber der Gläubigerbank gebürgt hatte. Unerheblich sei auch, mit welchem Wert ein etwaiger Rückgriffsanspruch des Gesellschafters gegen die GmbH zu bewerten gewesen wäre, wenn die Gläubigerbank in die von ihm gegebenen Sicherheiten vollstreckt oder ihn im Rahmen seiner Bürgschaftsverpflichtung in Anspruch genommen hätte.

Schließlich vermochte der BFH in der vom Gesellschafter gewählten Vorgehensweise auch keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO zu erkennen. Die Ausstattung einer Gesellschaft mit Eigenkapital widerspreche nicht den Wertungen des Gesellschaftsrechts.

Der BFH hat in zwei weiteren Urteilen vom 20.07.2018 (AZ: IX R 6/15 und IX R 7/15) über im Wesentlichen inhaltsgleiche Fälle entschieden.

Freie Entscheidung der GmbH über Verwendung der eingezahlten Beträge

Ihr Kontakt



StB/Fachberater  
IStR Michael Habel,  
München, Frankfurt,  
michael.habel@wts.de



## Kurznews

1 | **Brexit-Übergangsgesetz beschlossen** | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Am 17.01.2019 hat der Bundestag das sog. Brexit-Übergangsgesetz – BrexitÜG im Ergebnis ohne inhaltliche Änderungen auf Empfehlung des Ausschusses für die Angelegenheiten der EU in 2./3. Lesung beschlossen. Auch der Bundesrat hat am 15.02.2019 seine Zustimmung erteilt. Das Vorhaben sieht die Anwendung des Unionsrechts auf das Vereinigte König-

reich Großbritannien und Nordirland (UK) für eine Übergangszeit zwischen dem geplanten Austritt am 29.03.2019 bis zum 31.12.2020 vor. Das Gesetz tritt allerdings nur und erst in Kraft, wenn das Abkommen über den UK-Austritt aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft in Kraft tritt.



Anhängige  
Verfassungsbeschwerden  
(AZ: 1 BvR 2150/18)

### 1j | Verfassungskonformität gewerbsteuerlicher Hinzurechnungen |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Beim BVerfG ist nun eine Verfassungsbeschwerde anhängig, welche die Verfassungskonformität gewerbsteuerrechtlicher Hinzurechnungen von Miet-/Pacht- und Lizenzaufwendungen betrifft. Gegenstand ist das BFH-Urteil vom 14.06.2018 (AZ: III R 35/15). Darin hatte der BFH entschieden, dass die der Höhe nach unterschiedliche gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Miet- und

Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG im Einklang mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben steht (vgl. WTS Journal 05/2018, Beitrag 1f). Auf dieses BVerfG-Verfahren kann man sich bei Einsprüchen für ein Ruhen des Verfahrens beziehen.

### 1k | Vorerst keine Entscheidung des Großen Senats des BFH zur strengen oder modifizierten Trennungstheorie bei teilentgeltlichen Übertragungen |

Autor: RA/StB Thomas Dennisen, Köln

BFH vom 30.10.2018  
(AZ: X R 28/12  
und GrS 1/16)

Leider konnte der Große Senat des BFH nicht abschließend zur Frage der strengen oder modifizierten Trennungstheorie bei teilentgeltlichen Übertragungen entscheiden, weil im betreffenden Verfahren das Finanzamt der Klage (im Sinne des Steuerpflichtigen) abgeholfen und sich das Verfahren damit erledigt hatte.

Überlässt ein Gesellschafter seiner Personengesellschaft ein Grundstück und überträgt es später teilentgeltlich an die Personengesellschaft, kann bei entsprechender Wertsteigerung ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entstehen. Die Systematik zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist umstritten. So will die Finanzverwaltung den Verkauf im Verhältnis von Kaufpreis zum Verkehrswert in einen entgeltlichen und

unentgeltlichen Anteil aufteilen und sodann vom Kaufpreis nur den anteiligen Buchwert abziehen (strenge Trennungstheorie). Nach Auffassung des IV. Senats des BFH führt die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamtvermögen derselben Personengesellschaft hingegen nicht zur Realisierung eines Gewinns, wenn das Entgelt den ungeteilten Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht übersteigt (sog. modifizierte Trennungstheorie). Der X. Senat hatte die Frage wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung dem Großen Senat zur Entscheidung vorgelegt.

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung nun auch generell die modifizierte Trennungstheorie anwenden wird.

BFH vom 19.09.2012  
(AZ: IV R 11/12)

BFH vom 27.10.2015  
(AZ: X R 28/12)

### 1l | Ergänzung des BMF-Schreibens zu Einzelfragen bei der Abgeltungsteuer |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BMF vom 17.01.2019

Die Finanzverwaltung hat das bisherige BMF-Schreiben vom 18.01.2016 zu Einzelfragen bei der Abgeltungsteuer ergänzt. Die Überarbeitung ist insbesondere vor dem Hintergrund einer Einarbeitung neuerer Urteile des BFH zu sehen. Keine Aussagen sind dem Schreiben allerdings zu den Urteilen des BFH vom 12.06.2018 (AZ: VIII R 32/16) – Anerkennung von Ver-

lusten aus der Veräußerung von wertlosen Aktien (Veräußerungspreis übersteigt nicht die Transaktionskosten) – und vom 24.10.2017 (AZ: VIII R 13/15) – Berücksichtigung von Verlusten bei einem endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung in der privaten Vermögenssphäre – zu entnehmen. Eine Reaktion der Finanzverwaltung hierzu steht mithin weiterhin aus.

Ihr Kontakt



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

**2a | Eine einheitliche Leistung unterliegt einem einheitlichen Steuersatz |**

Autor: RA Anton Appel, Düsseldorf

**Key Facts**

- Der BFH hat sich zur Einheitlichkeit von Leistungen in Übereinstimmung mit der neueren EuGH-Rechtsprechung positioniert.
- Eine einheitliche Leistung unterliegt einem einheitlichen Steuersatz.
- Der anzuwendende Steuersatz bestimmt sich nach dem Hauptbestandteil der Leistung.

BFH vom 02.08.2018  
(AZ: V R 6/16)EuGH vom 18.01.2018  
(Rs. C-463/16)

Der BFH hat mit einem aktuellen Urteil die Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rs. Stadion Amsterdam CV bestätigt, wonach der Hauptbestandteil einer einheitlichen Leistung entscheidend für den auf die gesamte Leistung anzuwendenden Steuersatz ist (vgl. WTS Journal 02/2018, Beitrag 2a).

## Urteilsfall



In dem vom BFH zu beurteilenden Fall hat die Klägerin einen Freizeitpark betrieben und ihren Kunden gegen Zahlung eines Eintrittsgelds das Recht zur Nutzung der Einrichtungen des Freizeitparks eingeräumt. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass die von ihr erbrachten Leistungen zumindest teilweise dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen seien. Es handele sich nicht um eine einheitliche Leistung, da der Leistungsempfänger frei auswählen könne, welche Leistung er nutzen wolle. Der BFH hat die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen, da es sich bei der erbrachten Leistung um eine einheitliche Leistung handele, die dem Regelsteuersatz unterliege.

## Einheitliche Leistung

Der BFH legt zunächst die nach ständiger Rechtsprechung geltenden Voraussetzungen für eine einheitliche Leistung dar. Demnach sei bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehr Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Eine einheitliche Leistung liege vor, wenn zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden

so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Der Steuersatz bestimmt sich bei einer einheitlichen Leistung, die aus zwei (oder mehr) separaten Bestandteilen besteht, nach dem Hauptbestandteil; d. h., zwei Bestandteile, die bei getrennter Erbringung unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen würden, sind einheitlich dem Steuersatz des Hauptbestandteils zu unterwerfen. Die teilweise Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sei bei einheitlichen Leistungen ausgeschlossen.

Einheitlicher Steuersatz



Spannend erscheint die Frage, ob dieser Grundsatz auch gilt, wenn die gesetzliche Regelung ausdrücklich von diesem Grundsatz abweicht. Dies ist z. B. der Fall bei Hotelübernachtungen mit Frühstück. Der ermäßigte Steuersatz gilt für die Hotelübernachtung, jedoch gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nicht für das Frühstück. Die Verpflegung im Rahmen einer Hotelübernachtung stellt eine Nebenleistung zu der Hotelübernachtung dar, sodass nach den Grundsätzen der oben genannten Rechtsprechung der ermäßigte Steuersatz auch für die Verpflegungsleistung gelten müsste. Diese nationale Regelung weicht von dem Grundsatz der einheitlichen Leistung zum einheitlichen Steuersatz ab. Es erscheint daher fraglich, ob diese Regelung einer gerichtlichen Überprüfung standhalten kann. Zu weiteren möglichen Anwendungsfällen vgl. auch WTS Journal 02/2018, Beitrag 2a.

Praxisinweis

**Ihr Kontakt**

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

**2b | Umsetzung des MwSt-Digitalpakets zum 01.01.2019 |**

Autorin: Jasmin Anger, München

**Key Facts**

- Umsatzschwelle für sonstige Leistungen bei B2C nach § 3a Abs. 5 UStG.
- Verzichtserklärung gilt bereits durch Nichtanwendung als abgegeben.
- Rechnungsvorschriften und Anwendung der besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c, 4d UStG künftig auch möglich, wenn neben den Umsätzen nach § 3a Abs. 5 UStG noch andere Umsätze erbracht werden.

Der Unternehmer kann auf die Anwendung der Umsatzschwelle auch verzichten. In dem Fall gelten die o. g. sonstigen Leistungen stets am Ort des Leistungsempfängers als erbracht. Eine solche Verzichtserklärung ist für zwei Kalenderjahre bindend. Diese gilt bereits als abgegeben, wenn der Unternehmer die Voraussetzungen für § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG zwar erfüllt (Unterschreiten der Umsatzschwelle), jedoch weiterhin die Regelung nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG (Empfängerortprinzip) anwendet.

Verzichtserklärung

BMF vom 14.12.2018  
Änderung § 3a  
Abs. 5 UStG



Mit Wirkung zum 01.01.2019 wird zur Bestimmung des Orts von sonstigen Leistungen im Gebiet der Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Wege erbrachten sonstigen Leistungen (§ 3a Abs. 5 UStG), die von einem Unternehmer, der in einem Mitgliedstaat ansässig ist, an einen Nichtunternehmer, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, eine Umsatzschwelle eingeführt.

Sofern ein Unternehmer an einem besonderen Besteuerungsverfahren gem. § 18 Abs. 4c ff. UStG teilnimmt, sind mit Wirkung zum 01.01.2019 bei Umsätzen nach § 3a Abs. 5 UStG die Vorschriften über die Rechnungsstellung des Mitgliedstaats anzuwenden, in dem der Leistende ansässig ist bzw. die Umsätze gemeldet werden.

Änderung § 14  
Abs. 7 UStG

Umsatzschwelle

Somit befindet sich der Ort für die o. g. sonstigen Leistungen an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für die o. g. sonstigen Leistungen € 10.000 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet. Bereits mit dem Umsatz, der diese Umsatzschwelle überschreitet, verlagert sich jedoch der Leistungsort ins Bestimmungsland.

Einem nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer, der jedoch über eine umsatzsteuerliche Registrierung in einem Mitgliedstaat verfügt, ist es künftig gestattet, das besondere Besteuerungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer in Anspruch zu nehmen. Diese Möglichkeit galt bislang nur, wenn ausschließlich Umsätze nach § 3a Abs. 5 UStG erbracht wurden. Die Anwendung wurde nunmehr dahingehend erweitert, dass dieser Unternehmer die Vorschrift auch dann anwenden kann, wenn er neben den Umsätzen nach § 3a Abs. 5 UStG noch andere Umsätze tätigt.

Änderung § 18  
Abs. 4c, 4d UStG

**Ihr Kontakt**



**WP/StB Joachim Strehle, München,**  
[joachim.strehle@wts.de](mailto:joachim.strehle@wts.de)





## 2c | Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt |

Autor: RA Anton Appel, Düsseldorf

### Key Facts

- Das BMF konkretisiert den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt.
- Die endgültige Verwendung für den Bedarf eines konkreten, eindeutig identifizierbaren Seeschiffs müsse feststehen.
- Das Seeschiff müsse bereits vorhanden sein. Ein Wasserfahrzeug sei frühestens ab dem Zeitpunkt seines klassischen Stapellaufs oder seines Aufschwimmens im Trockendock als „vorhanden“ anzusehen.

beziehen müsse und dass diese Zweckbestimmung „bereits aufgrund der Befolgung der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten“ nachvollziehbar sein müsse.

In der Praxis bedeutet dies, dass das Seeschiff für dessen Bedarf die Leistung bestimmt ist, auch dem leistenden Unternehmer auf der vorhergehenden Stufe bekannt sein muss. Ohne Kenntnis des konkreten Seeschiffs und ohne entsprechende Aufzeichnungen kann der Unternehmer auf der Vorstufe seine Nachweispflichten als Voraussetzung für die Steuerbefreiung nicht erfüllen.

Praxishinweis



„Vorhandene“ Seeschiffe

EuGH vom 04.05.2017  
(Rs. C-385/00)

Der EuGH hat mit Urteil vom 04.05.2017 in der Rechtssache A OY II klargestellt, dass die Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt grundsätzlich auch auf Vorstufenumsätze Anwendung findet.

Außerdem wurde der UStAE dahingehend geändert, dass es sich bei dem begünstigten Schiff um ein bereits vorhandenes Wasserfahrzeug handeln müsse. Ein Wasserfahrzeug sei frühestens ab dem Zeitpunkt seines (klassischen) Stapellaufs oder seines Aufschwimmens im Trockendock als „vorhanden“ anzusehen.

BMF vom 06.10.2017

Die deutsche Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsansicht grundsätzlich angeschlossen und den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) entsprechend geändert.

Diese Auffassung führt in der Praxis zu erheblichen Abgrenzungsproblemen, z. B. bestimmt sich der maßgebliche Leistungszeitpunkt einer Werkleistung oder einer Werklieferung anhand der Abnahme durch den Leistungsempfänger. Ob die Abnahme vor dem Aufschwimmen im Trockendock erfolgt oder danach, ist entscheidend für die Frage der Steuerfreiheit der Leistung. Der Leistungserbringer muss in solchen Fällen über das Aufschwimmen bzw. den Stapellauf informiert sein und diese Informationen entsprechend leicht nachprüfbar aufzeichnen, um eine korrekte steuerliche Behandlung seiner Leistung zu gewährleisten. Auch ein Leistungsempfänger von Vorstufenumsätzen sollte die korrekte umsatzsteuerliche Behandlung genau im Blick haben, da er sich dem Risiko ausgesetzt sieht, dass ihm der Vorsteuerabzug versagt wird, wenn der Vorstufenumsatz fälschlicherweise mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde.

Praxishinweis

BMF vom 05.09.2018



In der Praxis führte die neue Rechtsansicht zu verschiedenen Zweifelsfragen hinsichtlich des konkreten Anwendungsbereichs der Steuerbefreiungsvorschrift. Nachdem sich das BMF auf eine Anfrage des VDMA zunächst zu verschiedenen Zweifelsfragen geäußert hatte, sah sich das BMF veranlasst, bestimmte Aspekte durch eine weitere Änderung des UStAE klarzustellen.

Nachweispflichten

Aus der vorherigen Änderung des UStAE ging hervor, dass Vorstufenumsätze unter die Steuerbefreiung fallen, wenn im Zeitpunkt der Leistung deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines Seeschiffs ihrem Wesen nach feststand. Nunmehr erfolgte eine Ergänzung dahingehend, dass sich der Umsatz auf ein „konkretes, eindeutig identifizierbares“ Seeschiff

Ihr Kontakt



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

2d | **Ausgleichszahlungen als umsatzsteuerbares Entgelt** |

Autor: RA/StB Philipp Carlson, München

**Key Facts**

- Der EuGH hat entschieden, dass Ausgleichszahlungen für nicht in Anspruch genommene Leistungen keinen nicht der Umsatzsteuer unterliegenden (echten) Schadensersatz darstellen, wenn der Kunde die tatsächliche Möglichkeit hat, die Leistung zu nutzen.
- Vielmehr stellen solche Ausgleichszahlungen laut EuGH ein Entgelt für eine bestimmbare umsatzsteuerbare Leistung des Zahlungsempfängers dar.
- Für die Abgrenzung ist die wirtschaftliche Realität entscheidend, d.h. wenn die Zahlung wirtschaftlich betrachtet Einnahmen sichern soll anstatt Schäden zu regulieren, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor.
- Für die umsatzsteuerliche Einordnung ist die zivilrechtliche Qualifizierung ohne Bedeutung.

und Gegenleistung. Dass der Kunde die angebotene Leistung nicht abnimmt, lasse diesen Zusammenhang nicht entfallen. Entscheidend sei allein, dass der Kunde in die Lage versetzt wird, eine bestimmbare Leistung tatsächlich in Anspruch zu nehmen. In diesem Sinn hatte der EuGH in der Rechtssache *Air France-KLM* bereits zuvor das Entgelt für Flugtickets als steuerbar betrachtet, selbst wenn der Fluggast das Ticket verfallen lässt. Ähnlich behandeln Rechtsprechung und Finanzverwaltung solche Fälle, in denen der Unternehmer seinen Kunden aus einem Dauerschuldverhältnis vorzeitig gegen Ablöse entlässt. Auch derartige Ablösezahlungen sind Entgelt für eine steuerbare Leistung, und zwar in Form eines Verzichts auf die Rechte aus dem (vorzeitig beendeten) Vertrag.

Der Einstufung als steuerbare Leistung stehe auch nicht entgegen, dass die Zahlung (zumindest auch) dem Ausgleich entstandener Schäden diene. Hierzu stellt der EuGH fest, dass die Zahlung wirtschaftlich ein fixes Entgelt für eine Leistung darstelle, zumal der Leistende dasselbe Entgelt bei Durchführung über die gesamte Laufzeit erhalten hätte. Schließlich betont der EuGH, dass die zivilrechtliche Grundlage für die Umsatzsteuer nicht entscheidend sei. Wenn also eine Zahlung zivilrechtlich als Schadensersatz zu qualifizieren ist, schlägt diese Qualifizierung nicht zwangsläufig auf die Umsatzsteuer durch. Vielmehr sei für jeden Einzelfall autonom nach mehrwertsteuerlichen Kriterien zu beurteilen, ob eine Zahlung Schadensersatz darstellt oder nicht.

Unternehmer, die auf Grundlage von Dauerschuldverhältnissen (sonstige) Leistungen (Dauerleistungen) erbringen (z.B. in Form von Abonnements), dürften nun nicht mehr darauf hoffen können, dass sie mit der Begründung, entsprechende Zahlungen seien als nicht steuerbarer Schadensersatz einzuordnen, in einem Rechtsbehelfsverfahren obsiegen. Der Traum von einer Umsatzsteuererstattung erscheint so jäh ausgeträumt.

Kein Schadensersatz

EuGH vom 23.12.2015  
(Rs. C-250/14)



Wirtschaftlicher Zweck  
der Zahlung zu ermitteln

Zivilrecht nicht  
maßgebend

Sachverhalt

Ein portugiesisches Unternehmen (MEO) erbrachte Dienstleistungen im Telekommunikationssektor und schloss mit seinen Kunden längerfristige Verträge. Diese sahen vor, dass der Kunde zur Zahlung eines Ausgleichsbetrags verpflichtet ist, falls er innerhalb einer bestimmten Mindestvertragslaufzeit kündigt. Dieser Ausgleichsbetrag war genauso hoch wie das für die Restlaufzeit ohnehin geschuldete Entgelt. Dennoch behandelte MEO diese Ausgleichszahlungen als Schadensersatz und führte daher keine Umsatzsteuer ab. Die portugiesische Finanzverwaltung hingegen unterwarf diese Zahlungen der Umsatzsteuer.

EuGH vom 22.11.2018  
(Rs. C-295/17)

Der EuGH stellte heraus, dass MEO in Summe stets dasselbe Entgelt erhalte, unabhängig davon, ob der Kunde die Leistung bis zum Ende der Vertragslaufzeit tatsächlich in Anspruch nimmt oder nicht. Erforderlich für einen steuerbaren Leistungsaustausch sei stets ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung

**Ihr Kontakt**



**StB Jürgen Scholz,**  
Düsseldorf, Ham-  
burg, Frankfurt a. M.,  
juergen.scholz@  
wts.de

## 2e | Ermäßigter Steuersatz für das Legen eines Trinkwasseranschlusses |

Autorin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

### Key Facts

- Die Errichtung eines Trinkwasseranschlusses unterfällt dem Begriff einer Lieferung von Trinkwasser.
- Folglich kommt der ermäßigte Steuersatz von 7 % zur Anwendung.
- Unerheblich ist, ob ein Trinkwasserversorger oder ein Bauunternehmer den Anschluss verlegt.

BFH vom 07.02.2018  
(AZ: XI R 17/17)

Der BFH hat sich mit der Frage auseinandergesetzt, ob das Legen eines Hauswasseranschlusses im Auftrag eines Zweckverbandes zur Trinkwasserversorgung ermäßigt zu besteuern ist. Hintergrund ist, dass die Lieferung von Trinkwasser gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Nr. 34 der Anlage 2 UStG dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt, die Erbringung von Bauleistungen jedoch dem Regelsteuersatz von 19 %. Bis heute geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Errichtung eines Trinkwasseranschlusses nur dann mit 7 % besteuert werden könne, wenn der leistende Unternehmer ein Wasserversorgungsunternehmen ist (Abschn. 12.1 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 UStAE).

BMF vom 07.04.2009

Entscheidung  
des Gerichts

Nun hat sich auch der BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung gestellt und entschieden, dass das Legen eines Hauswasseranschlusses auch dann unter den Begriff „Lieferung von Wasser“ falle, wenn diese Leistung nicht von dem Wasserversorgungsunternehmen erbracht wird, welches das Wasser liefert. Daher unterliegt auch die Verlegung des Hausanschlusses durch einen Bauunternehmer dem ermäßigten Steuersatz.

Urteilsfall

Im Streitfall beauftragte ein Wasser- und Abwasserzweckverband einen Tiefbauunternehmer, eine GmbH (Klägerin), mit der Errichtung von Trinkwasseranschlüssen als Verbindung vom öffentlichen Trinkwassernetz zum jeweiligen Gebäudebereich des Bauherrn. Für die Herstellung des Anschlusses für den Teilabschnitt von der Grundstücksgrenze bis ins Haus des Eigentümers rechnete der Tiefbauunternehmer unter Anwendung des ermäßigten Steu-

ersatzes von 7 % ab, da er davon ausging, es handele sich bei den ausgeführten Leistungen um Lieferungen von Wasser. Nach Durchführung einer Außenprüfung beim Bauunternehmer vertrat das Finanzamt allerdings die Auffassung, es handele sich um Leistungen, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterlägen, da sie nicht von einem Wasserversorgungsunternehmen erbracht worden seien.

Wie bereits die Vorinstanz gab der BFH der Klägerin Recht. Sie habe zutreffend den ermäßigten Steuersatz angewendet. Die Errichtung des Anschlusses falle begrifflich unter die Lieferung von Wasser, unabhängig von der Person des Leistenden. Ermäßigt zu besteuern sei der Abschnitt von der Grundstücksgrenze bis ins Haus, da dieser Abschnitt für die Wasserversorgung unentbehrlich sei. Der Abschnitt zwischen Grundstücksgrenze und Hauptnetz hingegen diene hingegen dem Aufbau der Wasserversorgung allgemein, was die Regelbesteuerung für diesen Abschnitt nach sich ziehe. Dabei verweist der Senat auf die o. g. Rechtsprechung des BGH. Bereits dieser hatte in einer Zivilrechtssache entschieden, dass es für Umsatzsteuerzwecke unerheblich sei, ob die Leistung von demselben Unternehmer erbracht wird, der auch das Wasser liefert, oder von einem Bauunternehmer (vgl. WTS Journal 04/2012, Beitrag 2c). Auch der Verweis des Finanzamts auf die entgegenstehenden Verwaltungsanweisungen konnten den BFH nicht überzeugen, da Verwaltungsanweisungen die Gerichte bekanntlich nicht binden.

Die Verlegung eines Hauswasseranschlusses unterliegt unabhängig von der Person des Leistungserbringers dem ermäßigten Steuersatz. Insoweit sind nun die Finanzgerichtsbarkeit und die ordentliche Gerichtsbarkeit inhaltlich auf gleicher Linie – im Interesse der Rechtsklarheit kann das nur zu begrüßen sein. Allerdings hat die Finanzverwaltung bis heute nicht auf das Urteil reagiert. Im Zweifel können Unternehmer unter Verweis auf die Rechtsprechung gegen ablehnende Bescheide des Finanzamts vorgehen.

FG Berlin-Brandenburg  
vom 04.04.2017  
(AZ: 2 K 2309/15)

Urteilsbegründung

BGH vom 18.04.2012  
(AZ: VIII ZR 253/11)



Ihr Kontakt



StB Jürgen Scholz,  
Düsseldorf, Ham-  
burg, Frankfurt a. M.,  
juergen.scholz@  
wts.de

**2f | Update Vorsteuerabzug Holdinggesellschaften** | Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf**Key Facts**

- Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Beteiligungen bei geplanter Erbringung von Leistungen möglich.
- Vorsteuerabzug aus dem Verkauf von Beteiligungen unter gewissen Umständen möglich.

Der EuGH hat in zwei weiteren Urteilen Stellung genommen zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften.

EuGH vom 17.10.2018  
(Rs. C-249/17)



Im Urteil des EuGH in der Rs. *Ryanair* ging es um die Frage, ob eine Holding zum Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem geplanten Erwerb von Anteilen an einer anderen Gesellschaft berechtigt ist, auch wenn letztlich der geplante Erwerb der Anteile nicht stattfindet.

Der EuGH hat im Urteilsfall den Vorsteuerabzug bejaht, weil glaubhaft gemacht werden konnte, dass die Holding beabsichtigte, an die Zielgesellschaft umsatzsteuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen zu erbringen. Damit stehe der Holding grundsätzlich das Recht auf den sofortigen Abzug der Vorsteuer zu. Dieses Vorsteuerabzugsrecht bleibe bestehen, auch wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit später nicht ausgeübt werde.

EuGH vom 08.11.2018  
(Rs. C-502/17)

In einem weiteren EuGH-Urteil (Rs. *C&D Foods Acquisition ApS*) war die Frage zu entscheiden, ob der Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen zulässig ist, die eine

Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit einer geplanten, aber nicht durchgeführten Veräußerung von Anteilen in Anspruch genommen hat.

Eine Anteilsveräußerung fällt lt. EuGH grundsätzlich aber nur dann in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wenn sie ihren ausschließlichen unmittelbaren Entstehungsgrund in der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit der fraglichen Muttergesellschaft hat oder eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung dieser Tätigkeit darstellt. Dies ist dann der Fall, wenn die Veräußerung erfolgt, um den daraus erzielten Erlös direkt für die steuerbare wirtschaftliche Tätigkeit der Muttergesellschaft oder der Gruppe zu verwenden. Diese Voraussetzung sei nicht erfüllt, wenn der Veräußerungserlös zur Tilgung von Verbindlichkeiten eingesetzt werden soll. Im Urteilsfall versagte der EuGH daher den Vorsteuerabzug. Das EuGH-Urteil könnte im Umkehrschluss daher auch so verstanden werden, dass der Vorsteuerabzug möglich sein soll, wenn der konkrete Anteilsverkauf dem Erhalt oder der Ausweitung der entgeltlichen Leistungen gegenüber den verbleibenden Beteiligungen oder einer anderen steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding diene. Für Eingangsleistungen im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung mag daher für Zwecke des Vorsteuerabzugs auch auf die Verwendung des Veräußerungserlöses abgestellt werden können und nicht nur auf die umsatzsteuerliche Qualifizierung der Anteilsveräußerung selbst als vorsteuerabzugsschädlichen oder -unschädlichen Umsatz.

**Ihr Kontakt**

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

**2g | Keine wirtschaftliche Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ohne wesentliche Leistungen** | Autor: Alexander Seidl, Frankfurt a.M.**Key Facts**

- Verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft mangels wirtschaftlicher Eingliederung.
- Verzinstes Darlehen begründet nicht zwingend wirtschaftliche Verflechtung.
- Umsatzorientierte Betrachtung als Indikator für die Ausprägung des wirtschaftlichen Abhängigkeitsgrades vonseiten der Organgesellschaft.

Mit Urteil vom 13.09.2018 entschied das FG München gegen das Vorliegen der wirtschaftlichen Eingliederung einer Filmproduktionsfirma (Klägerin, eine GmbH) in das Unternehmen ihres Gesellschafters (M GmbH) trotz teilweise entgeltlicher Leistungen der M GmbH an die Klägerin.

Die Klägerin ging davon aus, dass sie als Organgesellschaft in das Unternehmen der M GmbH insbesondere wirtschaftlich

FG München  
vom 13.09.2018  
(AZ: 3 K 949/16)

Urteilsfall

eingegliedert sei, weil die M GmbH der Klägerin teils verzinsliche Darlehen gewährte, eine Bürgschaft übernahm und Verwaltungsleistungen an sie ausführte. Darüber hinaus veräußerte die Klägerin im Rahmen eines „sale-and-lease-back-Geschäfts“ entgeltlich Anlagevermögen auch an konzernangehörige Gesellschaften. Das Finanzamt ging von der Selbständigkeit und somit von der Unternehmereigen-schaft der Klägerin aus.

Urteilsbegründung

Das FG München lehnte die wirtschaftliche Eingliederung ab, da trotz des Leistungsaustauschs zwischen den Beteiligten das erforderliche Über- und Unterordnungsverhältnis aus wirtschaftlicher Sicht nicht in ausreichend ausgeprägter Form vorliege. Insbesondere begründeten die vorgenannten Leistungen der M GmbH weder besondere Einwirkungsmöglichkeiten noch eine beherrschende Stellung in Bezug auf die Organgesellschaft. Das FG führte dies neben deren Unentgeltlichkeit (Bürgschaftsübernahme, Verwaltungsleistungen) auch auf deren angeblich nur geringfügige Bedeutung (Darlehensgewährung) zurück. Die von der Klägerin

Leistungen Organträger an Organgesellschaft müssen entgeltlich erfolgen und wesentlich sein

gezahlten Zinsen (Eingangsleistungen) stünden nicht im Verhältnis zu den von der GmbH erklärten Umsätzen (bis zu 0,5 %). Dass die gewährten Darlehen einen erheblichen Anteil der Verbindlichkeiten der Klägerin ausmachten (bis zu 64 %), hielt das Gericht für unerheblich. Das „sale-and-lease-back-Geschäft“ führe ebenfalls nicht zur wirtschaftlichen Eingliederung, da zum einen zwischen Klägerin und GmbH keine direkten vertraglichen Vereinbarungen vorlagen und zum anderen eine mittelbare Verflechtung (über den „lease-back“) an der Zwischenschaltung einer konzernfremden Leasinggesellschaft, die dem potenziellen Organkreis schon abstrakt nicht zurechenbar gewesen wäre, scheiterte.

Der BFH wird in der anhängigen Revision Gelegenheit erhalten, zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Gewährung verzinslicher Darlehen die wirtschaftliche Eingliederung einer Gesellschaft in das Unternehmen ihres Gesellschafters bewirken kann. Eine Frage, die für die Praxis von erheblicher Bedeutung ist.

Keine mittelbare Verflechtung über „sale-and-lease-back-Geschäft“

Ihr Kontakt



StB Jürgen Scholz,  
Düsseldorf, Ham-  
burg, Frankfurt a. M.,  
juergen.scholz@  
wts.de

## Kurznews

### 2h | Postalische Erreichbarkeit ausreichend für ordnungsgemäße Rechnung |

Autorin: RAin Claudia Smoke, München

BMF vom 07.12.2018

Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung von EuGH und BFH, nach der eine sog. „Briefkastenanschrift“ eine ausreichende Rechnungsangabe i.S.d. § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG darstellt (vgl. WTS Journal 04/2018, Beitrag 2d), umgesetzt.

Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung setzt demnach nicht voraus, dass die wirtschaftliche Tätigkeit des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt wird, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Vielmehr reicht jede Art von Anschrift

aus, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.

Darüber hinaus stellt das BMF klar, dass auch für die Angabe der Adresse des leistenden Unternehmers die Angabe einer c/o-Adresse, Großkunden- oder Briefkastenadresse ausreichend sei. Bisher erkannte der UStAE die letzten beiden lediglich für den Leistungsempfänger ausdrücklich an. Sogenannte c/o-Adressen waren bislang keinesfalls ausreichend (BMF-Schreiben vom 28.03.2006).





BFH vom 27.09.2018  
(AZ: V R 49/17)

BMF vom 26.07.2017

**2i | Finanzverwaltung setzt BFH-Entscheidung zu Bauträgerfällen um und ermöglicht Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen | Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf, Hamburg, Frankfurt a.M.**

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 27.09.2018 Bauträgern die Möglichkeit eröffnet, ohne weitere Einschränkungen Umsatzsteuer vom Fiskus zurückzufordern, die sie für bezogene Bauleistungen als vermeintlicher Steuerschuldner abgeführt hatten (vgl. WTS Journal 05/2018, Beitrag 2b). Demgegenüber hatte die Finanzverwaltung Bauträgern diese Erstattungsmöglichkeit bislang signifikant erschwert. Sie interpretierte die Rechtslage so, dass eine Berichtigung der Umsatzsteuer nur möglich sein sollte, wenn der Bauträger den korrespondierenden Anspruch seines Vertragspartners

erfüllt habe oder eine Aufrechnungslage des Finanzamts mit der bereits erstatteten Vorsteuer bestünde (vgl. WTS Journal 05/2017, Beitrag 2e).

Infolge eines jüngst veröffentlichten BMF-Schreibens entfallen diese von der Finanzverwaltung geforderten Voraussetzungen. Im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung kann die Rückforderung der überzahlten Umsatzsteuer durch die Bauträger nun bedingungsfrei erfolgen – und damit in einer erheblichen Anzahl von zusätzlichen Fällen beantragt werden.

BMF vom 24.01.2019

BFH vom 22.11.2018  
(AZ: V R 65/17)

**2j | Bruchteilsgemeinschaft kann kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein | Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf, Hamburg, Frankfurt a.M.**

Entgegen seiner bisherigen Auffassung hat der BFH aktuell entschieden, dass eine Bruchteilsgemeinschaft keine Unternehmereigenschaft besitzen könne. Vielmehr erbrächten die Gemeinschaftler selbst als jeweilige Unternehmer anteilig von ihnen zu versteuernde Leistungen.

Unternehmer sei demnach nur derjenige, der entgeltliche Leistungen erbringt. Die Person des Leistungserbringers richte sich nach den der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen und damit im Regelfall nach dem Zivilrecht. Zivilrechtlich kann aber nach Auffassung des BFH die nichtrechtsfähige Bruchteilsgemein-

schaft keine eigenen Verpflichtungen eingehen und damit umsatzsteuerrechtlich auch keine Leistungen erbringen. Folglich handele es sich nach Maßgabe der zivilrechtlichen Regelungen bei von Bruchteilsgemeinschaften erbrachten Leistungen stets unmittelbar um anteilige Leistungen der einzelnen Gemeinschaftler.

Die vorliegende Rechtsprechungsänderung erfasst nicht nur die unmittelbar vom Streitfall betroffenen Erfindergemeinschaften, sondern ist unter anderem auch im Immobilienbereich von erheblicher Bedeutung.

Ihr Kontakt



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



### 3a | Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG bei Umwandlungen keine unionsrechtlich unzulässige Beihilfe | Autorin: RAin Monika Kirsch-Waltinger, München

#### Key Facts

- Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG im Ergebnis nicht selektiv.
- Als Korrektur des grunderwerbsteuerrechtlichen Referenzsystems gerechtfertigt.
- Selektivität als grundsätzliche Voraussetzung für unzulässige Beihilfe.

eines Umwandlungsvorgangs erfolgt, an dem ausschließlich Gesellschaften desselben Konzerns beteiligt sind, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind, die in dieser Vorschrift aufgestellte Voraussetzung der Selektivität des betreffenden Vorteils nicht erfüllt.“

BFH vom 30.05.2017  
(AZ: II R 62/14)



Der BFH hatte dem EuGH mit Beschluss vom 30.05.2017 die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob § 6a GrEStG, durch den Umstrukturierungen im Konzern grunderwerbsteuerlich unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich begünstigt werden, unionsrechtlich eine selektiv wirkende und damit verbotene Beihilfe i. S. v. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt.

EuGH vom 19.12.2018  
(Rs. C-374/17)

Mit Urteil vom 19.12.2018 hat der EuGH entschieden, dass § 6a GrEStG bei Umwandlungen keine solch selektiv wirkende Beihilfe i. S. d. Art. 107 AEUV ist:

„Art. 107 Abs. 1 AEUV ist dahin auszulegen, dass eine Steuervergünstigung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die darin besteht, dass der Übergang des Eigentums an einem Grundstück von der Grunderwerbsteuer befreit ist, wenn er aufgrund

Der EuGH hat sich damit den Schlussanträgen des Generalanwalts vom 19.09.2018 angeschlossen und die Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG bei Umwandlungen nicht als selektiv wirkende staatliche Beihilfe eingestuft. Hierbei verweist der EuGH auf das Ziel des § 6a GrEStG, wonach einer „übermäßigen Besteuerung“ bei Konzernumwandlungen entgegengewirkt werden solle. Die Konzernklausel vermeide insoweit eine Doppelbesteuerung, denn der Erwerb eines Grundstücks durch eine Konzerngesellschaft unterliegt bereits der Grunderwerbsteuer. Eine nachfolgende Verlagerung des Grundstücks innerhalb des Konzerns solle dementsprechend nicht zusätzlich besteuert werden.

Die Mindesthaltedauer von fünf Jahren stuft der EuGH als gerechtfertigt ein, da so ungewollte Mitnahmeeffekte und Missbrauch verhindert werden können.

§ 6a GrEStG keine selektiv wirkende Beihilfe

#### Ihr Kontakt



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



### 3b | Grunderwerbsteuer bei Rückabwicklung von Grundstückskaufverträgen und gleichzeitiger Weiterveräußerung von Gesellschaftsanteilen |

Autor: RA Felix Kushnir, München

#### Key Facts

- Unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht § 16 GrEStG in Rückabwicklungsfällen die Nichtfestsetzung bzw. Aufhebung bereits festgesetzter Grunderwerbsteuer.
- Die zusammengefasste Beurkundung der Rückabwicklung und Veräußerung von Gesellschaftsanteilen kann zu einer Nichtanwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG führen.
- Maßgeblicher Einfluss des (Erst-)Erwerbers über (spätere) Veräußerung von Gesellschaftsanteilen für Beurteilung einer verbleibenden Rechtsposition entscheidend.
- § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG kann in diesen Fällen auch dann nicht anwendbar sein, wenn der (spätere) Anteilserwerb zu keinem (weiteren) grunderwerbsteuerbaren Vorgang führt.

X erwarb mit notariellem Kaufvertrag von der A-GmbH ein Gebäude auf fremdem Boden. Die A-GmbH hatte das Gebäude auf einem von ihr angemieteten Grundstück errichtet. X sollte (vorbehaltlich der Zustimmung der Grundstückseigentümerin) anstelle der A-GmbH in den bestehenden Mietvertrag eintreten. Die Grundstückseigentümerin lehnte jedoch die Übernahme des Mietvertrags durch X ab. X und die A-GmbH hoben daher in Ausübung ihres vertraglich vereinbarten Rücktrittrechts den Kaufvertrag auf und die Gesellschafter der A-GmbH veräußerten in derselben Urkunde 94 % ihrer Geschäftsanteile an die Muttergesellschaft der X und 6 % an eine im Konzern eingebundene dritte Gesellschaft.

Der BFH vertritt in seinem Urteil die Auffassung, dass dem Ersterwerber eine Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag verblieben ist, da der Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag der Gesellschaftsanteile an der A-GmbH in einer Urkunde zusammengefasst wurden. Hierfür reicht es aus, wenn der Ersterwerber X durch seine Unterschrift unter den Vertrag über die Aufhebung des (Grundstücks-) Kaufvertrags mit einer grundbesitzenden Gesellschaft bestimmen kann, wer die Anteile an der A-GmbH erwerben darf. Stellt der Ersterwerber X damit sicher, dass er selbst oder ein von ihm bestimmter Dritter die Anteile erwerben kann, liegt darin eine die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ausschließende Verwertung der Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag im eigenen wirtschaftlichen Interesse.

Urteilsfall

Einfluss auf Weiterveräußerung von Gesellschaftsanteilen als verbleibende Rechtsposition

BFH vom 19.09.2018  
(AZ: II R 10/16)



Der BFH hat mit seinem Urteil vom 19.09.2018 nochmals klargestellt, dass die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ausgeschlossen ist, wenn der Ersterwerber eine ihm verbliebene Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet. Dem Ersterwerber verbleibt die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem „rückgängig gemachten“ Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition jedenfalls dann, wenn z. B. der Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag in einer einzigen Urkunde zusammengefasst sind.

Rückabwicklung des Kaufvertrags und (spätere) Übertragung von Gesellschaftsanteilen in derselben Urkunde

Neu ist die Aussage des BFH in seinem Urteil dahingehend, dass diese Grundsätze bei Weiterveräußerungen auch dann anwendbar sind, wenn die Verkäuferin eine Gesellschaft ist, der (Grundstücks-)Kaufvertrag rückgängig gemacht wird und in derselben Urkunde die Anteile an der (grundbesitzenden) Gesellschaft auf den Ersterwerber oder einen bzw. mehrere von diesem bestimmte Dritte übertragen werden.

Nach Ansicht des BFH ist entscheidend, ob der Erwerber sich oder einem oder mehreren Dritten einen maßgeblichen Einfluss auf die grundbesitzende Gesellschaft verschafft. Dies kann auch dann der Fall sein, wenn der (spätere) Anteilserwerb zu keinem (weiteren) grunderwerbsteuerbaren Vorgang führt.

Ihr Kontakt



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



### 3c | Gleich lautende Erlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG und der §§ 5 und 6 GrEStG | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

#### Key Facts

- Übernahme der Rechtsprechung zum mittelbaren Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften für Vorgänge bis zum Inkrafttreten des StÄndG 2015 am 06.11.2015.
- Auch sukzessiver Gesellschafterwechsel über den 06.11.2015 hinaus hiervon begünstigt.
- Einarbeitung der Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Zurechnung von mittelbaren Gesellschaftsanteilen bei schuldrechtlichen Vereinbarungen.
- Keine zeitliche Begrenzung (Fünfjahreszeitraum) für sog. Zählerwerbe bei Gesellschafterwechseln von Kapitalgesellschaften gem. § 1 Abs. 2a Sätze 4 und 5 GrEStG

nunmehr die Grundsätze des BFH-Urteils vom 24.04.2013 (AZ: II R 17/10) zum mittelbaren Gesellschafterwechsel für sämtliche Vorgänge bis zum Inkrafttreten des StÄndG 2015 am 06.11.2015 ausdrücklich anerkannt. Das gilt auch für sukzessive Gesellschafterwechsel über den 06.11.2015 hinaus.

Die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 09.06.2014, AZ: II R 49/12 und vom 25.11.2015, AZ: II R 18/14) zur wirtschaftlichen Zurechnung von mittelbaren Gesellschaftsanteilen (abweichend von der zivilrechtlichen Zuordnung) allein aufgrund von schuldrechtlichen Vereinbarungen wurde nunmehr auch hinsichtlich des Begründungsansatzes übernommen. Auch die Finanzverwaltung orientiert sich jetzt am Maßstab des § 39 AO (unter Beachtung grunderwerbsteuerlicher Besonderheiten). Der insoweit bestehende Nichtanwendungserlass bzgl. des BFH-Urteils vom 09.06.2014 (AZ: II R 49/12) wurde durch gesonderten gleich lautenden Erlass vom 12.11.2018 aufgehoben.

Regelung zur wirtschaftlichen Zurechnung von mittelbaren Gesellschaftsanteilen bei schuldrechtlichen Vereinbarungen

Gleich lautende Erlasse vom 12.11.2018

Mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 12.11.2018 hat sich die Finanzverwaltung, ergänzend insbesondere zu den Erlassen vom 19.09.2018, nunmehr auch zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG sowie zur Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG geäußert.

Inhaltliche Änderungen und Ergänzungen, insb. zum mittelbaren Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2a GrEStG

Der gleich lautende Erlass zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG wurde im Wording umfassend überarbeitet und inhaltlich teilweise ergänzt. Die seit dem bisherigen gleich lautenden Erlass zu § 1 Abs. 2a GrEStG vom 18.02.2014 ergangene Rechtsprechung, insbesondere zu Fragestellungen des mittelbaren Gesellschafterwechsels (samt wirtschaftlicher Zurechnung von Gesellschaftsanteilen), wurde eingearbeitet. Zumindest für die Vergangenheit werden durch den Erlass

Abweichend vom Ansatz des BFH hält die Finanzverwaltung (entsprechend der durch das StÄndG 2015 in § 1 Abs. 2a GrEStG hinterlegten Systematik) im Grundsatz an einer gesellschaftsformbezogenen Differenzierung fest. Sie weitet diese sogar noch grundlegend aus. Aus Sicht der Finanzverwaltung gilt der Fünfjahreszeitraum des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nicht auf der Prüfungsebene von § 1 Abs. 2a Sätze 4 und 5 GrEStG, also bei der Beurteilung des Status einer Kapitalgesellschaft als unmittelbarer oder mittelbarer Alt- oder Neugesellschafter in Bezug auf die grundbesitzende Personengesellschaft.

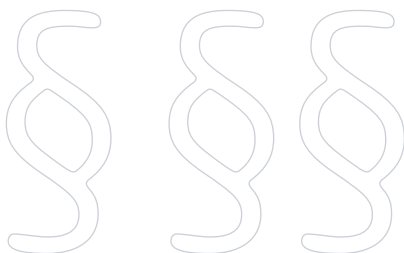
Zur Anwendung des Fünfjahreszeitraums auf § 1 Abs. 2a Sätze 4 und 5 GrEStG

Die hierdurch entstehenden Herausforderungen, insbesondere für börsennotierte Kapitalgesellschaftsgruppen mit immobilienhaltenden Personengesellschaften (auf entfernten Hierarchieebenen) sind gewaltig. Es bleibt abzuwarten, ob diese Auslegung des § 1 Abs. 2a GrEStG durch die Finanzgerichte geteilt wird.

Ihr Kontakt



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



4 | **Verständigung auf Eckpunkte für eine Grundsteuer-Reform** |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

**Key Facts**

- Verständigung auf Eckpunkte für die Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts.
- Eckpunkte sollen Grundlage für weitere Verständigungen sein.

Eckpunkte für die Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts



Bund und Länder haben sich auf Eckpunkte für die Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts verständigt. Dies ergab ein Treffen der Finanzminister am 01.02.2019. Die folgenden Eckpunkte sollen Grundlage für die weiteren Verständigungen hierzu sein:

- Bei Wohngrundstücken wird zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage an die aus dem Mikrozensus des Statistisches Bundesamts abgeleiteten durchschnittlichen Nettokaltmieten (Mieten aus dem Mikrozensus, nach Mietstufen gestaffelt) angeknüpft. Anstelle der **durchschnittlichen Nettokaltmiete** wird die **tatsächlich vereinbarte Nettokaltmiete** angesetzt, wenn der Eigentümer dem Mieter Grundstücke oder Grundstücksteile zu einer Nettokaltmiete überlässt, die bis zu 30 % unterhalb der durchschnittlichen Nettokaltmiete liegt. Überlässt der Eigentümer dem Mieter Grundstücke oder Grundstücksteile zu einer Nettokaltmiete, die über **30 % unterhalb der durchschnittlichen Nettokaltmiete** liegt, ist die um **30 % geminderte durchschnittliche Nettokaltmiete** anzusetzen.
- Das **Baujahr** ist für die Ermittlung des Grundstückswerts ein notwendiger Bewertungsparameter. Für Gebäude, die vor 1948 erbaut wurden, genügt aus Vereinfachungsgründen in der Erklärung die Angabe „Gebäude erbaut vor 1948“.
- Ausgangspunkt für die Bewertung von Grund und Boden sind die Bodenrichtwerte. Die Finanzverwaltung kann ergänzende Vorgaben zur Bestimmung der Bodenrichtwertzonen (Größe) machen, § 196 Abs. 1 BauGB. Die Gutachterausschüsse können Bodenrichtwertzonen zu noch größeren Zonen (Lagen) zusammenfassen. Für Kommunen, deren mittleres Bodenwertniveau **unter dem Landesdurchschnitt** Wohnen liegt, kann optional das für die Kommune jeweils ermittelte „mittlere Bodenwertniveau“ als „Ortsdurchschnittswert“ angesetzt werden (De-minimis-Regelung).
- Soweit für **gemischt genutzte Grundstücke** sowie **Geschäftsgrundstücke** weder tatsächlich vereinbarte Mieten vorliegen noch ortsübliche Mieten ermittelt werden können, ist anstelle des Ertragswertverfahrens ein gegenüber dem geltenden Recht **vereinfachtes Sachwertverfahren** anzuwenden (statt über 30 Angaben sind dann nur acht Angaben erforderlich).
- Die Reform wird aufkommensneutral gestaltet. Die **Steuermesszahl** für die Neuregelung des Grundsteuer- und Bewertungsrechts unter Berücksichtigung der Punkte 1 bis 4 beträgt bei konstanten Hebesätzen nach erster grober Schätzung 0,325 %. Die Steuermesszahl wird nach Grundstücksarten differenziert. Für die jeweiligen Grundstücksarten wird die Steuermesszahl regelmäßig überprüft und gegebenenfalls angepasst.
- Für die **Grundsteuer A** für die Land- und Forstwirtschaft wird ein Ertragswertverfahren gemäß dem Gesetzentwurf des Bundesrats (BR-Drs. 515/16) eingeführt.
- Die Kommunen erhalten die Option, eine **Grundsteuer C** auf unbebaute baureife Grundstücke zu erheben.
- Es wird eine Lösung hinsichtlich der Auswirkungen für den **Länderfinanzausgleich** erarbeitet.

**Ihr Kontakt**

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

5 | Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 |

Autorin: RAin Sandra Heide, München

**Key Facts**

- Der Entwurf aktualisiert die ErbStR 2011 vor allem im Bereich der Unternehmensnachfolge.
- Inhaltlich setzen die Änderungen auf dem koordinierten Ländererlass vom 22.06.2017 auf.
- Der Entwurf sorgt teils für mehr Klarheit, führt teils allerdings auch zu Verschärfungen.
- Die neuen ErbStR sollen im Laufe des Jahres 2019 in Kraft treten.

Fragen vielfach weiterhin zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden bzw. gänzlich unbeantwortet bleiben. Erhebliche Verschärfungen sind etwa bei der Übertragung von Beteiligungen an Konzernstrukturen und der Behandlung von (jungen) Finanzmitteln bei Finanzierungen innerhalb des Konzerns oder der Einhaltung der erbschaftsteuerlichen Behaltensfristen und der Frage, wann eine schädliche Verfügung vorliegt, geplant.

Zu begrüßen ist hingegen, dass der Entwurf an einigen Stellen für mehr Klarheit sorgt: So behält die Finanzverwaltung ihre typisierte Betrachtungsweise – entgegen der Auffassung des BFH (Urteil vom 24.10.2017, AZ: II R 44/15) – für die begünstigte Übertragung von Wohnungsunternehmen bei. Sollte zudem der Erbe eines Einzelunternehmens oder von Anteilen an einer Personengesellschaft die erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensbegünstigungen nicht in Anspruch nehmen können, kann für die Übertragung von Betriebsvermögen ausdrücklich auf die weiteren Begünstigungen des ErbStG (z.B. begünstigte Übertragung von Mietwohngrundstücken nach § 13d ErbStG) zurückgegriffen werden.

Entwurf sorgt vereinzelt für mehr Klarheit

Entwurf des BMF vom 20.12.2018

Am 20.12.2018 hat das BMF den Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts 2019 (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019) veröffentlicht und die Verbände zur Stellungnahme aufgefordert. Die ErbStR enthalten Regelungen und Hinweise dazu, wie die Finanzverwaltung das ErbStG auslegt. Nach der Erbschaftsteuerreform 2016 hatten sich gerade im Bereich der Unternehmensnachfolge umfangreiche Änderungen ergeben. Die Bundesregierung will dies nun zum Anlass nehmen, die bestehenden ErbStR 2011 insgesamt zu aktualisieren.

Bayern trägt den Entwurf mit

Der Entwurf ist mit den obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmt. Offensichtlich hat demnach auch der Freistaat Bayern den Entwurf anerkannt. Dies überrascht, denn im Jahr 2017 hatte der Freistaat den koordinierten Anwendungserlass der Länder zum Unternehmenserbschaftsteuerrecht (AE ErbSt 2017) nicht mitgetragen (vgl. WTS Journal 04/2017). Der Freistaat hatte seinerzeit in einigen Punkten (z.B. Schaffung von jungem Verwaltungsvermögen bei konzerninternen Umschichtungen) eine weniger restriktive Auslegung des ErbStG vertreten, konnte sich hiermit aber bisher – auch in den ErbStR 2019 – nicht bundesweit durchsetzen.

Für die Praxis bleibt abzuwarten, inwieweit die ErbStR 2019 nach den Stellungnahmen der Verbände noch abgeändert und ggf. noch um Regelungen für einen Brexit ergänzt werden. Trotz der teilweise sehr restriktiven Auslegung der Neuregelung, die nun wohl ebenfalls Unternehmenserben in Bayern treffen wird, bietet das Erbschaftsteuerrecht, insbesondere auch für Familienunternehmen, aber weiterhin Gestaltungsspielräume.

Ihr Kontakt



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

Verschärfungen im Unternehmenserbschaftsteuerrecht

Inhaltlich wurden die ErbStR 2019 wie erwartet vor allem im Bereich der Unternehmensnachfolge angepasst. Der Entwurf setzt hier auf den Anwendungshinweisen des AE ErbSt 2017 auf, sodass strittige



## 6a | Aktualisierung des BMF-Schreibens zu digitalen Essensmarken |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

**Key Facts**

- Bewertung von arbeitstäglichen Mahlzeiten mit den amtlichen Sachbezugswerten ist auch möglich, wenn diese durch Essensmarken bezuschusst werden.
- Dies gilt auch für Barzuschüsse, wenn der Mitarbeiter arbeitsrechtlich nur einen Anspruch auf die bezuschusste Mahlzeit hat und nicht auch wahlweise Bargeld beanspruchen kann.
- Der Arbeitgeber muss die Belege über die Mahlzeiten nicht manuell prüfen, sondern kann sich automatisierter Verfahren („Mahlzeiten-App“) bedienen.
- Es darf aber nur eine Mahlzeit arbeitstäglich bezuschusst werden.
- Der Mitarbeiter darf keine Einkäufe auf Vorrat tätigen.

Der Arbeitgeber kann die Belege manuell prüfen oder elektronische Verfahren nutzen, die inzwischen von Dienstleistern am Markt angeboten werden (sog. digitale Essensmarken). In diesen Fällen reicht der Mitarbeiter seine Essensbelege beim Dienstleister – in der Regel über eine App – ein. Dieser prüft den Anspruch und die Höhe der steuerfreien Zuschüsse und übermittelt monatliche Abrechnungen an den Arbeitgeber. Der Arbeitgeber muss die Belege oder die Abrechnung zum Lohnkonto aufbewahren.

Digitale Essensmarken

Das BMF-Schreiben vom 24.02.2016 wurde nun aktualisiert: An den Voraussetzungen für die Bewertung der mit digitalen Essensmarken bezuschussten Mahlzeiten hat sich nichts geändert:

BMF vom 18.01.2019

Es muss sichergestellt sein, dass tatsächlich eine Mahlzeit (Frühstück, Mittag- oder Abendessen) durch den Mitarbeiter erworben wird. Beim Kauf von Lebensmitteln müssen diese zum unmittelbaren Verzehr geeignet oder zum Verbrauch während der Essenspausen bestimmt sein. Für jede Mahlzeit darf lediglich ein Zuschuss arbeitstäglich (ohne Krankheitstage, Urlaubstage und Tage mit Auswärtstätigkeit innerhalb der Dreimonatsfrist) beansprucht werden. Der Essenszuschuss darf den amtlichen Sachbezugswert der Mahlzeit nicht um mehr als € 3,10 übersteigen und er darf auch nicht höher sein als der tatsächliche Preis der Mahlzeit.

Voraussetzungen

Bewertung arbeitstäglicher Mahlzeiten

Wenn der Arbeitgeber dem Mitarbeiter arbeitstägliche Mahlzeiten unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt, sind diese unter bestimmten Voraussetzungen nicht mit ihrem tatsächlichen Wert, sondern mit den amtlichen Sachbezugswerten zu bewerten. Diese betragen im Jahr 2019:

- € 3,30 für ein Mittag- oder Abendessen und
- € 1,77 für ein Frühstück.

Auch bei Essensmarken

Die Sachbezugswerte können z.B. angesetzt werden, wenn der Arbeitgeber die arbeitstägliche Mahlzeit der Mitarbeiter mittels Essensmarken oder Essensschecks bezuschusst.

Sog. 15er Regelung

BMF vom 24.02.2016

Bereits im Jahr 2016 hat die Finanzverwaltung zugelassen, dass auch Barzuschüsse für arbeitstägliche Mahlzeiten der Mitarbeiter zu einer Bewertung der Mahlzeiten mit dem amtlichen Sachbezugswert führen können. Damit kann der Arbeitgeber dem Mitarbeiter seine durch Belege nachgewiesenen Verpflegungskosten erstatten, ohne vorher Essensmarken ausgeben zu müssen bzw. vertragliche Vereinbarungen mit Gaststätten und Supermärkten abschließen zu müssen.

Der Arbeitgeber braucht die tatsächlichen Arbeitstage für Mitarbeiter, die im Jahresdurchschnitt nicht mehr als drei Dienstfreisetage pro Kalendermonat haben und die nur Zuschüsse für 15 Mahlzeiten (Frühstück, Mittag- oder Abendessen) im Kalendermonat erhalten, nicht zu überprüfen.

Verwendung der Essenszuschüsse

Die Mitarbeiter können auch einzelne Bestandteile ihrer Mahlzeiten bei verschiedenen Akzeptanzstellen erwerben (z.B. Brot beim Bäcker, den Belag im Supermarkt nebenan). Allerdings muss der Einkauf am Tag des Verzehrs erfolgen. Erwirbt der Mitarbeiter am selben Tag weitere Mahlzeiten für andere Tage auf Vorrat, sind hierfür gewährte Zuschüsse



Mitarbeiter im Home Office und Teilzeitkräfte

als Barlohn zu erfassen. Gleiches gilt für den Einzelkauf von Bestandteilen einer Mahlzeit auf Vorrat.

Auch Mitarbeiter, die ihre Tätigkeit in einem Home Office verrichten und Teilzeitkräfte, die nicht mehr als sechs Stunden täglich arbeiten, so dass entsprechende Ruhepausen nicht zwingend eingehalten werden müssen, dürfen steuerbegünstigte digitale Essensmarken erhalten.

Das neue Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Aus dem Schreiben geht u.E. nicht klar hervor, ob die Ergänzungen im Vergleich zum Schreiben aus dem Jahr 2016 (z.B. kein Einkauf auf Vorrat) nur für digitale Essensmarken gelten oder ob diese auch auf Papier-Essensmarken anzuwenden sind, so dass Arbeitgeber hier verschärfte Überwachungspflichten haben.

Ihr Kontakt



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

## 6b | Erste Tätigkeitsstätte bei Entsendung ins Ausland |

Autorin: StBin Anke Schreiber-Yener, München

### Key Facts

- Bei Entsendung ins Ausland und Unterstellung unter das Direktionsrecht des ausländischen Unternehmens liegt im Ausland eine erste Tätigkeitsstätte vor.
- Erstattungen des Arbeitgebers für die ausländische Miete und für Flüge sind in diesen Fällen nicht als Reisekosten steuerfrei.
- Bei Vorliegen einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Deutschland unterliegen die o.g. Kostenerstattungen dem Progressionsvorbehalt im Rahmen der deutschen Einkommensteuerveranlagung.

In seiner deutschen Einkommensteuererklärung erklärte der Mitarbeiter Progressionseinkünfte aus seiner ausländischen Tätigkeit. Bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte ließ er die im Ausland erhaltenen Erstattungen für Miete und Flüge unberücksichtigt, mit der Begründung, dass es sich hierbei um steuerfreie Reisekosten handle.

Bleibt der Wohnsitz in Deutschland während der Entsendung bestehen, hat der Mitarbeiter weiterhin aufgrund seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht sein Welteinkommen in Deutschland zu versteuern. Nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie Einkünfte sind bei der Ermittlung des Steuersatzes mit einzubeziehen (sog. Progressionsvorbehalt, § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG). Insoweit sind die aus dem Ausland zu berücksichtigenden Einkünfte gemäß dem deutschen Steuerrecht zu ermitteln, d.h. nach deutschem Recht steuerfreie Einnahmen (z.B. steuerfreie Reisekostenerstattungen) bleiben außen vor.

Progressionseinkünfte in  
Deutschland

FG Niedersachsen  
vom 19.04.2018  
(AZ: 5 K 262/16)

Mit Urteil vom 19.04.2018 hat das FG Niedersachsen entschieden, dass bei längerer Entsendung ins Ausland und Unterstellung unter das Direktionsrecht des ausländischen Unternehmens im Ausland eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt.

Urteilsfall



Im Urteilsfall schloss ein Mitarbeiter eines deutschen Automobilherstellers im Rahmen eines dreijährigen Auslandseinsatzes einen Vertrag mit der ausländischen Konzerngesellschaft. Aus diesem resultierte der Anspruch auf Zusatzleistungen wie Mietkostenzuschuss und Firmenwagenstellung sowie Zuschüsse für Flugkosten in das Heimatland Deutschland. Die Ehefrau begleitete den Mitarbeiter. Die Wohnung in Deutschland wurde für die Zeit der Entsendung beibehalten. Der deutsche Arbeitsvertrag wurde für die Zeit der Entsendung ruhend gestellt.

Gem. § 9 Abs. 4 EStG ist die erste Tätigkeitsstätte eine ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers bzw. eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Mitarbeiter dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung wird durch die dienstlichen und arbeitsrechtlichen Festlegungen bestimmt.

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts ist eine erste Tätigkeitsstätte auch anzunehmen, wenn der Mitarbeiter vom aufnehmenden Unternehmen für die Dauer

Vorliegen einer ersten  
Tätigkeitsstätte

seiner befristeten Entsendung dieser Tätigkeitsstätte zugeordnet wird. Dies war durch den für den Auslandseinsatz separat mit der Auslandsgesellschaft geschlossenen Vertrag geregelt und entsprechend gegeben. Damit bestätigt das Finanzgericht die Auffassung der Finanzverwaltung gemäß BMF-Schreiben vom 24.10.2014.

BMF vom 24.10.2014 (Rz. 13)

Keine steuerfreien Reisekosten

Aufgrund des Vorliegens einer ersten Tätigkeitsstätte im Ausland während der Entsendung stellen die Kosten für die Miete im Ausland und die Heimflüge keine steuerfreien Reisekosten dar.

Das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung wurde ebenfalls verneint, da die Ehefrau während der Entsendung mit im Ausland lebte.

Keine doppelte Haushaltsführung

Da zur Fragestellung, ob bei befristeter Entsendung ins Ausland eine erste Tätigkeitsstätte anzunehmen ist, bisher noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung existiert, hat das FG die Revision zugelassen, die nun unter dem Az. VI R 21/18 anhängig ist. Bis zur Klärung der höchstrichterlichen Rechtsprechung sollten betroffene Einkommensteuerbescheide dahingehend offen gehalten werden.

Ihr Kontakt



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

### 7a | Ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit insbesondere von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen ab 2012 | Autoren: Dirk Keppler und StBin Ayse Schink, beide Düsseldorf

#### Key Facts

- Erweiterung der Aussetzung der Vollziehung (AdV) von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen auf Verzinsungszeiträume ab 01.04.2012.
- Anwendung auf alle vollziehbaren Zinsfestsetzungen, in denen der Zinssatz gem. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO zugrunde gelegt wird.
- AdV-Gewährung erfolgt dabei nur auf Antrag.
- Das BMF-Schreiben vom 14.06.2018 wird durch das BMF-Schreiben vom 14.12.2018 abgelöst.

01.04.2012 zu gewähren. Unerheblich ist hierbei, für welchen Besteuerungszeitraum und für welche Steuerart die Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen festgesetzt wurden. Anwendung findet das BMF-Schreiben auf alle Fälle, in denen ein Einspruch gegen eine vollziehbare Zinsfestsetzung eingelegt wurde, in der der Zinssatz gem. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO zugrunde gelegt wird.

Allerdings ist das BMF-Schreiben nicht dahingehend zu verstehen, dass die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die Verfassungsmäßigkeit des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO bezweifeln.

Keine Zweifel an Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes seitens Finanzverwaltung

BFH vom 25.04.2018 (AZ: IX B 21/18) sowie vom 03.09.2018 (AZ: VIII B 15/18)



BMF vom 14.12.2018

Die Finanzverwaltung folgt mit dem BMF-Schreiben vom 14.12.2018 den Beschlüssen des BFH im Zusammenhang mit der Aussetzung der Vollziehung (AdV) von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen i. S. d. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 233 AO, in denen der BFH ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen in Höhe von 6 % p.a. angemeldet hatte (vgl. WTS Journal 05/2018 und 03/2018). Das neue BMF-Schreiben erweitert die AdV dieser Zinsen auf Verzinsungszeiträume ab dem 01.04.2012.

Für Zeiträume vor dem 01.04.2012 ist AdV nur zu gewähren, sofern die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte und im Einzelfall ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers zu bejahen ist.

Steuerpflichtige sollten gegen jede Festsetzung von Zinsen, die sich auf den in § 238 Abs. 1 AO festgelegten Zinssatz bezieht, Einspruch einlegen sowie unter Hinweis auf die beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahren (AZ: 1 BvR 2237/14 – betreffend Zeiträume nach 2009 – und AZ: 1 BvR 2422/17 – betreffend Zeiträume nach 2011) das Ruhen des Verfahrens und AdV beantragen.

Ihr Kontakt



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

Auf Antrag AdV für Verzinsungszeiträume ab 01.04.2012

## Kurznnews

**7b | Vorläufiger Rechtsschutz gegen Abzinsung von Verbindlichkeiten mit einem Zinssatz von 5,5 % wegen verfassungsrechtlicher Zweifel |***Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

FG Hamburg  
vom 31.01.2019  
(AZ: 2 V 112/18)

Der 2. Senat des FG Hamburg hat mit Beschluss vom 31.01.2019 vorläufigen Rechtsschutz gegen die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorgesehene Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten gewährt, deren Laufzeit am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt und die nicht auf einer Anzahlung oder Vorauszahlung beruhen. In einer anhaltenden Niedrigzinsphase seien die in den Steuergesetzen festgelegten typisierenden Zinssätze von 6 % (§ 238 AO und § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG) bzw. von 5,5 % (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) zunehmend in die Kritik geraten, weil sie

durch ihre „realitätsferne Bemessung“ den Bezug zum langfristigen Marktzinsniveau verloren hätten.

Vor diesem Hintergrund hat der 2. Senat des FG Hamburg auch ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Abzinsungszinssatzes von 5,5 % gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und gewährte deshalb AdV. Er hat dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes den Vorrang vor dem öffentlichen Interesse am Vollzug des Gesetzes eingeräumt. Die Beschwerde an den BFH wurde zugelassen.

*Ihr Kontakt*

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

**8 | Renaissance der Grenzen – Internationale Geschäfte | Autoren: Kay Masorsky, Hamburg und Lara Görg, Düsseldorf****Key Facts**

- Seit dem Amtsantritt von US-Präsident Trump steigt die Gefahr, dass die US-Handelspolitik zunehmend auf protektionistische Maßnahmen setzt.
- Das Ergebnis zeigt, dass unter Trumps Abschottung vor allem die USA selbst leiden werden.
- UK trifft Vorbereitungen für einen No-Deal Brexit und veröffentlicht Dokumente mit Ratschlägen für Bürger und Unternehmen.
- Vorbereitende Maßnahmen für den Handel mit Irland hat die Regierung des Vereinigten Königreichs noch nicht detailliert formuliert.

für nahezu alle international agierenden Unternehmen sind.

Seit dem Amtsantritt von US-Präsident Trump steigt die Gefahr, dass die US-Handelspolitik zunehmend auf protektionistische Maßnahmen setzt. Die Verhandlungen über das geplante Freihandelsabkommen zwischen den USA und der EU (TTIP) sind ausgesetzt. Aus der transpazifischen Freihandelszone (TPP) zogen sich die USA unter Trumps Führung zurück. Danach beschleunigte die EU die Verhandlungen mit Japan. Und das Pazifik-Handelsabkommen (CPTPP) wurde ohne die USA geschlossen. Donald Trump sieht Freihandelsabkommen insgesamt kritisch, da sie seiner Meinung nach die amerikanische Wirtschaft benachteiligen.

Internationale Geschäfte

Schlagzeilen wie „Industrie setzt wegen Brexit Notfallpläne um“ oder „Trump's Handelskrieg ist ein Schuss ins eigene Knie“ beherrschten lange die Medien. Unbestritten jedoch ist, dass die aktuellen politischen Entwicklungen eine Belastung

Für einen weiteren Schutz des US-Markts hatte Präsident Trump gegenüber Handelspartnern Zölle und andere Handelshemmnisse eingesetzt. Diese Beschränkungen seitens der USA hatten

Strafzölle

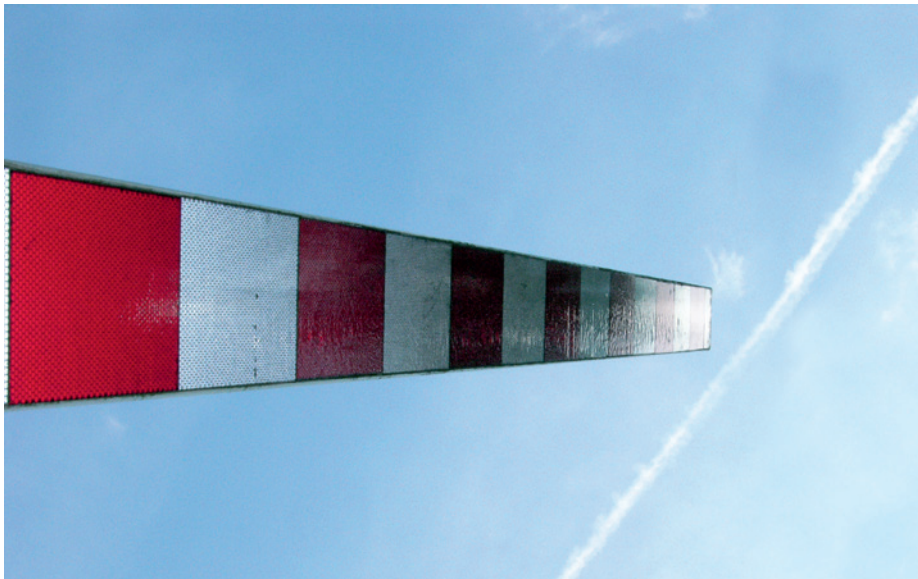


zu Gegenmaßnahmen der betroffenen Länder geführt. Auch die EU erhob Zölle auf Güter, die in einer zuvor bei der Welt- handelsorganisation WTO eingereichten Liste enthalten waren. Insbesondere mit China leisteten sich die USA einen regelrechten Schlagabtausch, was die Erhebung von Strafzöllen angeht. Ziel der US-Abschottungspolitik soll die Sicherung von Arbeitsplätzen und Einkommen im eigenen Land sowie ein Abbau des hohen Leistungsbilanzdefizits der USA sein.

Stahlimporte von 8 bis 30 %. Damals wie heute steht der Vorwurf des Verstoßes gegen WTO-Regeln im Raum. Nicht nur von den Handelspartnern, sondern auch aus den eigenen Reihen erntet Präsident Donald Trump deshalb Kritik. Als Ende Juli 2018 EU-Kommissionspräsident Jean-Claude Juncker und US-Präsident Donald Trump Zugeständnisse im Handelsstreit verkündeten und nach einem Treffen in Washington einen Vier-Punkte-Plan vorlegten, um eine weitere Eskalation des Handelskonflikts zu vermeiden, reagierte die europäische Politik zwar erleichtert, blieb zugleich aber auch weiter skeptisch. Trumps sogenannte Idee für die EU, alle Zölle außerhalb eines Abkommens abzuschaffen, lehnten die Europäer vehement ab. Eine Abschaffung ohne Abkommen würde nach den Regeln der WTO bedeuten, dass alle Länder gleichermaßen profitieren würden, ohne eine Gegenleistung erbringen zu müssen (Meistbegünstigungsgrundsatz).

Auswirkungen des  
Protektionismus

Wissenschaftler der Ifo-Forschungseinrichtung Center of Economic Research (CES) haben im Rahmen einer Studie zu den Auswirkungen von Trumps Politik auf die Wirtschaft der USA und seiner Handelspartner drei Protektionismusszenarien untersucht. Das Ergebnis zeigt, dass unter Trumps Abschottung vor allem die USA selbst leiden werden. Je nach PolitikszENARIO könnten aufgrund der Repressalien der Handelspartner die US-Exporte in andere



Partnerstaaten der WTO um bis zu 73 % sinken. Auch die US-Löhne, das Beschäftigungsniveau sowie die Produktivität einzelner Sektoren und Branchen werden die negativen Auswirkungen wohl zu spüren bekommen. Die Chancen eines Erfolgs der Abschottungspolitik werden im Ergebnis gering eingeschätzt – insbesondere unter Berücksichtigung der Resultate ähnlicher politischer Maßnahmen in der Vergangenheit. Bereits im Jahr 2002 scheiterte die US-Regierung unter Präsident George W. Bush mit Strafzöllen auf ausländische

Daneben stellt auch das Brexit-Votum der Briten die EU vor neue Herausforderungen. Trotz Verhandlungen zu einem Brexit-Abkommen hat die Regierung des Vereinigten Königreichs (UK) am 23.08.2018 insgesamt 25 Dokumente mit Ratschlägen für Bürger und Unternehmen veröffentlicht, um diese auf den Fall eines No-Deal Brexit vorzubereiten. Bis Ende September 2018 sollten insgesamt etwa 80 solcher Ratgeber für diverse Branchen und Sektoren ausgearbeitet und herausgegeben werden. Ein solches No-Deal-

Brexit



Szenario würde bedeuten, dass das UK die EU verlässt und am 29.03.2019 um 23 Uhr ein sogenanntes Drittland würde – ohne Austrittsabkommen sowie ohne Rahmen für eine zukünftige Beziehung zur EU.

No-Deal-Szenario

Welches Ausmaß ein No-Deal Brexit allein für den Handel hätte, zeigen vier Dokumente, die für den Import und Export veröffentlicht wurden. Sie beinhalten erste Informationen über Schutzmaßnahmen, den Handel mit der EU, die Klassifizierung in den UK Trade Tariff sowie den Export kontrollierter Güter. Der Zweck der Bekanntmachung der Schutzmaßnahmen besteht darin, britische Unternehmen darauf aufmerksam zu machen, dass die Regierung beabsichtigt, bis zum EU-Austritt des Vereinigten Königreichs ein unabhängiges Handelshilfesystem einzurichten, das von der britischen Trade Remedies Authority (TRA) betrieben werden soll. Bis März 2019 reichen UK-Produzenten bei Schädigung durch einen EU-Hersteller ihre Anträge auf Untersuchungen bei der EU-Kommission ein, ab März 2019 soll mit der Einrichtung der TRA ein eigenes Handelsabhilfesystem einsatzbereit sein. Unter anderem müssten Unternehmen im Handel mit der EU dann mit Zollanmeldungen, Zollgebühren und Sicherheitsnachweisen rechnen. Für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren würde das System zur Kontrolle der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren (EMCS) nicht mehr zur Kontrolle von Warenbewegungen unter Steueraussetzung zwischen der EU und dem UK verwendet werden. Es würde jedoch weiterhin dazu dienen, die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger

Waren innerhalb des Vereinigten Königreichs zu überprüfen.

Vorbereitende Maßnahmen für den Handel mit Irland hat die Regierung des Vereinigten Königreichs noch nicht detailliert formuliert, empfiehlt Unternehmern jedoch, bei Geschäften zwischen UK (insbesondere Nordirland) und Irland Informationen zu vorbereitenden Maßnahmen unter Umständen auch von der irischen Regierung einzuholen. Zudem würde ab März 2019 ein UK Trade Tariff eingeführt werden, der die bisherige kombinierte Nomenklatur der EU für die zolltarifliche Einreihung von Warenimporten in das UK ersetzen würde. Die Zollbehörden des Vereinigten Königreichs veröffentlichen bereits Tarifdaten online für UK-Händler, die mit Drittländern in geschäftlichen Beziehungen stehen. Ebenso würden sich die Exportgenehmigungsanforderungen für verschiedene Artikelgruppen ändern. Exporteure von Militär- und Dual-Use-Gütern, zivilen Schusswaffen und anderen Gütern könnten Genehmigungsbestimmungen in den geltenden Rechtsvorschriften für ein Drittland (ein Nicht-EU-Land) als Leitfaden für entsprechende Bestimmungen für Ausfuhren aus dem UK in EU-Länder im Falle eines No-Deal-Szenarios heranziehen. Exporteure in EU-Länder sollten also prüfen, ob die von ihnen exportierten Güter kontrolliert werden könnten und sie somit eine Exportgenehmigung benötigen. Die Regierung des UK verweist für weitere Informationen zu Kontrollen und Genehmigungen auf den Export Control Joint Unit (ECJU).

Sonderfall Irland



Ihr Kontakt



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

No-Deal

**CHINA** 9 | **Einkommensteuerreform in China** | Autoren: RA Martin Loibl und StBin Annemarie Thatcher, beide München



**Key Facts**

- Inkrafttreten der Einkommensteuerreform zum 01.01.2019.
- Fristverkürzung für Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht.
- Zusammenlegung verschiedener Einkunftsarten.
- Anpassung bei Freibeträgen und Abzugsmöglichkeiten.
- Einführung einer pauschalen Steuervermeidungsklausel.

Neue Regelungen zum 01.01.2019

Der China People's National Congress hat am 31.08.2018 die erste Einkommensteuerreform seit elf Jahren verabschiedet. Diese ist in Etappen zum 01.10.2018 und zum 01.01.2019 in Kraft getreten. Die ebenfalls angepassten Ausführungsbestimmungen wurden am 18.12.2018 veröffentlicht.

Unbeschränkte Steuerpflicht bereits ab 183 Tagen

Für eine unbeschränkte Steuerpflicht des Welteinkommens war bis dato ein Wohnsitz („domiciled“) oder Aufenthalt für ein volles Kalenderjahr („resident“) in China erforderlich. Ein volles Kalenderjahr Aufenthalt erforderte 365 Tage, wobei Abwesenheiten von einmalig weniger als 30 Tagen und insgesamt weniger als 90 Tagen außer Acht blieben. Anstatt eines vollen Kalenderjahres reicht nun ein Aufenthalt von 183 Tagen im Kalenderjahr aus.

Im Umkehrschluss liegt eine beschränkte Steuerpflicht von Einkünften aus lediglich chinesischen Quellen nun nur noch bei einem Aufenthalt von weniger als 183 Tagen im Kalenderjahr vor.

Ausdehnung der besonderen beschränkten Steuerpflicht

Sofern kein Wohnsitz („non-domiciled“), sondern lediglich ein Aufenthalt von mehr als 183 Tagen („resident“) vorliegt, kann anstelle der unbeschränkten Steuerpflicht auf Antrag eine besondere beschränkte Steuerpflicht zur Anwendung kommen. Diese wird nun von fünf auf sechs Kalenderjahre ausgedehnt. Sie führt zu einer Besteuerung von Einkünften aus chinesischen Quellen und von ausländischen Einkünften, wenn diese aus Zahlungen aus China stammen. Abwesenheiten von we-

niger als 30 zusammenhängenden Tagen bleiben außer Acht.

Das Kriterium der Abwesenheiten von insgesamt weniger als 90 Tagen wurde abgeschafft (vgl. oben). Der Status der besonderen beschränkten Steuerpflicht kann also über die sechs Jahre hinaus beibehalten werden, wenn die Abwesenheit in China für mindestens 30 Tage am Stück in einem der sechs Jahre unterbrochen wird, obgleich die Aufenthaltsdauer mindestens 183 Tage pro Jahr beträgt. In diesem Fall beginnt der Zeitraum der sechs Jahre nach der Unterbrechung erneut.

Bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sorgen selbstverständlich weiterhin für eine grundsätzliche Vermeidung der Doppelbesteuerung im bekannten Umfang.

Bisher galten für verschiedene Einkommensarten unterschiedliche Steuersätze. Nun werden Löhne und Gehälter, freiberufliche Einkünfte (Dienstleistungen), Autorenvergütungen und Lizenzentnahmen in eine Kategorie als „comprehensive income“ zusammengefasst und unterliegen künftig identischen Steuersätzen (sieben progressiv-verlaufende Einkommensstufen von 3 % bis 45 %).

Auch Gewinne aus dem Produktions- und Geschäftsbetrieb oder anderen Einzelunternehmen sowie Erträge aus Vertrags-/ Leasingdienstleistungen werden nun zusammengefasst als „business income“ bezeichnet und unterliegen identischen Steuersätzen (fünf progressiv-verlaufende Einkommensstufen von 5 % bis 35 %).

Zinsen, Dividenden und Einkünfte aus der Vermietung oder Übertragung von Vermögen, sowie bestimmte andere Erträge („capital income“) unterliegen unverändert einem pauschalen Steuersatz von 20 %.

Die Einkommensstufen für die Anwendung der „comprehensive income“ Steuersätze von 3 % bis 25 % wurden ausgedehnt. Der Eingangsteuersatz von 3 % findet künftig auf ein jährliches Einkommen bis RMB 36.000 Anwendung, statt wie bisher auf

Abschaffung der 90 Tage-Regelung

Zusammenlegung von Einkommenskategorien

Ausweitung Einkommensstufen je Steuersatz

Einkommen bis RMB 18.000. Die Einkommensbänder für die Steuersätze ab 25 % (30 %, 35 %, 45 %) bleiben unverändert.

Die Einkommensstufen bei „business income“ wurden ebenfalls ausgedehnt. Der Eingangssteuersatz von 5 % ist für Einkommen bis RMB 30.000 anwendbar (bisher: RMB 15.000). Der Spitzensteuersatz von 35 % ist erst ab einem jährlichen Einkommen von RMB 500.001 einschlägig (bisher: RMB 100.001).

Der Freibetrag („standard deduction“) für Arbeitnehmer wurde mit Wirkung ab dem 01.10.2018 für alle (sowohl unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtige) monatlich pauschal von RMB 3.500 auf RMB 5.000 angehoben. Der zusätzliche Freibetrag für ausländische Arbeitnehmer in Höhe von RMB 1.300 wurde abgeschafft.

Vollumfänglich im Rahmen des „comprehensive income“ abziehbar bleiben Kosten wie die Beiträge für eine Basisabsicherung für Rente und Krankheit, die Arbeitslosenversicherung und Beiträge zum sogenannten „Housing Fund“. Weiterhin teilweise abziehbar sind beispielsweise Beiträge an eine private Krankenversicherung oder Spenden.

Neu dazu kommen ab dem 01.01.2019 Abzugsmöglichkeiten für Schulgelder,

Aufwendungen für Weiterbildungen, nicht erstattete Krankheitskosten im Falle einer schweren Krankheit, Hypothekenzinsen, Miete für eine Wohnung und Unterhaltsleistungen an ältere Personen (Eltern).

Behördeninterne Prozesse wurden gestrafft und Funktionen zusammengelegt, um die Steuererhebung effizienter zu gestalten. Jeder Steuerzahler soll nun eine eigene Steuer-ID erhalten.

Unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen grundsätzlich einer monatlichen und ggfs. einer jährlichen Erklärungspflicht. Beschränkt Steuerpflichtige werden weiterhin nur einer monatlichen Erklärungspflicht unterliegen ohne Ausgleichsmöglichkeit im Rahmen einer jährlichen Erklärung. Bisher waren alle gleichermaßen zur ausschließlich monatlichen Einreichung von Einkommensteuererklärungen verpflichtet.

Sofern vorhanden, ist der Auszahlende („withholding agent“) verpflichtet, die Steuer bis zum 15. des Folgemonats oder im Falle von „business income“ bei Begleichung der Rechnung an die Steuerbehörden zu melden und zu zahlen.

Darüber hinaus wurden die Fristen und Zeiträume für die Einreichung von Steuererklärungen wie folgt neu definiert:

Administrative Änderungen

Quellensteuer

Abgabefristen

Anpassung des Freibetrags für Arbeitslohn

Zusätzliche Abzugsmöglichkeiten

Einkunftsart	Frist
Beschränkt Steuerpflichtige („non resident“) mit Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern	Bis zum 15. des Folgemonats
Steuerpflichtiges Einkommen (ohne „withholding agent“)	Bis zum 15. des Folgemonats
Steuerpflichtiges Einkommen (fehlende oder fehlerhafte Erklärung des „withholding agent“)	Bis zum 30.06. des Folgejahres bzw. einer von der zuständigen Steuerbehörde gesetzten abweichenden Frist
Ausländisches Einkommen	01.03. bis 30.06. des Folgejahres
„comprehensive income“ jährliche Steuererklärungen	01.03. bis 30.06. des Folgejahres
„business income“ monatliche/quartalsweise und jährliche Steuererklärungen	Bis zum 15. des Folgemonats/-quartals; 31.03. des Folgejahres
Steuerliche Freigabe für Steuerpflichtige, die auswandern und den chinesischen Wohnsitz aufgeben	Vor Aufgabe des chinesischen Wohnsitzes



Einführung einer  
pauschalen Steuer-  
vermeidungsklausel

Die folgenden Gestaltungen werden als missbräuchlich betrachtet und aus steuerlicher Sicht grundsätzlich nicht mehr anerkannt:

- Geschäftsbeziehungen natürlicher Personen mit nahestehenden Unternehmen und Personen, die nicht dem Fremdvergleichsprinzip entsprechen oder für die es keine offensichtlich triftigen Gründe gibt und die nur den Zweck verfolgen, eigene Steuerverbindlichkeiten oder die von verbundenen Unternehmen zu minimieren;
- Fälle, in denen eine in China ansässige Person ein Unternehmen in einem anderen Staat / Region mit einem deutlich niedrigeren Steuersatz kontrolliert (so genannte „Steuerparadies“) und Gewinne ohne valide betriebliche Gründe gar nicht oder nur in geringer Höhe an sich ausschüttet;
- andere Vereinbarungen, die ohne offensichtlichen betrieblichen Nutzen durchgeführt werden, um unangemessene Steuervorteile zu erlangen.

Die zuständige Steuerbehörde behält sich vor, in solchen Fällen die Steuerkalkulationen zu prüfen und anzupassen und ist zur entsprechenden Eintreibung der nachträglich fälligen Steuern zzgl. Zinsen ermächtigt.

Die aktuelle Reform ändert mehr als alle anderen Reformen seit der Einführung des Einkommensteuergesetzes vor 38 Jahren. Insbesondere die effektive Senkung der Steuersätze für niedrigere Einkommensklassen wird sicherlich zur finanziellen Stärkung der kleineren Betriebe und der Personen mit niedrigem und mittlerem Einkommen beitragen. Andererseits führen die Fristverkürzung bei der unbeschränkten Steuerpflicht, die geplante Abschaffung bestimmter steuerfreier Zulagen und die Änderungen bei der besonderen beschränkten Steuerpflicht aber auch zu potentiellen Steuerbelastungen, insbesondere für ausländische Steuerpflichtige. Für diese gilt es nun im Einzelfall zu klären, welche Auswirkungen die Steuerreform hat.

Ausblick und  
Empfehlungen

Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
martin.loibl@wts.de

## DEUTSCHLAND



### 10a | Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall voraussichtlich unionsrechtskonform | Autor: RA/StB Prof. Dr. Dietmar Gosch Hamburg

#### Key Facts

- Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV bleibt bezogen auf die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter nach § 7 Abs. 6 und 6a AStG unberührt von der Absenkung der Beteiligungsschwelle von 10 % auf 1 % nach dem 31.12.1993.
- Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV bleibt letztlich auch unberührt von den Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung im StSenKG, die wegen „überholender“ Änderungen durch das UntStFG 2001 niemals zur Anwendung gelangten.
- Der Steuerpflichtige muss auch im Drittstaatenfall den Gegennachweis erbringen können, dass seine Beteiligung an der Zwischengesellschaft nicht „künstlich“ der Steuervermeidung dient.
- Mit dem Drittstaat müssen allerdings Auskunftspflichten vereinbart sein, um die vorgelegten Nachweise überprüfen zu können.

Dem EuGH lag das Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 12.10.2016 vor. Es ging einerseits und in erster Linie um die Reichweite der sog. Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV. Es ging andererseits und hilfsweise darum, ob Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter nach § 7 Abs. 6 und 6a AStG im grenzüberschreitenden Zusammenhang zu einem Drittstaat in Kollision mit der Kapitalverkehrsfreiheit geraten.

Die im Inland ansässige X-GmbH war zu 30 % an der in der Schweiz ansässigen Y-AG beteiligt. Aus einem mit der inländischen Z-GmbH abgeschlossenen Forderungskauf- und Übergabevertrag erzielte die Y-AG in den Streitjahren 2005 und 2006 Einnahmen, die das Finanzamt als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter qualifizierte und den Einkünften der X-GmbH nach § 7 Abs. 6 und Abs. 6a AStG hinzurechnete.

Der BFH legte dem EuGH drei hintereinandergeschaltete und aufeinander aufbauende Fragen vor:

EuGH vom 26.02.2019  
(Rs. C-135/17)

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

Urteilsfall



Vorlagefragen des BFH

- Ist es für die Anwendung der Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV schädlich, wenn eine zum 31.12.1993 bestehende Beschränkung des Kapitalverkehrs im wesentlichen nur für Direktinvestitionen galt, aber nach dem Stichtag dahingehend erweitert wurde, dass auch Portfoliobeteiligungen unterhalb der Beteiligungsschwelle von 10 % erfasst sind?
- Oder steht es der Anwendung der Stand still-Klausel entgegen, wenn die zum 31.12.1993 geltende Beschränkung kurzzeitig wesentlich durch ein Gesetz verändert wurde, das zwar rechtlich in Kraft getreten, in der Praxis aber nie zur Anwendung gekommen ist, weil es noch vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit wieder durch die derzeit geltende Vorschrift ersetzt wurde?
- Sind die beiden Vorfragen zu bejahen und findet die Stand still-Klausel keine Anwendung: Stellt die Vorschrift des § 7 Abs. 6, 6a AStG eine unzulässige Beschränkung des Kapitalverkehrs nach Art. 63 AEUV dar?

In **sachlicher Hinsicht** ist das anzunehmen. Die fraglichen Vorschriften waren bereits am 31.12.1993 in der Welt. Zwar ist dieser Umstand unbeachtlich, wenn die betreffende Vorschrift und ihr Bezugsrahmen sich in der Folgezeit wesentlich geändert haben. Die Vorschrift muss seit dem 31.12.1993 „ununterbrochen Teil der Rechtsordnung des Mitgliedstaats sein und darf sich nicht in den Kontext einer Regelung einfügen, die auf einem anderen Grundgedanken beruht oder durch die neue Verfahren eingeführt werden“. Doch sei das, so der EuGH, hier nicht der Fall. Die Absenkung der relevanten Beteiligungsgrenze innerhalb des § 7 Abs. 6 AStG von ursprünglich 10 % auf 1 % bewirke lediglich, dass fortan neben Direktinvestitionen auch Portfoliobeteiligungen umfasst seien, und damit Rechtsbereiche, die von der Kapitalverkehrsfreiheit unberührt bleiben. Entscheidend sei, dass die X-GmbH an der Y-AG mit 30 % beteiligt und damit eine Direktinvestition gegeben sei.

... in sachlicher Hinsicht ...

Auch in **zeitlicher Hinsicht** sieht es so aus, dass die Stand still-Klausel als „Bollwerk“ schützt und den konstatierten Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nicht zur Wirkung gelangen lässt. Erneut kommt es darauf an, ob die Regelungen seit dem 31.12.1993 ununterbrochen Teil der Rechtsordnung des Mitgliedstaats gewesen sind. Das ist bezogen auf § 7 Abs. 6a AStG voraussichtlich der Fall. Zwar sei, so hatte der BFH argumentiert, die Hinzurechnungsbesteuerung durch das StSenkG systemtragend geändert worden und hätte seitdem nicht mehr von einer Fortführung des früheren Systems gesprochen werden können. Doch sei das bereits vor Inkrafttreten des StSenkG durch das UntStFG 2001 wieder revidiert worden und seien die Änderungen durch das StSenkG niemals zur Anwendung gelangt.

... ebenso wie (voraussichtlich) in zeitlicher Hinsicht

Entscheidung des EuGH

Um es vorwegzunehmen: Im Kern und in der Sache hat der EuGH zu Lasten der X-GmbH entschieden. Er entscheidet zwar nicht final und gibt dem BFH vielmehr noch den einen oder anderen Prüfauftrag mit auf den Weg. Es ist indessen kaum zu vermuten, dass sich dadurch am Ergebnis irgendetwas ändert. Damit steht der Gerichtshof im Schulterschluss mit dem Generalanwalt Mengozzi, der in seinen Schlussanträgen vom 05.06.2018 ähnliches verlautbart hatte.

Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet

Im Einzelnen: Der EuGH geht der Frage nach, ob die Freiheit des Kapitalverkehrs durch § 7 Abs. 6 und 6a AStG beschränkt wird. Das wird bejaht. Die X-GmbH sei an der Schweizer Y-AG zu 30 % und damit „direkt investierend“ beteiligt. Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften werden aufgrund der Ausschüttungsfiktion im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ungünstiger behandelt als Beteiligungen an in Deutschland ansässige Gesellschaften.

Aber Eingreifen der Stand still-Klausel ...

Diese Freiheitsbeschränkung nützt jedoch nichts, wenn ohnehin die Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV greift.

An dieser Stelle hatte der EuGH offenbar Verständnisschwierigkeiten mit der komplexen nationalen Regelungslage. Er hat dem BFH deswegen den Prüfauftrag erteilt, die wechselseitige Anwendung der Änderungsgesetze zu klären. Die Antwort kann wohl richtigerweise nur so lauten, wie der BFH sie im Grunde bereits gegeben hat. Zu einer Hinzurechnung nach Maßgabe des StSenkG konnte es bei der X-GmbH nicht kommen. Dafür sorgt

§ 10 Abs. 2 Satz 1 und 2 AStG, der den Hinzurechnungsbetrag fiktiv erst nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Zwischengesellschaft erfasst.

Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit?

Sollte sich jedoch trotzdem und wider Erwarten herausstellen, dass es an der ununterbrochenen Geltung der fraglichen Tatbestände mangelt, dann gelangt man zur dritten Frage:

Die eingangs festgestellte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist nur dann unionsrechtskonform,

- erstens, wenn ihr Situationen zugrunde liegen, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder
- zweitens, wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Vergleichbarkeit von gebietsansässiger Gesellschaft mit Drittstaaten- und mit Inlandsbeteiligung

Die objektive Vergleichbarkeit wird vom EuGH angenommen. § 7 AStG unterwerfe eine gebietsansässige Gesellschaft in Bezug auf Einkünfte der in einem Drittland ansässigen Beteiligungsgesellschaft der Steuerpflicht. Das „nähere sich“ der Situation einer Inlandsgesellschaft mit einer Inlandsbeteiligung „an“.

Kein tragfähiger Rechtfertigungsgrund ...

Ein rechtfertigender Grund des Allgemeininteresses fehle. Die Beschränkung könne nicht mit der Wahrung von Steuereinnahmen gerechtfertigt werden. Auch das Ziel, „künstlichen Gestaltungen“ entgegenzuwirken – hier durch den künstlichen Transfer der in einem Mitgliedstaat erzielten Gewinne in Drittländer mit niedrigerem Besteuerungsniveau –, scheide als Rechtfertigungsgrund aus. § 7 Abs. 6 und § 8 Abs. 3 AStG beziehe Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter nämlich „automatisch“ in die Steuerbemessungsgrundlage ein. Das gehe über das hinaus, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich sei. Der Steuerpflichtige müsse in die

... wegen fehlender Möglichkeit des „Gegenbeweises“

Lage versetzt werden, Anhaltspunkte für etwaige wirtschaftliche Gründe seines Tuns beizubringen.

Anders als bei Mitgliedstaaten gelte diese Einschränkung bei Drittstaaten aber nur bedingt: Das Gegenvorbringen des Steuerpflichtigen müsse administrativ überprüfbar sein, etwa durch Auskunftersuchen an die Behörden des Drittstaats. Die „unionsrechtsverträgliche“ Anwendung der Hinzurechnungsnormen hängt also davon ab, ob ein solcher „vertraglicher Rahmen“ mit dem Drittstaat vereinbart worden ist oder nicht.

Darin liegt nun der zweite Prüfauftrag an den BFH. In diese Richtung hatte auch schon der Generalanwalt Mengozzi in seinen Schlußanträgen argumentiert. Er vermutete allerdings, dass im Ausgangsstreit eine derartige Verpflichtung zur Amtshilfe zu verneinen sein wird, da das von der Schweizerischen Eidgenossenschaft ratifizierte Abkommen nicht für Steuerforderungen gilt, die vor dem 01.01.2017 begründet wurden.

**Fazit:** Die Hinzurechnungsbesteuerung hat bei Kapitalanlagegesellschaften bereits ein langes Leben. Dabei wird es vermutlich infolge der Stand still-Klausel jedenfalls aus Sicht des Unionsrechts vorerst auch verbleiben. Allerdings wird der Gesetzgeber kaum umhinkommen, die Escape-Klausel des § 8 Abs. 2 AStG anzupassen und auf Drittstaaten zu erweitern. Das ist wiederum aber nur dann von Relevanz, wenn mit dem Drittstaat keine Auskunftsvereinbarungen getroffen worden sind.

Das betrifft die Vergangenheit. Für die Zukunft kommt es darauf an, ob der Gesetzgeber bei der Umsetzung der ATAD II die Sonderbehandlung für Kapitalanlagegesellschaften beendet. Tut er das nicht, kommen die Entscheidungsgründe des EuGH weiterhin uneingeschränkt zum Zuge.

Bei Drittstaaten aber nur bei Möglichkeit der administrativen Kontrolle

Fazit für die Vergangenheit und die Zukunft

Ihr Kontakt



RA/StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, München, dietmar.gosch@wts.de



Bereit für die digitale Zukunft  
im Steuerbereich?

A person in a white space suit stands on the gravel shoulder of a long, straight asphalt road that stretches into the distance. The person is holding a small, rectangular sign that says 'MARS' in black capital letters. The background features rolling hills under a clear blue sky with a few wispy clouds. The lighting suggests it's either early morning or late afternoon, with long shadows cast on the road.

MARS

Pioneers  
in Tax

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft  
Pioneers in Tax - [wts.com/de](https://www.wts.com/de)

München | Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt | Hamburg | Kolbermoor | Köln | Regensburg | Stuttgart

DEUTSCHLAND



**10b | Wirtschaftliche Gründe zur Rechtfertigung des Abschlusses eines Geschäfts zu nicht „fremdüblichen Bedingungen“** | Autorinnen: StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch und Helena Lutzenberger, beide München

**Key Facts**

- Finanzverwaltung reagiert auf EuGH-Urteil in der Rs. Hornbach-Baumarkt, das die Europarechtskonformität von § 1 AStG infrage gestellt hatte.
- Laut EuGH sollen wirtschaftliche Gründe (im Rahmen des Fremdvergleichs) auch durch in Gesellschafterstellung liegende Gründe nachgewiesen werden können.
- Finanzverwaltung beschränkt solche wirtschaftlichen Gründe nun auf sanierungsbedingte Maßnahmen.
- Anwendungsbereich des Nachweises solcher gesellschafterbezogener Gründe wird zudem auf EU-Mitgliedstaaten beschränkt.

Zur Vermeidung einer Korrektur auf Basis des § 1 Abs. 1 AStG werden bisher jedoch gerade keine Gründe akzeptiert, die sich aus der Stellung als Gesellschafter ergeben, sondern nur solche, die auch zwischen fremden Dritten Anwendung finden würden (sog. Fremdvergleich).

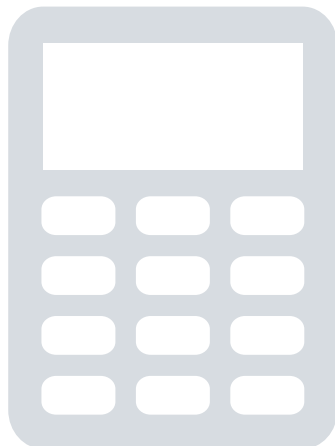
Die Finanzverwaltung sieht nun nicht, wie erhofft, eine allgemeine Öffnung des § 1 AStG durch die Möglichkeit des Nachweises von in der Gesellschafterstellung liegenden wirtschaftlichen Gründen vor. Vielmehr beschränkt sie diese Möglichkeit der Rechtfertigung fremdunüblicher Gestaltungen durch wirtschaftliche Gründe innerhalb der Unternehmensgruppe auf „sanierungsbedingte Maßnahmen“. Dies entspricht dem Sachverhalt im Hornbach-Baumarkt-Urteil, bei dem eine Tochtergesellschaft auf die Zuführung von Kapital angewiesen war. Die Finanzverwaltung definiert sanierungsbedingte Maßnahmen als solche, welche die Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit vermeiden und den Fortbestand der nahestehenden Person bzw. der Unternehmensgruppe sichern sollen. Hierzu sind insbesondere die Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit der nahestehenden Person oder der Unternehmensgruppe als Ganzes nachzuweisen (ähnlich bereits im Sanierungserlass sowie im neuen § 3a Abs. 2 EStG).

Beschränkung auf sanierungsbedingte Maßnahmen

BMF vom 06.12.2018

EuGH vom 31.05.2018  
(Rs. C-382/16)

Mit BMF-Schreiben vom 06.12.2018 äußert sich die Finanzverwaltung zur Anwendung des EuGH-Urteils in der Rechtssache Hornbach-Baumarkt. Der EuGH hatte Zweifel in Bezug auf die Vereinbarkeit der Regelung des § 1 AStG mit der Niederlassungsfreiheit aufgeworfen. Dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen müsse die Möglichkeit des Nachweises einräumt werden, dass Bedingungen aus wirtschaftlichen Gründen vereinbart wurden, die sich aus seiner Stellung als Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft ergeben.



Inhaltlich geht die Finanzverwaltung mit der Beschränkung auf sanierungsbedingte Maßnahmen in Bezug auf § 1 AStG den geringstmöglichen geltungserhaltenden Anpassungsschritt zur Anwendung des EuGH-Urteils Hornbach-Baumarkt. Da sich die EuGH-Entscheidung nur auf die Niederlassungsfreiheit bezieht, erstreckt die Finanzverwaltung zudem die Möglichkeit zum Nachweis wirtschaftlicher Gründe aus der Gesellschafterstellung nicht auf Drittstaatenfälle.

**Ihr Kontakt**



StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch,  
München,  
gabriele.rautenstrauch@wts.de



**10c | Unionsrechtskonforme Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG – Anwendung des EuGH-Urteils vom 20.09.2018 (Rs. C-685/16, EV) | Autor: StB Johannes Günther, München**

DEUTSCHLAND



Inhalt der Erlasse  
im Einzelnen

**Key Facts**

- Die Finanzverwaltung hat zur unionsrechtskonformen Auslegung von § 9 Nr. 7 GewStG Stellung bezogen.
- Im Ergebnis wird das EuGH-Urteil vom 20.09.2018 übernommen.
- Künftig sollten daher Ausschüttungen aus Drittstaatengesellschaften bei Vorliegen einer 15%-Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums weitgehend gekürzt werden können.

die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV verstoßen.

Im Einzelnen soll nach den Erlassen die Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG in allen noch offenen Fällen nunmehr auch in folgenden Situationen möglich sein:

- Beteiligung von 15 % an der Tochtergesellschaft besteht zu Beginn des Erhebungszeitraums – nicht: ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums.
- Die Tochtergesellschaft bezieht keine aktiven Bruttoerträge nach § 9 Nr. 7 Satz 1 Hs. 1 GewStG.
- Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des sog. Enkelprivilegs und der entsprechende Nachweis (vgl. § 9 Nr. 7 Sätze 4 bis 7 GewStG) liegen nicht vor.

Mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25.01.2019 hat die Finanzverwaltung zur unionsrechtskonformen Auslegung von § 9 Nr. 7 GewStG (gewerbsteuerliches Schachtelprivileg in Drittstaatenfällen) Stellung bezogen.

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25.01.2019

Hintergrund



Die Erlasse übernehmen im Ergebnis das Urteil des EuGH vom 20.09.2018 (Rs. C-685/16), wonach die im Vergleich zu Ausschüttungen aus inländischen Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 2a GewStG) restriktiveren Voraussetzungen für eine gewerbsteuerliche Kürzung bei Ausschüttungen aus ausländischen (insb. Drittstaaten-) Gesellschaften (§ 9 Nr. 7 GewStG) gegen

Im Ergebnis sollten daher – bis zu einer eventuellen gesetzlichen Neuregelung von § 9 Nr. 7 GewStG – im Grundsatz Ausschüttungen aus Drittstaatengesellschaften (mit einer Beteiligung von mindestens 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums) unabhängig davon, ob diese aktive oder passive Einkünfte erzielen oder es sich um Holdinggesellschaften handelt, für gewerbsteuerliche Zwecke gekürzt werden können.

Ihr Kontakt



StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch, München, gabriele.rautenstrauch@wts.de

**10d | Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit bei gesetzlicher Mindestbeteiligungsquote von 10 % | Autor: StB Dr. Johannes R. Suttner, München**

DEUTSCHLAND

**Key Facts**

- Bei einer gesetzlichen Mindestbeteiligungsquote von 10 % ist die EU-Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs anzuwenden.
- Damit weicht der BFH von seiner bisherigen Sichtweise ab, wonach eine Beteiligung von mindestens 10 % an einer Gesellschaft einen sicheren Einfluss auf diese vermittelt und zur Anwendung der Niederlassungsfreiheit führt.
- Die im Streitfall in Frage stehende Norm des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Mit Urteil vom 24.07.2018 entschied der BFH, dass die unionsrechtliche Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs auch bei einer gesetzlichen Mindestbeteiligungsquote von 10 % anzuwenden ist. Bei der zur Debatte stehenden Regelung handelte es sich um § 8b Abs. 7 KStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 (KStG 1999 n.F.). Diese Norm sah vor, dass 5 % der von der Körperschaftsteuer befreiten Dividenden aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft als Betriebsausgaben gelten, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Dividenden stehen. Im Ergebnis lag damit eine faktische Steuerbefreiung

BFH vom 24.07.2018 (AZ: I R 75/16)

von lediglich 95 % der von ausländischen Gesellschaften gezahlten Dividenden vor.

Urteilsfall

FG München  
vom 19.09.2016  
(AZ: 7 K 1118/16)

Im Streitfall war die Klägerin – eine deutsche GmbH – zu 25,17 % an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Indien beteiligt. Das Finanzamt berücksichtigte im angefochtenen Bescheid für die Klägerin entsprechend der Regelung in § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. 5 % der von der indischen Kapitalgesellschaft gezahlten Dividenden als fiktive nicht abziehbare Betriebsausgaben. Dagegen erhob die GmbH schließlich erfolgreich Klage.

aufgrund der in der Zwischenzeit ergangenen Rechtsprechung des EuGH (z.B. EuGH vom 20.12.2017, Deister Holding bzw. Juhler Holding).

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

Zum anderen sieht der BFH in der Anwendung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. eine Verletzung der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit und verweist zur Begründung u.a. auf das EuGH-Urteil vom 23.02.2006 „Keller Holding“. Da die nach § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. pauschalierten fiktiven nicht abziehbaren Betriebsausgaben lediglich zu Lasten ausländischer

EuGH vom 23.02.2006  
(Rs. C-471/04)



Der BFH wies in seinem Urteil die Revision des Finanzamts zurück und bestätigte die Vorinstanz, die von einer Anwendung des § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. absah. Dabei sind aus der Entscheidung des BFH insbesondere zwei Aspekte hervorzuheben:

Beteiligungsgesellschaften wirken, stelle dies eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, von der auch Drittstaatenbeteiligungen erfasst werden.

§ 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. war lediglich bis zur Anwendung der Novelle des § 8b KStG durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 anzuwenden. Damit war § 8b Abs. 7 KStG 1999 n.F. letztmalig im Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden, bzw. bei abweichendem Wirtschaftsjahr, wenn das erste im Veranlagungszeitraum 2001 endende Wirtschaftsjahr vor dem 01.01.2001 begann, letztmalig im Veranlagungszeitraum 2001 (wie im vorliegenden Fall).

BFH vom 06.03.2013  
(AZ: I R 10/11) und vom  
29.08.2012 (AZ: I R 7/12)



Zum einen hält der BFH nicht mehr an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, wonach eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10 % an einer Tochtergesellschaft bei typisierender Betrachtung einen sicheren Einfluss auf diese ermöglichte und damit die Niederlassungsfreiheit zur Anwendung komme. Zu diesem Paradigmenwechsel gelangte der BFH

Ihr Kontakt



StBin Dr. Gabriele  
Rautenstrauch,  
München,  
gabriele.rauten-  
strauch@wts.de

**11 | Gemeinsame Erklärung von Deutschland und den USA über die Durchführung des spontanen Austauschs länderbezogener Berichte** | Autorin: StBin Andrea Groß, München

DEUTSCHLAND/USA



**Key Facts**

- Mit der fortschreitenden Globalisierung werden Maßnahmen zum Internationalen Informationsaustausch forciert.
- BEPS-Aktionspunkt 13 – Erstellung von länderbezogenen Berichten für multinational tätige Unternehmen und deren automatischen Austausch, bereits 74 Staaten haben die mehrseitige Vereinbarung (MCAA CbC) unterzeichnet.
- Deutschland und die USA beschränken sich im Moment noch auf den spontanen Austausch länderbezogener Berichte.
- Spontaner Austausch länderbezogener Berichte über Art. 26 Abs. 1 DBA-USA stellt keine wirksame Rechtsgrundlage i. S. d. § 138a Abs. 7 Satz 2 AO dar.

An dieser Stelle waren die Staaten jedoch in ihren Vorgehensweisen – und damit im gleichmäßigen Vollzug der Besteuerung – begrenzt, weil der völkerrechtliche Grundsatz der formellen Territorialität Ermittlungsmaßnahmen außerhalb der eigenen Staatsgrenzen nicht zulässt. Zur Öffnung dieser nationalen Ermittlungsschranken wurden jedoch in den letzten Jahren zahlreiche Maßnahmen getroffen.

Am 05.10.2015 veröffentlichte die OECD die Ergebnisse zum gemeinsamen Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) von G20 und OECD, welche ein Maßnahmenpaket gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vorschlugen.

Der BEPS-Aktionspunkt 13 sieht die Erstellung von länderbezogenen Berichten für multinational tätige Unternehmen und deren automatischen Austausch (sog. Country-by-Country-Reporting) vor. Am 08.12.2015 (RL (EU) 2015/2376) und 25.05.2016 (RL (EU) 2016/881) beschlossen die europäischen Mitgliedstaaten die entsprechenden Änderungen an der EU-Amtshilferichtlinie, welche diese BEPS-Empfehlung zum Country-by-Country-Reporting innerhalb der EU einheitlich umsetzt.

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ (BEPS-Umsetzungsgesetz) wurde durch die Aufnahme des § 138a in die Abgabenordnung die BEPS-Empfehlung zum Country-by-Country-Reporting in deutsches Recht umgesetzt.

Rechtliche Grundlagen

Umsetzung in deutsches Recht

Informationsaustausch mit Drittstaaten

Internationaler Informationsaustausch

Das Thema des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs und der zwischenstaatlichen Amtshilfe hat in den letzten Jahren einen enormen Bedeutungszuwachs erfahren. Über die bereits in den DBA in Anlehnung an Art. 26 OECD-MA enthaltenen Regelungen sowie die Bestimmungen des alten EG-Amtshilfegesetzes hinaus wurden weitere bi- und multilaterale Vereinbarungen geschlossen und in den nationalen Verfahrensgesetzen die Voraussetzungen für eine umfangreichere Zusammenarbeit der Steuerbehörden geschaffen, insbesondere durch das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG).

Hintergrund



Hintergrund für diese Entwicklungen ist das in den Steuerrechtsordnungen nahezu aller Staaten für unbeschränkt Steuerpflichtige verankerte Welteinkommensprinzip, in Deutschland geregelt in §§ 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 Satz 1 EStG bzw. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 KStG. Dieser Universalitätsgrundsatz fordert auch in Zeiten stetig fortschreitender Globalisierung die steuerliche Erfassung aller weltweit erzielten Einkünfte. Dies setzt jedoch auch die Ermittlung der diesen zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen voraus.

Der Austausch der länderbezogenen Berichte mit Drittstaaten erfolgt auf Grundlage der am 27.01.2016 unterzeichneten mehrseitigen Vereinbarung „Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports“ (MCAA CbC), welche durch die Ratifikation des „Gesetzes zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27.01.2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte vom 19.10.2016“ in deutsches Recht umgesetzt wurde.

Neben Deutschland haben bislang weitere 74 Staaten die mehrseitige Vereinbarung (MCAA CbC) unterzeichnet (Stand: November 2018). Die Liste dieser Staaten kann sich verändern und wird aktualisiert, wenn weitere Staaten die Vereinbarung unterzeichnet haben.

Amtlich vorgeschriebenes XML Schema

Der länderbezogene Bericht hat in einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz entsprechend dem XML Schema der OECD zu erfolgen.

Informationsaustausch mit den Vereinigten Staaten von Amerika (USA)

Am 29.06.2018 wurde mit der US-Steuerbehörde IRS auf der Grundlage von Art. 26 des deutsch-amerikanischen DBA eine gemeinsame Erklärung über den spontanen Austausch von länderbezogenen Berichten getroffen.

BMF vom 16.08.2018

Die gemeinsame Erklärung wird für länderbezogene Berichte für am oder nach dem 01.01.2016 und vor dem 01.01.2017 beginnende Wirtschaftsjahre angewendet.

BMF vom 17.12.2018

Für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2017 und vor dem 01.01.2018 beginnen, wurde am 13.12.2018 erneut eine gemeinsame Vereinbarung mit den Vereinigten Staaten von Amerika abgeschlossen.



Ein zwischenstaatliches Übereinkommen und eine Abmachung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch länderbezogener Berichte wird zwar angestrebt, jedoch wird derzeit noch verhandelt.

Mehr Transparenz, weniger Schlupflöcher

Die gemeinsame Erklärung zielt darauf ab, durch den Spontanaustausch länderbezogener Berichte über Konzernkennzahlen die internationale steuerliche Transparenz zu erhöhen. Darüber hinaus soll der Zugang ihrer jeweiligen Steuerbehörden zu Informationen über die weltweite Verteilung der Einkünfte, die entrichteten Steuern und bestimmte Indikatoren für die Orte wirtschaftlicher Tätigkeit in Steuergemeinschaften, in denen multinationale Konzerne tätig sind, verbessert werden. Hierdurch soll die Beurteilung erheblicher Verrechnungspreisrisiken und anderer Risiken im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ermöglicht werden.

Inwieweit sich die deutsche oder die US-Steuerbehörde der Möglichkeit des spontanen Austauschs von länderbezogenen Berichten bedienen, bleibt abzuwarten, da zum einen Art. 26 Abs. 1 DBA-USA für die Erforderlichkeit der auszutauschenden Information eine strikte Subsidiarität beinhaltet. Dies bedeutet, dass ein Staat zunächst die ihm nach nationalem Recht zugänglichen Informationsquellen auszuschöpfen hat, bevor er sich der Amtshilfe bedienen kann. Sowohl Deutschland als auch die USA sehen eine sekundäre Berichtspflicht im nationalen Recht für den Fall vor, dass die zuständige Behörde den länderbezogenen Bericht – z.B. aufgrund eines Versagens des automatischen Informationsaustauschs – nicht erhält. Hierdurch werden alle in dem Steuerhoheitsgebiet ansässigen bzw. belegenen Konzerngesellschaften und/oder Betriebsstätten verpflichtet, den länderbezogenen Bericht für die Unternehmensgruppe zu erstellen und losgelöst vom Informationsaustausch zu übermitteln.

Zum anderen steht dem Steuerpflichtigen im Inland beim spontanen Informationsaustausch ein Anhörungsrecht gem. §§ 117 Abs. 4 Satz 3, 91 AO zu, so dass eine inländische berichtspflichtige Konzern Einheit im Vorfeld der Übermittlung des länderbezogenen Berichts anzuhören ist. Ist diese mit dem beabsichtigten Spontanaustausch des länderbezogenen Berichts nicht einverstanden, kann sie sich hiergegen mit einer einstweiligen Anordnung gem. § 114 FGO wenden.

Im Ergebnis stellt der spontane Austausch länderbezogener Berichte über Art. 26 Abs. 1 DBA-USA keine wirksame Rechtsgrundlage i. S. d. § 138a Abs. 7 Satz 2 AO dar. Denn weder sind die Informationen für die Durchführung des Abkommens oder für die nationale Besteuerung erforderlich noch sind sie über das innerstaatliche Recht nicht beschaffbar.

Um den Austausch des länderbezogenen Berichts rechtssicher durchzuführen, ist daher ein gesondertes bilaterales Verwaltungsabkommen zwischen den USA und Deutschland zwingend erforderlich.

Die Erforderlichkeit der auszutauschenden Informationen nach Art. 26 Abs. 1 DBA-USA beinhaltet strikte Subsidiarität

Anhörungsrecht gem. §§ 117 Abs. 4 Satz 3, 91 AO

Ihr Kontakt



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

12 | Update: BEPS 2.0 / Neuordnung von Besteuerungsrechten und Digital Services Tax | Autor: RA Martin Loibl, München

EU/OECD



Policy Note und Unterlagen für die öffentliche Konsultation 2019

**Key Facts**

- OECD veröffentlicht Unterlagen für eine öffentliche Konsultation zu den Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft.
- Darin wird Zwei-Säulen-Modell aus Neuordnung der Besteuerungsrechte und weltweiter effektiver Mindestbesteuerung favorisiert.
- ECOFIN weiterhin uneinig über die Einführung einer Digital Services Tax.

Im Vorgriff auf den für Juni 2019 geplanten Zwischenbericht wurden jetzt die bereits erwähnte Policy Note und die Unterlagen für die öffentliche Konsultation veröffentlicht.

Innerhalb des IF wird ein Zwei-Säulen-Modell favorisiert, wonach ergänzend zu einer Neuordnung der Besteuerungsrechte (nicht nur) bei digitalen Geschäftsmodellen eine weltweite effektive Mindestbesteuerung sichergestellt werden soll. In der Policy Note und den Unterlagen für die öffentliche Konsultation sind die folgenden Grundzüge der geplanten OECD-Arbeit beschrieben:

Die bisherigen Gewinnzuordnungsregelungen stellen auf das Vorhandensein einer physischen Präsenz des Unternehmens ab. Sie sprechen grundsätzlich dann einem Staat das Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen zu, wenn dort eine Betriebsstätte o.ä. vorhanden ist. Mit Blick auf digitale Geschäftsaktivitäten wird konstatiert, dass die Allokationsregelungen mangels physischer Präsenz in Marktstaaten angepasst werden könnten. Hierzu werden drei verschiedene Maßnahmen/Ansätze diskutiert:

Der Vorschlag einer „User Participation“ aus dem Vereinigten Königreich sieht einen Wertschöpfungsbeitrag von „aktiven“ Usern (insbesondere) sozialer Netzwerke (z.B. Facebook), Suchmaschinen (z.B. Google) oder online Marktplätzen (z.B. Amazon Marketplace) durch Überlassung von Nutzerdaten vor. Im Ergebnis soll hierdurch eine Reallokation eines Gewinnanteils von Gesellschaften einer Unternehmensgruppe hin zu Jurisdiktionen erfolgen, in denen die User ansässig sind.

Aus den USA stammt der Vorschlag, den Gewinnanteil basierend auf „Marketing Intangibles“ separat zu ermitteln und diesen den jeweiligen Marktstaaten zuzuordnen. Mithin könnte der Zugang zu lokalen Märkten darin berücksichtigt werden. Für die Ermittlung dieses Anteils wird in den Unterlagen für die öffentliche Konsultati-

Pillar 1 (Neuordnung von Besteuerungsrechten)

„User Participation“

„Marketing Intangibles“

OECD Am 13.02.2019 veröffentlichte das sog. Inclusive Framework der OECD (eine Gruppe von insgesamt 127 Staaten, „IF“) die Unterlagen für eine öffentliche Konsultation zu den Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Dem voraus gingen Anfang Januar Diskussionen des IF, welche in der sog. Policy Note vom 23.01.2019 resultierten, in der die diskutierten Lösungsansätze skizziert werden. Ferner wurden die weiteren Schritte für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Rahmen des BEPS-Projekts beschlossen.

BEPS Action 1 Report 2015



Im Oktober 2015 veröffentlichte die OECD am Rahmen des BEPS-Projekts auch den BEPS Action 1 Report zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Das IF fasste darin die Kernherausforderungen der digitalen Wirtschaft zusammen und diskutierte mögliche Lösungsansätze. Eine Empfehlung wurde aber nicht ausgesprochen.

Interim Report 2018

In dem im März 2018 veröffentlichten „Interim Report“ zeigte das IF die Positionen der damals noch 113 Mitgliedstaaten auf. Es herrschte Einigkeit der Mitglieder darüber, dass auf eine abgestimmte, langfristige Lösung hingearbeitet werden soll. Dabei kristallisierten sich drei Gruppen innerhalb des IF heraus, welche hinsichtlich des Ausmaßes der steuerlich notwendigen Änderungen unterschiedlicher Meinung sind. Es wurde daraufhin ein zweijähriges Projekt gestartet, um bis 2020 Konsens bei den Mitgliedern herzustellen. Hierzu wurde ein Zwischenbericht für das Jahr 2019 angekündigt.

on neben dem Fremdvergleichsgrundsatz noch eine alternative Formelaufteilung vorgeschlagen. Anders als der Vorschlag der „User Participation“ wäre dieser Vorschlag nicht nur auf hoch digitalisierte Geschäftsmodelle anwendbar, sondern hätte einen breiteren Einfluss auf die Digitalisierung der Wirtschaft.

„Significant Economic Presence“

Einem Vorschlag von 24 Staaten (u. a. Indien, Kolumbien, Ghana) zufolge könnte eine signifikante ökonomische Präsenz im Marktstaat dann begründet werden, wenn der Nutzerstamm und die von den Endkunden generierten Daten wesentliches Merkmal der Wertschöpfungskette sind (basierend auf der „fractional apportionment method“ aus dem BEPS Action 1 Report, s.o.). Der Vorschlag beinhaltet ferner die Einführung einer Quellensteuer als Erhebungsverfahren und Vollziehungsinstrument.

Den drei Vorschlägen ist gemein, dass sie über das traditionelle Konzept der physischen Präsenz hinausgehen und einen globalen Ansatz für die Gewinnermittlung vorsehen. Jedoch gehen die Vorschläge unterschiedliche Wege hinsichtlich der Gewinnzuordnung. Die Unterlagen für die öffentliche Konsultation beinhalten weitere Überlegungen zu möglichen Ausgestaltungen dieser Vorschläge.

Pillar 2 (Effektive Mindestbesteuerung)

Basierend auf einem Vorschlag aus Deutschland und Frankreich wird parallel und ergänzend zu den drei zuvor genannten Vorschlägen ein Mechanismus zur Etablierung eines Mindestbesteuerungsniveaus diskutiert. Hierzu sollen zwei in gegenseitiger Beziehung stehende Regelungen durch Änderungen in nationalen Gesetzen und Doppelbesteuerungsabkommen implementiert werden.

Die „income inclusion rule“, welche das Einkommen einer ausländischen Branch oder einer verbundenen Gesellschaft der Besteuerung unterwirft, sofern dieses Einkommen im Ausland lediglich einer niedrigen Effektivbesteuerung unterliegt.

Die „tax on base eroding payments rule“, welche den Abzug oder eine Befreiung basierend auf einem Doppelbesteuerungsabkommen untersagt, solange eine Zahlung nicht einer Effektivbesteuerung

mit oder über einem Mindeststeuersatz unterliegt.

Hiermit sollen Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer verhindert werden. Ziel sei jedoch nicht, Mindeststeuerniveaus verbindlich für die Staaten des IF vorzugeben. Vielmehr sollen international einheitliche Maßnahmen gefunden werden, mit denen negativ betroffene Staaten bei Gewinnverschiebungen in diese Jurisdiktionen reagieren können.

Die öffentliche Konsultation über das dargestellte Zwei-Säulen-Modell soll durch die Task Force für die digitale Wirtschaft (Arbeitsgruppe innerhalb des IF, „TFDE“) im Laufe des März 2019 erfolgen und mit einer öffentlichen Anhörung bei der OECD in Paris abgeschlossen werden. Ziel ist ein detailliertes Arbeitsprogramm auszuarbeiten, welches dann bei dem geplanten Treffen des IF im Mai 2019 beschlossen werden und in dem Zwischenbericht an die G20 münden soll.

Parallel zu den Entwicklungen bei der OECD drängen einige Staaten und Regionen zu temporären Lösungen.



In ihrer letzten ECOFIN-Sitzung am 04.12.2018 haben die EU-Finanzminister erneut über den Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Digital Services Tax (DST) beraten, allerdings ohne einen Richtlinienentwurf formal anzunehmen. Der Kompromissvorschlag der österreichischen Ratspräsidentschaft war nicht mehr Gegenstand der Diskussion, da sich bereits im Vorfeld herausgestellt hatte, dass kein (einstimmiges) Votum der Mitgliedstaaten erreicht werden kann.

Stattdessen wurde ein in letzter Minute erarbeiteter gemeinsamer Vorschlag von Deutschland und Frankreich präsentiert. Dieser sieht vor, dass der Besteuerungsgegenstand auf den Umsatz mit Online-Werbung beschränkt werden soll, während der Steuersatz von 3 % beibehalten wird.

Nächste Schritte

ECOFIN

3 % Steuer auf Umsatz aus Online-Werbung

„Sunrise“- und  
„Sunset“-Regelung

Zudem soll sowohl eine sunrise-Regel als auch eine sunset-Regel in die Richtlinie aufgenommen werden. Demnach würde der – im Detail noch zu erarbeitende Vorschlag – nur in Kraft treten, wenn die OECD nicht rechtzeitig eine international konsentrierte Lösung hervorgebracht hat (sunrise). Darüber hinaus würde die Steuer 2025 automatisch auslaufen (sunset).

Einigung über  
Digital Services Tax bis  
März 2019 angestrebt

Der neue Vorschlag soll – jedenfalls nach dem Willen von Deutschland und Frankreich – bis spätestens März 2019

vom ECOFIN beschlossen werden und am 01.01.2021 in Kraft treten. Auch die seit 01.01.2019 aktive rumänische Ratspräsidentschaft beabsichtigt bis März 2019 eine Einigung bei der DST herbeizuführen. Da sich bei der o.g. ECOFIN-Sitzung bereits mehrere Staaten zurückhaltend bis ablehnend geäußert haben, ist die Herbeiführung einer einstimmigen Beschlusslage im ECOFIN nach wie vor zweifelhaft. Eine langfristige Lösung soll nach Ansicht der rumänischen Ratspräsidentschaft an die Aktivitäten der OECD gekoppelt werden.

Ihr Kontakt



RA Martin Loibl,  
München,  
martin.loibl@wts.de

### 13a | Zuzugsfreibetrag für ausländische Wissenschaftler und Forscher |

Autor: StB Dr. Jürgen Reinold, Wien

#### Key Facts

- Zuerkennung eines Freibetrags in Höhe von 30 % der inländischen und zum Teil ausländischen (Tarif-) Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit.
- Der Zuzug einer hochqualifizierten Person muss der Förderung von Wissenschaft und Forschung dienen und damit im öffentlichen Interesse liegen.
- Der Antrag ist beim Bundesminister für Finanzen binnen sechs Monaten ab Zuzug einzureichen.

wissenschaftlicher Tätigkeit, soweit diese nach dem Tarif versteuert werden. Der Zuzugsfreibetrag wird per Bescheid für fünf Jahre zuerkannt und wird beim Lohnsteuerabzug wie auch bei der Veranlagung berücksichtigt. Die Begünstigung soll den Zuzugsmehraufwand (wie etwa Unterschiede im Preisniveau, Kosten für den Umzug, Kosten für eine doppelte Haushaltsführung einschließlich der Fahrtkosten und der Kosten für Sprachkurse) und den auf die Inlandseinkünfte entfallenden steuerlichen Nachteil pauschal abgelten. Wird der Freibetrag gewährt, so können daneben keine weiteren Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnlichen Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, geltend gemacht werden.

### ÖSTERREICH



Hintergrund

Für ausländische Wissenschaftler und Forscher wird der Zuzug nach Österreich durch Steuerbegünstigungen attraktiv gemacht:

- durch Beibehaltung der bisherigen ausländischen Steuerbelastung (mindestens aber 15 %) auf die ausländischen Einkünfte und
- durch Gewährung eines Steuerfreibetrags in Höhe von 30 % der zum Tarif versteuerten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit („Zuzugsfreibetrag“).

Die erste Begünstigung kann ebenso von Sportlern und Künstlern angewendet werden, die nach Österreich zuziehen. In der Praxis ist jedoch der Zuzugsfreibetrag die mit Abstand am häufigsten beantragte Art der Zuzugsbegünstigung.

Voraussetzung ist primär, dass ein öffentliches Interesse am Zuzug der betreffenden Person vorliegt. Die Personen müssen jeweils im Spitzenbereich ihrer Personengruppe tätig sein und ihre hohe wissenschaftliche Qualifikation muss dokumentiert werden. Angenommen wird dies bei Professoren an der Uni oder FH sowie bei im Rahmen ihres Habilitationsfachs tätigen Wissenschaftlern.

Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb, einer Betriebsstätte oder einer anderen inländischen wirtschaftlich selbständigen Einheit dieser Forschungseinrichtung erfolgen. Die der Forschung und experimentellen Entwicklung bzw. der Wissenschaft dienenden Tätigkeiten

Wissenschaft  
und Forschung

Wirkungsweise des  
Zuzugsfreibetrags

Der Zuzugsfreibetrag beträgt 30 % der Einkünfte aus in- und ausländischer

Formelle  
Voraussetzungen

müssen im Kalenderjahr zumindest überwiegen (mehr als 50 % der Arbeitszeit).

Der Antrag ist innerhalb von sechs Monaten ab Zuzug schriftlich beim österreichischen Bundesministerium für Finanzen (öBMF) einzureichen. Dem Antrag auf Zuzugsbegünstigung muss ein Verzeichnis beigelegt werden, das folgende Angaben enthält:

- Die Glaubhaftmachung, dass der Zuzug im öffentlichen Interesse gelegen sein wird,
- die Bekanntgabe des Wegzugsstaates,
- die Bekanntgabe des Zuzugszeitpunktes,
- die Bekanntgabe der inländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,
- die Bekanntgabe der ausländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von fünf Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,
- die Bekanntgabe der Mittelpunkte der Lebensinteressen in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt und
- für Anträge auf Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen die vollständige Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes.

Des Weiteren muss der jährlichen Steuererklärung eine Anlage beigelegt werden, in der folgende Informationen bekanntgegeben werden müssen:

- Die Glaubhaftmachung, dass das öffentliche Interesse am Zuzug im Veranlagungsjahr vorliegt,
- die ausländischen und inländischen Wohnsitze im jeweiligen Veranlagungszeitraum und
- die Glaubhaftmachung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im jeweiligen Veranlagungszeitraum in Österreich liegt.

Die Gewährung der Zuzugsbegünstigung wird laut Erfahrungsberichten restriktiv gehandhabt. In der Praxis ergeben sich immer wieder Schwierigkeiten, die tatsächliche Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich nachzuweisen (z.B. weil ein Beschäftigungsverhältnis zu einer ausländischen Universität besteht oder der Lebenspartner noch im Ausland wohnt) und die fachliche Qualifikation/wissenschaftliche Tätigkeit glaubhaft zu machen. Zu beiden Themen sind derzeit beim Verwaltungsgerichtshof Verfahren anhängig, die sich mit der Frage beschäftigen, ob die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung lediglich an die Begründung eines inländischen Wohnsitzes oder auch an die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich anknüpft und ob die Lehrtätigkeit an der Universität – neben der „klassischen“ Erforschung, dem Erringen neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse – als wissenschaftliche Tätigkeit einzustufen ist.

Praxis

Ihr Kontakt



StB Dr. Jürgen  
Reinold, Wien,  
juergen.reinold@  
wts.at





**13b | Digitale Produkte und Dienstleistungen im KFZ-Handel – öBMF zu Quellensteuer und Betriebsstättenfragen** | Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz

ÖSTERREICH



**Key Facts**

- Die Überlassung von Software unterliegt dann keinem Quellensteuerabzug, wenn ein Veräußerungstatbestand vorliegt.
- Entscheidend ist, ob dem Nutzer ein Werknutzungsrecht zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt wurde.
- Bei Bestehen einer wirtschaftlichen Abschlussvollmacht für den Vertrieb der Software und einer Abhängigkeit vom deutschen Automobilhersteller können österreichische Händler dem deutschen Automobilhersteller eine Vertreterbetriebsstätte in Österreich vermitteln.
- Für die Abhängigkeit des Händlers sprechen detaillierte Weisungen und eine umfassende Kontrolle durch den deutschen Hersteller sowie fehlendes Unternehmerrisiko auf Seiten des österreichischen Händlers.
- Bei verbundenen Unternehmen stellt sich die Frage der Vertreterbetriebsstätte im Verhältnis Österreich-Deutschland in der Regel nicht.

Werknutzungsrecht zur wirtschaftlichen Weiterverwertung im Sinne des Urheberrechtsgesetzes eingeräumt wird. Ein solches Werknutzungsrecht kann insbesondere aus einem Recht zur Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung oder Veröffentlichung bestehen. Das österreichische BMF folgt hier somit der deutschen Ansicht, dass selbst regelmäßige Zahlungen für die Nutzung einer Software dann nicht quellensteuerpflichtig sind, wenn damit nur der bestimmungsgemäße Gebrauch der Software abgegolten wird.

Im vorliegenden Fall des deutschen Automobilherstellers konnte den Endabnehmern der Software kein Werknutzungsrecht an der Software unterstellt werden, da diesen lediglich das Recht zur Eigennutzung der angebotenen Funktionalitäten der Software zukommt. Eine Abzugssteuerpflicht der Kunden war daher auszuschließen.

Bei Nichtbestehen einer festen Geschäftseinrichtung des deutschen Automobilherstellers könnten die österreichischen Vertriebspartner dem Automobilhersteller ggf. eine Vertreterbetriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 4 DBA Österreich-Deutschland vermitteln. Sowohl aus österreichischer Sicht als auch auf Basis des OECD-Kommentars würde dafür bereits eine wirtschaftliche Abschlussvollmacht ausreichen. Die Abhängigkeit eines Vertreters wäre im konkreten Fall besonders dann nicht auszuschließen, wenn die Einzelhändler detaillierten Weisungen und einer umfassenden Kontrolle durch den deutschen Automobilhersteller unterliegen und wenn der deutsche Hersteller auch das Unternehmerrisiko trägt. Im Konzern stellt sich die Frage der Vertreterbetriebsstätte jedoch nicht. Absatz 5 des Protokolls zum DBA regelt, dass im Falle von verbundenen Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise abgegolten werden.

Betriebsstättenbegründung durch österreichische Vertriebspartner

Sachverhalt des EAS 3408 vom 03.09.2018

Ausgangssachverhalt des gegenständlichen EAS ist ein deutscher Automobilhersteller, der es im Wege österreichischer Importeure und Einzelhändler österreichischen Kunden vertraglich ermöglicht, Online-Services (z.B. Verkehrsinformationen) und Funktionserweiterungen in Form der Freischaltung von Hard- und Softwarekomponenten (z.B. Power-Upgrade des Motors) zu erwerben.

Quellensteuerabzug bei Überlassung von Software

Eine Quellensteuerabzugsverpflichtung auf Zahlungen für die Softwarenutzung durch österreichische Kunden würde dann vorliegen, wenn es sich um eine Überlassung von Rechten handelt, nicht hingegen bei einer Veräußerung.

Bei der Überlassung von Software ist gemäß dem öBMF ein Steuerabzug nur dann vorzunehmen, wenn dem Nutzer ein

**Ihr Kontakt**



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

## Neue Regeln zum Messen und Schätzen bei Stromkostenprivilegierungen |

Autor: Dr. Christoph Palme, Düsseldorf

### Key Facts

- Reduzierung von Stromkostenbestandteilen wie EEG-Umlage, KWKG-Umlage etc. im Grundsatz nur bei geeicher Messung.
- Unter strengen Voraussetzungen auch Schätzung möglich.
- Genaue Abgrenzung von Drittmengen erforderlich.
- Erleichterung durch Bagatellregelung.
- Rückwirkende Geltung seit 01.01.2018.

zu vermeiden. Bei der EEG-Umlagen-Privilegierung im Rahmen der Eigenversorgung ist außerdem noch erforderlich, dass Erzeugung und Selbstverbrauch strikt zeitgleich bezogen auf jedes 15-Minuten-Intervall stattfinden. Es können also nicht etwa Erzeugung und Selbstverbrauch über bestimmte Zeiträume saldiert und dabei zwischenzeitlich auch Strommengen von Dritten bezogen werden.

Würde man eine Abgrenzung von Selbstverbrauch und Drittverbrauch für jede noch so geringe Strommenge verlangen, führte dies zu technisch unmöglichem oder unverhältnismäßigem Messaufwand, man denke nur an Strom, der zum Aufladen von Telefonen, Benutzen von mitgebrachten Notebooks und Laptops, beim Kaffeekochen, durch Reinigungsteams oder für kleinere Handwerkerarbeiten bereit gestellt wird. Für solche und ähnliche Konstellationen enthält § 62a EEG 2017 eine Vereinfachungsregelung. Danach müssen bestimmte Bagatellstrommengen nicht abgegrenzt werden, können also dem weiter leitenden Unternehmen als Selbstverbrauch zugerechnet werden. Voraussetzung hierfür ist unter anderem, dass es sich um geringfügige Strommengen handelt und diese nicht gesondert abgerechnet werden. Auch die Unternehmensgröße und die Höhe seines Stromverbrauchs soll bei der Bewertung berücksichtigt werden.

Bagatellregelung für Drittstrommengen

Energiesammelgesetz vom 17.12.2018

Im Dezember 2018 beschloss der Deutsche Bundestag mit dem sog. Energiesammelgesetz zahlreiche Neuerungen im Bereich des Energierchts. Für die stromkostenintensive Industrie von besonderem Interesse sind die neuen Regelungen zum Messen und Schätzen privilegierter Strommengen. Dabei handelt es sich um Vergünstigungen bei der EEG-Umlage, der KWKG-Umlage, der Offshore-Haftungsumlage und bei den Netzentgelten. Die Kernbestimmungen hierfür beziehen sich auf die EEG-Umlage und finden sich in §§ 62a und b EEG 2017. Übergangsregelungen enthalten die Absätze 10 und 11 des § 104 EEG 2017. Für die Reduktionen bei KWKG-Umlage, Offshore-Haftungsumlage und Netzentgelten verweisen das KWKG, das EnWG und die Stromnetzentgeltverordnung jeweils auf die genannten neuen EEG-Bestimmungen. Die §§ 62a und b sowie 104 Abs. 10 und 11 EEG 2017 gelten hier also auch.

Messung als Voraussetzung für Privilegierung bei Stromkostenbestandteilen

Die Grundregel enthält § 62b Abs. 1 EEG 2017. Danach sind Strommengen, für die die volle oder anteilige EEG-Umlage zu zahlen ist, durch mess- und eichrechtskonforme Messeinrichtungen zu erfassen. Gleiches gilt für die Abgrenzung von Strommengen mit verschieden hoher EEG-Umlage wie zum Beispiel bei Eigenversorgung oder im Rahmen der Besonderen Ausgleichsregelung. Schließlich sind, insbesondere im Rahmen der Antragstellung für die Besondere Ausgleichsregelung, auch selbst verbrauchte Strommengen von an Dritte weitergeleiteten Strommengen abzugrenzen. Zweck all dieser Regelungen ist es, die missbräuchliche Inanspruchnahme von Stromkostenprivilegierungen

Soweit die Bagatellregelung nicht greift, ist eine genaue Abgrenzung von selbst verbrauchten Strommengen und Drittstrommengen vorzunehmen. Dies ist insbesondere bei der Antragstellung im Rahmen der Besonderen Ausgleichsregelung von hoher praktischer Bedeutung, denn nur die selbst verbrauchten Strommengen dürfen zur Ermittlung der Stromkostenintensität (SKI) – einer wichtigen Größe für die Reduzierung der EEG-Umlage – herangezogen werden. Maßgeblich für die Zurechnung des Stroms ist, wer jeweils Betreiber der Stromverbrauchseinrichtung ist. Hier kommt es bei Einschaltung Dritter auf dem Betriebsgelände zu Abgrenzungsproblemen. Maßgeblich ist, wer die tatsächliche Sachherrschaft über die

Abgrenzung von Selbstverbrauch und Weiterleitung

Stromverbrauchseinrichtungen ausübt, deren Fahrweise bestimmt und das wirtschaftliche Risiko von Stromausfällen trägt. Dies erfordert neben einer Vertragsanalyse auch eine tatsächliche Betrachtung.

Ausnahmsweise  
Schätzung möglich

Bei technischer Unmöglichkeit oder wirtschaftlicher Unzumutbarkeit des Einsatzes von geeichten Zählern erlaubt § 62b Abs. 2 Nr. 2 EEG 2017 auch den Einsatz von Schätzverfahren. Diese müssen dann jedoch die Voraussetzungen nach § 62b Abs. 3 EEG 2017 erfüllen. So müssen sie in sachgerechter und in einer für nicht sachverständige Dritte jederzeit nachvollziehbaren und nachprüfbarer Weise erfolgen. Außerdem verlangt § 62b Abs. 4 EEG 2017 eine Testierung der Korrektheit von Schätzungen durch Wirtschaftsprüfer.

Messung und EEG-  
Begrenzungsbescheide

Die Neuregelung soll Rechtsklarheit in einen Bereich bringen, der bisher ohne gesetzliche Grundlage nur durch Hinweisblätter des BAFA „geregelt“ wurde. Das BAFA äußerte sich daher noch im Dezember 2018 gleich mit drei Hinweis schreiben zu den neuen Regelungen. So verlangt das BAFA etwa eine Überprüfung der Angaben zu Drittstrommengen vor dem Hintergrund der neuen Regelungen und ggf. angepasste WP-Testate sowie das Ausfüllen von Fragebögen zum Thema Weiterleitung. Hierfür hat das BAFA eine Frist bis zum 31.03.2019 gesetzt. Die Erteilung der Begrenzungsbescheide wurde hiervon aber nicht abhängig gemacht. Sofern jedoch die geforderten Angaben noch nicht gemacht wurden, ergingen die Begrenzungsbescheide unter Änderungs vorbehalt. Sie können also ggf. angepasst oder gar zurückgenommen werden.

Werkverträge,  
Dienstverträge und  
Leiharbeit aus der  
Sicht des BAFA

Für große Irritationen sorgt das BAFA mit seinen Äußerungen zur Abgrenzung von Werk- und Leiharbeitnehmerverträgen. Diese Abgrenzung ist wichtig, da bei Werkverträgen SKI-mindernde Stromwei-



terleitung vorliegt, bei Leiharbeitnehmern hingegen Eigenverbrauch des Antragstellers. Außerdem darf Aufwand für Werkverträge im Rahmen der Bruttowertschöpfungsrechnung abgesetzt – und damit SKI-erhöhend – angesetzt werden, was bei Leiharbeitnehmern nicht erlaubt ist. Diese Abgrenzung kann daher von immenser Bedeutung für den Erfolg von Begrenzungsanträgen sein. Statt jedoch die fein ausdifferenzierte und gängige arbeitsrechtliche Abgrenzung zwischen Werkvertrag und (offenen wie verdeckten) Leiharbeitnehmerverträgen zu übernehmen, scheint das BAFA eine eigene dritte Kategorie einführen zu wollen, welche sie als Dienstvertrag bzw. Dienstverschaffungsvertrag bezeichnet. In solchen Fällen will sich das BAFA offenbar ein Prüfungsrecht vorbehalten und Fälle in die Kategorie Leiharbeitnehmer einstufen, die es arbeitsrechtlich gar nicht sind. Hintergrund ist die Befürchtung des BAFA, durch Werk- und Dienstverträge würde es zu Missbrauch bei der Antragsstellung kommen. Dadurch zwingt das BAFA Antragsteller wie Wirtschaftsprüfer, Sachverhalte entgegen den Vorgaben der Bruttowertschöpfungsrechnung zu Faktorkosten nach der Definition des Statistischen Bundesamtes darzustellen. Dies führt zu Unsicherheiten der Wirtschaftsprüfer bei der Bearbeitung der EEG-Testate.

Mit seiner eigenmächtigen Abwandlung der Bruttowertschöpfungsrechnung betritt das BAFA dünnes Eis. Der Gesetzgeber hat eindeutig eine durchgängige Anwendung der Grundsätze der Bruttowertschöpfungsrechnung zu Faktorkosten nach der Definition des Statistischen Bundesamtes, Fachserie 4, Reihe 4.3 vorgeschrieben und bewusst nur eine einzige Abweichung bei den Leiharbeitnehmern zugelassen. Das BAFA variiert nun die Bruttowertschöpfungsrechnung entgegen dieser Vorgabe in einschneidender Weise, indem es die Kategorie von Dienstverträgen mit Verdacht auf Leiharbeitnehmerschaft einführt, die es nach der Definition der Bruttowertschöpfungsrechnung des Statistischen Bundesamtes nicht gibt. Etwa im Stromsteuerbereich untersagt die Rechtsprechung der Exekutive solche Manipulationen bei Verweisen des Gesetzgebers auf statistische Methoden und Regelwerke. Klagen gegen diese Verwaltungspraxis des BAFA könnten daher durchaus erfolgversprechend sein.

Klagen gegen die  
neue BAFA-Praxis  
wahrscheinlich

Ihr Kontakt



**RAin Dr. Sabine  
Schulte-Beck-  
hausen, Köln,  
sabine.schulte-beck-  
hausen@wts-legal.de**

## Uneingeschränkte arbeitsvertragliche Verfallklauseln sind unwirksam |

Autoren: RA Dorothee Reuther und Fabian Federlein, beide München

### Key Facts

- Arbeitsvertragliche Verfallklauseln, die den Mindestlohn nicht ausnehmen, sind insgesamt unwirksam, wenn der Arbeitsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen wurde.
- Entsprechende Verfallklauseln in vor 2015 geschlossenen Arbeitsverträgen sind ab 2015 teilunwirksam.
- Bei einer Verlängerung eines Arbeitsvertrages nach dem 01.01.2015 kommt es darauf an, ob die ursprüngliche Verfallklausel Gegenstand der Willensbildung der Parteien war.
- Das Risiko unwirksamer Verfallklauseln trägt der Arbeitgeber.

Abgeltung von Urlaubsansprüchen gerichtlich geltend. Der zwischen den Parteien bestehende befristete Arbeitsvertrag aus dem Jahr 2014 sowie der diesen im Jahr 2015 ersetzende unbefristete Vertrag enthielt jeweils die folgende formulärmäßige Verfallklausel: „Alle beiderseitigen Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis und solche, die mit dem Arbeitsverhältnis in Verbindung stehen, verfallen, wenn sie nicht innerhalb von drei Monaten nach Fälligkeit gegenüber der anderen Vertragspartei schriftlich geltend gemacht worden sind.“ Während das LAG die Rechtsansicht des Beklagten teilte, nach der ein Anspruch infolge des Vergleichs, jedenfalls aber aufgrund der vertraglichen Ausschlussklausel verfallen sei, folgte das BAG in der Revision dem Begehren des Klägers.

BAG vom 18.09.2018  
(AZ: 9 AZR 162/18)



Urteilsfall

Das Bundesarbeitsgericht schafft mit seinem Urteil vom 18.09.2018 Klarheit hinsichtlich der umstrittenen Frage, ob und inwieweit eine uneingeschränkte Verfallklausel in Arbeitsverträgen, die seit der Geltung des Mindestlohns (d.h. ab dem 01.01.2015) abgeschlossen wurden, unwirksam ist.

Zwischen den Parteien des gegenständlichen Verfahrens bestand Streit über die Abgeltung von Urlaubsansprüchen. Im Jahr 2016 wurde das zwischen den Parteien

Das BAG stellt klar, dass die im Arbeitsvertrag aus 2015 enthaltene umfassende Verfallklausel insgesamt unwirksam ist. Vom Anwendungsbereich der spezifischen Verfallklausel umfasst waren alle gegenseitigen Ansprüche, mithin auch der Anspruch auf den gesetzlichen Mindestlohn. Gemäß § 3 Satz 1 MiLoG ist dieser allerdings grundsätzlich nicht abdingbar. Eine in der Literatur vertretene Ansicht, der Wortlaut des § 3 Satz 1 MiLoG, der eine Unwirksamkeit „insoweit“ anordnet, führe als *lex specialis* nur zu einer Teil-

Umfassende Verfallklausel insgesamt unwirksam



bestehende Arbeitsverhältnis durch den Beklagten aus betrieblichen Gründen fristgemäß gekündigt. Der darauffolgende Kündigungsrechtsstreit endete durch gerichtlichen Vergleich, mit dem auch alle Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis und seiner Beendigung erledigt wurden. Im Jahr 2017 machte der Kläger erstmals die

nichtigkeit der Verfallklausel, lehnt das BAG ab. § 307 Abs. 1 Satz 2 BGB gelte nicht nur subsidiär zu, sondern gleichwertig neben § 3 Satz 1 MiLoG. Daher müsse die Verfallklausel ganzheitlich betrachtet und einer einheitlichen AGB-Kontrolle unterzogen werden mit dem Ergebnis, dass die uneingeschränkte Klausel gegen das Trans-

parenzgebot des § 307 Abs. 1 Satz 2 BGB verstoße. Die konkrete Verfallklausel stelle die Rechtslage unzutreffend dar, indem sie den Anspruch auf den gesetzlichen Mindestlohn nicht ausnehme, und sei deshalb irreführend. Da sie nicht teilbar sei, sei die Klausel gemäß § 307 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 BGB insgesamt unwirksam. Damit gelte die Ausschlussfrist auch nicht für die streitgegenständliche Urlaubsabgeltung.

Verfallklauseln  
vor Geltung des  
Mindestlohns

Im Übrigen stellt das BAG klar, dass es bei der Beurteilung der Wirksamkeit einer den Mindestlohn erfassenden Verfallklausel grundsätzlich auf die Gesetzeslage ankommt, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses galt. Daher müsse danach unterschieden werden, ob der Vertrag vor der Geltung des Mindestlohns, d.h. bis zum 31.12.2014, oder erst danach abgeschlossen wurde. Für vor Geltung des Mindestlohns abgeschlossene Verträge verstieß die Verfallklausel seinerzeit nicht gegen § 3 Satz 1 MiLoG, so dass sie wegen der nachträglichen Änderung der Gesetzeslage eine Teilnichtigkeit nur in Bezug auf Ansprüche auf Mindestlohn zur Folge habe.

Verlängerung von  
Arbeitsverhältnissen  
nach Geltung des  
Mindestlohns

Wird ein vor dem 31.12.2014 geschlossenes Arbeitsverhältnis nach diesem Zeitpunkt fortgeführt, kommt es darauf an, ob die ursprüngliche Verfallklausel im Rahmen der Fortführung Gegenstand der rechtsgeschäftlichen Willensbildung war. Dies ist insbesondere der Fall, wenn eine Erklärung enthalten ist, wonach „alle

anderen Vereinbarungen aus dem Anstellungsverhältnis unberührt bleiben.“

Für die Praxis stellt sich die Frage, wie die Verfallklausel zukünftig zu formulieren ist. Das BAG lässt in seiner Entscheidung ausdrücklich offen, ob die Nicht-Herausnahme der ebenfalls unabdingbaren Ansprüche beispielsweise aus § 9 AEntG, § 77 Abs. 4 BetrVG oder § 4 Abs. 4 Satz 3 TVG aus der Verfallklausel auch zur Intransparenz und damit zur Unwirksamkeit führt. Im Sinne der Rechtssicherheit empfiehlt sich daher, bei der Formulierung von Verfallklauseln sämtliche unverzichtbare Ansprüche vom Anwendungsbereich auszuschließen und die vorgenannten hierbei konkret zu bezeichnen.

Darüber hinaus steht der Arbeitgeber als Klauselverwender vor der Herausforderung, wie Verfallsklauseln in laufenden Arbeitsverträgen modifiziert werden können. In der Regel liegen die Voraussetzungen für einseitige Korrekturmöglichkeiten durch den Arbeitgeber (Änderungskündigung oder Störung der Geschäftsgrundlage) nicht vor. Sollte aus anderem Anlass ein Nachtrag zu einem vor dem 31.12.2014 geschlossenen Arbeitsvertrag vereinbart werden, sollte dies daher zum Anlass genommen werden, die Wirksamkeit der Verfallklausel zu prüfen und ggf. im Rahmen des Nachtrags wie vorbezeichnet anzupassen.

Praxisfragen

Ihr Kontakt



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

# Chancen und Herausforderungen bei der Einführung von SAP S/4HANA

Viele Unternehmen erfahren durch die Digitalisierung eine rasante Veränderung ihrer Geschäftsmodelle und stehen vor der Situation, ihre Systeme und Prozesse an ein dynamisches Umfeld anpassen zu müssen. SAP S/4HANA schafft als leistungsstarkes ERP-System die Voraussetzungen für eine erfolgreiche digitale Transformation des Finanzbereichs innerhalb einer Unternehmensorganisation. Eine Umstellung auf oder Neueinführung von S/4HANA bringt aber auch Herausforderungen mit sich, die u.a. strategischer Weitsicht, einer sorgfältigen Planung sowie eines erheblichen Ressourceneinsatzes aller beteiligten Parteien bedürfen.



## SAP S/4HANA als Eckpfeiler der Digitalisierungsstrategie

SAP S/4HANA basiert auf einer neuen In-Memory Datenbank. Diese ermöglicht den Datenzugriff und Auswertungen in Echtzeit. Neben der reinen Datenhaltung wurde aber auch insbesondere die Abbildung der Geschäftsprozesslogik in vielen Bereichen grundlegend überarbeitet. Diese Neuerungen umfassen im Wesentlichen:

- Die Transaktionsdaten, unter anderem aus den Bereichen Hauptbuchhaltung (FI-GL), Anlagenbuchhaltung (FI-AA), Controlling (CO) und aus dem Material Ledger (MM), werden in einem zentralen Journal geführt. Dieses „Universal Journal“ (Tabelle ACDOCA) dient als einzige, zentrale und einheitliche Basis der Finanzdaten. Summen- und Indextabellen sind zukünftig nicht mehr notwendig.
- Die Verzahnung der Finanzbuchhaltung (FI) mit dem Controlling (CO) wird unter anderem durch die Nutzung des neuen Hauptbuchs mit Verwendung der Ledgerlösung weiter vorangetrieben. Dies schafft die Grundlage für eine Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens sowie eines konsistenten Reportings.
- Die Etablierung eines zentralen Geschäftspartnerkonzepts führt zu einer optimierten Stammdatenstruktur bei der Verwaltung von Geschäftspartnerstammdaten. Dies beinhaltet unter anderem die Integration von Debitoren- und Kreditorenstammdaten sowie die Möglichkeit, die Unternehmensstrukturen von einzelnen Geschäftspartnern abzubilden. Der Aufwand für die Stammdatenpflege kann damit deutlich reduziert werden.
- Die Optimierung von Prozessabläufen und die Integration neuer Technolo-

gien, wie SAP Leonardo, legen den Grundstein für Zukunftsthemen wie beispielsweise maschinelles Lernen, Blockchain sowie Predictive Analytics und Big-Data-Analysen.

- Die neue web-basierte Oberfläche SAP Fiori führt unabhängig vom verwendeten Endgerät zu einer Verbesserung der Benutzerinteraktion und ermöglicht damit zukünftig auch eine einfachere Einbindung mobiler Geräte in die SAP Geschäftsprozesse.
- Neben der bisherigen Variante einer lokalen Nutzung (On-Premise-Installation) besteht nun auch die Möglichkeit, das System vollständig oder für ausgewählte Funktionen aus der Cloud zu beziehen.

**Chancen durch die Neuausrichtung von Konzepten und Prozessen im neuen System**

Eine Neueinführung von S/4HANA bietet neben technischen Neuerungen auch die Chance, die eigenen Unternehmensprozesse zu hinterfragen, neu zu gestalten und deren Effizienz im neuen System

weiter zu steigern. Durch eine konsequente End-to-End-Betrachtung der Prozesse können Schwachstellen aufgedeckt, analysiert und beseitigt werden. Die Neugestaltung ermöglicht zudem eine grundlegende strategische und organisatorische Überarbeitung bestehender Konzepte,

# SAP S/4HANA

wie beispielsweise des Controlling-Konzepts, des Kontenplans oder des Stammdatenmanagements. Zudem sollte ein neues SAP-System dazu genutzt werden, Prozesse wieder in den Standard zurückzuführen, wodurch der Wartungs- und IT-Aufwand erheblich reduziert werden kann. Hinzu kommt, dass sich zukünftige Release-Wechsel oder Systemupdates hierdurch deutlich einfacher und schneller durchführen lassen.

**Eine belastbare Projektplanung ist unabdingbar für den Projekterfolg**

Aufgrund der Komplexität sowie der enormen Tragweite eines solchen Projekts ist eine realistische, an die verfügbaren internen und externen Ressourcen

angepasste Projektplanung eine der zentralen Herausforderungen im Rahmen der Einführung von S/4HANA. Mitunter entscheidend ist insbesondere auch der richtige Zeitpunkt für den Start des Projekts. Durch die Ankündigung von SAP, die Wartung des bisherigen R/3-Systems bis Ende 2025 einzustellen, ergibt sich ein grober Anhaltspunkt, bis wann die meisten Unternehmen eine Umstellung spätestens vollzogen haben sollten. Dieser Zeitraum stellt Unternehmen vor die Herausforderung, qualifizierte Fach- und

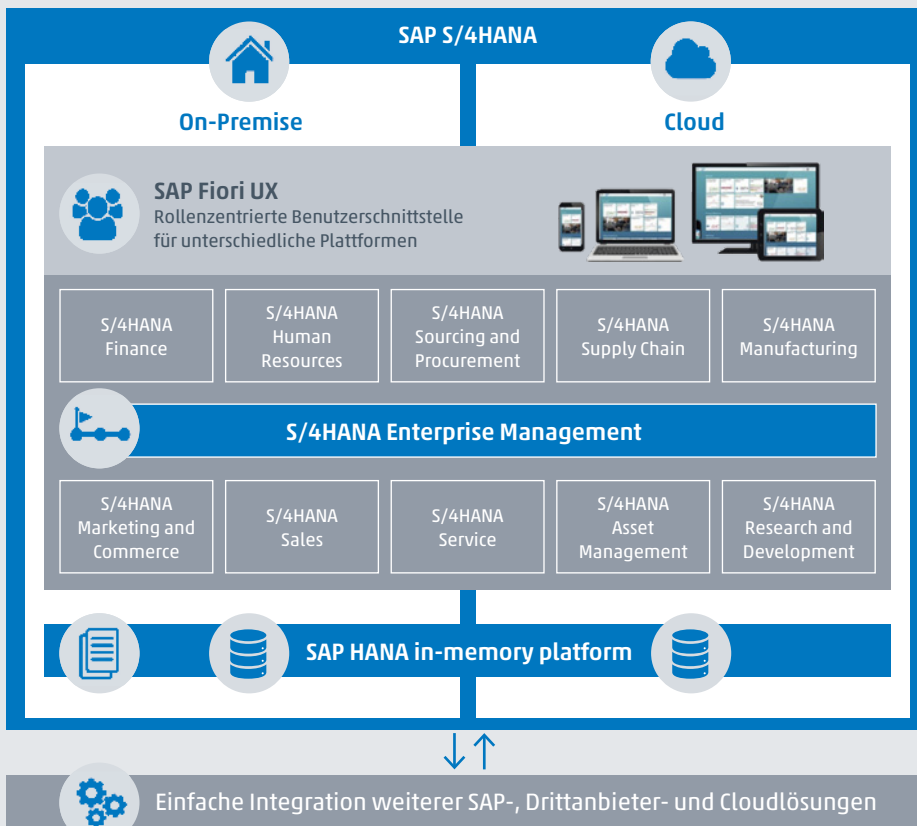


Abbildung 1: Überblick SAP S/4HANA

IT-Berater für das eigene Projekt zu finden, was bei der Projektplanung berücksichtigt werden sollte. Zusätzlich gilt es sicherzustellen, dass neben der anspruchsvollen und kräftezehrenden Projektarbeit das operative Geschäft so wenig wie möglich beeinträchtigt wird.

Oftmals werden zu Beginn eines Projekts die Tätigkeiten für ein umfassendes Testing und eine saubere Migration nicht ausreichend und mit der nötigen Detailtiefe geplant. Dabei entscheiden diese Punkte in der Endphase des - in der Regel mehrere Jahre dauernden - Projekts maßgeblich über Erfolg oder Misserfolg. Es empfiehlt sich, diese Projektphasen bereits bei der initialen Planung so detailliert und umfassend wie möglich zu berücksichtigen und klar zu definieren.

### Eine gesteigerte Projektkomplexität erfordert wirksame Gegenmaßnahmen

Die Komplexität eines solchen Umsetzungsprojekts wird zudem von verschiedenen weiteren Faktoren, wie z.B. der Anzahl zu migrierender Gesellschaften, Länderspezifika im internationalen Umfeld oder die benötigten SAP-Module (z.B. FI, CO, MM, PS, PP) beeinflusst. Auch die Ausprägung der bisher bestehenden Systemlandschaft spielt eine maßgebliche Rolle. Eine heterogene Infrastruktur mit einer Vielzahl an Schnittstellen zu anderen Systemen erhöht die Komplexität des Projekts erheblich. In diesen Fällen ist es umso wichtiger, dass die verschiedenen Arbeitspakete und Projektteams des Projekts von Anfang an durch ein entsprechend positioniertes und legitimes Projektmanagement-Team koordiniert

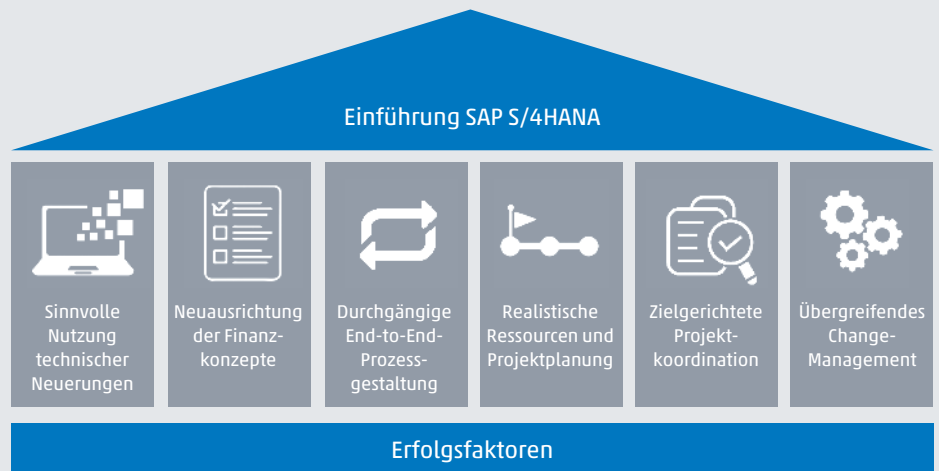


Abbildung 2: Erfolgsfaktoren bei der Einführung von SAP S/4HANA

werden. Denn der Erfolg des Projekts und die Qualität der Ergebnisse sind maßgeblich von einer funktionierenden abteilungsübergreifenden und interdisziplinären Zusammenarbeit abhängig.

Die Herausforderung besteht hierbei insbesondere darin, Silodenken der einzelnen Fachabteilungen zu verhindern und die Anforderungen aller betroffenen Stakeholder möglichst vollumfänglich zu berücksichtigen. Im Rahmen eines effizienten Change-Managements gilt es zudem, alle betroffenen Mitarbeiter bereits bei Projekt-Initialisierung entsprechend einzubinden und durch umfängliche Kommunikation und Transparenz eine gemeinsame Vision zu entwickeln. Nur so wird eine Akzeptanz des Projekts über das gesamte Unternehmen hinweg sichergestellt, wodurch ein langfristiger Projekterfolg erreicht werden kann.

### Mit SAP S/4HANA die Segel für eine erfolgreiche Zukunft setzen

Die technologischen und funktionalen Neuerungen von SAP S/4HANA schaffen Potentiale zur nachhaltigen Steigerung der Effektivität und Effizienz der Finanzorganisation. Die Ablösung von klassischen SAP ERP oder Drittanbietersystemen durch ein rein technisch orientiertes Upgrade und eine Migration auf die neue Umgebung würden dabei nur einen Bruchteil der Leistungsreserven heben.

Eine vollumfängliche Ausschöpfung der Optimierungsansätze ist nur durch die ganzheitliche Betrachtung der neuen Systemfunktionalitäten und End-to-End-Prozesse innerhalb der Finanzabteilung und angrenzender Bereiche möglich. Neben einem tiefen technologischen Sachverstand der Systemlösung ist dazu ein ebenso profundes Wissen über die effiziente und effektive Ausgestaltung der Abläufe innerhalb einer Finanzorganisation erforderlich.



### Fazit

Jedes Unternehmen, das heute ein klassisches SAP ERP System einsetzt oder perspektivisch plant, seine Systemlandschaft zu modernisieren, sollte sich jetzt mit SAP S/4HANA und dessen Chancen für den Finanzbereich ganzheitlich auseinandersetzen und prüfen, ob es sich lohnt, auf den Innovationszug aufzuspringen – je früher, desto besser.



## a | Potentielle Implikationen des Brexit auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lageberichte | Autoren: Andreas Götz, München und Thomas Parczanny, Köln

### Key Facts

- Erfordernis zur Prüfung und ggf. Anpassung handelsrechtlicher Bewertungsansätze in der Bilanz.
- Mögliche Bildung brexitinduzierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen.
- Wegfall der Erleichterungs- und Befreiungsvorschriften im Fall eines unregulierten Brexits (§§ 264 Abs. 3, 264b HGB).
- Zusätzliche Angabepflichten im Lagebericht und insbesondere Notwendigkeit einer brexitbezogenen Risiko- und Chancenberichterstattung.

- Ggf. Anpassung der planmäßigen Abschreibung von Vermögensgegenständen aufgrund geänderter Nutzungsdauern (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB).
- Ggf. Durchführung außerplanmäßiger Abschreibungen von Vermögensgegenständen im Fall einer dauerhaften brexitinduzierten Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, § 253 Abs. 4 HGB).
- Prüfung der Notwendigkeit zur Bildung brexitinduzierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Falle von Verlagerungen von Tochterunternehmen aus dem Vereinigten Königreich in andere Länder, der Aufgabe von Betriebsstätten im Vereinigten Königreich oder anderer konzerninterner Umstrukturierungen, sowie für mögliche Kostensteigerungen auf Grund des Brexits (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).
- Überprüfung der Auswirkungen möglicher Wechselkursschwankungen des britischen Pfunds gegenüber dem Euro auf den Jahres- und Konzernabschluss.
- Überprüfung der Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern nach IAS 12, insbesondere solcher aus Verlustvorträgen, infolge einer geänderten steuerlichen Planungsrechnung.
- Derivate Finanzinstrumente: Der Gesetzentwurf eines Brexit-Übergangsgesetzes, dessen Inkrafttreten an das Abkommen über den EU-Austritt gekoppelt ist, sieht einen Übergangszeitraum von einem Jahr vor. In diesem können außerbörsliche Derivate, bei denen das Clearing über zentrale Kontrahenten (CCP) mit Sitz im Vereinigten Königreich läuft, auf Gegenparteien in der EU-27 übertragen werden; die bestehende Bewertungseinheit kann i.d.R. fortgeführt werden.

Brexit –  
Verhandlungen –  
Status quo

Im Juni 2016 wurde im Rahmen eines Referendums der Austritt des Vereinigten Königreichs beschlossen. Seitdem haben umfangreiche Verhandlungen stattgefunden, deren zentrales Ergebnis der im November 2018 beschlossene Entwurf eines Austrittsabkommens („Brexit Deal“) sowie eine politische Erklärung über die künftigen Beziehungen darstellen. Am 15.01.2019 wurde das Abkommen mehrheitlich vom britischen Unterhaus abgelehnt, so dass die Wahrscheinlichkeit eines ungeordneten Brexits („No Deal“/ „Hard Brexit“) zum 29.03.2019 seitdem signifikant gestiegen ist. Das Vereinigte Königreich würde somit auf den Status eines Drittlandes zurückfallen.

Das Brexit-Votum muss nicht zwingend zu bilanziellen Konsequenzen deutscher Unternehmen führen. Vielmehr sind die Auswirkungen auf die Rechnungslegung abhängig vom Umfang der wirtschaftlichen Beziehungen und Verflechtungen der Unternehmen mit dem Vereinigten Königreich.

Auswirkungen  
auf Abschlüsse



Aufgrund des Brexits und damit einhergehender Veränderungen im marktbezogenen, ökonomischen, rechtlichen und gesetzlichen Unternehmensumfeld sollten alle Unternehmen bestehende Bewertungsgrundlagen einzelner aktiver und passiver Bilanzpositionen überprüfen und ggf. Konsequenzen bei der Bilanzierung ziehen. Dies betrifft im Wesentlichen:

Ein ungeordneter Brexit hätte weiterhin zur Folge, dass der Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz im Vereinigten Königreich fortan keine befreiende Wirkung mehr für die Aufstellung und Offenlegung des handelsrechtlichen Abschlusses einer inländischen Tochtergesellschaft (§ 264 Abs. 3 HGB) hat. Dies gilt jedoch noch nicht für den Abschlussstichtag 31.12.2018, da das befreiende

Auswirkungen auf Erleichterungs- und Befreiungsvorschriften (§§ 264 Abs. 3, 264b, 291, 292 HGB)

Mutterunternehmen zu diesem Stichtag seinen Sitz noch in einem EU-Mitgliedstaat hatte, sondern erst für Abschlussstichtage nach dem 29.03.2019. Gleiches gilt im Falle eines Mutterunternehmens mit Sitz in Deutschland bezüglich der Befreiungsmöglichkeit bei Einbeziehung in einen befreienden Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens mit Sitz in der EU gemäß § 291 Abs. 1 HGB. An künftigen Abschlussstichtagen, an denen das Vereinigte Königreich nicht mehr als EU-Mitglied gilt, richtet sich die Befreiung von der Konzernabschlusserrstellungspflicht in diesem Fall nicht mehr nach § 291 HGB, sondern nach § 292 HGB („be-

freiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten“).

Die Brexit-Szenarien und deren potentielle Auswirkungen sind im (Konzern-) Lagebericht bei der Darstellung des Geschäftsverlaufs inklusive des Geschäftsergebnisses zu berücksichtigen. Bei der Erläuterung der voraussichtlichen Entwicklung des Unternehmens sind zusätzliche Angabepflichten in der Prognose- bzw. Risiko- und Chancenberichterstattung zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund sollten Unternehmen rechtzeitig ihre bestehenden Risikomanagementsysteme überprüfen und bei Bedarf anpassen.

Auswirkungen auf Lageberichte

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München, [hans-georg.weber@fas.ag](mailto:hans-georg.weber@fas.ag)

**b | Liquiditätsplanung – Herausforderungen bei Konzeption, Erstellung und Auswertung** | Autoren: Jörg Fischer, München und Andreas Weindel, Köln

**Key Facts**

- Liquiditätsplanung als Pflichtbestandteil der Unternehmenssteuerung.
- Unterscheidung direkte und indirekte Liquiditätsplanung.
- Systemgestützte Abbildung und breite Verankerung im Unternehmen.
- Ergebnisse der Liquiditätsplanung vielseitig einsetzbar.

eine möglichst **zentrale Liquiditätsplanung** als Best Practice Ansatz durchgesetzt.

Grundsätzlich unterscheidet man zwischen direkter und indirekter Liquiditätsplanung. Bei der **direkten Methode** werden Ein- und Auszahlungen direkt gegenüber gestellt. Dabei spielt die zu erwartende Valuta eines Zahlungsstroms zur Disposition der Liquidität für die Treasury-Abteilung eine entscheidende Rolle. Die Herausforderung besteht hier in der Ermittlung von validen Informationen für einen kurzfristigen Planungshorizont (z.B. drei Monate mit einer Granularität auf Wochenbasis). Bei der meist vom Controlling angewandten **indirekten Planungsmethode** werden die Zahlungsflüsse aus der existierenden Ergebnis- und Bilanzplanung unter Anwendung von durchschnittlichen Zahlungszielen abgeleitet. Der Planungszeitraum ist tendenziell langfristiger, mit starkem Fokus auf dem Monatsultimo.

Direkte und indirekte Liquiditätsplanung



Derzeit hohe Volatilität an den Finanzmärkten

Die Finanzkrise 2008 hat gezeigt, wie schnell es gehen kann, dass Banken nicht mehr bzw. nur noch unter exorbitanten Aufschlägen in der Lage sind, **Unternehmen ausreichend Liquidität zur Verfügung zu stellen**. So waren damals beispielsweise Margenaufschläge um das zehnfache in der Automobilbranche keine Seltenheit. Aktuell ist die Volatilität an den Finanzmärkten durch die geopolitischen Risiken stark angestiegen. Gleichzeitig sind die Kassen vieler Unternehmen aufgrund der erfreulichen Geschäftslage in den letzten Jahren (noch) gut gefüllt.

Zentral koordinierte Liquiditätsplanung

Unabhängig davon, in welcher Liquiditätslage sich ein Unternehmen gerade befindet, ist die Steuerung der Liquidität unabdingbar. Dies gilt für kleine und mittelständische Unternehmen gleichermaßen wie für Großkonzerne. Als Grundlage zur Liquiditätssteuerung hat sich daher

Während für Konzeption und inhaltliche Umsetzung der Liquiditätsplanung möglichst einfache und flexible Tools im Vordergrund stehen, werden technische Umsetzung und laufender Betrieb in der Regel systemgestützt abgebildet. Hierzu kommen sowohl die **Planungsmodule ggf. bereits bestehender Treasury Management Systeme** als auch **spezielle Planungslösungen** in Frage. Die systemgestützte Umsetzung erlaubt dabei eine

Prozessverschlanung durch systemgestützte Abbildung

Verschlinkung der Prozesse zur Datenerhebung, Aggregation und Konsolidierung, mit einem hohen Automatisierungsgrad und einer stabilen (automatisierten) Informationsversorgung des Managements. Die operative Administration kann in der Regel ohne Einbindung des Systemanbieters direkt durch den Fachanwender erfolgen.

Involvierte Abteilungen

Der Prozess der Liquiditätsplanung sollte organisatorisch möglichst breit im Unternehmen verankert werden. Dabei sind grundsätzlich **alle Fachabteilungen einzubeziehen, die Ein- oder Auszahlungen auslösen können**. Zusätzlich zur Finanzfunktion werden regelmäßig auch Vertrieb, Einkauf, Personal und Geschäftsführung involviert. Neben den konkreten inhaltlichen Zulieferungen (z.B. Auftragsvorschau, Bestelllisten, Investitionsplanung, Abfindungszahlungen) ist auch die Mitarbeit bei Erstellung und Validierung der Planungen essentiell. Als „weiche“ Inputfaktoren sind hier beispielsweise die erwartete Zahlungsmoral der Kunden und das eigene Zahlungsverhalten anzuführen.

Neben der Sicherstellung der Solvenz des Unternehmens werden die prognostizierten Liquiditätsbestände und -bewegungen regelmäßig für die Erstellung von **Risikoanalysen, Stresstests und Szenario-Rechnungen** verwendet. Zusätzlich werden **Mindestliquiditätsbestände** und **Dividendenpotenziale** abgeleitet. Zudem bietet die Liquiditätsplanung einen idealen Ausgangspunkt für die **Optimierung des Working Capitals**. Hierfür sind insbesondere der hohe Detailgrad, die breite Verankerung der Planung im Unternehmen und die regelmäßige automatische Erfolgskontrolle im Rahmen der Planaktualisierung ausschlaggebend.

Vielseitige  
Auswertungsmöglichkeiten

Die Liquiditätsplanung zählt nicht erst bei einer drohenden Konjunktur eintrübung zum Pflichtprogramm der Unternehmenssteuerung. Die systemgestützte Abbildung stellt dabei sicher, dass ausreichend Zeit für die Auswertung und Analyse der Ergebnisse sowie die Ableitung von ggf. notwendigen Maßnahmen verbleiben. Durch regelmäßige Feedbackrunden wird neben der korrekten Prognose auch eine nachhaltige Steuerung und Optimierung der Liquidität erreicht.

Fazit

*Ihr Kontakt*



*Dr. Rainer Doll,  
München,  
rainer.doll@fas.ag*

## c | Veröffentlichung der Prüfungsschwerpunkte der DPR |

*Autor: Ronny Siegel, München*

### Key Facts

- Für das Jahr 2019 gab die DPR fünf Prüfungsschwerpunkte bekannt.
- Im Zuge der Schaffung europaweit einheitlicher Schwerpunkte sind drei internationale Prüfungsschwerpunkte enthalten.
- National liegt der Fokus auf dem Konzernlagebericht und der Segmentberichterstattung.

Jährlich wird die anstehende Prüfungssaison mit der Veröffentlichung der Schwerpunktthemen der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) eingeleitet. Damit verfolgt die DPR das Ziel, Unregelmäßigkeiten in den Abschlüssen bereits frühzeitig im Rahmen der Abschlusserstellung entgegenzuwirken. Nachstehend werden die fünf Prüfungsschwerpunkte

für die im Jahr 2019 durchzuführenden Enforcement-Prüfungen dargestellt, die von der DPR am 15.11.2018 bekannt gegeben wurden. Diese gelten für Jahres- und Konzernabschlüsse 2018 sowie für Zwischenabschlüsse 2019.

Die DPR hat auf der 10. Jahrestagung „Bilanzkontrolle und Abschlussprüfung“ des Deutschen Aktieninstituts e.V. (DAI) am 15.11.2018 im Zuge der Schaffung europaweit einheitlicher Schwerpunkte die Prüfungsschwerpunkte übernommen, die gemeinsam von der European Securities and Markets Authority (ESMA) und den nationalen Enforcement-Institutionen identifiziert wurden. Diese werden um zwei nationale Schwerpunkte der DPR ergänzt.

Die internationalen Prüfungsschwerpunkte sind:

Internationale  
Schwerpunkte

- **Ausgewählte Aspekte zur erstmaligen Anwendung von IFRS 15: Erlöse aus Verträgen mit Kunden:** Diese beinhalten u.a. die Identifizierung und Erfüllung von Leistungsverpflichtungen sowie die Aufteilung des Transaktionspreises auf verschiedene Leistungsverpflichtungen.
- **Ausgewählte Aspekte zur erstmaligen Anwendung von IFRS 9: Finanzinstrumente:** Hier steht die Darstellung von Zinserträgen aus der Anwendung der Effektivzinsmethode für alle Unternehmen im Vordergrund. Daneben gibt es insbesondere für Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute weitere wesentliche Aspekte bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 9.
- **Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen der Erstanwendung von IFRS 16: Leasingverhältnisse:** Im Fokus stehen vor allem die Angaben zur

Übergangsmethodik und zur Inanspruchnahme von Übergangs-Erleichterungswahlrechten.

Eine ausführliche Darstellung der internationalen Prüfungsschwerpunkte kann der Homepage der ESMA entnommen werden.

Die nationalen Prüfungsschwerpunkte der DPR sind:

- **Konzernlagebericht**  
Im Fokus des Konzernlageberichts stehen die Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs sowie der Ertragslage entsprechend dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit.
- **Segmentberichterstattung**  
Bei der Segmentberichterstattung liegt der Schwerpunkt auf der Bestimmung der operativen Segmente, der Zusammenfassung dieser zu berichtspflichtigen Segmenten sowie auf erläuternden Angaben.

Nationale Schwerpunkte

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München, [hans-georg.weber@fas.ag](mailto:hans-georg.weber@fas.ag)

#### d | IASB veröffentlicht Änderungsentwurf zu IAS 37 – Klarstellungen zum Umfang der Kosten bei Drohverlustrückstellungen für belastende Verträge |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

##### Key Facts

- Klarstellende Definition der im Rahmen von Drohverlustrückstellungen zu berücksichtigenden Erfüllungskosten.
- Berücksichtigung aller Kosten, die direkt den Vertrag betreffen.

Kosten (unavoidable cost) ab, wobei nicht eindeutig geregelt war, welche Kosten als unvermeidbare Kosten anzusehen sind. IAS 11 „Fertigungsaufträge“ enthielt zwar Vorgaben bezüglich der zu berücksichtigenden Kosten bei der Beurteilung belastender Verträge. Mit der Einführung von IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ sind jedoch die im nicht mehr anwendbaren IAS 11 enthaltenen Vorgaben entfallen.

Gemäß dem Änderungsentwurf des IASB sind im Rahmen der Beurteilung, ob ein verlustbringender Vertrag vorliegt, sämtliche Kosten, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen, zu berücksichtigen. Diese umfassen:

- Kosten, die ohne den Vertrag nicht anfallen würden (incremental cost),
- andere Kosten, die dem Vertrag direkt zurechenbar sind, selbst wenn die entsprechenden Anlagen oder Mitarbeiter auch für andere Verträge genutzt werden können (zurechenbare Gemeinkosten).

Alle Kosten, die direkt den Vertrag betreffen



Entwurf ED/2018/2 Onerous Contracts – Cost of Fulfilling a Contract

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 13.12.2018 einen Entwurf mit klarstellenden Änderungen zum Umfang der im Rahmen von Drohverlustrückstellungen zu berücksichtigenden „Erfüllungskosten“ veröffentlicht. „Erfüllungskosten“ sind die Kosten, die zur Erfüllung eines Vertrags erforderlich sind und somit im Rahmen der Beurteilung, ob ein verlustbringender Vertrag vorliegt, zu berücksichtigen sind.

Wegfall von IAS 11

Die Berechnung einer Drohverlustrückstellung nach IAS 37 „Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen“ stellt bisher auf die unvermeidbaren

Beispiele für einem Vertrag direkt zurechenbare Kosten

Der Änderungsentwurf enthält konkretisierende Beispiele der einem Vertrag direkt zurechenbaren Kosten, wie:

- direkt zurechenbare Material- und Lohnkosten,
- Kostenumlagen (wie etwa Kosten der Vertragsverwaltung und -überwachung, Abschreibung von Werkzeugen, Sachanlagen oder Nutzungsrechten, die zur Erfüllung des Vertrags (aber auch zur Erfüllung anderer Verträge) genutzt werden),
- Kosten, die dem Bilanzierenden nur entstehen, weil er den Vertrag einge-

gangen ist (z.B. Zahlungen an einen Subunternehmer) und  
→ Aufwendungen, die der Gegenpartei des Vertrags in Rechnung gestellt werden können.

Durch die damit erreichte Berücksichtigung sämtlicher Kosten, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen, wird nach Auffassung des IASB eine wirklichkeitsgetreuere Abbildung der Kosten der Vertragserfüllung ermöglicht.

Die Kommentierungsfrist beim IASB endet am 15.04.2019.

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München, [hans-georg.weber@fas.ag](mailto:hans-georg.weber@fas.ag)

**Reform des deutschen Corporate Governance Kodex |**

Autor: LL.M. Alexander Leuveld, Düsseldorf

**Key Facts**

- Anpassung des Vergütungssystems für Vorstände.
- Konkretisierung der Anforderungen an die Unabhängigkeit.
- Grundsätze anstelle kleinteiliger gesetzlicher Regelungen.
- Veröffentlichung geplant für das zweite Quartal 2019.

chung des Unternehmens unter Berücksichtigung der Belange der Stakeholder verstanden werden.

Die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex hat am 06.11.2018 den Entwurf eines umfassend überarbeiteten Kodex vorgelegt. Das Ziel der Überarbeitung war eine Anpassung des Kodex an die aktuellen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, um seine Relevanz und Akzeptanz bei Unternehmen und Investoren zu erhöhen. Dazu wurde sowohl Umfang als auch Struktur des Kodex angepasst, die Empfehlungen wurden jedoch auch inhaltlich überarbeitet.

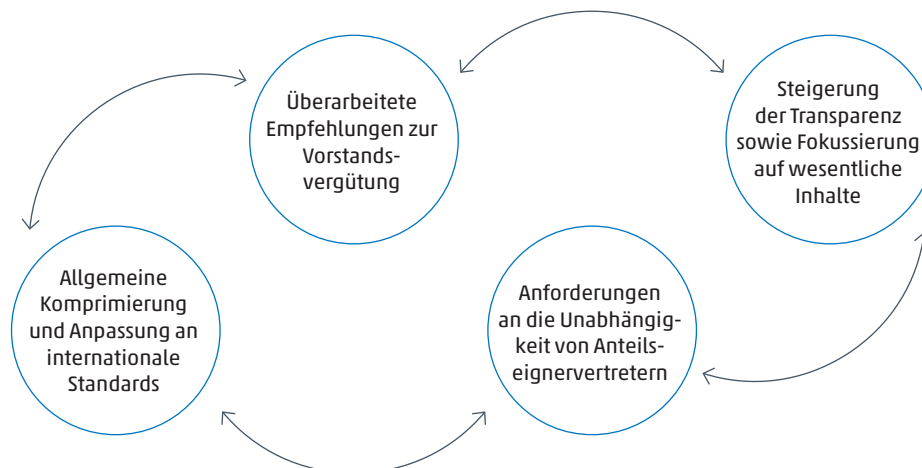
Ziel der Reform des deutschen Corporate Governance Kodex

**COMPLIANCE**

Der deutsche Corporate Governance Kodex

Der deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) enthält gesetzliche Vorschriften hinsichtlich der verantwortungsvollen Leitung und Überwachung deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen im Sinne des § 161 AktG. Er kann somit als Ordnungsrahmen für den Vorstand und den Aufsichtsrat zur Führung und Überwa-

Die wesentlichen Veränderungen des neuen Entwurfs des DCGK im Vergleich zur bisherigen Version sind:



Die nun vorliegende Entwurfsfassung behandelt die Funktionen des Vorstands sowie des Aufsichtsrats und gliedert sich in die vier Kapitel „Leitung und Überwachung“, „Zusammensetzung des Aufsichtsrats“, „Besetzung des Vorstands“ und „Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat“.

#### Vorstandsvergütung

Hintergrund der Veränderung des DCGK hinsichtlich der Vergütung von Vorständen ist die Fokussierung auf die Wahrung strategischer Ziele und die langfristige Entwicklung des Unternehmens. So soll z.B. der Anteil der langfristigen variablen Vergütung (die in Aktien der Gesellschaft

Ein weiteres Ziel der Reform ist die Komprimierung des DCGK und somit die Steigerung der Akzeptanz von allen betroffenen Parteien. Um dies zu erreichen, hat die Regierungskommission den verschiedenen Empfehlungen insgesamt 30 allgemeine Grundsätze anstelle der ausführlichen Gesetzeswiedergebenden Passagen vorangestellt. Die Anwendung dieser Grundsätze soll hierbei durch den Aufsichtsrat und den Vorstand im Rahmen der Erklärung zur Unternehmensführung erläutert werden (sog. apply and explain-Ansatz). Für die Empfehlungen selbst bleibt es weiterhin beim comply or explain-Ansatz.

Komprimierung und Anpassung an internationale Standards



gewährt werden soll) den Anteil der kurzfristigen variablen Vergütung (die in bar gewährt werden soll) übersteigen. Die einzelnen Vergütungselemente sollen Anreize für eine nachhaltige Unternehmensentwicklung schaffen.

#### Unabhängigkeit

Die zweite wesentliche Veränderung betrifft die Konkretisierung der Anforderungen an die Unabhängigkeit von Anteilseignervertretern im Aufsichtsrat. Diese ist laut Regierungskommission u.a. dann nicht gegeben, sofern ein Anteilseignervertreter im Aufsichtsrat oder eine mit ihm in einer nahen familiären Beziehung stehende Person direkten oder indirekten Einfluss auf den Vorstand bzw. das Unternehmen nehmen kann, mehr als zwölf Jahre dem Aufsichtsrat angehört, wesentliche geschäftliche Beziehungen zu dem Unternehmen unterhält oder als Aufsichtsratsmitglied eine weitere wesentliche variable Vergütung von dem Unternehmen bezieht.

Sofern ein oder mehrere der genannten Indikatoren erfüllt sind, kann der Anteilseignervertreter im Aufsichtsrat ggf. trotzdem als unabhängig angesehen werden; in der Erklärung zur Unternehmensführung soll dies dann aber begründet werden.

Um den Anforderungen einer höheren Transparenz in der Unternehmenskommunikation nachzukommen, hat die Regierungskommission u.a. empfohlen, die Teilnahme an Aufsichtsrats- und Ausschusssitzungen sowie die Zugehörigkeitsdauer der Aufsichtsratsmitglieder zum Aufsichtsrat individuell offenzulegen. Ergänzend sollte der Aufsichtsrat jährlich die eigene Arbeit hinsichtlich ihrer angemessenen Wirksamkeit überprüfen. Spätestens alle drei Jahre sollte diese Prüfung durch einen externen Berater erfolgen. Im Sinne einer steigenden Transparenz wurde des Weiteren eine Veröffentlichung der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats auf der jeweiligen Internetseite der Gesellschaft empfohlen.

Steigerung der Transparenz

Die Regierungskommission hat den deutschen Corporate Governance Kodex mit der vorgelegten Reform in Einklang mit der EU-Aktionärsrechte-Richtlinie umfassend überarbeitet und aktualisiert. Abzuwarten bleibt, wie die unterschiedlichen Interessensgruppen auf den aktuellen Entwurf reagieren. Der interessierten Öffentlichkeit wurde bis zum 31.01.2019 die Möglichkeit gegeben, sich zu dem Entwurf schriftlich zu äußern. Im April 2019 soll die neue Kodexfassung vorliegen.

#### Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München,  
[hans-georg.weber@fas.ag](mailto:hans-georg.weber@fas.ag)



Jürgen Diehm, Stuttgart,  
[juergen.diehm@fas.ag](mailto:juergen.diehm@fas.ag)

## 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-Asanatucu,  
 Andreas Masuch, Christian Vogt, Hans-Georg Weber

### Standorte

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

### Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

### Druck

LOGOPRINT, München

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

Das Kennzeichen „WTS Global“ bezieht sich auf WTS Global Vereinigung („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.

© Fotos: Joshua Fuller/unsplash (Seite 1), Adobe Stock (Seite 11, 16, 23, 38, 48, 51, 52, 54, 62), iStock (Seite 15, 42, 56), elektro/photocase (Seite 32), stocksy (Seite 39).

# wts im Dialog

Terminankündigung 2019



## Brennpunkte

### Transfer Pricing 2019

Seminar

Düsseldorf	29.03.2019
München	14.03.2019
Erlangen	19.03.2019
Frankfurt	26.03.2019
Hamburg	29.03.2019

### Brexit – Worauf sich Unternehmen jetzt einstellen müssen

Seminar

Regensburg	26.03.2019
------------	------------

### International Tax Conference 2019

Handelsblatt Fachtagung

Berlin	25.03.2019
--------	------------

### Energie- und Stromsteuer 2019

Seminar

Düsseldorf	09.04.2019
------------	------------

### Norddeutscher Unternehmertag 2019

Messe

Hamburg	28.05.2019
---------	------------

### 16. Jahresforum Unternehmensbewertung

Handelsblatt Fachtagung

Frankfurt	05. – 06.06.2019
-----------	------------------

### Tax Compliance Management – Exklusiv

Handelsblatt Fachtagung

Köln	26.06.2019
------	------------

### 18. Bayerischer Mittelstandstag

Messe

München	09.07.2019
---------	------------

Ansprechpartnerin für Seminare/  
Messen/Kongresse/Fachtagungen

### Kerstin Hermle

T: +49 (0) 211 20050 613

F: +49 (0) 211 20050 950

kerstin.hermle@wts.de

Weitere Informationen zu den  
WTS-Seminaren finden Sie online unter:  
[wts.com/de/seminare](https://wts.com/de/seminare)

WTS Group AG

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

Wir freuen uns auf Sie!