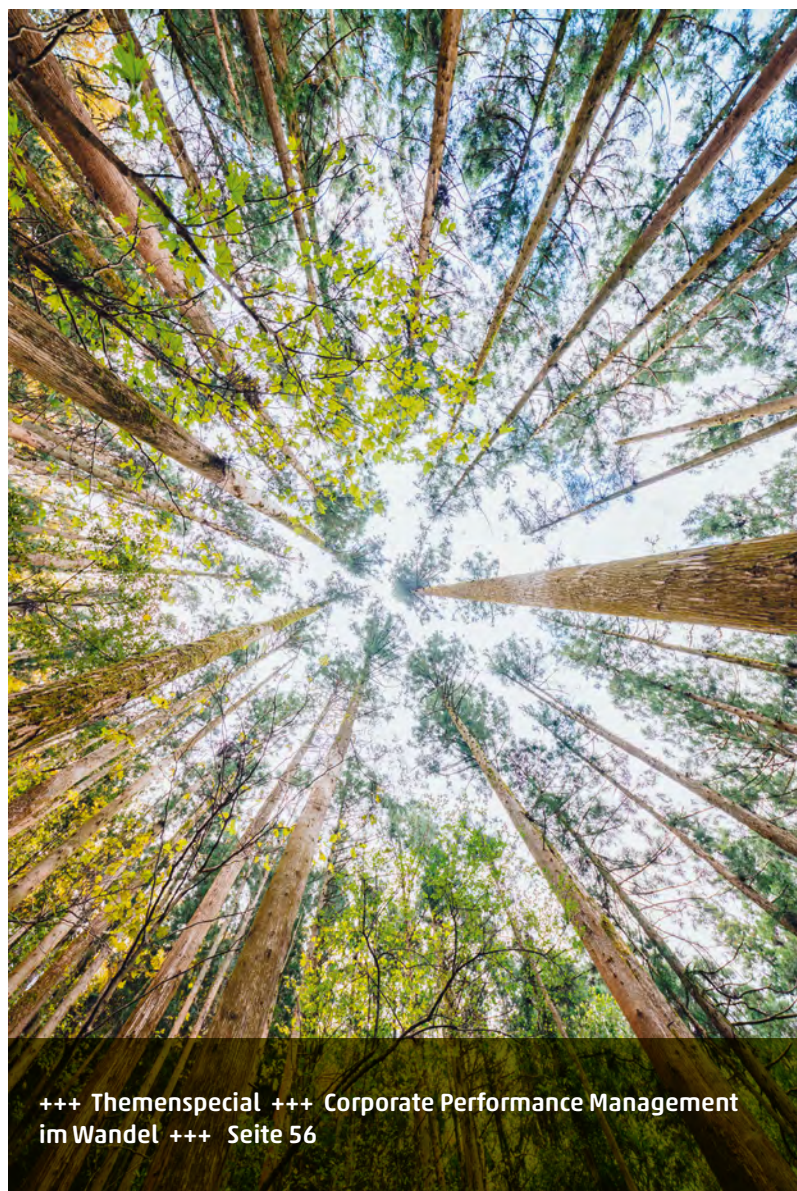


wts journal

Mandanten-
information
wts und fas

→ 5.2019



+++ Themenspecial +++ Corporate Performance Management
im Wandel +++ Seite 56

Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Steuerpolitik: Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Ertragsteuern: BMF-Schreiben zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG und zum Verhältnis von § 6 Abs. 3 und 5 EStG

Symmetrische Steuerfreistellung von Erträgen aus Währungskurssicherungsgeschäften bei Anteilsveräußerung in Fremdwährung

Geplante Neuregelung zur Beschränkung der Verlustverrechnung bei Einkünften aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen

Umsatzsteuer: Keine Entgeltminderung bei 0 %-Finanzierungen

TAX | Internationales

Konsultationspapier für einen „Unified Approach“ im Rahmen der Besteuerung der Digitalen Wirtschaft (Pillar 1)

BEPS 2.0 – Pillar 2: Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE)

LEGAL

Energerecht: Gesetz zum Brennstoffemissionshandel

FINANCIAL ADVISORY | COMPLIANCE

DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020

Auswirkungen des ARUG II für das Vergütungssystem von Vorstand und Aufsichtsrat

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	Steuerpolitik	k Stückzinsen nach Einführung der Abgeltungsteuer	23
6	a Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften	l Keine Besteuerung von Gewinnen bei Enteignung von Grundstücken im Privatvermögen	24
7	b Gesetzentwurf zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht	2 Umsatzsteuer	
8	c Drittes Bürokratieentlastungsgesetz	a Keine Entgeltminderung bei 0 %-Finanzierungen	25
9	d Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags	b Vorsteuerabzug aus betrieblich veranlassten Umzugskosten	26
10	e Forschungszulagengesetz	c Update: Margenbesteuerung von Reiseleistungen	27
	1 Ertragsteuern	d Neuigkeiten zur Marktplatzbetreiberhaftung im E-Commerce	28
11	a BMF-Schreiben zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG und zum Verhältnis von § 6 Abs. 3 und 5 EStG	e Kein Vorsteuerabzug für administrative Kosten der Fondsverwaltung einer Immobilien-Kapitalverwaltungsgesellschaft	29
12	b Abzinsung von Verbindlichkeiten mit 5,5 % in 2010 noch verfassungsgemäß	3 Grundsteuer	
14	c Optionsprämien als Teil der Anschaffungskosten erworbener Aktien	Grundsteuerreform	31
15	d Symmetrische Steuerfreistellung von Erträgen aus Währungskurssicherungsgeschäften bei Anteilsveräußerung in Fremdwährung	4 Grunderwerbsteuer	
17	e Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten bei Ausschüttung von Gewinnen aus vororganschaftlicher Zeit	a Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen	32
18	f Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei der Überlassung von Hotelzimmern an Reiseveranstalter	b Share Deals – Koalitionsfraktionen vereinbaren die Umsetzung einer effektiven und rechtssicheren Lösung im ersten Halbjahr 2020	33
19	g Keine erweiterte Grundstückskürzung bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen	5 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
21	h Geplante Neuregelung zur Beschränkung der Verlustverrechnung bei Einkünften aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen	Schenkungssteuer bei Unterstützungsleistungen einer Schweizer Stiftung	33
23	i Steuerliches Abzugsverbot für Kartellgeldbußen	6 Lohnsteuer	
23	j Passivierung von Filmförderdarlehen	a Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers (Änderung der Rechtsprechung)	34
		b Ab 2020 Abruf der ELStAM auch für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer	35
		c Arbeitsrechtlicher Vergleich ohne Auswirkung auf Firmenwagenbesteuerung	36

Seite		LEGAL	Seite
	7 Versicherungsteuer	Energierrecht	
38	Referentenentwurf eines Versicherungssteuerrechtsmodernisierungsgesetzes (VersStR-ModG)	Gesetz zum Brennstoffemissionshandel	53
	8 Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	FINANCIAL ADVISORY COMPLIANCE	
40	Deutsche Zollverwaltung – Die neue Ausfüh­rerdefinition	1 Financial Advisory	
	TAX Internationales	a DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020	54
	9 Deutschland	b ESEF-Gesetzentwurf ruft Kritik des IDW hervor	55
42	a Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall	c Wechselwirkungen zwischen IFRS 16 und IAS 16 bei Mietereinbauten	60
43	b Einlagenrückgewähr durch Drittstaaten­gesellschaft unterliegt der Verwendungs­fiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG	d Entscheidung des IFRS Interpretations Committee über den Ausweis unsicherer Steuerpositionen nach IFRIC 23	61
44	c Neues zur Wegzugsbesteuerung bei Schweiz-Bezug	2 Compliance	
	10 OECD	a Auswirkungen des ARUG II für das Vergütungs­system von Vorstand und Aufsichtsrat	62
45	a Konsultationspapier für einen „Unified Approach“ im Rahmen der Besteuerung der Digitalen Wirtschaft (Pillar 1)	b Digitalisierung von Geschäftsprozessen mit elektronischen Signaturen (Teil 1)	63
47	b BEPS 2.0 – Pillar 2: Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE)	c Stärkung der Compliance Kultur im Unternehmen	66
	11 OECD/EU		
48	Verständigungsverfahren in der Nach-BEPS-Welt		
	12 Österreich		
49	a Keine fiktiven Zinsen für Privatdarlehen über die Grenze		
51	b Verschärfung beim Lohnsteuerabzug für ausländische Unternehmen		
	13 Schweiz		
51	Steuerreform: Unterschiedliche Umsetzungsstrategien der Kantone		



StB Prof. Dr. Axel Nientimp,
WTS Partner

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

die Erschütterungen für das internationale Steuerrecht, welche die BEPS-Diskussionen der OECD und G20-Staaten nach sich ziehen, sind noch lange nicht vorbei. Als Ziel des BEPS-Projekts sollten Gewinne dort versteuert werden, wo die Wertschöpfung entsteht und die Möglichkeiten von Unternehmen minimiert werden, ihre Gewinne künstlich in Niedrigsteuerrländer zu verschieben. Die Gerechtigkeit des internationalen Steuersystems sollte gewährleistet und die finanzielle Basis der Staatseinnahmen gesichert werden.

Zu einer weiteren Kernfrage, wie nämlich den Herausforderungen der Digitalisierung auf das internationale Steuersystem begegnet werden kann, soll bis Ende 2020 eine Konsenslösung der Staaten entwickelt werden. Durch eine Neuordnung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten (Pillar One) soll den Marktstaaten mehr Besteuerungssubstrat zugeordnet werden. Daneben tritt als zweite Säule (Pillar Two) eine globale Mindestbesteuerung. Am 09.10.2019 veröffentlichte die OECD den Vorschlag zu einem „Unified Approach“ zu Pillar One, der die bisherigen Überlegungen zur „significant economic presence“, „user participation“ und „marketing intangibles“ zusammenführt und ein neues Steuerregime für große Unternehmen des „consumer facing business“ vorsieht. Die Anwendbarkeit dieser neuen Regelungen soll von der Größe einer multinationalen Unternehmensgruppe abhängen. Es soll ein neuer steuerlicher Anknüpfungspunkt (New Nexus) implementiert werden, der nicht von einer physischen Präsenz abhängig ist, sondern an den Umsatz anknüpft. Im Weiteren wird für diese Fälle eine eigene, neue Gewinnallokationsregel entworfen (vgl. hierzu auch den gesonderten Beitrag im Heft).

Im Ergebnis wenden sich die Überlegungen von dem Fremdvergleichsgrundsatz ab und steuern auf eine globale, formelhafte Gewinnverteilung zu. In einer digitalisierten Welt scheint der Fremdvergleichsgrundsatz aus Sicht der OECD nicht mehr geeignet, eine gerechte Steuerverteilung zwischen den Staaten zu gewährleisten. Allerdings sollen für alle Unternehmen die bisherigen Verrechnungspreis- und Betriebsstättengewinnermittlungsregeln bestehen bleiben, was in der Konsequenz zu zwei parallelen Besteuerungssystemen führt.

Die jetzigen Vorschläge der OECD beschränken sich allerdings nicht – wie ursprünglich geplant – auf digitalisierte Geschäftsmodelle, sondern umfassen mit „consumer facing business“ einen deutlich weiteren Kreis von Unternehmen. Auch scheint der Anspruch einer Besteuerung in dem Staat, in welchem die Wertschöpfung erbracht wird, von der OECD fallen gelassen worden zu sein. Leider wird der Gerechtigkeitsmaßstab, der durch die neue Besteuerung besser erfüllt werden soll, ebenfalls nicht erkennbar. Was als Missbrauchsvermeidung, Besteuerung am Ort der Wertschöpfung und Versuch, die digitale Wirtschaft angemessen zu besteuern, begonnen hat, mündet nun in einen Verteilungskampf zwischen den Produktions- und Marktstaaten um Besteuerungsrechte.

Es bleibt abzuwarten, ob hierzu ein Kompromiss zwischen mehr als 130 Staaten möglich ist und wie eine konkrete Regelung aussehen kann. Auch die simultane Implementierung in nationales Recht birgt vielfache Herausforderungen, da auch die Vereinbarkeit mit Grundprinzipien, wie etwa der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wohl noch einiger Rechtfertigungsüberlegungen bedarf. Obwohl diese Vorschläge deutlich über die ursprünglichen Ziele von BEPS hinausgehen, wird dieser Teil auch als BEPS 2.0 bezeichnet. Sollte ein Konsens über diese neuen Besteuerungsrechte nicht möglich sein, ist zu erwarten, dass einige Länder verstärkt individuelle Lösungen für die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle implementieren. Die Herausforderungen in Bezug auf eine Durchdringung der Komplexität des internationalen Steuerrechts werden für alle Steuerpflichtigen weiter steigen.

Sprechen Sie gerne unsere Experten an, die diese aktuellen Entwicklungen genau begleiten.

Ihr



Axel Nientimp

a | Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Bundestag beschließt „JStG 2019“ mit weiteren Änderungen.
- Grünes Licht auch vom Bundesrat.
- Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt bzw. Verkündung noch in diesem Jahr.

Regierungsentwurf vom 31.07.2019



Wesentliche Änderungen durch den Bundestag im Überblick

Unter dem Namen „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ hatte das Bundeskabinett am 31.07.2019 den Regierungsentwurf des angekündigten „JStG 2019“ beschlossen (zu den enthaltenen Maßnahmen vgl. ausführlich WTS Journal 03/2019 und 04/2019).

Der Bundestag hat den Gesetzentwurf am 07.11.2019 in der Fassung „Beschlussempfehlung“ und „Bericht“ seines Finanzausschusses beschlossen. Gegenüber dem Regierungsentwurf haben sich insbesondere folgende Änderungen ergeben:

Einkommen- und Lohnsteuer

- Herausnahme der innerhalb der Koalition äußerst umstrittenen Neuregelung zum Ausfall von Kapitalanlagen (bisher § 20 Abs. 2 EStG-E). Die CDU/CSU-Fraktion hatte die Neuregelung nicht unterstützt. Im Nachgang hat sich die Regierungskoalition dann allerdings am 11.11.2019 hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Totalverlusten aus Kapitalanlagen auf einen Kompromiss geeinigt (vgl. gesonderter Beitrag in diesem Heft, 1 h). Die Umsetzung soll im Gesetzgebungsverfahren zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen erfolgen.
- Herausnahme der Regelungen „Wohnen für Hilfe“ (bisher § 3 Nr. 49 EStG-E): Für die Einführung einer Einkommensteuerbefreiung von Sachleistungen des Wohnraumnehmers und des Wohnraumgebers zur Förderung alternativer Wohnformen wird kein Bedarf gesehen.
- Dienstwagenbesteuerung – Umsetzung Klimapaket 2030 (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG-E): Minderung der Bemessungsgrundlage für die Nutzungsentnahme auf 0,25 % des inländischen Bruttolistenpreises für Kraftfahrzeuge, die keine CO₂-Emissionen je gefahrenem Kilometer haben und deren Bruttolistenpreis nicht mehr als € 40.000 beträgt. Die Regelung gilt auch bereits für Kraftfahrzeuge, die vom 01.01. bis zum 31.12.2019 angeschafft wurden.
- Klarstellung, dass Sonderabschreibungen nach § 7b EStG (neu eingeführte Förderung des Mietwohnungsneubaus) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten zum Abzug zugelassen werden.
- Erweiterung des Anwendungsbereichs des neuen § 7c EStG-E auf Fahrzeuge der Fahrzeugklasse N3 und E-Lastenfahrräder (Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder).
- Bei sog. Sachbezügen in Form von Gutscheinen und Geldkarten soll nun doch bereits in diesem Gesetz Rechtssicherheit geschaffen werden (§ 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG-E und § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG-E): Arbeitgeber können auch weiterhin Sachbezüge in Form von Gutscheinen und Geldkarten an ihre Arbeitnehmer bis zur Höhe von € 44 pro Monat steuerfrei gewähren. Dies gilt jedoch nur dann, wenn die Sachbezüge zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn ausgereicht werden und die Karten keine Barzahlungs- oder Wandlungsfunktion in Geld haben.
- Pflichtveranlagung bei Kapitaleinkünften ohne Steuerabzug auch für Arbeitnehmer (§ 32d Abs. 3 Satz 3 EStG-E).
- Pauschalbesteuerungsmöglichkeit bei Übereignung von Fahrrädern (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG-E): Arbeitgeber erhalten die Möglichkeit, geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung von betrieblichen Fahrrädern an den Arbeitnehmer pauschal mit 25 % Lohnsteuer zu besteuern. Hinzu kommen noch der Solidaritätszuschlag sowie ggf. die Kirchensteuer.
- Umstellung der Lohnsteuer-Anmeldung auf ein sog. Für-Prinzip entsprechend den Angaben in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG-E).



- Beschränkte Steuerpflicht bei Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG-E) und Ergänzung des § 50d EStG für sonstige Bezüge, die an Stelle von Dividenden an einen im Ausland ansässigen Erwerber von Aktien einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gezahlt werden (§ 50d Abs. 13 EStG-E).
 - Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Gas- und Elektrizitätszertifikaten (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG-E).
 - Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Erzeugnisse für Zwecke der Monatshygiene (Nr. 55 zu Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG-E).
 - Herausnahme der im Regierungsentwurf vorgesehenen Regelungen zur Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen (bisher § 4 Nr. 21 und 22 UStG-E).
 - Verhinderung von Cum/Cum-Geschäften mit Spezial-Investmentanteilen (§ 31 InvStG-E).
 - Die Förderhöchstgrenze wird auf € 700 bzw. auf € 1.400 erhöht, gleichzeitig wird der Prämiensatz auf 10 % angehoben. In den Genuss der Prämie kommen diejenigen, die die ebenfalls erhöhten Einkommensgrenzen von € 35.000 bzw. € 70.000 nicht überschreiten.
- Körperschaftsteuer → Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugs (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG) auch auf einen Übernahmeertrag aus Aufwärtsverschmelzung im Organschaftsfall. Der BFH hatte dies aufgrund einer erkannten Gesetzeslücke abgelehnt (Urteil vom 26.09.2018, AZ: I R 16/16). Diese Lücke wird nun geschlossen (§ 15 Satz 1 Nr. 2 KStG-E).
- Gewerbesteuer → Rückwirkende Festschreibung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze zur gewerbesteuerlichen Behandlung der gewinnwirksamen Auflösung des sog. Unterschiedsbetrags bei der Tonnagebesteuerung (§ 7 Satz 3 GewStG-E).
- Umsatzsteuer → Erweiterung beim ermäßigten Umsatzsteuersatz für E-Books, E-Papers u.ä. (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG-E): Der Zugriff auf Datenbanken, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile von diesen enthalten, wird ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterworfen.
- Investmentsteuerrecht
- Wohnungsbauprämie

Ihr Kontakt



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

b | Gesetzentwurf zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht | Autorin: Edona Gashi, München

Key Facts

- Am 16.10.2019 beschloss die Bundesregierung den Gesetzentwurf zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht.
- Die Gesetzesänderung zielt auf eine CO₂-Reduktion bis 2030 durch steuerliche Anpassungen in den Bereichen Verkehr, Wohnen und Energieerzeugung.
- Der Bundestag hat den Gesetzentwurf am 15.11.2019 mit kleineren Änderungen beschlossen.
- Der Bundesrat schickt das Gesetz allerdings in den Vermittlungsausschuss.

Um Deutschlands klimapolitische Ziele zu erreichen, wurde das Klimaschutzprogramm 2030 von der Bundesregierung beschlossen. Das BMF ist für die Finanzierung und die steuerlichen Maßnahmen verantwortlich und legte für die steuerlichen Aspekte des Klimaschutzpakets einen Gesetzentwurf vor, den das Bundeskabinett am 16.10.2019 verabschiedete.

Im Wesentlichen enthält der Regierungsentwurf folgende Regelungen:

- Bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden, die mindestens zehn Jahre alt sind, soll die energetische Gebäudesanierung ab 2020 für einen

Hintergrund zum
Regierungsentwurf vom
16.10.2019



Wesentliche Regelungen

Förderung der energetischen Gebäudesanierung

Erhöhung der Entfernungspauschale



Mobilitätsprämie für geringe Einkommen

befristeten Zeitraum von zehn Jahren steuerlich gefördert werden (§ 35c EStG-E). Als förderfähig gelten Einzelsanierungsmaßnahmen, die in bestehenden Förderungsprogrammen als förderungswürdig eingestuft werden. Die Förderung erfolgt durch eine Minderung der Steuerschuld. Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um sonstige Steuerermäßigungen, wird verteilt auf drei Jahre um 20 % der Aufwendungen – höchstens jedoch € 40.000 je Objekt – vermindert (§ 35c EStG-E und § 52 Abs. 3a Satz 1 und 2 EStG-E).

- Von 2021 bis 2026 soll die Entfernungspauschale für Berufspendler ab dem 21. vollen Entfernungskilometer auf 35 Cent erhöht werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 EStG-E). Auch für Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung soll die Regelung gelten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9 EStG-E).
- Die Mobilitätsprämie zielt auf die Förderung von Steuerpflichtigen, deren zu versteuerndes Einkommen innerhalb des Grundfreibetrags liegt. Diese Steuerpflichtigen, die von der Anhebung der Entfernungspauschale nicht profitieren würden, sollen eine Mobilitätsprämie in Höhe von 14 % der erhöhten Entfernungspauschale (35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer) beanspruchen können.

- Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % soll ab dem 01.01.2020 auch im inländischen Personenfernverkehr und nicht mehr wie heute nur im Personenverkehr gelten.
- Bei der Grundsteuer soll die Möglichkeit eingeführt werden, einen gesonderten – erhöhten – Hebesatz für Sondergebiete für Windenergieanlagen anzusetzen (§ 25 Abs. 5 GrStG-E).

Der Gesetzentwurf wurde am 15.11.2019 vom Bundestag in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses beschlossen. Zum ursprünglichen Regierungsentwurf ergaben sich kleinere Änderungen, wie die Förderung der Kosten bei Beauftragung eines Energie-Effizienz-Experten, eine Klarstellung der Anspruchsberechtigung, die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei Miteigentum und eine redaktionelle Anpassung im Gesetzesverweis der Mobilitätsprämie.

Der Bundesrat hat nun jedoch am 29.11.2019 seine Zustimmung verweigert. Der Bundesrat verlangt, den Vermittlungsausschuss einzuberufen. Aus Sicht der Länder seien insbesondere die Finanzierungslasten nachteilig verteilt. Damit stehen die in diesem Gesetz enthaltenen Maßnahmen zumindest in der Warteschleife.

Senkung der Umsatzsteuer für Fernreisen mit der Bahn

Grundsteuer für Windenergieanlagengebiete

Änderungen des Bundestags am Gesetzentwurf

Ihr Kontakt



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

c | Drittes Bürokratieentlastungsgesetz | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Gesetzgeber beschließt Drittes Bürokratieentlastungsgesetz mit einigen steuerlichen Maßnahmen.
- Die steuerlichen Maßnahmen treten am 01.01.2020 in Kraft.

Bundestagsbeschluss vom 24.10.2019

Der Bundestag hat am 24.10.2019 in zweiter und dritter Lesung das Dritte Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratieentlastungsgesetz) in der Fassung der Empfehlung seines Ausschusses für Wirtschaft und Energie verabschiedet. Die Bundesregierung hatte am 18.09.2019 den Regierungsentwurf dieses Gesetzes in

das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren eingebracht.

Das Gesetz enthält folgende steuerliche Maßnahmen:

- Erleichterungen bei der Archivierung von elektronisch gespeicherten Steuerunterlagen,
- Anhebung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmergrenze von € 17.500 auf € 22.000 Vorjahresumsatz,
- zeitlich befristete Abschaffung der Verpflichtung zur monatlichen Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Neugründer (Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026),

Maßnahmen im Überblick



- Anhebung der lohnsteuerlichen Pauschalierungsgrenze von € 62 auf € 100 für Beiträge zu einer Gruppenunfallversicherung,
- Anhebung der Steuerbefreiung für betriebliche Gesundheitsförderung von € 500 auf € 600, Anhebung der Grenze zur Lohnsteuerpauschalierung bei kurzfristiger Beschäftigung,
- Pauschalierung der Lohnsteuer für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer bei kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten,
- Erhöhung der Grenzbeträge für Hilfeleistung durch Lohnsteuervereine von € 13.000 (bzw. € 26.000 im Fall der Zusammenveranlagung) auf € 18.000 bzw. € 36.000 bezogen auf Einnahmen aus anderen Einkunftsarten als aus nicht-selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb,

- selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft (im Regierungsentwurf waren es noch € 15.000 bzw. € 30.000),
- Streichung der Beschränkung auf einen Steuerklassenwechsel pro Kalenderjahr bei Ehegatten/Lebenspartnern zur Verfahrensvereinfachung (im Regierungsentwurf noch nicht enthalten),
- Erteilung von Auskünften über die für die Besteuerung erheblichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse; Einführung einer elektronischen Übermittlungspflicht.

Der Bundesrat hat dem Gesetz in der vom Bundestag beschlossenen Fassung am 08.11.2019 zugestimmt. Es ist am 28.11.2019 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht bzw. verkündet worden. Die steuerlichen Maßnahmen treten am 01.01.2020 in Kraft.

Ihr Kontakt



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



d | Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Bundestag verabschiedet Regierungsentwurf des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags in unveränderter Fassung.
- Grünes Licht auch vom Bundesrat.
- Entlastungen ergeben sich erst ab dem Veranlagungsjahr 2021.

Der Bundestag hat diesen Gesetzentwurf am 14.11.2019 in unveränderter Fassung verabschiedet. Auch der Bundesrat hat den entsprechenden Gesetzesbeschluss des Bundestags am 29.11.2019 gebilligt. Auf einen Einspruch wurde – wie erwartet – verzichtet.

Bundestag und
Bundesrat

Das Gesetz kann nun nach Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten im Bundesgesetzblatt veröffentlicht bzw. verkündet werden. Es tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Entlastungen ergeben sich jedoch erst ab dem Veranlagungsjahr 2021.

Ihr Kontakt



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

Regierungsentwurf
vom 21.08.2019

Am 21.08.2019 hatte das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht (vgl. hierzu ausführlich WTS Journal 04/2019).

e | Forschungszulagengesetz | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Gesetzgeber verabschiedet Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG).
- Mit vom Bundestag vorgenommenen Änderungen soll vor allem der Vereinbarkeit mit den EU-Beihilfenvorschriften Genüge getan werden.
- Das Gesetz soll am 01.01.2020 in Kraft treten.

Regierungsentwurf
vom 22.05.2019

Am 22.05.2019 hatte das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht (vgl. WTS Journal 03/2019). Am 07.11.2019 hat der Bundestag den Gesetzentwurf in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses beschlossen.

Bundestagsbeschluss
vom 07.11.2019

Wesentliche Änderungen
durch den Bundestag
im Überblick



Die vorgenommenen Änderungen, mit denen vor allem der Vereinbarkeit mit den EU-Beihilfenvorschriften Genüge getan werden soll, lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Dynamischer Verweis auf Definitionen der allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung statt auf jene des Frascati-Handbuchs der OECD.
- Die bisherige Anlage zu § 2 Abs. 1 FZulG-E – Definition der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten – wird voraussichtlich in die zu erwartende

Durchführungsverordnung überführt.

- Gem. § 4 Abs. 2 FZulG-E darf die Summe der für ein Forschungs- und Entwicklungsvorhaben gewährten staatlichen Beihilfen den Betrag von € 15 Mio. nicht überschreiten.
Bei Kumulierung werden auch „staatliche Beihilfen“ sowie Mittel der EU ausdrücklich berücksichtigt.
- Verweis auf anzuwendende Rechtsvorschriften der EU (z.B. Ausschluss für Unternehmen in Schwierigkeiten).
- Eigenleistungen (max. 40 Stunden/Woche und € 40/Stunde) von Einzelunternehmern und Mitunternehmern/Personengesellschaften sind nur noch als De-Minimis-Beihilfe und nicht mehr pauschal förderfähig. Es greift die € 200.000 Grenze für alle De-Minimis-Beihilfen innerhalb von drei Jahren.
- Auftragsforschung beim Auftraggeber: 60 % des vom Anspruchsberechtigten an den Auftragnehmer gezahlten Entgelts sind förderfähig. Beschränkung auf Auftragnehmer in EU/EWR.
- Arbeitgeber-SV-Beiträge werden nicht, wie bisher in § 3 Abs. 3 FZulG-E vorgesehen, mit dem Faktor 1,2 pauschal berücksichtigt. Stattdessen wird über § 3 Nr. 62 EStG auf die tatsächlich angefallenen Nebenkosten abgestellt.
- Vorbereitung einer Gebührenerhebung, die in der Verordnung zu regeln wäre: Der erste Antrag pro Antragsteller pro Jahr (ggfs. für alle Projekte auf einmal) ist kostenfrei. Ab dem zweiten Antrag sind Gebühren möglich.
- Anrechnung auf die Steuerschuld (§ 36 Abs. 2 EStG) statt Auszahlung der Forschungszulage. Die Auszahlung wird an die Veranlagung zur Einkommensteuer bzw. zur Körperschaftsteuer geknüpft.
- Das BMF plant mit einer Haushaltswirkung i.H.v. € 1,3 Mrd. p.a., also rund € 160 Mio. mehr als bislang veranschlagt.

Der Bundesrat hat dem Gesetz in der vom Bundestag beschlossenen Fassung am 29.11.2019 zugestimmt. Nach Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten kann das Gesetz nun im Bundesgesetzblatt veröffentlicht bzw. verkündet werden. Es tritt am Tag nach der Verkündung, frühestens am 01.01.2020, in Kraft.

Ihr Kontakt



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

1a | BMF-Schreiben zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG und zum Verhältnis von § 6 Abs. 3 und 5 EStG | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Reaktion auf umfangreiche BFH-Rechtsprechung.
- Klarstellung zur Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch.
- Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und 5 EStG.
- Weitere Anwendung des Gesamtplangedankens bei § 16 Abs. 4 und § 34 EStG.
- Änderungen auch hinsichtlich der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.

auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar ist, wenn zuvor bzw. zeitgleich funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert übertragen oder nach § 6 Abs. 5 Satz 1 oder Satz 2 EStG in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt wurde bzw. wird (BFH-Urteile vom 02.08.2012, AZ: IV R 41/11, und vom 12.05.2016, AZ: IV R 12/15).

§ 6 Abs. 3 und 5 EStG

BMF vom 22.11.2019



Mit BMF-Schreiben vom 20.11.2019 äußert sich die Finanzverwaltung zu Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen und von Anteilen an Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen sowie mit der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen.

Reaktion auf umfangreiche BFH-Rechtsprechung

Mit der Überarbeitung des bisherigen BMF-Schreibens zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG (BMF vom 03.03.2005 mit Ergänzung vom 07.12.2006) reagiert die Finanzverwaltung auf umfangreiche Rechtsprechung des BFH zum Themenkomplex.

Wesentliche Änderungen im Überblick

Das neue BMF-Schreiben enthält folgende wesentliche Änderungen:

Klarstellung zur Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch



→ Zur Übertragung von Mitunternehmer-(teil-)anteilen unter Vorbehaltsnießbrauch wird klargestellt, dass die Grundsätze des BFH-Urteils vom 25.01.2017 (AZ: X R 59/14), wonach die unentgeltliche Übertragung eines im Ganzen verpachteten gewerblichen Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts kein von § 6 Abs. 3 EStG erfasster Vorgang ist, nicht anwendbar sind.

Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und 5 EStG

→ Die Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und 5 EStG wird aufgegeben:

- Die Finanzverwaltung erkennt – entgegen ihrer bisherigen Auffassung – an, dass § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG

- Voraussetzung ist allerdings, dass nach Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen noch weiterhin eine funktionsfähige betriebliche Einheit besteht und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (Ausnahme der Betriebszerschlagung).
- Wird aufgrund einheitlicher Planung zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z. B. durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert, kann der Mitunternehmeranteil gleichwohl nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert übertragen werden, sofern es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt (BFH-Urteil vom 09.12.2014, AZ: IV R 29/14). Zeitgleiche oder taggleiche Veräußerungen oder Entnahmen sind – mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG – für eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG schädlich (BFH-Urteil vom 29.11.2017, AZ: I R 7/16).

Weitere Anwendung des Gesamtplangedankens bei § 16 Abs. 4 und § 34 EStG

Änderungen bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils



→ Im Rahmen der Gewährung der Steuervergünstigung nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG wendet die Finanzverwaltung die Gesamtplanbetrachtung weiterhin an.

→ In Bezug auf die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils übernimmt die Finanzverwaltung die Grundsätze des BFH-Urteils vom 02.08.2012 (AZ: IV R 41/11) zur quotalen und disquotalen Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen. Danach wird eine rein wertmäßige (rechnerische) und keine wirtschaftsgutbezogene Betrachtung vorgenommen.

- Wird funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen in geringerem Umfang (unterquotale) übertragen, setzt die Buchwertübertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht voraus, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen dauerhaft zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört (BFH-Urteil vom 12.05.2016, AZ: IV R 12/15). Auch in diesem Zusammenhang gibt die Finanzverwaltung nun die Gesamtplanbetrachtung auf.

- Wird funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotale) übertragen, ist der Vorgang nicht in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (ohne Lauf einer Sperrfrist) und eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (mit Lauf einer Sperrfrist) aufzuteilen. Vielmehr wird ausschließlich (und einheitlich) § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG (ohne Lauf einer Sperrfrist) angewendet.

Das neue BMF-Schreiben ersetzt das bisherige BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG (BMF vom 03.03.2005 mit Ergänzung vom 07.12.2006) und ist auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume mit Übertragungsvorgängen gem. § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG anzuwenden. Aus Vertrauensschutzgründen kann das bisherige BMF-Schreiben für bereits abgeschlossene Übertragungsvorgänge weiterhin angewendet werden, wenn die Beteiligten auf Antrag hieran einvernehmlich auch weiterhin festhalten möchten.

Anwendungsvorschriften

Ihr Kontakt



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

1b | Abzinsung von Verbindlichkeiten mit 5,5 % in 2010 noch verfassungsgemäß |

Autor: Jonathan Bock, München

Key Facts

- Rückwirkend vereinbarte Verzinsung für ein zunächst unverzinsliches Darlehen ist selbst bei zivilrechtlicher Wirksamkeit (bilanz-)steuerrechtlich unbeachtlich, wenn die Vereinbarung nach dem Bilanzstichtag getroffen wird.
- Derartige Zinsabreden können erst für künftige Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden.
- Nach Auffassung des BFH ist die Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG i.H.v. 5,5 % im Streitjahr 2010 nicht verfassungswidrig.
- Vertragsbeziehungen zwischen verschwägerten Personen unterliegen als Angehörigenverträge einer Fremdvergleichskontrolle.

Im Urteil vom 22.05.2019 hatte der BFH neben Fragen der Fremdüblichkeit bei Angehörigenverträgen zu entscheiden, ob eine nach dem Bilanzstichtag getroffene Abrede über die rückwirkende Verzinsung eines Darlehens (bilanz-)steuerrechtlich beachtlich ist – selbst wenn sie zivilrechtlich rückwirkend erfolgte. Zudem war fraglich, ob hinsichtlich des Abzinsungssatzes von 5,5 % im Streitjahr 2010 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bestehen.

Die Klägerin betrieb im Streitjahr 2010 unter anderem einen Einzelhandel und ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Zur Finanzierung eines Wohn- und Geschäftsgebäudes wurden zunächst unverzinsliche Darlehen vom Schwager K und einem Bekannten G aufgenommen. Die Betriebsprüfung zinst

BFH vom 22.05.2019
(AZ: X R 19/17)



Urteilsfall

die passivierten Verbindlichkeiten wegen Unverzinslichkeit nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG mit 5,5 % ab. Während der Außenprüfung legte die Klägerin zunächst eine Zusatzvereinbarung mit einer jährlichen Verzinsung von 2 % ab dem 01.01.2012 vor. Den Einspruch begründeten die Kläger mit der rückwirkenden Aufhebung der Darlehensverträge mit G und K. Sie legten in 2014 neue Verträge mit einer Verzinsung i.H.v. 1 % p.a. vor, die ein Datum aus 2009 bzw. Anfang 2010 trugen. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Rückverweisung
an die Vorinstanz



In der Revision wurde hinsichtlich des Darlehens des Bekannten G die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt. Wegen fehlender Feststellungen zum Darlehen des Schwagers konnte der BFH in der Sache nicht abschließend entscheiden und hat die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen.

Durch das Abzinsungsgebot für unverzinsliche Verbindlichkeiten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG wird steuerlich berücksichtigt, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verbindlichkeit weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht. Mangels Gegenleistung für den Zahlungsaufschub hat die Passivierung nicht mit dem Nenn-, sondern mit dem geringeren Barwert zu erfolgen. Zeitlich nach dem Bilanzstichtag getroffene Zinsabreden sind – selbst wenn sie zivilrechtlich rückwirkend erfolgten – (bilanz-)steuerrechtlich unbeachtlich, da sonst gegen das Stichtagsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4 HGB verstoßen würde. Darüber hinaus wäre ein Verzicht auf die Abzinsung der Verbindlichkeiten aufgrund der rückwirkenden Zinsvereinbarung mit § 38 AO nicht

Rückwirkende Zinsvereinbarung (bilanz-) steuerlich unbeachtlich

vereinbar. Hiernach entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Hieraus folgt, dass der durch die Tatbestandsverwirklichung in Form des Erhalts eines unverzinslichen Darlehens entstandene Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis in der Regel unabänderlich ist. Andernfalls stünde es im Belieben des Steuerpflichtigen, durch rückwirkende Vereinbarungen bereits entstandene Steueransprüche zu verändern. Die nachträgliche Abänderung der Unverzinslichkeit wirkt sich daher erst zu dem Bilanzstichtag aus, welcher auf den Abschluss der Änderungsvereinbarung folgt.

Der Senat stellte zudem klar, dass gegen die Höhe des Abzinsungssatzes von 5,5 % im Streitjahr 2010 keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Im Jahr 2010 hatte sich das niedrige Marktzinsniveau noch nicht derart strukturell verfestigt, dass es den gesetzgeberischen Entscheidungsspielraum überschritten hätte, aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsgründen weiter an dem statistisch-typisierenden Zinssatz von 5,5 % festzuhalten, da der Fremdkapitalmarktzinssatz bei vergleichbaren Parametern in 2010 noch knapp unter 4 % betrug.

Wegen nicht ausreichender Feststellungen des Finanzgerichts zu den besonderen Anforderungen an Angehörigenverträge muss das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang klären, ob der mit dem Schwager K geschlossene Darlehensvertrag dem Fremdvergleich entspricht und daher das Darlehen überhaupt dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist, was dann die Abzinsung zur Folge hätte.

Wegfall der Unverzinslichkeit erst zum auf die Änderungsvereinbarung folgenden Bilanzstichtag

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken bzgl. Abzinsungssatz i.H.v. 5,5 % in 2010

Ihr Kontakt



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



1c | Optionsprämien als Teil der Anschaffungskosten erworbener Aktien |

Autor: Moritz Neubauer, München

Key Facts

- Die historischen Anschaffungskosten der Optionen stellen Anschaffungsnebenkosten der erworbenen Aktien dar.
- Bei Optionsausübung ist nicht der aktuelle (teilwertberichtigte) Buchwert der Optionen heranzuziehen.
- Die Ausübung eines Optionsrechts ist kein partieller Tausch i.S.v. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG.

Der BFH hat nunmehr das Urteil der Vorinstanz aufgehoben. Das Finanzgericht ging zwar zutreffend davon aus, dass die Ausübung des Optionsrechts mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts gegen Hingabe des vereinbarten Basispreises keinen partiellen Tausch i.S. des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG darstelle. Denn die Optionsausübung sei weder Veräußerung noch Tausch, sondern das Wirtschaftsgut „Optionsrecht“ gehe unter, so dass ein Aufwand in Höhe des entfallenden Buchwerts entstehe. Jedoch habe das Finanzgericht zu Unrecht die Höhe dieses Aufwands als Anschaffungsnebenkosten der Aktien berücksichtigt.

BFH vom 22.05.2019
(AZ: XI R 44/17)

Mit Urteil vom 22.05.2019 hat der BFH entschieden, dass im Falle der Optionsausübung die für die Einräumung der Option gezahlte Prämie als Anschaffungsnebenkosten der zum Basispreis erworbenen Aktien zu erfassen ist.

Urteilsfall

Die Klägerin (GmbH) erwarb im Jahr 1986 von C emittierte Optionsanleihen. Die mit den Anleihen verknüpften Optionsscheine berechtigten zum Erwerb einer bestimmten Anzahl von Aktien der C zu einem festgeschriebenen Basispreis. Die Optionsscheine wurden im Anlagevermögen erfasst und im Folgejahr teilwertberichtigt. Im Streitjahr 1996 übte die Klägerin ihr Optionsrecht aus und erwarb 210.000 Aktien der C zum festgelegten Basispreis. Die erworbenen Aktien aktivierte sie im Anlagevermögen zu Anschaffungskosten (Basispreis) zuzüglich dem aktuellen Buchwert der Optionsscheine.

Diese Anschaffungskosten erkannte das Finanzamt nach einer Außenprüfung nicht an. Nach Auffassung des Finanzamts seien die Aktien mit den Anschaffungskosten zuzüglich der ursprünglichen Anschaffungskosten der Optionsscheine zu aktivieren. Die Differenz zwischen dem Buchwert der eingesetzten Optionsscheine und deren historischen Anschaffungskosten sei steuerpflichtiger Ertrag. Das Finanzgericht gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage statt. Für das Streitjahr sei keine Vorschrift ersichtlich, die eine Wertaufholung der abgeschrieben Optionsscheine anordnen würde.

FG Düsseldorf
vom 29.11.2016
(AZ: 6 K 4005/14 K, F)



Der Anschaffungskostenbegriff des § 255 Abs. 1 HGB gelte auch für die steuerbilanzielle Beurteilung und sei aufgrund der Einbeziehung von Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten grundsätzlich umfassend. Somit würden die zum Erwerb der Optionen ursprünglich geleisteten Aufwendungen als Nebenkosten des Erwerbsvorgangs zu den Anschaffungskosten der Aktien gehören. Dies entspreche auch dem Prinzip der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen. Die Klägerin habe im Rahmen des Erwerbs der Optionsrechte an C einen Preis und im Streitjahr den vereinbarten Basispreis für die Aktien gezahlt; dies ergebe in Summe den Betrag, der bei ihr für die Anschaffung der Aktien insgesamt abgefließen sei. Dieser Betrag sei bei Zugang der Aktien in voller Höhe anzusetzen, damit sich der Anschaffungsvorgang insgesamt erfolgsneutral vollziehen könne.

Anschaffungskosten
i.S. des § 255 Abs. 1 HGB

Prinzip der Erfolgsneutralität bei Anschaffungsvorgängen

Ihr Kontakt

RA/StB Dr. Florian
Schnabel, München,
florian.schnabel@
wts.de

1d | Symmetrische Steuerfreistellung von Erträgen aus Währungskurssicherungsgeschäften bei Anteilsveräußerung in Fremdwährung |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- Erträge aus Währungskurssicherungsgeschäften erhöhen nach § 8b Abs. 2 KStG den steuerfreien Veräußerungsgewinn aus Anteilsverkauf.
- Entscheidend ist, ob Devisentermingeschäft vor Veräußerung tatsächlich zur Abwendung des Währungskursrisikos betreffend die zu erwartenden Veräußerungserlöse abgeschlossen wurde.
- Abzustellen ist auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und die größere Nähe entweder zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn.
- Steuerfreistellung zumindest vor 2009 nicht aus der Behandlung von Grund- und Sicherungsgeschäft als Bewertungseinheit in Handels- und Steuerbilanz abzuleiten.
- Symmetrische Behandlung von Verlusten und Gewinnen aus Währungskurssicherungsgeschäften als Bestandteil des steuerfreien Veräußerungsgewinns oder als Veräußerungskosten.

veräußern. In ihrer Handels- sowie in ihrer Steuerbilanz behandelte die Klägerin das Grundgeschäft (Aktienbestand) und das jeweilige Sicherungsgeschäft als Bewertungseinheit. In den Streitjahren 2004 und 2005 veräußerte die X-AG die Anteile an der Y-Inc. in mehreren Tranchen. Aus den Anteilsveräußerungen des Jahres 2004 erzielte die Klägerin einen Buchgewinn, während sich aus jenen des Jahres 2005 ein Buchverlust ergab. Aus den im Jahr 2002 abgeschlossenen und zwischenzeitlich mehrfach verlängerten (revolvierenden) Kurssicherungsgeschäften realisierte die X-AG jeweils Kursgewinne, die sich in zusätzlichen Erträgen 2004 und 2005 gewinnerhöhend auswirkten. Die Klägerin setzte aus der Veräußerung der Anteile unter Einbeziehung der Gewinne aus den Devisentermingeschäften („brutto“) in ihren Steuererklärungen entsprechende Gesamtgewinne an, welche nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG – unter Berücksichtigung von 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben – als steuerfrei behandelt wurden. Dem folgte das Finanzamt nicht, sondern beanstandete die Einbeziehung der Erträge aus den Sicherungsgeschäften in die Ermittlung der nach § 8b Abs. 2 KStG freigestellten Veräußerungsgewinne. Grund- und Sicherungsgeschäft seien im Streitfall als Einzelgeschäfte zu betrachten. Die aus den Kurssicherungsgeschäften erzielten Erträge seien nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigt.

Während des Revisionsverfahrens trat das BMF bei und unterstützte in der Sache die Auffassung des Finanzamts.

Der BFH hob die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg, dass die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigte, auf. Der BFH urteilte, dass Devisentermingeschäfte bei der Berechnung des nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf der Y-Inc.-Anteile zu berücksichtigen seien, wenn und soweit sie tatsächlich zur Abwendung des Währungskursrisikos in Bezug auf die zu erwartenden Verkaufserlöse abgeschlossen und deshalb hierdurch veranlasst gewesen seien. Die Steuerfreiheit der Erträge aus den

Gewinne aus Devisentermingeschäften Bestandteil des steuerfreien Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 KStG

BFH vom 10.04.2019
(AZ: I R 20/16)



Im Urteilsfall hatte der BFH zu entscheiden, ob der Ertrag aus einem Devisentermingeschäft, das der Veräußerer vor der Veräußerung zur Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf den Veräußerungserlös abgeschlossen hat, bei einem in Fremdwährung abgewickelten Anteilsverkauf in die Bemessung des steuerfreien Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG einzubeziehen ist.

Urteilsfall

Im Urteilsfall erwarb die Klägerin, Rechtsnachfolgerin der X-AG, mit Vertrag vom 10.06.2002 auf US-Dollar-Basis Anteile an der Y-Inc., einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft; das Eigentum der Anteile ging am 22.08.2002 auf die X-AG über. Zwischen dem 18.06. und 05.08.2002 schloss die Klägerin mit einer Bank mehrere Devisentermingeschäfte zur Kurssicherung ab, da sie bereits zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs beabsichtigte, die erworbenen Anteile wieder zu



Devisentermingeschäften könne jedoch nicht – wie von der Vorinstanz zutreffend festgestellt worden sei – aus der Bilanzierung des Aktienbestands und Sicherungsgeschäfts als Bewertungseinheiten in den Handels- und Steuerbilanzen abgeleitet werden. Denn unabhängig von der Frage, ob in den Steuerbilanzen der Streitjahre 2004 und 2005 bereits Bewertungseinheiten hätten gebildet werden können, erschöpfe sich die Bedeutung und Wirkung von Bewertungseinheiten lediglich auf den Zeitraum des noch nicht realisierten Grundgeschäfts und des ebenfalls noch schwebenden Sicherungsgeschäfts. Im Fall der Auflösung des Sicherungsverbands durch Realisierung des Grund- und/oder Sicherungsgeschäfts könne die (ehemalige) Bewertungseinheit keinen Einfluss auf die Ermittlung des steuerlichen Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 KStG haben.

Keine Ableitung aus Bilanzierung von Grund- und Sicherungsgeschäft als Bewertungseinheit



Der Grund dafür, dass Erträge aus Währungskurssicherungsgeschäften, wenn sie durch Verkäufe von Kapitalgesellschaftsanteilen veranlasst sind und diesen konkret zugeordnet werden können, bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses zu berücksichtigen sind, ergebe sich insbesondere aus der Zugrundelegung der Kriterien für die Behandlung von Verlusten aus Devisentermingeschäften, die anlässlich von Anteilsveräußerungen abgeschlossen würden. Diese Verluste seien als Veräußerungskosten im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG anzusehen, wenn sie mit der Veräußerung in einem Veranlassungszusammenhang stünden. Abzustellen sei hierbei auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen sowie auf ihre größere Nähe entweder zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn. Wenn Verluste aus Kurssicherungsgeschäften als Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG zu berücksichtigen seien, müsse Entsprechendes auch für die Erträge aus Sicherungsgeschäften gelten. Dafür spreche auch, dass § 8b Abs. 2 KStG ersichtlich auf die „symmetrische“ Freistellung von Veräußerungsgewinnen (Abs. 2 Satz 1) einerseits und Wertminderungen im Zusammenhang mit dem Anteil (Abs. 3 Satz 3) andererseits ausgerichtet sei. Eine unterschiedliche Behandlung von

Verlusten und Gewinnen aus Währungskurssicherungsgeschäften würde dieser gesetzgeberischen Intention widersprechen. Dieses Normverständnis ist auch aus unionsrechtlichen Gründen durch Übertra-



gung der zur Niederlassungsfreiheit (Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – EG – bzw. jetzt Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV) ergangenen Rechtsprechung des EuGH in Sachen Deutsche Shell und in Sachen X auf die mit Drittstaaten wie den USA gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG bzw. jetzt Art. 63 AEUV geboten. Eine asymmetrische Einbeziehung nur von Verlusten aus Währungskurssicherungsgeschäften ohne eine spiegelbildliche Steuerfreistellung würde die Kapitalverkehrsfreiheit beschränken.

EuGH vom 28.02.2008
(Rs. C-293/06 – Deutsche Shell)

EuGH vom 10.06.2015
(Rs. C-686/13 - X)

Keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

Zur Klärung, ob der erforderliche Veranlassungszusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft bei einem „antizipativen“ Sicherungsgeschäft gegeben ist, d.h. der Zweck des Devisentermingeschäfts ausschließlich zur Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf die konkret erwarteten Veräußerungserlöse ausgerichtet war („Micro Hedges“), hat der BFH die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen. Unspezifische globale Absicherungen für Währungsrisiken einer Vielzahl von Grundgeschäften („Macro“ oder „Portfolio-Hedges“) seien in diesem Zusammenhang nicht zu berücksichtigen.

Klärung des Veranlassungszusammenhangs im zweiten Rechtszug

In Fällen der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen in Fremdwährungen sollte bei deren Absicherung durch Währungstermingeschäften geprüft werden, ob zusätzliche Beträge nach § 8b KStG steuerfrei gestellt werden können.

Symmetrische Steuerfreistellung von Erträgen aus Währungskurssicherungsgeschäften entsprechend der Berücksichtigung von Verlusten als Veräußerungskosten

Ihr Kontakt



RAIN/StBin Agnes
Daub-Kienle,
München,
agnes.daub-kienle@
wts.de

1e | Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten bei Ausschüttung von Gewinnen aus vororganschaftlicher Zeit | Autor: Julian Henkel, München

Key Facts

- Ausschüttung von Gewinnen aus vororganschaftlicher Zeit führen insoweit zur Anwendung des Teilabzugsverbots von § 3c Abs. 2 EStG.
- Durch Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs soll das Teilabzugsverbot einen doppelten steuerlichen Vorteil vermeiden.
- Mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ausreichend für die Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG.

bei der X-KG als Sonderbetriebseinnahmen erfasst. Die Zinsaufwendungen für die Finanzierung der Aktienerwerbe wurden in voller Höhe als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt. Das Finanzamt begrenzte hingegen durch Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens den Abzug der Schuldzinsen, soweit diese im Zusammenhang mit der Ausschüttung von Gewinnen der Y-AG aus vororganschaftlicher Zeit standen. Die hiergegen gerichteten Einspruchs- und Klageverfahren blieben erfolglos.

FG Saarland vom
01.02.2016
(AZ: 1 K 1145/12)

BFH vom 25.07.2019
(AZ: IV R 61/16)



Mit Urteil vom 25.07.2019 hat der BFH entschieden, dass Schuldzinsen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft anteilig dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen, soweit die Kapitalgesellschaft während des Bestehens einer Organschaft Gewinne aus vororganschaftlicher Zeit ausschüttet.

Der BFH bestätigte das Urteil der Vorinstanz und wies die Revision als unbegründet zurück. Die vorgenommene Kürzung der Sonderbetriebsausgaben sei dem Grunde und der Höhe nach revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch der BFH sah hier einen Zusammenhang zwischen den Finanzierungskosten und der Ausschüttung von Gewinnen aus vororganschaftlicher Zeit. Es müsse kein rechtlicher Zusammenhang bestehen – ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang genüge.

Mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ausreichend

Urteilsfall

Im Urteilsfall waren die Kläger Aktionäre der Y-AG. Ihre Anteile an der Y-AG hielten die Kläger im Sonderbetriebsvermögen der X-KG. Den Erwerb der Aktien hatten die Kläger zum Teil mit Darlehen finanziert, die ebenfalls als Sonderbetriebsvermögen behandelt wurden. Seit dem Jahr 2002 (Streitjahr) bestand zwischen der Y-AG (Organgesellschaft) und der X-KG (Organtträger) eine ertragsteuerliche Organschaft. Im Streitjahr beschloss die Y-AG eine offene Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2001. Die Dividenden erträge wurden

Die Grenzen des mittelbaren Zusammenhangs sind unter Berücksichtigung des Normzwecks zu bestimmen. Dieser zielt darauf, bei steuerbefreiten Einnahmen einen doppelten steuerlichen Vorteil zu vermeiden. Dementsprechend greife hier das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nur insoweit nicht ein, als die Schuldzinsen im Zusammenhang mit dem voll steuerpflichtigen Einkommen aus der Organschaftszurechnung stehen.

Kein doppelter steuerlicher Vorteil

Ihr Kontakt



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



1f | Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung bei der Überlassung von Hotelzimmern an Reiseveranstalter | Autorin: Rain/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung bei der Überlassung von Hotelzimmern an Reiseveranstalter.
- Voraussetzung wäre, dass Hotelzimmer bei fiktiver Betrachtung Anlagevermögen des Steuerpflichtigen wären, wenn sie in seinem Eigentum stünden.
- Berücksichtigung des konkreten Geschäftsgegenstands des Unternehmens sowie der betrieblichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen.

seien und der betreffende Anteil bei der Hinzurechnung zu berücksichtigen sei.

Dagegen sah der BFH die Revision der Klägerin als begründet an und hob das Zwischenurteil hinsichtlich der angegriffenen Feststellungen auf. Das Finanzgericht sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die genutzten Wirtschaftsgüter, insbesondere Hotelzimmer, Sportanlagen, Saunas und Swimmingpools, Anlagevermögen der Klägerin wären, wenn sie in deren Eigentum stünden. Die Hinzurechnung setze neben dem Vorliegen eines Miet- oder Pachtvertrages voraus, dass die gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter bei fiktiver Betrachtung Anlagevermögen des Steuerpflichtigen wären, wenn sie in seinem Eigentum stünden. Der Begriff des Anlagevermögens sei dabei nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu bestimmen. Zum Anlagevermögen gehörten nach § 247 Abs. 2 HGB solche Gegenstände, die dazu bestimmt seien, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Demgegenüber seien Wirtschaftsgüter dem Umlaufvermögen zuzuordnen, die zum Verbrauch oder sofortigen Verbrauch bestimmt seien.

Hotelzimmer, Sportanlagen usw. kein fiktives Anlagevermögen eines Reiseveranstalters

BFH vom 25.07.2019
(AZ: III R 22/16)



Urteilsfall

Der BFH hat im seinem Urteil vom 25.07.2019 zu der Frage Stellung genommen, ob Entgelte, die ein Reiseveranstalter an Hoteliers für die Überlassung von Hotelzimmern bezahlt, der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG unterliegen.

Im Streitfall war die Klägerin, eine GmbH, als Reiseveranstalterin tätig und organisierte Pauschalreisen. Zu diesem Zweck schloss sie mit anderen Leistungserbringern im In- und europäischen Ausland Verträge über typische Reisevorleistungen, insbesondere Übernachtungen, Personenbeförderungen, Verpflegungen, Betreuungen und Aktivitäten im Zielgebiet. Im Rahmen der Gewerbesteuererklärung 2008 nahm die Klägerin zwar Hinzurechnungen für von ihr geleistete Miet- und Pachtzahlungen vor, jedoch nur hinsichtlich der von ihr angemieteten Geschäftsräume. Die an die Hoteliers gezahlten Entgelte wurden bei den Hinzurechnungen nicht berücksichtigt.

Die Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass nicht insgesamt eine Hotelleistung eingekauft werde, sondern ein Teil des an die Hoteliers gezahlten Entgelts auf die „Anmietung“ von Hotelzimmern entfalle. Infolgedessen erhöhte das Finanzamt den gewerblichen Gewinn um die in den Reisevorleistungen enthaltenen Miet- und Pachtzinsen. Das Finanzgericht Münster entschied zunächst im Wege des Zwischenurteils verschiedene Rechtsfragen. Im Übrigen entschied es, dass in den von der Klägerin gezahlten Entgelten Mietzinsen enthalten

Für die Prüfung, ob Wirtschaftsgüter dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen sind, müsse die Frage beantwortet werden, welchem betrieblichen Zweck das Wirtschaftsgut gewidmet sei. Dabei müsse sowohl auf den konkreten Geschäftsgegenstand des Unternehmens als auch – soweit wie möglich – auf die betrieblichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen abgestellt werden. Da bei einer nur kurzfristigen Überlassung der Hotelzimmer auch nur eine entsprechend kurzfristige Eigentümerstellung der Klägerin zu unterstellen sei, könne nicht von „fiktivem“ Anlagevermögen ausgegangen werden. Insofern sei entscheidend, dass das Geschäftsmodell eines Reiseveranstalters wie der Klägerin typischerweise keine langfristige Nutzung der von den Hoteliers überlassenen Wirtschaftsgüter erfordere. Vielmehr diene die nur zeitlich begrenzte Überlassung der Wirtschaftsgüter dem Bedürfnis des Reiseveranstalters, sich ständig dem Wandel unterliegenden Markterfordernissen (wie z.B. veränder-

Geschäftsmodell des Reiseveranstalters erfordert keine langfristige Nutzung

Kurzfristige Anmietung
anlass- oder auftrags-
bezogen?

ten Kundenwünschen oder veränderten Verhältnissen am Zielort der Reise) anpassen zu können. Würde jede kurzfristige anlass- oder auftragsbezogene Anmietung eines Wirtschaftsguts für die Annahme von Anlagevermögen ausreichend sein, wäre das Tatbestandsmerkmal „Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“ im Ergebnis inhaltsleer und überflüssig.

Kein Widerspruch
zu „Konzert-
Veranstalter“-Urteil,
BFH vom 08.12.2016
(AZ: IV R 24/11)



Das Urteil des III. Senats stehe im Übrigen im Einklang mit der Entscheidung des IV. Senats vom 08.12.2016 zum Fall eines Konzertveranstalters, bei dem eine Hinzurechnung bejaht wurde (vgl. WTS Journal 03/2017). Denn in diesem Fall habe der Geschäftsgegenstand des Steuerpflichtigen darin bestanden, Konzerte zu veranstalten, so dass er auf die ständige Verfügbarkeit von Veranstaltungsimmobiliën angewiesen war. Infolgedessen musste – im Gegensatz zu dem hier zugrundeliegenden Sachverhalt – von „fiktivem“ Anlagevermögen ausgegangen werden.

Da das Finanzgericht bislang nur durch Zwischenurteil über Einzelfragen entschieden hatte, war die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

Dem Verfahren war das BMF beigetreten, welches die Auffassung des Finanzamts unterstützte. Insoweit ist abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagiert. Es empfiehlt sich, die gewerbesteuerliche Hinzurechnung in vergleichbaren Fällen offen zu halten.

Hinzuweisen ist abschließend auch nochmal auf die anhängige Revision zu einem für die Steuerpflichtigen positiven Urteil des FG Düsseldorf vom 19.01.2019 (AZ: 10 K 2717/17 G, Zerl). Das Finanzgericht erteilte der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung der Mietzinsen für die Anmietung von Messestandsflächen durch ein produzierendes Unternehmen ein klare Absage (vgl. WTS Journal 02/2019).



Praxishinweis

Ihr Kontakt



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

1g | Keine erweiterte Grundstücks Kürzung bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen | Autorin: Stephanie Keusch, München

Key Facts

- Wiederkehrende Streitfälle zur Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen im Rahmen von Grundstücksüberlassungen.
- Abgrenzung Grundvermögen von Betriebsvorrichtungen unter strenger Auslegung des § 68 BewG.
- Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen stellt keine zwingende Notwendigkeit einer Hotelvermietung dar.
- § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gibt keinerlei Raum für eine quantitative Bagatellgrenze.

Im Streitfall vermietete die Klägerin, eine GmbH, seit Beginn des Jahres 2005 neben Immobilien (Wohngebäude und Sport- und Gewerbepark mit Hotel) nur noch die zur Ausstattung des Hotels gehörenden Wirtschaftsgüter, u.a. eine Bierkellerkühlanlage, Kühlräume und Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen. Der Anteil der Anschaffungskosten der mitvermieteten Wirtschaftsgüter belief sich auf 1,14 % der Gebäudeanschaffungs- und -herstellungskosten. Die Klägerin machte in ihren Gewerbesteuererklärungen 2005 bis 2007 jeweils Kürzungsbeträge nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geltend. Entsprechend dem Ergebnis einer für die Streitjahre durchgeführten Außenprüfung versagte das Finanzamt der Klägerin die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags, da es sich bei der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen um eine schädliche Betätigung handele. Stattdessen wurde der Klägerin nur die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG mit 1,2 % des Einheitswerts der zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke gewährt. Das Finanzgericht bestätigte diese Auffassung.

Urteilsfall: Geringfügige
Mitvermietung von Kühl-
anlagen eines Hotels

BFH vom 11.04.2019
(AZ: III R 36/15)



Der BFH hatte im Urteil vom 11.04.2019 zu entscheiden, ob einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) zusteht, wenn diese neben der Vermietung von Immobilien zusätzlich Ausstattungsgegenstände mietvermietet.

Beurteilung der erweiterten Kürzung nach strengen bewertungsrechtlichen Grundsätzen



Auch in der Revision beim BFH hatte die Klägerin keinen Erfolg. Das Finanzgericht habe die erweiterte Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu Recht abgelehnt. Die erweiterte Kürzung komme nur dann in Betracht, wenn Unternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten bzw. nutzen würden und dabei die Grenze der Gewerblichkeit nicht überschritten werde. Der dabei verwendete Begriff des Grundbesitzes sei gegenüber dem Einkommensteuerrecht im engeren bewertungsrechtlichen Sinne gemäß § 68 BewG zu verstehen. Nicht zum Grundvermögen zählten danach Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehörten (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie (zivilrechtlich) als wesentliche Bestandteile eines Grundstücks zu qualifizieren seien. Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen komme es darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich sei oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes diene.



Nach den vorstehenden Grundsätzen gehörten die im Streitfall zu beurteilenden Vorrichtungen zu den Betriebsvorrichtungen des Hotelbetriebs, dessen

Gegenstand es u.a. sei, die Hotelgäste ggfs. auch mit gekühlten Getränken und anderen Nahrungsmitteln zu bewirten, deren Lagerfähigkeit eine Aufbewahrung in Kühlanlagen und -möbeln erfordere. Der eigentliche Betriebsvorgang der Bewirtung wäre ohne solche Vorrichtungen nicht durchführbar.

Entgegen der Auffassung der Klägerin handele es sich bei der Mitvermietung der jeweiligen Vorrichtungen auch nicht um eine solche Nebentätigkeit, die als „zwingende Notwendigkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung“ – was insoweit mit der erweiterten Kürzung vereinbar wäre – angesehen werden müsste. Wie das Finanzgericht zu Recht festgestellt habe, sei für die Hotelvermietung die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen gerade nicht zwingend notwendig i.S.v. unentbehrlich, denn Hotelimmobilien würden in der Praxis häufig auch ohne Inventar vermietet.

Schließlich stellt der BFH fest, dass § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG keinen Raum für eine quantitative Bagatellgrenze vorsehe. Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegenstehe, wenn diese gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert seien oder auf sie nur ein geringer Teil der Miete oder Pacht entfalle, komme aufgrund des dem Gesetzeswortlaut zu entnehmenden strengen Ausschließlichkeitsgebots nicht in Betracht.

Um den Wegfall der erweiterten Grundstückskürzung nicht zu riskieren, sollten grundbesitzverwaltende Gesellschaften ein Augenmerk darauf haben, kein zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum an Betriebsvorrichtungen zu begründen.

Im Rahmen des gesamten Entwicklungsprozesses von der Errichtung einer Immobilie über die Fertigstellung bis hin zum Abschluss eines Mietvertrages sollten ferner die o.g. Anforderungen immer wieder im Auge behalten werden, um gewerbesteuerliche Nachteile sicher zu vermeiden.

Frage der zwingenden Notwendigkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung



Keine quantitative Bagatellgrenze aufgrund strengem Ausschließlichkeitsgebot

Praxishinweise

Ihr Kontakt



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

1h | Geplante Neuregelung zur Beschränkung der Verlustverrechnung bei Einkünften aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen | Autor: RA/FAStR/Zertifizierter Berater IStR Matthias H. Greite, LL.M., München

Key Facts

- Verluste aus Termingeschäften sollen nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Erträgen aus Stillhaltergeschäften und nur bis zu € 10.000 verrechenbar sein.
- Verluste aus dem Ausfall von Kapitalanlagen oder aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen sollen zwar mit allen Kapitaleinkünften, jedoch nur bis zu € 10.000 verrechenbar sein.
- Nicht in einem Veranlagungszeitraum verrechnete Verluste sollen in beiden Fällen auf die Folgejahre vorgetragen und jeweils in Höhe von € 10.000 verrechnet werden können.

§ 20 Abs. 6 Satz 6 EStG-E sieht eine Verrechnungsmöglichkeit bei Verlusten aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern (jeweils im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG) vor. Derartige Verluste sollen auch mit anderen Kapitaleinkünften, jedoch nur bis zu einer Höhe von € 10.000 ausgeglichen werden können. Nicht verrechnete Verluste sollen ebenfalls auf Folgejahre vorgetragen und in Höhe von € 10.000 mit anderen Kapitaleinkünften verrechnet werden können. Die Regelung soll auch Veräußerungstatbestände erfassen, die zu Gestaltungszwecken abgewickelt werden, also insbesondere dann vorgenommen werden, wenn sich das Solvenzrisiko bereits ganz oder teilweise realisiert hat. Entsprechendes soll für sonstige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG gelten.

Ausfall von Kapitalanlagen



Der Höhe nach begrenzte, vortragsfähige Verrechnungsmöglichkeit mit anderen Kapitaleinkünften

Kompromiss: Beschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit

Wurde die im ursprünglichen Entwurf des „Jahressteuergesetzes 2019“ enthaltene Neuregelung zum Ausfall von Kapitalanlagen (§ 20 Abs. 2 EStG-E im Regierungsentwurf) mangels Unterstützung durch die CDU/CSU-Fraktion noch gestrichen, hat sich die Regierungskoalition am 11.11.2019 auf einen Kompromiss geeinigt. Während ursprünglich gar keine Verlustverrechnungsmöglichkeiten vorgesehen waren, soll es diese nun doch – der Höhe nach begrenzt und damit zeitlich gestreckt – geben. Die Umsetzung soll im Gesetzgebungsverfahren zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuerergänzungen erfolgen.

Hinsichtlich der zeitlichen Anwendung der neuen Regelungen soll unterschieden werden: § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG-E soll auf Verluste, die nach dem 31.12.2020 entstehen, § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG-E auf Verluste, die nach dem 31.12.2019 entstehen, anzuwenden sein.

Unterschiedliche Anwendungszeitpunkte der Neuregelungen

Die Regelungen sollen nach Ablauf von zwei Jahren seit ihrem Inkrafttreten zum 01.01.2020 evaluiert werden.

Evaluierung zwei Jahre nach Inkrafttreten

Termingeschäfte



Keine Verrechnung mit anderen Kapitaleinkünften und der Höhe nach begrenzt, aber vortragsfähig

Der Kompromiss sieht in § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG-E vor, dass Verluste aus Termingeschäften, insbesondere aus dem Verfall von Optionen, nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit Erträgen aus Stillhaltergeschäften und nur bis zu einer Höhe von € 10.000 ausgeglichen werden können. Nicht verrechnete Verluste sollen auf Folgejahre vorgetragen und jeweils in Höhe von € 10.000 mit Gewinnen aus Termingeschäften oder mit Stillhalterprämien verrechnet werden können, wenn nach der unterjährigen Verlustverrechnung ein verrechenbarer Gewinn verbleibt.

Der VIII. Senat des BFH hatte in der jüngeren Vergangenheit mehrfach die Gelegenheit, sich mit der Frage zu beschäftigen, ob seit der Einführung der Abgeltungsteuer grundsätzlich sämtliche Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen zu erfassen sind. Der BFH bejaht dies in ständiger Rechtsprechung und betont, dass dies gleichermaßen für Gewinne und Verluste gilt.

Aus der Beraterpraxis



So hat der BFH in seinem Urteil vom 24.10.2017 herausgestellt, dass der Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalver-

BFH vom 24.10.2017 (AZ: VIII R 13/15)

mögen in Abzug gebracht werden kann, wenn der Forderungsausfall endgültig feststeht.

BFH vom 06.08.2019
(AZ: VIII R 18/16)



Mit Urteil vom 06.08.2019 entschied der BFH, dass der Verzicht eines Gesellschafters auf eine Darlehensforderung gegen die Gesellschaft nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führen kann.

Verfassungsrechtliche
Bedenken



Sollten die Neuregelungen in der oben beschriebenen Form tatsächlich Gesetz werden, ist davon auszugehen, dass sie im Hinblick auf die Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten das BVerfG beschäftigen werden. Zwar wird die Nutzung der Verluste – anders als noch im Regierungsentwurf des „JStG 2019“ – nicht mehr generell versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt. Aber auch hier stellt sich zum einen die Frage, weshalb entsprechende Gewinne der Sofortbesteuerung unterliegen. Zum anderen erscheint die zeitliche Streckung gerade bei größeren Verlusten unverhältnismäßig lang. Ein Verlust von beispielsweise € 1 Mio. könnte erst im Laufe von 100 Jahren genutzt werden. Das wird zumindest der Steuerpflichtige, der den Verlust erlitten hat, nicht mehr erleben. Darüber hinaus ist auch gar nicht selbstverständlich, dass sich jedes Jahr entsprechende Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. Termingeschäften ergeben, welche die volle Nutzung des jährlichen Verrechnungspotentials ermöglichen.

Aber auch abgesehen von der bewirkten Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten, erscheint die geplante Neuregelung alles andere als systemkonform. Beispielsweise ist bei einer Aktienanlage nicht nachvollziehbar, weshalb Totalverlustfälle in voller Höhe anders behandelt werden als ein Verlust in Höhe von 99 % (Verrechenbarkeit außerhalb der Neuregelung).

Überdies begegnen die Neuregelungen weiteren Bedenken. So ist derzeit bspw. unklar, ab welchem Zeitpunkt ein Wirtschaftsgut im Sinne der Neuregelung „wertlos“ ist. Der Gesetzgeber muss sich auch die Frage gefallen lassen, wie er die betragsmäßige Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünften rechtfertigt, während es derartige Beschränkungen bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG (zutreffend) nicht gibt.

Durch den nunmehr ausgehandelten Kompromiss verschlechtern sich aufgrund der summenmäßigen Begrenzung und der Schaffung von neuen Verrechnungskreisen die steuerlichen Verlustnutzungsmöglichkeiten bei den Kapitaleinkünften. Betroffenen Steuerpflichtigen ist zu empfehlen, ihre Vermögensanlagen noch vor dem 31.12.2019 bzw. 31.12.2020 zu sichten und ggfs. die betreffenden Positionen rechtzeitig zu veräußern, um von der nach derzeitiger Rechtslage noch möglichen ungekürzten Verlustnutzung zu profitieren.

Weitere Bedenken

Fazit: Ggfs. Verkauf
betroffener Positionen
vor Anwendbarkeit der
geplanten Neuregelungen



Ihr Kontakt



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



Kurznews

1i | Steuerliches Abzugsverbot für Kartellgeldbußen |

Autorin: RAin/StBin Barbara Bongers, München

BFH vom 22.05.2019
(AZ: XI R 40/17)

Der BFH hat in dem nunmehr veröffentlichten Urteil den steuerlichen Abzug einer Kartellgeldbuße versagt (zur mündlichen Verhandlung vgl. bereits WTS Journal 03/2019). Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG darf eine festgesetzte Geldbuße den Gewinn nicht mindern. Ausnahmsweise können Geldbußen jedoch abgezogen werden, soweit darin abgeschöpfte und versteuerte wirtschaftliche Vorteile aus dem Gesetzesverstoß enthalten sind. Strittig war, ob in der streitgegenständli-

chen Geldbuße ein solcher Abschöpfungsanteil enthalten war, obwohl dies nicht vom Bundeskartellamt deklariert war. Zwar komme es für die steuerrechtliche Wertung auf den objektiven Charakter der Geldbuße an. Die bloße Heranziehung des tatbezogenen Umsatzes zur Ermittlung der Höhe einer am maßgeblichen Bilanzstichtag angedrohten und nachfolgend auch festgesetzten Kartellgeldbuße bewirke jedoch keine Abschöpfung des unrechtmäßig erlangten wirtschaftlichen Vorteils.

1j | Passivierung von Filmförderdarlehen | Autorin: StBin Dr. Sabine Strüder, Köln

BFH vom 10.07.2019
(AZ: XI R 53/17)

Der BFH hat entschieden, dass das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG auch bei einem Filmförderdarlehen greift, welches nur aus zukünftigen Verwertungserlösen bedient wird.

§ 5 Abs. 2a EStG

Der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG ist eröffnet, sofern sich der Anspruch des Gläubigers auf künftiges – nicht aber am Bilanzstichtag bereits vorhandenes – Vermögen des Schuldners bezieht. Das

Passivierungsverbot hat zur Folge, dass im Zeitpunkt der Ausreichung des Darlehens ein Ertrag in entsprechender Höhe entsteht. Sind zum Bilanzstichtag „tilgungsrelevante“ Einnahmen angefallen, findet das Passivierungsverbot für den darüber hinaus bestehenden Darlehensbetrag weiterhin Anwendung. Demnach stellt § 5 Abs. 2a EStG nicht ausschließlich eine Ansatzvorschrift dar, sondern regelt ebenfalls den Ansatz „der Höhe nach“.

1k | Stückzinsen nach Einführung der Abgeltungsteuer | Autorin: Nicole Lutter, München

§ 20 Abs. 2 Satz 1
Nr. 7 EStG

Stückzinsen sind das vom Erwerber an den Veräußerer einer Kapitalforderung gezahlte Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung entfallenden Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums. Diese sind nach Einführung der Abgeltungsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2009 als Teil des Gewinns aus der Veräußerung einer sonstigen Kapitalforderung gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtig.

BFH vom 07.05.2019
(AZ: VIII R 31/15
und VIII R 22/15)

Der BFH entschied in zwei Fällen, in denen die veräußerte Kapitalforderung vor dem 01.01.2009 erworben wurde, dass

Stückzinsen, die nach dem 31.12.2008 zufließen, als Teil des Gewinns aus der Veräußerung einer Kapitalforderung zu versteuern seien.

In der nachträglichen Änderung der Übergangsregelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 Hs. 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 (nunmehr § 52 Abs. 28 Satz 16 Hs. 2 EStG) sieht der BFH keine verfassungswidrig rückwirkende, sondern eine verfassungsgemäß klarstellende Regelung, da Stückzinsen stets, d.h. sowohl vor als auch nach der Einführung der Abgeltungsteuer, gemäß § 20 EStG steuerpflichtig waren.

Keine verfassungswidrige Rückwirkung



Kurznews

11 | Keine Besteuerung von Gewinnen bei Enteignung von Grundstücken im Privatvermögen | Autor: Mika Becker, Frankfurt a.M.

BFH vom 23.07.2019
(AZ: IX R 28/18)

Wille des Steuerpflichtigen maßgeblich

Der BFH hat in seinem Urteil vom 23.07.2019 klargestellt, dass eine Enteignung nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG führen kann.

Unter einer Anschaffung bzw. Veräußerung i.S. des § 23 EStG sei in Anlehnung an die Bestimmungen in § 6 EStG und § 255 Abs. 1 HGB der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person zu verstehen. Diese müssen wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen. Daran fehlt es jedoch im Falle einer Enteignung oder einer Umlegung – die Begründung oder der Verlust des Eigentums finde hierbei ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen

statt. Auch die Entscheidungsfreiheit, das Grundstück erst nach Ablauf der Haltefrist zu veräußern, wäre dem Steuerpflichtigen genommen. Deshalb könne auch nicht – über den Wortlaut der Vorschrift hinausgehend – die hoheitlich angeordnete Übertragung mit einer der freien Willensentscheidung unterliegenden rechtsgeschäftlichen Veräußerung gleichgesetzt werden.

In der Praxis kann die Differenzierung zwischen einer freiwilligen Verkaufsentscheidung und der von einem Zwang getriebenen Veräußerung problematisch sein. Hier könnte aus unserer Sicht auf die Rechtsprechung zur Abgrenzung des behördlichen Eingriffs (R 6.6 EStR) zurückgegriffen werden.

Entscheidungsfreiheit zur Erfüllung der Haltefrist

Ihr Kontakt



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



2a | Keine Entgeltminderung bei 0 %-Finanzierungen |

Autorin: Clara-Sophie Heggemeier, Düsseldorf

Key Facts

- Übernimmt der Lieferant bei sog. 0 %-Finanzierungen die Finanzierungskosten für das Darlehen zwischen Bank und Kunde, stellt die Zahlung durch den Lieferanten an die Bank Entgelt von dritter Seite für die Darlehensgewährung der Bank an den Kunden dar.
- Die Übernahme der Finanzierungskosten führt nach Auffassung des FG Hessen nicht zu einer Entgeltminderung für die Warenlieferung vom Lieferanten an den Kunden.
- Die Übernahme der Finanzierung zugunsten des Kunden sei Teil der Leistung bzw. Nebenleistung zur Warenlieferung an den Kunden und keine selbständige Leistung.

FG Hessen vom
12.02.2019
(AZ: 1 K 384/17)



Urteilsfall

Gemäß Urteil des FG Hessen stellt die von einem Unternehmer („U“) an eine Bank („B“) gezahlte Subvention im Zuge der Gewährung eines Sonderzinsdarlehens (sog. „0 %-Finanzierung“) an den Kunden („K“) des U keine Entgeltminderung für die Warenlieferung des U an den K dar. Die von U für K getragene Finanzierung und der Verkauf der Ware von U an K erfolgten im Rahmen einer einheitlichen Gesamtleistung.

U ermöglichte K die Zahlung des Kaufpreises in Form einer Ratenzahlung zu einem Zinssatz von 0 %. Hierfür schloss U mit B einen „Rahmenvertrag Kreditvermittlung“ ab. U veräußerte aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen seine Forderungen gegenüber K an B. Zwischen K und B kam ein zinsloser Darlehensvertrag zustande. Der Betrag des Darlehens (in Höhe des Kaufpreises) wurde von B abzüglich einer von U zu tragenden Subvention an diesen ausgezahlt. Die Tilgung des Darlehensbetrags wurde von K in Raten an B geleistet.

U stützte sich in seinen Ausführungen auf den im § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG verankerten Entgeltbegriff und argumentierte, dass die von U übernommenen Finanzierungskosten eine Art unmittelbar mit dem Preis seiner Umsätze an K zusammenhängende Subvention, also einen Preisnachlass darstellten. Entsprechend minderte U

die Bemessungsgrundlage seiner an K erbrachten Umsätze in Höhe der von B einbehaltenen Subvention.

Vor dem Hintergrund, dass K im Ergebnis – ungeachtet der jeweiligen Zahlungsart – bei Ratenzahlung den gleichen Kaufpreis für die Ware gezahlt hat, wie im Falle einer sofortigen Barzahlung, folgte das FG Hessen dieser Argumentation nicht. Vielmehr stellten die übernommenen Finanzierungskosten ein Entgelt von dritter Seite (durch U) für die sonstige Leistung (Kreditgewährung) von B an K dar. Dies gelte auch, wenn in der Rechnung an den Kunden die übernommenen Finanzierungskosten betragsmäßig ausgewiesen sind. Die Übernahme der Finanzierung erfülle lt. FG Hessen allein den Zweck, die Lieferung der Ware unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Die Übernahme der Finanzierung allein – d. h. ohne Lieferung der Ware – würde als selbständige Leistung gar nicht existieren. Die Übernahme der Finanzierung der Waren kann daher allenfalls eine Nebenleistung zum Verkauf der Ware sein. Das FG Hessen beruft sich in seiner Entscheidung auf die ständige Rechtsprechung von EuGH und BFH zur Einheitlichkeit der Leistung und zum Entgeltbegriff. Danach richte sich der Entgeltbegriff nach der Sicht des Leistungsempfängers – nicht jedoch nach der des leistenden Unternehmers. Entsprechend sei darauf abzustellen, was der Leistungsempfänger aufbringt, um die Ware zu erhalten. Nicht relevant könne sein, was der leistende Unternehmer im Gesamtergebnis wirtschaftlich erhält. Die von B einbehaltene Subvention berühre nicht den vereinbarten Kaufpreis zwischen U und K, sondern ist Teil eines davon unabhängigen Geschäftsvorfalles. Die Kreditvermittlung könne allenfalls eine Nebenleistung darstellen, und entsprechend nicht anders beurteilt werden als die dazugehörige Hauptleistung; sie teile deren Schicksal und ist mithin ebenfalls der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.

Das FG Hessen hat die Revision zugelassen, die von der Klägerin auch eingelegt wurde und damit beim BFH anhängig ist (AZ: XI R 15/19).

Vom Lieferanten für den Kunden getragene Darlehenszinsen führen nicht zur Entgeltminderung seiner Lieferung

Übernahme der Finanzierung und Warenverkauf als einheitliche Leistung



Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,
Düsseldorf,
andreas.masuch@
wts.de

2b | Vorsteuerabzug aus betrieblich veranlassten Umzugskosten |

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

Key Facts

- BFH äußert sich – soweit ersichtlich – erstmalig zum Vorsteuerabzug aus Umzugskosten.
- Vorrangiges betriebliches Interesse der Klägerin im Streitfall anerkannt.
- Folglich Gewährung des Vorsteuerabzugs aus Umzugskosten.
- Richter sehen weder Raum für die Annahme eines tachähnlichen Umsatzes noch für eine unentgeltliche Wertabgabe.

BFH vom 06.06.2019
(AZ: V R 18/18)



Der BFH hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass ein Unternehmen, das einen Makler für die Wohnungssuche von Angestellten beauftragt, hierfür den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen könne. Dies gelte jedenfalls für den Fall, in dem der jeweilige Mitarbeiter aufgrund einer konzerninternen Funktionsverlagerung aus dem Ausland an den Standort einer Konzerngesellschaft in das Inland versetzt wird.

Urteilsfall

Klägerin war eine inländische Gesellschaft, die einem international tätigen Konzern angehörte. Aufgrund einer konzerninternen Funktionsverlagerung wurden im Ausland tätige Mitarbeiter an den Standort der Klägerin in das Inland versetzt. Diesen wurde die Übernahme der Umzugskosten einschließlich Maklerprovisionen zugesagt. Das Finanzamt argumentierte, dass die Kostenübernahme arbeitsvertraglich vereinbart gewesen sei, weshalb es sich um einen tachähnlichen Umsatz gehandelt habe, der (soweit ein Vorsteuerabzug zu gewähren sei) seinerseits besteuert werden müsse.

Mit seinem Urteil entschied der BFH, dass im Verhältnis zu den Arbeitnehmern kein tachähnlicher Umsatz vorliege, da durch die Unterstützung im Rahmen des Umzugs überhaupt erst die Voraussetzungen dafür geschaffen wurden, dass Arbeitsleistungen erbracht werden konnten. Zudem habe die Höhe der übernommenen Umzugskosten die Höhe des Gehalts nicht beeinflusst. Weiterhin betonte der BFH das vorrangige betriebliche Interesse der Klägerin daran, erfahrene Mitarbeiter des Konzerns unabhängig von deren bisherigem Arbeits- und Wohnort an ihren Unternehmensstandort zu holen. Demzufolge ist der Vorsteuerabzug aus den Umzugskosten möglich, es liegt aber keine zu besteuende Zuwendung an den Arbeitnehmer vor.

Gerade im Rahmen von Betriebsprüfungen wurde immer wieder der Vorsteuerabzug aus Umzugskosten diskutiert. Das aktuelle BFH-Urteil schafft insoweit zumindest für ähnlich gelagerte Sachverhalte Klarheit zugunsten des Steuerpflichtigen. Es bleibt aber abzuwarten, ob die Finanzverwaltung das Feld nun kampfräumt oder weiterhin in bestimmten Sachverhaltskonstellationen den Vorsteuerabzug mangels vorrangigem betrieblichen Interesse des Arbeitgebers versagen will (bspw. bei Neueinstellungen, bei Übernahme von Umzugskosten selbst dann, wenn der Mitarbeiter bereits im erreichbaren Umfeld zu seinem Arbeitsplatz gewohnt hat bzw. die Minderung der Entfernung durch den Umzug aus Sicht des Finanzamts nicht signifikant genug erscheint).

Urteilsbegründung

Praxishinweis



Ihr Kontakt



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



2c | Update: Margenbesteuerung von Reiseleistungen |

Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

Key Facts

- Die Margenbesteuerung ist auch bei der (Weiter-)Vermietung von Ferienwohnungen anwendbar.
- Durch das „Jahressteuergesetz 2019“ wird § 25 UStG dahingehend geändert, dass die Margenbesteuerung auch bei Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen anwendbar ist.
- Ebenfalls wird die Möglichkeit der Bildung von Gesamtmargen ab 2022 gestrichen.
- Alle Unternehmen sollten prüfen, inwieweit sie von den Gesetzesänderungen betroffen sind.

wiederholten Male entschieden, dass die Besteuerung von Reiseleistungen, so wie sie der deutsche Gesetzgeber in § 25 UStG umgesetzt hat, in Teilen gegen EU-Recht verstößt (vgl. WTS Journal 02/2018, Beitrag 2d). Streitig war u.a., ob die Sonderregelung zur Margenbesteuerung auch bei Reiseleistungen Anwendung findet, die an Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden; dies sieht § 25 UStG nicht vor, die Regelungen in der MwStSystRL laut Feststellung des EuGH aber sehr wohl. Mit Urteil vom 13.12.2017 hat sich der BFH – ebenfalls zum wiederholten Male – der EuGH-Rechtsprechung angeschlossen und entschieden, dass Unternehmen, die Reiseleistungen beziehen, ein Wahlrecht haben, den (unionsrechtswidrigen) § 25 UStG anzuwenden oder sich auf die Art. 306 ff. MwStSystRL zu berufen (vgl. WTS Journal 05/2018, Beitrag 2e).

Margenbesteuerung auch bei Reiseleistung an Unternehmer

BFH vom 13.12.2017
(AZ: XI R 4/16)



Derzeitige Voraussetzungen für die Anwendung der Margenbesteuerung von Reiseleistungen



Für Reiseleistungen ist die Margenbesteuerung gem. § 25 Abs. 1 UStG anwendbar, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Unternehmer erbringt eine Reiseleistung.
- Die Reiseleistung ist nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt.
- Der Unternehmer tritt dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auf (Abgrenzung zu reinen Vermittlungsleistungen).
- Der Unternehmer nimmt Reisevorleistungen von Dritten in Anspruch.

Zunehmende Relevanz für viele Unternehmen auch außerhalb der Reisebranche

§ 25 UStG gilt für alle Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen, ohne Rücksicht darauf, ob dies allein Gegenstand des Unternehmens ist. Diese Vorschrift ist daher von allen Unternehmern zu beachten (nicht nur von „Reisebüros“). Dies gewinnt aufgrund der nachfolgend beschriebenen Gesetzesänderungen und der aktuellen Rechtsprechung weiter an Bedeutung.

§ 25 UStG setzt derzeit voraus, dass die Reiseleistung nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sein darf. Die Margenbesteuerung wurde daher in Deutschland stets nur auf Reiseleistungen mit Endverbrauchern angewendet (sog. Reisendenmaxime, B2C). Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 08.02.2018 zum

Der Gesetzgeber sah sich daher nunmehr veranlasst, die Regelung in § 25 Abs. 1 UStG zu ändern, und hat im Rahmen des „Jahressteuergesetzes 2019“ die Beschränkung auf Reiseleistungen an Endverbraucher gestrichen. Die Gesetzesänderung tritt am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft. Die Sonderregelung des § 25 UStG ist somit zukünftig bei der Erbringung von Reiseleistungen „an alle Arten von Kunden“ anzuwenden. Hervorzuheben ist, dass die Anwendung zwingend ist, es besteht sodann kein Wahlrecht (mehr; vgl. zuletzt WTS Journal 05/2018, Beitrag 2e für die Anwendbarkeit bis zur Gesetzesänderung).

Umsetzung durch „Jahressteuergesetz 2019“

§ 25 UStG zwingend anzuwenden



Für das Vorliegen einer Reiseleistung ist es nicht erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt. Eine Reiseleistung liegt nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung auch vor, wenn der Unternehmer nur eine Leistung ausführt. Dies hatte der EuGH für die (Weiter-)Vermietung von Ferienwohnungen ohne Anreise und Verpflegung in der Rs. *Alpenchalets Resorts* bestätigt. Der BFH hat sich in seinem kürzlich veröffentlichten Folgeurteil dieser Rechtsprechung angeschlossen. Noch ist unklar, wie weit diese Rechtsprechung auszulegen ist. Im Extremfall könnte sogar die Erbringung

(Weiter-)Vermietung von Ferienwohnungen kann Reiseleistung sein

EuGH vom 19.12.2018
(Rs. C-552/17)

BFH vom 27.03.2019
(AZ: V R 10/19)

EuGH vom 08.02.2018
(Rs. C-380/16)

von bloßen (Personen-) Beförderungsleistungen als Reiseleistung angesehen werden, wenn der die Beförderung schulden- de Unternehmer auch Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Dann wäre diese Regelung nach der o.g. Gesetzesänderung plötzlich für sämtliche Unternehmen anzuwenden, die bspw. konzernintern Reisekosten weiterbelasten. Dies kann jedoch nicht im Sinne des Neutralitätsprinzips des Mehrwertsteuerrechts sein: Aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer auf Reisevorleistungen würde diese nun auch dann zum Kostenfaktor werden, wenn der Empfänger der Reiseleistung im Übrigen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Es bleibt abzuwarten, wie sich das BMF inso- weit positioniert. In der Gesetzesbegrün- dung sind insoweit keine Ausführungen enthalten. Allerdings will sich auch die Mehrwertsteuer-Expertengruppe der EU-Kommission noch in diesem Jahr mit der Margenbesteuerung von Reiseleistungen und damit ggf. auch mit dieser Fragestel- lung beschäftigen.

Praxishinweis



Rechtsfolgen



Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 25 UStG gelten alle bei Durchführung der Reise erbrachten Leistungen als einheitliche sonstige Leistung des Reiseveranstalters an den Leistungsempfänger. Die sonstige Leistung wird nach § 3a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unterneh-

men betreibt. Abweichend von § 10 UStG ist Bemessungsgrundlage lediglich die Differenz (Marge) zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger entrichtet, und den Aufwendungen für die Reisevorleistungen, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Für die Reisevorleistungen, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen, ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich ausgeschlossen. Die Marge unterliegt stets dem Regelsteuersatz von 19 % (Ausnahme: Reiseleistungen im Drittland sind umsatzsteuerfrei). Dies haben der EuGH in der Rs. *Alpenchalets Resorts* und in seinem Folgeurteil auch der BFH (a.a.O.) für die (Weiter-) Vermietung von Ferienwohnungen entschieden; der ermäßigte Steuersatz (7 % für Beherbergungsleistungen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) scheidet bei Anwendung der Margenbesteuerung für Reiseleistungen demnach aus.

Bereits vor dem Hintergrund älterer EuGH-Rechtsprechung ist die Marge für jede einzelne Reiseleistung zu ermitteln. Die Zusammenfassung mehrerer Reiseleistungen zur Ermittlung einer Gesamtmenge, wie dies in § 25 Abs. 3 UStG derzeit noch vorgesehen ist, sei nicht zulässig. Nun endlich reagiert der Gesetzgeber und streicht im Rahmen des „Jahressteuergesetzes 2019“ diese Vorschrift für Umsätze, die nach dem 31.12.2021 ausgeführt werden.

Reiseleistung unterliegt stets dem Regelsteuersatz

Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,
Düsseldorf,
andreas.masuch@
wts.de

2d | Neuigkeiten zur Marktplatzbetreiberhaftung im E-Commerce |

Autor: RA Anton Appel, Düsseldorf

Key Facts

- Europäische Kommission hält die neu eingeführten §§ 22f, 25e UStG für europarechtswidrig und hat gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.
- Neuregistrierungen von Händlern aus Drittländern übertreffen alle Erwartungen.
- Finanzverwaltung veröffentlicht in drei BMF-Schreiben neue Formulare im Zusammenhang mit der Marktplatzbetreiberhaftung.

Durch Einführung der §§ 22f, 25e UStG beabsichtigte der Gesetzgeber, dem umfangreichen Umsatzsteuerbetrug im Online-Handel zu begegnen. Für die Betreiber von elektronischen Handelsplattformen wurden zusätzliche Aufzeichnungspflichten und umfangreiche Haftungsregeln eingeführt (vgl. WTS Journal 02/219, Beitrag 2d).

Die Wirkung der Neuregelungen hat dabei sogar die Erwartungen übertroffen. Anfang 2017 hatten sich beim zuständigen Finanzamt Neukölln gerade einmal 430 Unternehmer aus China einschließlich Hongkong, Macau und Taiwan registrieren

Hintergrund



Wirkung der §§ 22f, 25e UStG

lassen. Die Finanzverwaltung hat vor der Einführung der Neuregelung damit gerechnet, dass etwa 5.000 Händler aus dieser Region in Deutschland tätig sind, ohne sich registriert zu haben. Mitte Oktober 2019 waren bereits mehr als 26.000 Händler aus dieser Region in Deutschland registriert.

Vertragsverletzungs- verfahren



Die Europäische Kommission hält die §§ 22f, 25e UStG jedoch für europarechtswidrig und hat Deutschland im Rahmen der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens aufgefordert, die §§ 22f, 25e UStG innerhalb einer Frist von zwei Monaten wieder abzuschaffen.

Verletzung der Warenverkehrsfreiheit

Die §§ 22f, 25e UStG stellen nach Auffassung der Europäischen Kommission einen Verstoß gegen das EU-Recht dar, da sich die neuen Pflichten nicht nur auf Händler aus kritischen Ländern wie China beziehen, sondern auch auf Anbieter aus der Europäischen Union. Da der Zugang von europäischen Unternehmen zum deutschen Markt durch diese Vorschriften behindert werde, sei damit die Warenverkehrsfreiheit, eine der vier Grundfreiheiten der Union, verletzt. Außerdem seien die Regelungen ineffizient und unverhältnismäßig. Die Europäische Kommission sieht auch keinen Bedarf der deutschen Regelung, da sich die EU-Mitgliedstaaten bereits auf gemeinsame und effizientere Maßnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs geeinigt haben, die am 01.01.2021 in Kraft treten (Art. 14a MwStSystRL n.F.). Die deutsche Regelung gehe über das in den EU-Vorschriften vorgesehene Maß hinaus und stehe im

Widerspruch zu den Zielen und der Strategie für einen digitalen Binnenmarkt.

Die Einleitung des Verfahrens stellt die erste Stufe des dreistufigen Vertragsverletzungsverfahrens dar. Soweit Deutschland dem Begehren der Europäischen Kommission nicht nachkommt, kann diese auf der nächsten Stufe eine mit Gründen versehene Stellungnahme an Deutschland übermitteln und auf der dritten Stufe Klage beim EuGH einreichen.

In Hinblick auf die Tatsache, dass die deutsche Regelung über die zukünftige Neuregelung des Art. 14a MwStSystRL hinausgeht, indem sie dem Umsatzsteuerbetrug auch bzgl. inländischer Sachverhalte entgegenwirkt, erscheint fraglich, ob Deutschland im Rahmen des Vertragsverletzungsverfahrens vor dem EuGH unterliegen würde.

Ungeachtet des Vertragsverletzungsverfahrens hat das BMF, kurz vor der offiziellen Einleitung des Verfahrens, mit drei BMF-Schreiben vom 07.10.2019 die folgenden neuen Formulare im Zusammenhang mit der Marktplatzbetreiberhaftung veröffentlicht:

- USt 1 TK – Formular zur Information des Marktplatzbetreibers durch das Finanzamt über Pflichtverletzungen eines Händlers
- USt 1 TL – Formular zur Information des Marktplatzbetreibers über Unternehmereigenschaft eines Händlers
- USt 1 TM – Formular zur Ablehnung des Antrags auf Erteilung einer Bescheinigung über die Erfassung als Steuerpflichtiger USt 1 TI.

Dreistufiges Verfahren

BMF vom 07.10.2019

Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,
Düsseldorf,
andreas.masuch@
wts.de

2e | Kein Vorsteuerabzug für administrative Kosten der Fondsverwaltung einer Immobilien-Kapitalverwaltungsgesellschaft | Autor: StB Klaus D. Hahne, Frankfurt a.M.

Key Facts

- Sondervermögen einer Kapitalverwaltungsgesellschaft sind Teil ihres umsatzsteuerlichen Unternehmens.
- Kosten der Administration der Sondervermögen betreffen ausschließlich die steuerfreie Fondsverwaltung.
- Steuerpflichtige Umsätze im Sondervermögen rechtfertigen insoweit keine Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG.

Streitig war der Vorsteuerabzug einer Kapitalverwaltungsgesellschaft (KVG), die Sondervermögen i. S. d. Kapitalgesetzbuchs (KAGB) für gemeinsame Rechnung der Anleger verwaltet. Konkret war zu entscheiden, mit welchen Ausgangsleistungen der KVG verschiedene Eingangsleistungen in einem für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verwendungszusammenhang standen. Zugrunde lagen verschiedene administrative Kosten (für die Prüfung und Bekanntmachung von Jahres- und

FG München vom
09.04.2019
(AZ: 3 K 1230/15)



Urteilsfall

Halbjahresabschlüssen der Sondervermögen, für die Bewertung von Vermögensgegenständen der Sondervermögen sowie für weitere Beratungsleistungen).

Kein Verwendungszusammenhang zwischen Eingangsleistungen und steuerpflichtigen Immobilienumsätzen der Sondervermögen

Das Gericht lehnte einen Vorsteuerabzug ab, indem es die betreffenden Eingangsleistungen ausschließlich den nach § 4 Nr. 8 Buchst. h) UStG umsatzsteuerfreien Fondsverwaltungsumsätzen zuordnete. Kein für den Vorsteuerabzug maßgeblicher Verwendungszusammenhang liege dagegen in Bezug auf die steuerpflichtigen Grundstücksumsätze der Sondervermögen vor. Die Sondervermögen gehörten zwar zum umsatzsteuerlichen Unternehmen der KVG, eine kostenmäßige Belastung der Grundstücksumsätze mit den hier zugrunde liegenden Aufwendungen für die Administration der Sondervermögen sei aber nicht gegeben.

Kostenmäßige Belastung der Sondervermögen unerheblich

Die Argumentation der KVG, dass die betreffenden Kosten den von ihr verwalteten Sondervermögen belastet würden und somit (auch) mit den im Sondervermögen getätigten steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen im Zusammenhang stünden, hat das Gericht dagegen verworfen.

Praxisfolgen



Folgt man dieser Auffassung, nach der Verwaltungsaufgaben der KVG betreffende Eingangsleistungen einen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 8 Buchst. h) UStG vollständig ausschließen, droht eine Benachteiligung von Sondervermögen im Vergleich zu gesellschaftsrechtlich strukturierten Investmentgesellschaften: Letztgenannte können selbst umsatzsteuerliche Unter-

nehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG sein. Soweit sie mit vergleichbaren Eingangsleistungen belastet werden, sind diese zweifelnd frei als Gemeinkosten einzustufen. Ein Vorsteuerabzug entsprechend den von der Investmentgesellschaft erbrachten Ausgangsumsätzen (§ 15 Abs. 4 UStG) ist zu gewähren. Nach § 4 Nr. 8 Buchst. h) UStG umsatzsteuerfreie Verwaltungsumsätze der Investmentgesellschaft an ihre Anleger liegen dagegen nicht vor, vielmehr ist die Investmentgesellschaft selbst Empfänger von (umsatzsteuerfreien) Verwaltungsleistungen einer externen KVG. Für die Einstufung von Eingangsleistungen als Gemeinkosten eines Unternehmens sollte es aber keinen Unterschied machen, ob ein Investmentvermögen als Sondervermögen oder als Investmentgesellschaft aufgelegt wurde. Ein ausschließlicher Verwendungszusammenhang von vorsteuerbehafteten Eingangsleistungen mit umsatzsteuerfreien Fondsverwaltungsleistungen besteht in beiden Fällen nicht, denn mit den Kosten sind ausschließlich die Investmentvermögen (und damit mittelbar die Anleger), nicht aber die KVG als Erbringer der steuerfreien Verwaltungsleistungen belastet.

Vor diesem Hintergrund bleibt abzuwarten, ob sich der BFH (oder ggf. auch der EuGH) der vom FG München getroffenen Wertungsentscheidung über den Verwendungszusammenhang der zugrunde liegenden Eingangsleistungen anschließen wird. Eine kritische Überprüfung der tatsächlichen Berechnung des Vorsteuerabzugs in dem relevanten Bereich erscheint aber in jedem Fall ratsam.

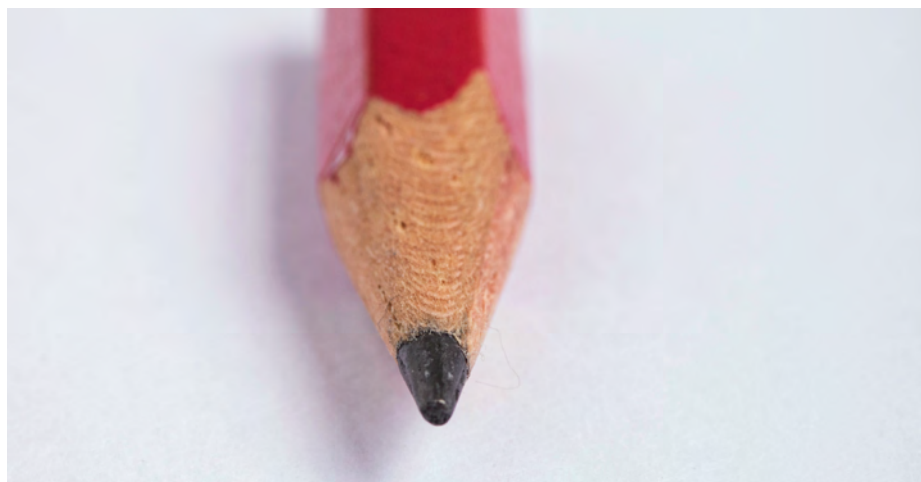
Drohende umsatzsteuerliche Nachteile für Sondervermögen



Ihr Kontakt



StB Klaus D. Hahne,
Frankfurt a.M.,
klaus.hahne@wts.de



3 | Grundsteuerreform | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- Gesetzgeber beschließt Grundsteuerreform.
- Bundestag hatte auf Empfehlung seines Finanzausschusses weitere Änderungen am Reformpaket vorgenommen.
- Grundsteuer kann zunächst bis 31.12.2024 (auf Basis der bisherigen Einheitsbewertung) weiterhin erhoben werden.
- Grundsteuer in Mietverhältnissen weiterhin umlegbar.

flächen der Windenergieanlage samt Betriebsvorrichtungen künftig generell dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen. Zuschläge zum Reinertrag fallen erst an, wenn die Eigentumsflächen des Betriebs der Stromerzeugung aus Windenergie dienen.

- Für Baudenkmäler wird ein Abschlag von 10 % auf die Steuermesszahl eingeführt.
- In § 8 Abs. 2 FAG wurde festgeschrieben, dass für Steuerpflichtige in Bundesländern, die von der Öffnungsklausel Gebrauch machen, für Zwecke des Länderfinanzausgleichs keine gesonderte Erklärungspflicht entstehen darf.

Reduzierung der Steuermesszahl für Baudenkmäler

Nutzung der Öffnungsklausel führt nicht zu gesonderten Erklärungspflichten der Steuerschuldner

Bundestag und Bundesrat beschließen Grundsteuerreform



Nachdem am 18.10.2019 bereits der Bundestag in zweiter und dritter Lesung die Reform der Grundsteuer beschlossen hat, liegt seit dem 08.11.2019 auch die Zustimmung des Bundesrats vor.

Umfasst vom Reformpaket sind folgende Gesetze:

- **Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes** (Art. 72, 105 und 125b GG: Sicherstellung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes bei gleichzeitiger Einführung einer Länderöffnungsklausel),
- **Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts** (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG),
- **Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung** (Grundsteuer C)

- Die Möglichkeit für Gemeinden, einen gesonderten, erhöhten Hebesatz für baureife Grundstücke zu erheben (Grundsteuer C), wurde nun allgemein aus städtebaulichen Gründen (ohne Beschränkung auf Gebiete mit besonderem Wohnbedarf) zugelassen. Die Gemeinde hat den gesonderten Hebesatz auf den Gemeindeteil zu beschränken, für den die städtebaulichen Gründe vorliegen. Der Gemeindeteil muss wenigstens 10 % des gesamten Gemeindegebietes umfassen. Außerdem müssen mehrere baureife Grundstücke in dem Gemeindeteil liegen.

Grundsteuer C aus städtebaulichen Gründen möglich

Grundsteuer in Mietverhältnissen weiterhin umlegbar

Die Grundsteuer bleibt in Mietverhältnissen weiterhin umlegbar. Ein anderslautender Gesetzesantrag zur Aufhebung der Umlagefähigkeit der Grundsteuer in Wohnraummietverhältnissen fand keine Zustimmung.

Weitere Änderungen im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens

Den Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses des Bundestags folgend fanden zuletzt u.a. noch nachstehende Änderungen Eingang in das Reformpaket:

Bewertung von Windenergieanlagen

- Dienen Flächen im Umgriff einer Windenergieanlage einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, sind die Standort-

Nach einem sich mehrere Jahrzehnte hinziehenden Reformprozess kann die Reform nun bis zum Jahresende 2019 in Kraft treten. Damit ist die erste der zwei zeitlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts aus seinem Urteil vom 10.04.2018 erfüllt, so dass die Grundsteuer zunächst (auf Basis der bisherigen Einheitsbewertung) noch bis zum Ende des Jahres 2024 weiterhin erhoben werden kann.

Ihr Kontakt



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

Grundsteuerreform

4a | Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen | Autorin: Verena Kefer, München

Key Facts

- Ein Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Aufhebung der Steuerfestsetzung (§ 16 GrEStG) ist ausgeschlossen, wenn ein Erwerbsvorgang innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer rückgängig gemacht, aber nicht ordnungsgemäß angezeigt wurde.
- Ist nach § 17 Abs. 2, 3 GrEStG eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen, ist der Erwerbsvorgang gegenüber dem dafür zuständigen Finanzamt anzuzeigen.
- Eine Anzeige lediglich gegenüber den Grunderwerbsteuerstellen der Belegenheitsfinanzämter gilt in diesem Fall nicht als ordnungsgemäße Anzeige.

er nicht festzusetzen bzw. die gesonderte Feststellung aufzuheben.

Der BFH bejahte für den ursprünglichen Erwerbsvorgang eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Die Besteuerungsgrundlagen hätten demzufolge gem. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG gesondert festgestellt werden müssen. Darüber hinaus bejahte der BFH für den Rückerwerbsvorgang die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, da der Kläger ab dem Zeitpunkt des Rückerwerbs nicht mehr zu mindestens 95 % an der grundbesitzenden GmbH beteiligt war.

BFH vom 22.05.2019
(AZ: II R 24/16)



Urteilsfall



Im Urteilsfall war der Kläger mit 29 % an einer grundbesitzenden GmbH beteiligt. Von vier Anteilseignern erwarb er die restlichen 71 % der Anteile, davon 9 % von K. Der beurkundende Notar übersandte eine Abschrift des beurkundeten Vertrages an die jeweiligen Finanzämter – Grunderwerbsteuerstelle –, in deren Bezirk die Grundstücke belegen waren. Eines der Belegenheitsfinanzämter wandte sich aufgrund dessen an das für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zuständige Finanzamt. Dieses gelangte im Rahmen einer Außenprüfung zu der Erkenntnis, dass durch den Erwerb der Anteile der Tatbestand nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt sei und eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aufgrund der Zuständigkeit nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG durch dieses Finanzamt vorzunehmen war.

Innerhalb der Zweijahresfrist des § 16 Abs. 2 GrEStG fand ein Rückerwerb in Höhe von 9 % der Anteile durch K statt. Auf Grundlage dieses Rückerwerbs legte der Kläger Einspruch gegen die gesonderte Feststellung ein und beantragte, sowohl für den Rückerwerb, als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steu-

Der BFH verneinte jedoch eine ordnungsgemäße Anzeige des ursprünglichen Erwerbsvorgangs: Diese sei nicht fristgerecht erfolgt. Hierfür sei eine Anzeige gegenüber dem zuständigen Finanzamt erforderlich (§§ 18, 19 GrEStG). Der Notar habe zwar innerhalb der 14-Tagesfrist die notarielle Urkunde an die Grunderwerbsteuerstellen der Belegenheitsfinanzämter übermittelt. Eine Anzeige des Vorgangs bei dem für die gesonderte Feststellung nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG zuständigen Finanzamt sei jedoch nicht fristgerecht eingegangen. Dessen Zuständigkeit ergibt sich aus § 17 Abs. 2 Satz 3 des Gesetzes über die Finanzverwaltung und den darauf beruhenden (landesgesetzlichen und damit nicht revisiblen) Zuständigkeitsverordnungen. Danach wäre hier das Finanzamt zuständig gewesen, in dessen Zuständigkeitsbereich sich im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung die Geschäftsleitung der Gesellschaft befunden hätte.

Ordnungsgemäße Anzeige i. S. v. § 16 Abs. 5 GrEStG setzt fristgerechten Zugang beim zuständigen Finanzamt nach § 17 GrEStG voraus

Ihr Kontakt



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



Kurznews

4b | Share Deals – Koalitionsfraktionen vereinbaren die Umsetzung einer effektiven und rechtssicheren Lösung im ersten Halbjahr 2020 |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Das Gesetzesvorhaben zur Änderung des GrEStG (Stichwort: Share Deals) wird in 2019 nicht mehr abgeschlossen werden. Die Anhörung im Finanzausschuss des Bundestages am 14.10.2019 offenbarte zu viele ungeklärte Fragestellungen. Das Gesetz soll deshalb nach gemeinsamer Erklärung der Koalitionsfraktionen von CDU/CSU sowie SPD vom 24.10.2019 nicht am 01.01.2020 in Kraft treten. Vielmehr soll das Vorhaben erst im

ersten Halbjahr 2020 zum Abschluss gebracht werden.

Die Koalitionsfraktionen wollen in den nächsten Wochen Lösungen finden, mit denen das im Koalitionsvertrag vereinbarte Ziel einer effektiven und rechtssicheren gesetzlichen Regelung zur Unterbindung von Gestaltungen zur Umgehung von Grunderwerbsteuer durch sog. Share Deals im ersten Halbjahr 2020 erreicht werden kann.

5 | Schenkungsteuer bei Unterstützungsleistungen einer Schweizer Stiftung |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Key Facts

- Satzungskonforme Zuwendungen ausländischer Stiftungen an im Inland ansässige Empfänger unterliegen nicht der Schenkungsteuer, wenn diese keinerlei Berechtigung am Vermögen oder an den Erträgen der Stiftung haben.
- Für die Frage, ob eine Zuwendung satzungsgemäß ist, hat die Stiftung eine signifikante Einschätzungsprärogative, die nicht der verwaltungsrechtlichen oder gerichtlichen Überprüfung zugänglich ist.
- Die Stellung als Zwischenberechtigter i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Hs. 2 ErbStG setzt eine „Berechtigung“ voraus.

anderen habe überdies ein Erwerb durch Zwischenberechtigte i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Hs. 2 ErbStG vorgelegen.

Dem ist der BFH entgegengetreten: Für die Frage, ob die Zuwendung satzungsmäßig ist, habe die Stiftung eine signifikante Einschätzungsprärogative, deren Grenzen im Streitfall noch nicht überschritten waren. Ferner setze der Erwerb als Zwischenberechtigter i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Hs. 2 ErbStG zwingend eine wie auch immer geartete „Berechtigung“ voraus. Wer aber Kraft freier Entscheidung eines Dritten eine Zuwendung erhält, könne nicht Zwischenberechtigter sein.

In der Entscheidung konkretisiert der BFH den Anwendungsbereich des Erwerbs durch Zwischenberechtigte i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Hs. 2 ErbStG, indem er eine Berechtigung des Begünstigten fordert. Dem bloßen Zufallsdestinatär wird diese Berechtigung regelmäßig fehlen. Bemerkenswert ist überdies der ausdrückliche Hinweis in der Pressemitteilung zum Urteil, dass weder darüber entschieden wurde, wie eine solche Zahlung einkommensteuerrechtlich zu würdigen ist, noch, ob sie im Einzelfall sowohl der Einkommensteuer als auch der Schenkungsteuer unterliegen kann.

BFH vom 03.07.2019
(AZ: II R 6/16)



Anmerkung

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte ein in Deutschland ansässiger 29-jähriger Begünstigter von einer Schweizer Familienstiftung eine Einmalzahlung erhalten. Nach der Satzung konnten Unterstützungsleistungen zur Anschubfinanzierung an Familienangehörige in jugendlichen Jahren gewährt werden. Finanzamt und Finanzgericht werteten den Vorgang als steuerpflichtige Schenkung. Zum einen sei die Zuwendung nicht satzungsmäßig erfolgt, weil ein 29-Jähriger nicht mehr jugendlich ist, zum

Ihr Kontakt



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

6a | Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers (Änderung der Rechtsprechung) | Autorin: Anna Tesch, München

Key Facts

- Der BFH verabschiedet sich vom sog. Freiwilligkeitsvorbehalt.
- Ein arbeitsvertraglich vereinbarter Lohnformenwechsel ist laut BFH nicht begünstigungsschädlich.
- Setzen Arbeitgeber und Mitarbeiter den „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ wirksam herab, kann dies durch verwendungsgebundene Zuschüsse steuerbegünstigt ausgeglichen werden.

einbarung. In den jeweiligen Vereinbarungen heißt es, dass die Zuschüsse ab dem 01.01.2014 rein freiwillig gewährt würden und keinen Rechtsanspruch des Mitarbeiters begründen.

Im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung wurde die pauschale Lohnversteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 und Abs. 2 Satz 2 EStG der strittigen Zusatzleistungen aufgrund einer steuerschädlichen Gehaltsumwandlung als nicht zulässig erachtet. Eine steuerschädliche Gehaltsumwandlung liege in Anrechnungsfällen vor, in denen die Zahlungen nicht „zusätzlich zum“, sondern „ersatzweise an Stelle von“ regelbesteuertem Arbeitslohn geleistet werden.

Der BFH hat nun entschieden, dass die auf der ergänzenden Vereinbarung beruhenden Zahlungen – entgegen der Ansicht des FG Düsseldorf – nicht auf einer schädlichen Gehaltsumwandlung basieren und daher nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal versteuert werden können.

Der BFH geht demnach davon aus, dass das Merkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erfüllt ist, wenn der Arbeitgeber den Lohn nur verwendungs- und zweckgebunden leistet. Im Umkehrschluss ist der „ohnehin geschuldete Arbeitslohn“ derjenige, den der Mitarbeiter verwendungsfrei und ohne bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erhält.

Durch diese Entscheidung hält der BFH an seiner bisherigen Rechtsprechung nicht mehr fest und misst dem sog. Freiwilligkeitsvorbehalt keine Gewichtung mehr bei. Freiwilligkeit und Zusätzlichkeit schließen sich einander nicht aus. Parallelentscheidungen des BFH vom selben Tag ergingen zu den Aktenzeichen VI R 21/17, NV und VI R 40/17, NV.

BFH vom 01.08.2019
(AZ: VI R 32/18)



Nach dem Urteil des BFH vom 01.08.2019 liegt zusätzlicher Arbeitslohn im Sinne des § 40 Abs. 2 EStG vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Es kommt nicht darauf an, ob der Mitarbeiter auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Insoweit ändert der BFH seine bisherige Rechtsprechung, nach der nur freiwillige Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden können.

Urteilsfall

Der Arbeitgeber schloss im Jahr 2011 mit einzelnen Mitarbeitern hinsichtlich deren Entlohnung neue ergänzende Vereinbarungen ab, wonach der bisherige Bruttoarbeitslohn herabgesetzt werden sollte. Zugleich vereinbarte der Arbeitgeber – unter Ausschluss des Freiwilligkeitsvorbehalts – die Zahlung eines Zuschusses für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie mit einigen Mitarbeitern einen pauschalen Zuschuss für Internetnutzung.

Im Jahre 2014 schloss der Arbeitgeber mit einzelnen Mitarbeitern hinsichtlich dieser seit dem Jahr 2011 geleisteten Lohnbestandteile eine Freiwilligkeitsver-

Verwendungs- bzw.
zweckgebundene
Leistung

Ihr Kontakt



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

6b | Ab 2020 Abruf der ELStAM auch für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer |
Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- ELStAM-Abruf auch für Mitarbeiter ohne Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.
- Ausnahmen für bestimmte Arbeitnehmergruppen.
- Übergangsregelung für vereinfachtes Antragsverfahren, wenn eine Vielzahl gleichgelagerter Einzelfälle betroffen ist.

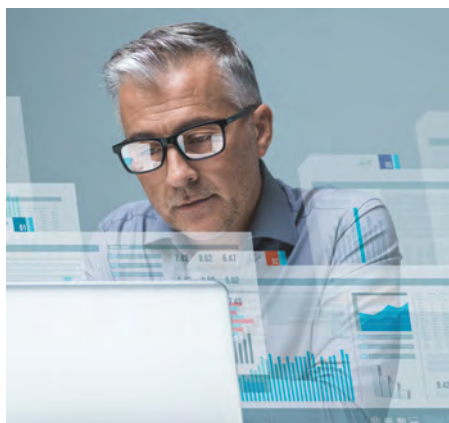
Elektronische Steuerabzugsmerkmale (ELStAM)

Arbeitnehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland müssen für ihre Steuerabzugsmerkmale derzeit eine (Papier-)Bescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer beim Betriebsstättenfinanzamt beantragen, wenn sie nicht wollen, dass der Lohnsteuerabzug nach der Steuerklasse VI durchgeführt wird.

Ab 01.01.2020 auch für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer



Ab dem 01.01.2020 wird es möglich sein, auch für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer die Steuerabzugsmerkmale elektronisch bei der Finanzverwaltung abzurufen (ELStAM). Das BMF hat mit Schreiben vom 07.11.2019 Anwendungsregelungen hierzu veröffentlicht.



Vergabe und Abfrage der Steuer-ID

Für den Abruf der ELStAM benötigt der Mitarbeiter eine Steuer-ID (§ 139b AO). Diese ist beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zu beantragen. Auch der Arbeitgeber kann die Zuteilung einer Steuer-ID beantragen, wenn ihn der Mitarbeiter dazu nach § 80 Abs. 1 AO bevollmächtigt hat. In diesem Fall wird die Finanzver-

waltung das Mitteilungsschreiben an den Arbeitgeber senden. Ist dem beschränkt steuerpflichtigen Mitarbeiter bereits eine Steuer-ID zugeteilt worden, teilt das Betriebsstättenfinanzamt diese auf Anfrage des Mitarbeiters mit. Eine solche Anfrage kann auch der Arbeitgeber im Namen des Mitarbeiters stellen. Zur Beantragung der Steuer-ID wird es einen bundeseinheitlichen Vordruck geben.

Bundeseinheitlicher Vordruck

In folgenden Fällen wird weiterhin eine Papier-Bescheinigung erteilt und der ELStAM-Abruf gesperrt:

- dem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer wird ein Freibetrag als Steuerabzugsmerkmal bescheinigt;
- der Arbeitslohn ist nach einem DBA steuerfrei zu stellen;
- ein DBA begrenzt oder mindert die deutsche Lohnsteuer;
- der Mitarbeiter ist erweitert unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 EStG);
- der Mitarbeiter ist auf Antrag wie unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln (§ 1 Abs. 3 EStG).

Weiterhin Papierbescheinigung für bestimmte Mitarbeitergruppen

Der Mitarbeiter muss die Papier-Bescheinigung dem Arbeitgeber unverzüglich vorlegen. Auch wenn der ELStAM-Abruf bereits erfolgt sein sollte, tritt die Bescheinigung für den vermerkten Zeitraum an die Stelle der abgerufenen ELStAM.

Wenn Betriebsstättenfinanzämter aufgrund einer Vielzahl gleichgelagerter Einzelfälle (z.B. bei beschränkt steuerpflichtigen Betriebsrentnern) die Bescheinigungen für den Steuerabzug bislang in einem vereinfachten Antrags- oder Listenverfahren erteilt haben, kann dies auch nach dem 31.12.2019 angewendet werden. Für diese Mitarbeiter kann auch die Vergabe der Steuer-ID listenmäßig beantragt werden, wenn die im bundeseinheitlichen Vordruck genannten Bestimmungen zum Datenschutz eingehalten werden. Diese Übergangsregelung gilt längstens bis zum Abschluss der programmtechnischen Einbindung von im Inland nicht meldepflichtigen Arbeitnehmern in das ELStAM-Verfahren.

Vereinfachte Antrags- oder Listenverfahren übergangsweise weiterhin möglich

Ihr Kontakt



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

6c | Arbeitsrechtlicher Vergleich ohne Auswirkung auf Firmenwagenbesteuerung |*Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf***Key Facts**

- Die Fahrzeugüberlassung zur privaten Nutzung ist Arbeitslohn unabhängig von der tatsächlichen Nutzung.
- Für die Überlassung zur privaten Nutzung gibt es weder eine Vermutung noch einen Anscheinsbeweis.
- Ein arbeitsrechtlicher Vergleich über die Erledigung von Ansprüchen aus dem Arbeitsverhältnis wirkt nicht auf die Besteuerung.

Dulden) durch den Arbeitgeber zugesagt sein. Der Anscheinsbeweis besagt lediglich, dass der Umfang der tatsächlichen Nutzung für die Besteuerung nicht mehr ausschlaggebend ist, wenn ein Fahrzeug zur privaten Nutzung überlassen wird.

Im Urteilsfall war mit dem Mitarbeiter ein Firmenwagenüberlassungsvertrag geschlossen worden. Diesem war ausdrücklich zu entnehmen, dass die private Nutzung gestattet und Teil der Vergütung war. Ferner war der geldwerte Vorteil anhand der 1%-Methode zu versteuern. Tatsächlich hatte der Mitarbeiter jedoch ein Fahrtenbuch geführt, das im Rahmen einer Betriebsprüfung als nicht ordnungsgemäß verworfen wurde.

Urteilsfall

Zwischenzeitlich wurde das Arbeitsverhältnis beendet. In diesem Zusammenhang erhielt der Mitarbeiter eine Abfindung und es wurde ein Vergleich geschlossen, wonach alle Ansprüche der Parteien gegeneinander aus dem Arbeitsverhältnis und seiner Beendigung erledigt sein sollten. Nichtsdestotrotz begehrte der Ex-Arbeitgeber Schadenersatz aufgrund der drohenden Nachbesteuerung der Privatnutzung des Fahrzeugs wegen des verworfenen Fahrtenbuchs, woraufhin beide Parteien einen weiteren Vergleich schlossen. Die Nachbesteuerung erfolgte sodann durch Änderung der Einkommensteuerbescheide des Mitarbeiters. Hiergegen richtete sich die Klage.

FG Hamburg
vom 26.02.2019
(AZ: 2 K 273/17)



Das Finanzgericht entschied, dass ein geldwerter Vorteil zu versteuern ist, wenn einem Mitarbeiter ein Firmenwagen zur privaten Nutzung überlassen wird. Die Besonderheit dieses Urteils bezieht sich auf die außergewöhnliche Argumentation des Mitarbeiters, dass die steuerliche Beurteilung der arbeitsgerichtlichen Beurteilung nicht widersprechen dürfe. Dieser Argumentation ist das Finanzgericht nicht gefolgt.

Der Anscheinsbeweis gilt nicht für die Frage, ob die Privatnutzung gestattet ist



Nach der Rechtsprechung des BFH muss zunächst festgestellt werden, ob ein betriebliches Kfz überhaupt zur privaten Nutzung überlassen wurde. Für die Überlassung zur privaten Nutzung gibt es weder eine Vermutung noch einen Anscheinsbeweis. Sie muss deshalb ausdrücklich (z.B. in einer arbeitsrechtlichen Vereinbarung) oder wenigstens konkludent (z.B. durch faktisches



Für das Finanzgericht stand auf Basis des Firmenwagenüberlassungsvertrags fest, dass eine Privatnutzung eingeräumt war, die zulässigerweise durch das Finanzamt nachversteuert wurde. Aus den arbeitsgerichtlichen Prozessen konnte weder ein Privatnutzungsverbot abgeleitet werden, noch konnte der Ausschluss gegenseitiger Ansprüche Auswirkung auf die steuerrechtlichen Ansprüche haben. Das Urteil ist rechtskräftig.

Ihr Kontakt

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

wts im Dialog

Terminankündigung 2020



Roadshow Customs

Seminar

Hamburg 30.01.2020

Praxisseminar 2020: Energie und Stromsteuer für Industrieunternehmen

Seminar

München 17.02.2020

8. Jahrestagung Verrechnungspreise

Handelsblatt Fachtagung

Frankfurt 27.03.2020

Energie- und Stromsteuer 2020: Energierecht

Seminar

Düsseldorf 23.04.2020

Ansprechpartnerin für Seminare/
Messen/Kongresse/Fachtagungen

Kerstin Hermle

T: +49 (0) 211 20050 613

F: +49 (0) 211 20050 950

kerstin.hermle@wts.de

WTS Group AG

Berlin · Düsseldorf · Erlangen · Frankfurt ·

Hamburg · Köln · München · Regensburg ·

Rosenheim · Stuttgart

Zur Anmeldung und für aktuelle
Informationen scannen Sie den QR-Code



Wir freuen uns auf Sie!

7 | Referentenentwurf eines Versicherungsteuerrechtsmodernisierungsgesetzes (VersStR-ModG) | Autoren: RA Dr. Philipp Besson und StB Tobias Quadfaß, beide München

Key Facts

- Einführung neuer zusätzlicher Besteuerungstatbestände für Risiken, die aus Deutschland heraus versichert werden, aber außerhalb von EU/EWR belegen oder registriert sind. Dies führt zu Doppelbesteuerungen.
- Besteuerung von Lebensversicherungen, sofern diese keinem unmittelbaren Versorgungsbedürfnis von Angehörigen dienen.
- Technische Regelung zur Administration und Anmeldung von Versicherungsteuer.

Grundsätzlich knüpft die Versicherungsteuer in der EU und dem EWR an den Tatbestand der „Risikobelegenheit“ an. Liegt die Risikobelegenheit im Anwendungsbereich des dt. Versicherungsteuergesetzes, dann findet das deutsche Versicherungsteuergesetz Anwendung, liegt sie außerhalb, dann nicht. Dies geht auf EU-Recht zurück. Hiermit sollen Doppelbesteuerungen vermieden werden.

Das Bundeszentralamt vertrat seit einer von allen als rein redaktionell aufgefassten Gesetzesänderung in 2013 die Ansicht, dass dieser Grundsatz für Fahrzeuge, die in einem Register außerhalb von EU/EWR eingetragen sind (v.a. für Schiffe und Flugzeuge) und die ein in Deutschland ansässiger Versicherungsnehmer versichert, nicht mehr gelten soll. Dies trifft viele deutsche Konzerne, die aus Deutschland heraus ihre Schiffe und Flugzeuge versichern, welche in Drittländern registriert sind. Dadurch kommt es nunmehr zu Doppelbesteuerungen. Denn diese Fahrzeuge werden in der Regel im Land der Registrierung auch mit Versicherungsteuer belegt. Die Folge sind höhere Kosten für die Unternehmen. Das mit diesem Sachverhalt befasste FG Köln hat die Ansicht des BZSt inzwischen bestätigt. Der Fall liegt seitdem dem BFH zur Entscheidung vor.

Die Ansicht des BZSt soll nunmehr in Gesetzesform gegossen werden. Zusätzlich sollen davon auch unbewegliche Sachen, insbesondere Bauwerke und Anlagen und darin befindliche Sachen in Drittländern von deutschen Versicherungsnehmern erfasst werden.

Deutsche Versicherungsnehmer mit versicherten Fahrzeugen und den genannten weiteren Sachen und Gegenständen, die in einem Drittland registriert bzw. belegen sind, sollten daher ihren Versicherungsschutz überprüfen und mit ihrem Versicherer sprechen, um höhere Versicherungskosten und eine Doppelbesteuerung über eine entsprechende alternative Vertragsgestaltung zu vermeiden, auch und vor allem mit Blick auf den Brexit, wenn solche Risiken in UK versichert sind.

Besteuerung von bestimmten außerhalb der EU/EWR belegenen Risiken, sofern der Versicherungsnehmer in Deutschland ansässig ist.



Referentenentwurf vom 14.11.2019

Das BMF hat am 14.11.2019 den lange erwarteten Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts (Versicherungsteuerrechtsmodernisierungsgesetz-VersStR-ModG) veröffentlicht.

Das Gesetz soll dazu dienen, Sinn und Zweck einzelner Vorschriften deutlicher im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck zu bringen und Regelungen an aktuelle Entwicklungen anzupassen. Zudem soll durch die Präzisierung gesetzlicher Normen sowie durch begleitende Regelungen in der Versicherungsteuer-Durchführungsverordnung mehr Rechtssicherheit geschaffen und die Rechtsanwendung vereinfacht werden. Daneben sind aber auch neue erweiternde Besteuerungstatbestände enthalten. Ob das Ziel mit dem Entwurf tatsächlich erreicht wird, ist nach einer ersten Bewertung der geplanten Maßnahmen fraglich. Es werden neue, komplexe Besteuerungstatbestände eingeführt und auch die Administration beim Versicherer aufwändiger gemacht. Es besteht sowohl beim Versicherer als auch beim Versicherungsnehmer Handlungsbedarf.

Auf folgende Änderungen ist insbesondere hinzuweisen:

1. **Ausdrückliche gesetzliche Regelung des nationalen Besteuerungsrechts im Verhältnis zu anderen Staaten (§ 1 Abs. 2 VersStG-E).**

FG Köln vom 05.10.2017 (AZ: 2 K 792/16)

Anhängige Revision (AZ: II R 31/18)

Handlungsbedarf für den Versicherungsnehmer



2. Einschränkung der Steuerbefreiung von Lebensversicherungen (§ 4 Abs. 1 Nr. 5 VersStG-E; § 1 Abs. 5 VersStDV-E)

Einführung einer Besteuerung von bestimmten Lebensversicherungen, die nicht dem unmittelbaren Versorgungsbedürfnis von Angehörigen dienen

Bislang orientiert sich die Steuerbefreiung von bestimmten Versicherungen alleine am versicherten Risiko und nicht am Zweck der Versicherung. Dies soll sich nunmehr für alle Verträge ändern, die nach dem 01.07.2021 geschlossen werden.

Mit der Neufassung von § 4 Abs. 1 Nr. 5 VersStG-E wird – so die Gesetzesbegründung – „herausgestellt, dass die Steuerbefreiung der in Satz 1 Buchstabe b angesprochenen Versicherungen aus sozialen Gründen erfolgt und dem Versorgungsbedürfnis derjenigen Person, bei der sich das versicherte Risiko realisieren kann (Risikoperson), dient“. Dies gilt auch dann, wenn die Versicherung dem Versorgungsbedürfnis von Angehörigen dient.

Die Neuregelung hat damit zur Folge, dass Kranken-, Pflege-, Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsversicherungen nur noch dann steuerfrei sind, wenn die Versicherung der Versorgung der (natürlichen) Risikoperson oder ihrer Angehörigen dient.

Viele noch ungeklärte Detailfragen auch für Versicherungen von Unternehmen für ihre Arbeitnehmer



Die Abgrenzung dürfte in der Realität schwierig sein und auch der Zweck kann über die Dauer des Versicherungsvertrages (bei Lebensversicherungen oft über 30 Jahre) hinweg (mehrmals) wechseln. Zudem ist gemäß Wortlaut mehr als fraglich, ob sog. Rückdeckungsversicherungen von Unternehmen zur Absicherung von Erwerbs- und Berufsunfähigkeit ihrer Mitarbeiter damit weiter steuerfrei sind. Steuerpflichtig werden dann aber in jedem Fall sog. Keyman-Policen, mit denen Unternehmen die finanziellen Risiken durch den Ausfall von Schlüsselpersonen (z. B. Vorständen, Entwicklern) absichern, um z. B. den Fortbestand des Unternehmens oder Umsatzauffälle in diesem Fall zu sichern. Auch die Absicherung von Spitzensportlern durch Verbände und Vereine durch Lebens- und Berufsunfähigkeitsversicherungen dürfte zukünftig der Versicherungsteuer unterliegen.

Es ist daher zu empfehlen, dass Unternehmen bei Neuabschluss von Verträgen ab 01.07.2021 darauf achten, die Versiche-

rungen so abzuschließen, dass sie weiter steuerbefreit sind. Vor diesem Zeitpunkt abgeschlossene Versicherungen bleiben davon unberührt. Unklar ist zudem, was ab 30.06.2021 (§ 12 Abs. 3 VersStG-E) bei sog. Gruppenversicherungen gilt, wenn neue versicherte Personen dem bestehenden Vertrag hinzugefügt werden.

3. Sonstige Änderungen

Der Gesetzentwurf sieht diverse weitere Änderungen vor, vor allem mit Auswirkungen auf die Versicherungsunternehmen, die die Steuer als Steuerentrichtungsschuldner abführen. Hierzu gehören im Wesentlichen:

- Änderung der Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Seeschiffskaskoversicherungen (§ 6 Abs. 2 Nr. 5 VersStG-E).
- Pflicht zur elektronischen Steueranmeldung (§ 8 Abs. 1 und 3 VersStG-E) ab 2022.
- Technische Regelungen zur zukünftigen steuerlichen Verarbeitung und Anmeldung von Korrekturen (§ 9 Abs. 2 bis 5 und § 12 VersStG-E i.V.m. §§ 8 bis 11 VersStDV-E).
- Einbeziehung des Risikos „Dürre“ in die ermäßigte Besteuerung für landwirtschaftliche Mehrgefahrenversicherungen (§ 5 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG-E).
- Einführung von Anzeigepflichten für Versicherer, Versicherungsnehmer und Vermittler (§§ 2 und 3 VersStDV-E) insbesondere dann, wenn Drittlandsversicherer beteiligt sind. Dies dient offensichtlich der Sicherung des Steueranspruches.
- Zusätzliche Informationsansprüche des Versicherers (Steuerentrichtungsschuldner; § 4 VersStDV-E), um Versicherungsteuer dann berechnen zu können, wenn Entstehung / Höhe von Umständen abhängen, die nur der Versicherungsnehmer weiß (z.B. bei Eintritt der Steuerpflicht nach Vertragsschluss; Erhebung von Verkaufsaufschlägen durch Versicherungsnehmer bei Gruppenversicherungen; Mitversicherung (Steuernummern der beteiligten Mitversicherer)).

Einführung von neuen Auskunftspflichten des Versicherungsnehmers gegenüber dem Versicherer

Ihr Kontakt



RA Dr. Philipp Besson, München,
philipp.besson@wts.de

8 | Deutsche Zollverwaltung – Die neue Ausführerdefinition |

Autorin: LL.M. Anastasia Sander, Hamburg

Key Facts

- Im gewerblichen Warenverkehr muss der zollrechtliche Ausführer zwingend in der Europäischen Union ansässig sein, einzige Ausnahme: Wiederausfuhr nach einem besonderen Verfahren.
- Die neue Bestimmung des Ausführers soll weniger restriktiv sein und eine flexiblere Anwendung ermöglichen.
- Der zollrechtliche und der außenwirtschaftsrechtliche Ausführer können auseinanderfallen – in diesem Fall ist die Codierung 3LLK in der Zollanmeldung anzugeben.

Nr. 952/2013 – kurz: UZK-DA). Die Voraussetzung, dass sie zudem Vertragspartner des Empfängers im Drittland sein muss, ist entfallen. Sofern der Ausführer nicht über diese Regelung bestimmt werden kann, wird hingegen eine im Zollgebiet der Union ansässige Person zum Ausführer, „die Partei des Vertrags über das Verbringen von Waren aus diesem Zollgebiet ist“ (Art. 1 Nr. 19 (b) (ii) UZK-DA).

Die deutsche Zollverwaltung spezifiziert in ihrer Dienstvorschrift, dass diejenige Person über das Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet der Union bestimmt und bestimmt hat (vgl. Art. 1 Nr. 19 (b) (i) UZK-DA), die über die Ausfuhr verantwortlich entscheidet und die wesentlichen Dispositionen trifft. Dies könne die Person sein, die den Transportvorgang steuert und die Ausfuhranmeldung abgibt, aber auch die Person, die den Auftrag zur Abgabe einer Ausfuhranmeldung erhält (DV Abs. 117, Satz 10). Demnach könnte gem. den vertraglichen Absprachen auch ein Spediteur zum Ausführer benannt werden. An dieser Stelle folgt die deutsche Zollverwaltung der Europäischen Kommission, die in ihren Leitlinien (EU Commission Guidance on Export and Exit Out of the European Union, Annex A, Definition of „Exporter“) insbesondere auf die vertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Benennung eines Ausführers hinweist.

Flexiblere Gestaltung des Ausführerbegriffs

Hintergrund



Mit Veröffentlichung der Verordnung (EU) 2018/1063 am 30.07.2018 findet seit dem 31.07.2018 im Zollrecht eine neue Ausführerdefinition Anwendung. Fast ein Jahr später, genauer zum 25.06.2019, hat nun auch die deutsche Zollverwaltung die Dienstvorschrift E-VSF A 06 10 angepasst.

Wegfall der Voraussetzung „Vertragspartner des Empfängers im Drittland“

Mit Anpassung der Definition im europäischen Zollrecht ist im gewerblichen Warenverkehr nunmehr eine im Zollgebiet der Union ansässige Person Ausführer, „die befugt ist, über das Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet der Union zu bestimmen, und dies bestimmt hat“ (vgl. Art. 1 Nr. 19 (b) (i) der Delegierten Verordnung zur Ergänzung der Verordnung



Auch Dienstleister können zum Ausführer benannt werden

Es ist demnach davon auszugehen, dass ein Großteil der Ausführer über den Art. 1 Nr. 9 b) (i) UZK-DA bestimmt werden kann. Sollte dies nicht der Fall sein, z. B. weil ein unionsansässiger Dienstleister eines drittländischen Verkäufers nicht zustimmt, die Rolle des Ausführers zu übernehmen, wird eine im Zollgebiet der Union ansässige Person zum Ausführer, „die Partei des Vertrags über das Verbringen von Waren aus diesem Zollgebiet ist“ (vgl. Art. 1 Nr. 19 (b) (ii) UZK-DA). Gem. der deutschen Zollverwaltung kommt als solch ein Vertrag vorerst der Ausfuhrvertrag in Betracht (DV Abs. 117, Satz 14). Dabei handelt es sich um den Vertrag, bei dem eine grenzüberschreitende Bewegung ausgelöst wird und eine Partei des Vertrags unionsansässig ist (DV Abs. 114, Satz 1). Schließen zwei Nichtunionsansässige einen Vertrag, kann es sich nicht um einen Ausfuhrvertrag handeln. Nachrangig kommen aber auch der Speditionsvertrag oder Frachtvertrag als maßgeblicher Vertrag i. S. d. vorgenannten Regelung in Betracht. Somit rückt die deutsche Zollverwaltung von der bisherigen Auffassung ab, lediglich den Ausfuhrvertrag als maßgeblichen Vertrag zu betrachten.

Mögliches Auseinanderfallen des zoll- und exportkontrollrechtlichen Ausführers

Anders als in der bisherigen Auslegung der deutschen Zollverwaltung soll der Ausführer aufgrund des nun erhaltenen Gestaltungsspielraums bei der Bestimmung nur noch über den entsprechenden Artikel im Zollrecht definiert werden, sodass nicht mehr auf die außenwirtschaftsrechtliche Definition (Art. 2 Nr. 3 EG-Dual-Use-VO

bzw. § 2 Abs. 2 AWG) zurückgegriffen werden soll. Dies bedeutet auch, dass grundlegend nur Unionsansässige zum Ausführer benannt werden können. Aufgrund abweichender Tatbestandsmerkmale kann es somit zu einem Auseinanderfallen zwischen zoll- und außenwirtschaftsrechtlichem Ausführer kommen. Bei entsprechenden Ausfuhranmeldungen ist der außenwirtschaftsrechtliche Ausführer im Wege der Unterlagencodierungen (3LLK – „Außenwirtschaftsrechtlicher Ausführer ungleich zollrechtlicher Ausführer“) zu erfassen. Zudem ist in der Ausfuhranmeldung im Feld „Referenz“ die EORI-Nummer verpflichtend und im Feld „Zusatz“ die Niederlassungsnummer optional einzutragen (vgl. ATLAS-Info 3077/19; ATLAS-Verfahrensanweisung zum Release 9.0, S. 93).

In jedem Fall sind die bislang angemeldeten Beteiligtenkonstellationen in Zollanmeldungen und auch die im Rahmen der Bewilligung „Vereinfachte Zollanmeldung“ gem. Art. 166 UZK angegebenen Vertretungsverhältnisse zu prüfen und gegebenenfalls anzupassen.

Prüfung der Beteiligtenkonstellationen erforderlich

Als Ausnahme vom Grundsatz, dass nur Unionsansässige zum Ausführer werden können, gilt hingegen nach wie vor die Wiederausfuhr im Anschluss an ein besonderes Verfahren, wobei sich an dieser Stelle ein im Drittland ansässiger Unternehmer (weiterhin) indirekt durch einen EU-Ansässigen vertreten lassen muss (DV Abs. 117, Satz 7f.).

Ihr Kontakt



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



Wir wünschen Ihnen frohe und erholsame Weihnachtsfeiertage. Begegnen Sie dem neuen Jahr mit Elan, Offenheit und Neugierde. Auch wir freuen uns sehr auf das Jahr 2020, denn sowohl WTS als auch FAS feiern ihr 20-jähriges Firmenjubiläum. Lassen Sie uns optimistisch in eine erfolgreiche und erfüllende Zukunft blicken.

DEUTSCHLAND

9a | Unionsrechtmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall |

Autorin: StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch, München



Key Facts

- Die Änderungen des Systems der Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes aus dem Jahr 2000 führen zur Nichtanwendung der Standstill-Klausel (Art. 64 Abs. 1 AEUV).
- Maßgeblich für die Rechtfertigung einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist, ob ein Mitgliedstaat die Möglichkeit habe, die Richtigkeit der Auskünfte zu einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft zu überprüfen.
- Die sog. „kleine Auskunftsklausel“ des Art. 27 DBA Schweiz 1971 eröffne dem Mitgliedstaat keine hinreichend sichere Möglichkeit, die Richtigkeit der Auskünfte zu überprüfen.

Anschließend war die Frage zu klären, ob diese Beschränkung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, insbesondere der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung grundsätzlich gerechtfertigt ist. Den Ausführungen des EuGH folgend ist hierbei maßgeblich, ob im Hinblick auf den im Streitfall zu beurteilenden Sachverhalt der Jahre 2005 und 2006 eine vertragliche Verpflichtung der Schweiz gegenüber den Steuerbehörden besteht, die es ermöglichen würde, die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen in Bezug auf die Verhältnisse der Zwischengesellschaft und die Umstände, denen zufolge die Beteiligung des Steuerpflichtigen an dieser Gesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht, zu überprüfen. Der BFH kam hierbei zu dem Ergebnis, dass für die Jahre 2005 und 2006 eine derart zu bewertende vertragliche Auskunftspflicht der Schweiz nicht bestand. Zum einen hat die „große Auskunftsklausel“ laut DBA (Art. 27 Abs. 5 DBA Schweiz 1971/2010) noch keine Anwendung auf den im Streitfall betroffenen Zeitraum gefunden. Und zum anderen hat die für diesen Zeitraum anwendbare sog. „kleine Auskunftsklausel“ (Art. 27 DBA Schweiz 1971) den deutschen Finanzbehörden keine hinreichend sichere Möglichkeit gegeben, die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen.

Rechtfertigung der Beschränkung



BFH vom 22.05.2019
(AZ: I R 11/19 (I R 80/14))

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

Mit Urteil vom 22.05.2019 hat der BFH am 31.10.2019 sein Folgeurteil zur EuGH-Rechtsprechung X GmbH betreffend die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit auf der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegende Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Drittstaatenfall veröffentlicht.

Urteilsfall



Im Streitfall war fraglich, ob die Kapitalverkehrsfreiheit der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf Einkünfte i.S. von § 7 Abs. 6a AStG (Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter) einer schweizerischen Tochtergesellschaft entgegensteht (Näheres zum Sachverhalt, zu den Vorlagefragen sowie zum EuGH-Urteil vgl. WTS Journal # 01/2019).

Keine Anwendung der
sog. Standstill-Klausel

Nunmehr hat der BFH entschieden, dass die sog. Standstill-Klausel (Art. 64 Abs. 1 AEUV) aufgrund der Änderungen des AStG durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 mit Inkrafttreten am 01.01.2001 keine Anwendung findet. Daher muss sich die Hinzurechnungsbesteuerung im Zusammenhang mit Direktinvestitionen hinsichtlich einer in einem Drittstaat (hier: Schweiz) ansässigen Tochtergesellschaft an der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV) messen lassen. Dem EuGH folgend kam der BFH vorliegend zu dem Ergebnis, dass die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter zu einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit führt.

Beschränkung der
Kapitalverkehrsfreiheit

Interessant wird es, wenn man basierend auf obigen Ausführungen den Umkehrschluss zulässt, also dahingehend, dass keine Rechtfertigungsmöglichkeit für die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit besteht, wenn im DBA mit dem betroffenen Drittstaat eine sog. große Auskunftsklausel vereinbart ist. Dann nämlich sollte die Hinzurechnungsbesteuerung zumindest auf Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter keine Anwendung im Drittstaatenfall mehr finden, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass keine rein künstliche Gestaltung vorliegt. Offen bleibt jedoch, wie ein solcher Nachweis rechtssicher erbracht werden kann, genauso wie die Frage, ob die Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit auch auf die allgemeinen Fälle des § 7 Abs. 1 AStG übertragen werden kann.

Praxishinweis



Ihr Kontakt



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

9b | Einlagenrückgewähr durch Drittstaatengesellschaft unterliegt der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG |

Autor: StB Dr. Johannes Suttner, München

DEUTSCHLAND



Key Facts

- Der BFH stellt klar, dass bei einer Drittstaatengesellschaft die Verwendung des ausschüttbaren Gewinns und die Rückgewähr von Einlagen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG unterliegen.
- Das Vorliegen einer Rückzahlung aus der Kapitalrücklage und die Höhe des ausschüttbaren Gewinns sind nach ausländischem Recht zu ermitteln (Bestätigung der Rechtsprechung).
- Ein Ausschluss der Möglichkeit, Nachweise über die Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 KStG bei Drittstaatengesellschaften zu erbringen, würde nach Ansicht des BFH die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit verletzen.
- Die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos und der Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG können bei Drittstaatengesellschaften nur im Festsetzungsverfahren der Gesellschafter geklärt werden.

nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG an, wogegen sich die anschließende Klage der deutschen Gesellschaft richtete. Gegen die erfolgreiche Klage ging das Finanzamt in Revision.

Der BFH bestätigte die bisher zur Einlagenrückgewähr aus Drittstaatengesellschaften ergangene Rechtsprechung. Danach sind Leistungen von ausländischen Kapitalgesellschaften neben der Herabsetzung von Nennkapital nicht zu besteuern, wenn unter Heranziehung des ausländischen Gesellschaftsrechts von einer Rückzahlung aus der Kapitalrücklage auszugehen ist. Folglich ist auch die Höhe des ausschüttbaren Gewinns nach dem jeweiligen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht zu ermitteln. Nunmehr stellt der BFH in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung aber klar, dass die Verwendungsreihenfolge der durch Drittstaatengesellschaften ausgeschütteten Beträge nach § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG zu bestimmen ist.

Der BFH kommt zu diesem Schluss, da er in einem Ausschluss der Anwendung von § 27 KStG auf Beteiligungen an Drittstaatengesellschaften eine Verletzung der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 EAUV) sieht. Dieser Verletzung steht auch nicht die Standstill-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV entgegen. Allerdings sei nur durch die Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG sichergestellt, dass Gesellschafter von Drittstaatengesellschaften nicht schlechter (aber auch nicht besser) gestellt werden als Gesellschafter mit inländischen Beteiligungen oder Beteiligungen im EU-Ausland.

Im Gegensatz zur Verwendungsfiktion lassen sich die verfahrensrechtlichen Grundsätze zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos und der Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 9 EStG nicht auf eine Drittstaatengesellschaft übertragen. Nach Auffassung des BFH können diese Fragen somit nur im Festsetzungsverfahren der Gesellschafter geklärt werden.

Bestätigung der bisherigen Urteile: BFH vom 13.07.2016 (AZ: VIII R 47/13 und VIII R 73/13)

Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit



BFH vom 10.04.2019
(AZ: I R 15/16)



Mit Urteil vom 10.04.2019 entwickelte der BFH seine Rechtsprechung zur Rückgewähr von Einlagen durch eine Drittstaatengesellschaft fort. Der BFH stellt nunmehr klar, dass die Verwendung des ausschüttbaren Gewinns und die nachrangige Rückgewähr von Einlagen der gesetzlichen Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG unterliegen.

Urteilsfall

Im Streitfall leistete eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft in der Vergangenheit Einlagen in ihre Tochtergesellschaft in den USA, eine US Incorporated, an der sie zu 100 % beteiligt war. Im Streitjahr erhielt die Muttergesellschaft Leistungen ihrer US-Tochter, die aus US-Sicht „Return of capital“ darstellten. Das Finanzamt behandelte die Leistungen als Bezüge nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG und setzte im Körperschaftsteuerbescheid des Streitjahres 5 % als

FG Münster
vom 19.11.2015
(AZ: 9 K 1900/12 K)

Ihr Kontakt



StB Dr. Gabriele
Rautenstrauch,
München,
gabriele.rautenstrauch@wtS.de

DEUTSCHLAND 9c | Neues zur Wegzugsbesteuerung bei Schweiz-Bezug |

Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München



Key Facts

- Der EuGH sieht in der Versteuerung eines Vermögenszuwachses in Beteiligungen nach § 17 EStG bei Wegzug in die Schweiz einen Verstoß gegen EU-Recht.
- Das BMF stellt die Wohnsitzverlagerung in die Schweiz im Vergleich zu einem Wegzug in ein Drittland besser, ohne diesen jedoch mit dem Wohnsitzwechsel in ein EU-Mitgliedstaat gleichzustellen.

dortiger Ausübung einer Erwerbstätigkeit vorsieht, dass latente Wertzuwächse von Gesellschaftsanteilen im Zeitpunkt dieser Wohnsitzverlegung besteuert werden. Denn im Fall der Beibehaltung des Wohnsitzes im selben Mitgliedstaat würde die Steuererhebung erst im Zeitpunkt der Realisierung der Wertzuwächse erfolgen.

Das BMF hat nun auf dieses Urteil reagiert und angeordnet, dass bis zu einer gesetzlichen Neuordnung die Stundungsregelung des § 6 Abs. 4 AStG mit leichten Anpassungen auf einen Wegzug in die Schweiz Anwendung finden solle. Demnach würde die Steuerschuld – anders als bei einem Wegzug in einen EU-Mitgliedstaat – zwar nicht dauerhaft gestundet werden, aber auf Antrag würde einer Zahlung in fünf Jahresraten grundsätzlich ohne Sicherheitsleistung und ohne, dass eine erhebliche Härte nachgewiesen werden muss, zugestimmt werden.

Damit wurde zunächst allen begründeten Hoffnungen, dass § 6 Abs. 5 AStG auch bei Wegzug in die Schweiz greifen könne, eine Absage erteilt. Steuerpflichtige sollten sich bei mit dem EuGH-Fall vergleichbarer Konstellation überlegen, den Rechtsweg zu beschreiten, da eine verzinsliche Ratenzahlung über fünf Jahre hinweg nicht mit einer dauerhaften zinslosen Stundung bis zur endgültigen Realisation oder dem Wegzug in einen Drittstaat gleichgesetzt werden kann.

BMF vom 13.11.2019

EuGH vom 26.02.2019
(Rs. C-581/17 –
„Wächtler“)



Anfang des Jahres hat der EuGH einen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen im Kontext mit einer zunächst nicht gewährten zinslosen Stundung gesehen. Im Streitfall war Herr Wächtler, ein deutscher Staatsangehöriger, Geschäftsführer einer Gesellschaft schweizerischen Rechts. Er hielt 50 % der Gesellschaftsanteile. Herr Wächtler verlegte seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz. Wegen dieses Ortswechsels unterwarf das Finanzamt Konstanz die latenten Wertzuwächse seiner Anteile an dieser Gesellschaft der Einkommensteuer. Nach Auffassung des EuGH ist § 6 Abs. 5 AStG auch im Verhältnis zur Schweiz anzuwenden. Der EuGH erkannte, dass Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens so auszulegen sind, dass sie einem Steuersystem eines Mitgliedstaats entgegenstehen, welches bei Wohnsitzverlegung in die Schweiz und

Ihr Kontakt



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



10a | Konsultationspapier für einen „Unified Approach“ im Rahmen der Besteuerung der Digitalen Wirtschaft (Pillar 1) | Autor: StB Ralf Pestl, Düsseldorf

OECD



Key Facts

- Vorschlag der OECD mit neuem Ansatz für Nexus und Gewinnallokation.
- Neuer Nexus als selbstständige Norm.
- Dreistufiger Mechanismus der Gewinnallokation.
- Öffentliche Anhörung Ende November.

aus der Bergbau- und Ölindustrie sowie der Finanzwirtschaft sollen ausgenommen werden.

Für Unternehmen, die in den Geltungsbereich fallen, soll ein neuer steuerlicher Anknüpfungspunkt (Nexus) implementiert werden, der nicht von einer physischen Präsenz abhängig ist, sondern an den Umsatz anknüpft. Dieser Nexus soll an den bisherigen Regelungen der Betriebsstätte in Art. 5 des OECD-MA nichts ändern, sondern eine selbstständige Norm bilden, welche einzig dem Zweck dienen soll, den gemäß den neuen Regelungen zuzuweisenden Gewinn aufzufangen.

Neuer Nexus

Es sollen neue Gewinnzuweisungsregeln geschaffen werden, die für die Steuerpflichtigen im Rahmen des Anwendungsbereichs und unabhängig davon gelten, ob sie über eine Marketing- oder Vertriebspräsenz (Betriebsstätte oder eigenständige Tochtergesellschaft) im Land verfügen oder über unabhängige Vertriebspartner verkaufen. Gleichzeitig behält der Ansatz weitgehend die aktuellen Verrechnungspreisregeln nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bei, ergänzt diese aber durch formelbasierte Lösungen.

Neue über den Fremdvergleichsgrundsatz hinausgehende Gewinnverteilungsregeln

Der OECD-Ansatz zur Aufteilung des Gewinns soll aus einem dreiteiligen Mechanismus bestehen:

3-stufiger Mechanismus der Gewinnaufteilung

Hintergrund



Am 09.10.2019 hat die OECD ein Konsultationsdokument zur Pillar 1 (Reallokation von Besteuerungsrechten an Marktstaaten) ihres Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft veröffentlicht. Basierend auf den drei Ansätzen aus dem Arbeitsprogramm vom 28.05.2019 („User Participation“, „Marketing Intangibles“, „Significant Economic Presence“) hat die OECD einen „einheitlichen Ansatz“ (Unified Approach) für eine mögliche konsensfähige Lösung entwickelt. Der Vorschlag wurde von der OECD erarbeitet und spiegelt daher ausdrücklich nicht die Ansichten des Inclusive Frameworks oder der OECD-Mitgliedstaaten wider. Bis zum 12.11.2019 konnten der OECD hierzu schriftliche Kommentare übermittelt werden. Am 21. und 22.11.2019 fand in Paris dann eine öffentliche Anhörung statt.

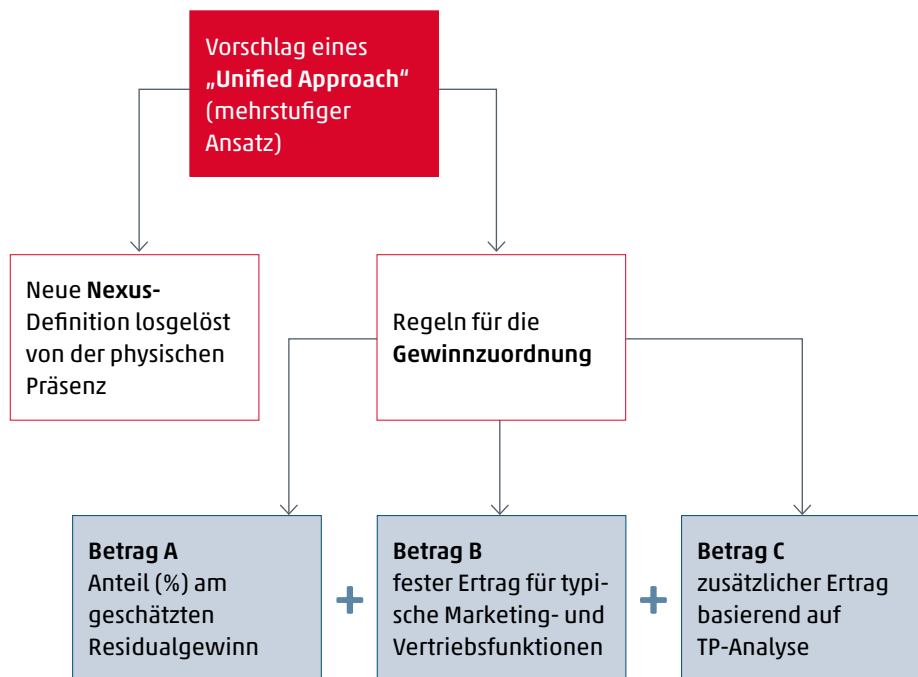
Geltungsbereich

In dem Entwurf wird vorgeschlagen, den Geltungsbereich auf Unternehmen mit „Verbraucherbezug“ zu beschränken, ohne wesentliche Einzelheiten zu nennen. Es wird festgestellt, dass sowohl „digital zentrierte Modelle, die remote mit Benutzern interagieren“ als auch „andere Unternehmen mit Verbraucherbezug“ erfasst werden sollen. Klar ist lediglich, dass „Verbraucherbezug“ nicht mit „B2C“ gleichgesetzt werden kann. Auch B2B-Geschäftsmodelle können in den Anwendungsbereich fallen, wenn sie „für den Verbraucher eine gewisse Bedeutung“ haben. So erzielen Unternehmen wie Facebook und Google ihren Umsatz mit Werbung von Unternehmen, also im Rahmen eines B2B-Geschäftsmodells, sollen aber dem Vernehmen nach aufgrund ihrer unmittelbaren Verbraucherwirkung dennoch erfasst werden. Unternehmen

- Betrag A – vom Gesamtgewinn verbleibt ein geschätzter „Normalgewinn“ („routine profit“, z.B. 10 %) beim Sitzstaat. Sofern diese Mindestrendite überschritten wird, ist der „Residualgewinn“ („residual profit“) weiter auf die Marktstaaten zu verteilen. Im Rahmen des „Betrags A“ werden z.B. 10 % des die Mindestrendite übersteigenden Gewinns (noch zwischen den Staaten zu verhandeln) den Marktstaaten zugerechnet. Bei einer Gewinnrendite von 14 % stünden damit beispielsweise 0,4 % (= 10 % des die Mindestrendite übersteigenden Gewinns) zur Verteilung an die Marktstaaten zur Verfügung, während 13,6 % weiterhin beim Sitzstaat verblieben.

→ Betrag B – eine feste Vergütung für typische Marketing- und Vertriebsfunktionen, die in den Marktstaaten stattfinden, basierend auf dem Fremdvergleichsgrundsatz. Hierdurch soll den Marktstaaten mehr Steueraufkommen zugeordnet werden und die Rechtssicherheit für die Unternehmen erhöht werden.

→ Betrag C – soweit ein Staat aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls und unter Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze der Auffassung ist, dass höhere Vergütungen (als unter B vorgesehen) angemessen sind, muss er sich verbindlichen Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsmechanismen unterwerfen, um eine Doppelbesteuerung des Gewinns, der bereits unter A und B verteilt wurde, zu verhindern.



Ziel Erklärtes Ziel der OECD ist es, mit dem vorgenannten Entwurf die Grundlage für eine konsensbasierte Langzeitlösung bis Ende 2020 zu schaffen.

Fazit Insgesamt lässt der Entwurf noch zahlreiche Punkte offen und lässt die neuen Regelungen nur in Ansätzen erkennen. Fraglich ist insbesondere auch der Ausgang der erforderlichen Einigung unter den Mitgliedern des Inclusive Frameworks zu den bei der 3-stufigen Gewinnermittlung zugrun-

de zu legenden pauschalen Prozentsätzen. Für die Unternehmen können die Mechanismen zu verbindlichen Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsmechanismen einen Vorteil bedeuten. Jedoch dürfte der Compliance-Aufwand insbesondere zur Berechnung von Betrag A enorm sein. Von besonderer Bedeutung ist daher für viele Unternehmen die Abgrenzung zum Punkt „Consumer Facing“, da bei Verneinung dieses Merkmals die neuen Regelungen gar nicht anzuwenden sind.

Ihr Kontakt



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

Unified Approach

10b | BEPS 2.0 – Pillar 2: Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) |

Autoren: StB Dr. Johannes Suttner und Isabell Vogler, beide München

OECD



Key Facts

- Die OECD hat einen Vorschlag zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar 2) veröffentlicht.
- Die Implementierung des Regelwerks der Mindestbesteuerung wirft zahlreiche Fragen auf, die Gegenstand eines Konsultationsverfahrens sind.
- Ein Update zu Pillar 2 wird für Anfang 2020 erwartet.

OECD-Vorschlag
zu Pillar 2

Am 08.11.2019 veröffentlichte die OECD das Konsultationspapier zum „Global Anti-Base Erosion Proposal“ (GloBE) als zweite Säule („Pillar 2“) der BEPS 2.0-Initiative „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy“. Die Konsultationsphase der Reformvorschläge zur ersten Säule („Pillar 1“) der Initiative endete bereits am 12.11.2019. Die erste Säule behandelt die Aufteilung von Besteuerungsrechten, die Gestaltung von Gewinnallokationsregeln und die Definition neuer Anknüpfungspunkte für die Besteuerung (sog. Nexus Rules). Gegenstand von Pillar 2 ist hingegen die Einführung bzw. Sicherstellung einer globalen Mindestbesteuerung.

Konzeption:
Vier Komponenten für
das Regelwerk
von Pillar 2

Die globale Mindestbesteuerung nach Pillar 2 soll nach dem Reformvorschlag auf einem koordinierten Regelwerk basieren, welches sich in vier Komponenten gliedert. Die dazugehörigen Regeln sollen im nationalen Steuerrecht bzw. bilateral in den entsprechenden Steuerabkommen implementiert werden:

- Durch die „*income inclusion rule*“ werden Einkünfte ausländischer Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften im Inland erfasst, wenn sie im Ausland nicht einer Mindestbesteuerung unterlegen haben.
- Durch die „*undertaxed payments rule*“ wird im Quellenstaat einer Zahlung ein vorgesehener Betriebsausgabenabzug eingeschränkt oder eine Besteuerung mit Quellensteuer gestattet, wenn die Zahlung im Empfängerstaat nicht einer Mindestbesteuerung unterliegt.

- Eine entsprechende „*switch-over rule*“ soll in Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden, um den Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode im Inland zu ermöglichen, wenn Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte oder aus im Ausland belegenen Immobilien nicht einer Mindestbesteuerung unterlegen haben.
- Schließlich soll in Ergänzung zur „*undertaxed payments rule*“ noch eine „*subject to tax rule*“ implementiert werden, damit bei Unterschreiten einer Mindestbesteuerung Abkommensvorteile (etwa Quellensteuerreduktionen) versagt werden können.

Greifen mehrere Regeln in unterschiedlichen Staaten, besteht die Gefahr, dass es zu einer ungewollten Doppelbesteuerung kommt. Um zu verhindern, dass mehrere Regeln auf denselben Sachverhalt Anwendung finden, müssen zusätzliche Koordinierungsregelungen implementiert werden, die z.B. den Vorrang einer Regel vor der anderen festlegen.

Zusätzliche
Koordinierungs-
regelungen erforderlich

Das Konsultationspapier zu Pillar 2 adressiert bestehende Problemfelder, um eine Mindestbesteuerung von Einkünften international agierender Unternehmen sicherzustellen. Die zahlreichen offenen Fragen, die primär Gegenstand der Konsultation sind, verdeutlichen die Komplexität, mit der die Implementierung des erforderlichen Regelwerks verbunden ist. Der primäre Fokus liegt hierbei auf bestimmten technischen Aspekten der Ausgestaltung. Hier stechen drei Problemfelder hervor:

Konsultationsfragen

Umsetzung des
Regelwerks wirft
viele Fragen auf



erfolgen kann. Handelsbilanzielle bzw. nach den IFRS-Grundsätzen aufgestellte Abschlüsse müssten grundsätzlich um steuerliche Korrekturen modifiziert werden. Nur so kann eine Berechnung anhand bilanziell überbewerteter bzw. unterbewerteter Bemessungsgrundlagen vermieden werden. Ein Korrekturbedarf besteht bei permanenten und temporären Unterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz. Mögliche Lösungen können hier die Bildung von latenten Steuern, Steuerguthaben oder steuerlichen Attributen mit Vortragsmöglichkeit bieten. Ebenso wird die Berechnung des effektiven Steuersatzes als Durchschnittswert über mehrere Jahre hinweg diskutiert.

- „Blending“ steuerlicher Einkünfte im Konzern: Bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes in einem Konzern gehen in die Berechnung sowohl hochbesteuerte als auch niedrigbesteuerte Einkünfte ein. Hier stellt sich die grundsätzliche Frage, ob diese „Vermischung“ (Blending) verschieden besteuerten Einkünfte im Konzern beschränkt werden soll. Neben dem konzernweiten Ansatz ist es denkbar, die Ermittlung des effektiven Steuersatzes auf einzelne Länder oder auch auf einzelne Gesellschaften zu beschränken.

- Ausnahmen und Schwellenwerte: Ferner steht zur Debatte, ob vom Regelwerk des Pillar 2 bestimmte Unternehmensgruppen oder Industrien ausgenommen werden sollen. Während für Pillar 1 bereits konkrete Ansätze bestehen, lässt die OECD diese Thematik bzgl. Pillar 2 völlig offen.

Die tatsächliche Höhe des Steuersatzes der Pillar 2 Mindestbesteuerung soll erst Gegenstand der Diskussion werden, wenn die Ausgestaltung der Systematik und der Kernelemente des Regelwerks feststeht. Allerdings dürften Länder wie Deutschland, die eine Mindestbesteuerung eher befürworten, hier schnell für Klarheit sorgen wollen, um die Umsetzung von Pillar 2 zu beschleunigen. Durch den Reformvorschlag ist bisher lediglich die Implementierung einer Mindestbesteuerung als sog. „top up“ zu einem definierten Steuersatz vorgesehen. Aufgrund der umfangreichen und offenen Ausgestaltung der Lösungsvorschläge ist das Ergebnis der Konsultation mit Spannung zu erwarten.

Eine öffentliche Anhörung zur Konsultation hat am 09.12.2019 bei Paris stattgefunden und wurde live übertragen. Eine Überarbeitung der OECD-Entwürfe zu Pillar 1 und Pillar 2 wird bereits ab etwa Januar 2020 erwartet.

Offene Fragen



Höhe des Mindeststeuersatzes noch unklar

Ihr Kontakt



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

OECD/EU 11 | Verständigungsverfahren in der Nach-BEPS-Welt |

Autoren: StB Christopher Wutschke und Wadim Lutz, beide Frankfurt a. M.



Key Facts

- Globaler Gesamtbestand von Verständigungsverfahren sinkt, bei gleichzeitiger Zunahme neuer Fälle im Vergleich zum Vorjahr.
- Im Durchschnitt dauern Verrechnungspreisfälle nach wie vor länger als andere Fälle.
- Statistiken der OECD und des EUJTPF zeigen einen Anstieg der Bearbeitungsdauer von TP-Fällen.
- Deutschland schloss 2018 global die meisten MAP ab.

schleunigen, veröffentlichte die OECD im September 2019 zum dritten Mal in Folge Statistiken globaler Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Procedure(s) – „MAP“). Auch die EU hat im Rahmen des Joint Transfer Pricing Forums (EUJTPF) MAP-Statistiken für das Jahr 2018 veröffentlicht. Beide Statistiken zeigen die Entwicklung von MAP in der Nach-BEPS-Welt.

Die aktuelle OECD-Statistik zeigt, dass die durchschnittliche Bearbeitung von verrechnungspreisbezogenen („TP“) Fällen – entgegen der Entwicklung der Jahre 2016 und 2017 – länger dauert. Die durchschnittliche Bearbeitungsdauer ist von 30 auf 33 Monate angestiegen. Die Bearbeitung von Vor-BEPS-Fällen dauert hierbei um ein Vielfaches länger als die

Rückgang des MAP-Bestands um rund 3 % im Jahr 2018

Anstieg neuer Fälle um rund 15 % – davon über 60 % TP-Fälle

Statistiken globaler Verständigungsverfahren

Nachdem im OECD-Bericht zu Aktionspunkt 14 im Oktober 2015 das Ziel ausgerufen wurde, Verständigungsverfahren zu be-

von Nach-BEPS-Fällen. Dagegen zeigt die Bearbeitungsdauer im Hinblick auf Nicht-TP-Fälle (sowohl Vor- als auch Nach-BEPS-Fälle) eine positive Entwicklung und nimmt um drei Monate auf durchschnittlich 14 Monate ab. Hieraus ergibt sich, dass die aggregierte Bearbeitungsdauer von Nicht-TP-Fällen weiterhin bei unter 24 Monaten liegt.

Nach-BEPS-Fälle werden
zügiger abgewickelt



laut EUJTPF steigt auf EU-Ebene – im Vergleich zum Vorjahr – die Bearbeitungszeit von MAP bzgl. TP-Fällen auf rund 31 Monate (2017: 27 Monate) an. Deutschland ist zwar zahlenmäßig mit dem zweithöchsten Bestand (389 Fälle) auf EU-Ebene ins Jahr 2018 gestartet, liegt aber trotz leichtem Anstieg der Bearbeitungszeit mit rund neun Monaten bei Nach-BEPS-Fällen weit unter den von der OECD anvisierten 24 Monaten. Bei Vor-BEPS-Fällen hat sich die Bearbeitungszeit um über 12 Monate auf rund 52 Monate erhöht. Der Bestand solcher Vor-BEPS-Fälle hat sich in Deutschland analog zur OECD-weiten Betrachtung um rund 30 % verringert. Bei entsprechender Hochrechnung der Tendenz der letzten

drei Jahre dürfte sich der Bestand der Vor-BEPS-Fälle in den kommenden drei bis vier Jahren aufgelöst haben. Folglich sollte die Bearbeitungsdauer insgesamt abnehmen, da Nach-BEPS-Fälle bislang deutlich zügiger abgewickelt werden konnten.

Während im Jahr 2018 nach der OECD-Statistik 2.704 MAP abgeschlossen wurden, haben rund 40 % davon auf EU-Ebene stattgefunden. Auf dieser Ebene wurde bei fast 60 % der Fälle eine Einigung dahingehend erzielt, dass eine Doppelbesteuerung vollständig beseitigt wurde. Bei weiteren 17 % wurde eine unilaterale Lösung erzielt.

Wie die Statistiken zeigen, wurde das angestrebte Ziel, MAP innerhalb von zwei Jahren zu lösen, nicht auf allen Ebenen erreicht. Grund hierfür ist insbesondere der Bestand an Vor-BEPS-Fällen. Wie sich die Situation gestalten wird, nachdem der „Altbestand“ abgebaut wurde, bleibt abzuwarten. Eine Tendenz hin zur schnelleren Bearbeitung ist jedoch anhand der Nach-BEPS-Fälle erkennbar.

In 2018 wurden
weniger MAP abge-
schlossen als im Vorjahr

Ihr Kontakt



Andreas Riedl,
Frankfurt a. M.,
andreas.riedl@wts.de

12a | Keine fiktiven Zinsen für Privatarlehen über die Grenze |

Autor: StB Dr. Jürgen Reinold, Wien

Key Facts

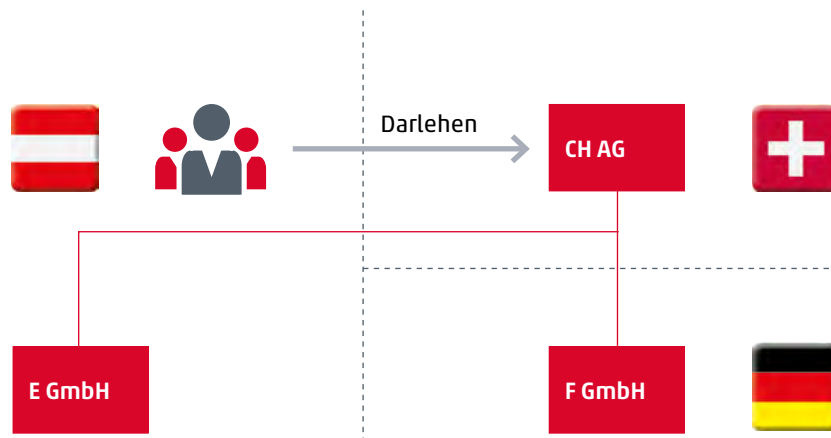
- Ein nicht verzinstes Privatarlehen stellt eine Nutzungseinlage dar; der österreichische Gesellschafter überlässt seiner ausländischen Gesellschaft ein Wirtschaftsgut zur Nutzung.
- Ein Ansatz von fiktiven Zinsen in Österreich ist nicht zulässig.
- Anders verhält es sich, wenn das Darlehen einem österreichischen Betriebsvermögen zugeordnet werden kann.

stellte die CH AG das Kapital zwei verbundenen Unternehmen in Österreich (E GmbH) und Deutschland (F GmbH) als Darlehen mit einer Verzinsung von 2 % zur Verfügung. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei es nicht fremdüblich, wenn Anteilsinhaber einer ihr gehörenden, mit genügend Eigenmitteln ausgestatteten Kapitalgesellschaft zinslose Darlehen zur Verfügung stellten und diese in weiterer Folge ihrerseits nahestehenden Gesellschaften Darlehen gewähre und daraus entsprechende Kapitalerträge erziele. Die Betriebsprüfung setzte daher 2 % Zinsen fest und stützte sich auf § 6 Z. 6 lit. a öEStG, wonach im Falle einer grenzüberschreitenden Verlagerung von Gewinnpotentialen eine entsprechende Versteuerung in Österreich sichergestellt werden soll. Die (fiktiven) Zinsen stellten Einkünfte aus Kapitalvermögen dar und unterlägen dem regulären (progressiven) ESt-Tarif von bis zu 55 %.

Sachverhalt Ein in Österreich ansässiger (mittlerweile verstorbener) Steuerpflichtiger gewährte seiner in der Schweiz ansässigen Aktiengesellschaft (CH AG) ohne schriftliche Vereinbarung ein zinsloses Gesellschafterdarlehen (98 % Beteiligungsquote) von rund € 30 Mio. In weiterer Folge

ÖSTERREICH





Vorliegen einer
Nutzungseinlage

Wird ein unverzinsliches Darlehen steuerlich als Fremdkapital anerkannt, stellt die Vorteilszuwendung im Ausmaß der Unverzinslichkeit eine Nutzungseinlage dar. Diese liegt vor, wenn ein Anteilshaber der Gesellschaft Kapital oder Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt zur Nutzung überlässt oder der Gesellschaft gegenüber Dienstleistungen unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt erbringt. Im rein innerstaatlichen Fall führt der Nutzungsvorteil bzw. der Vorteil aus Dienstleistungen nach h. M. weder zu Einnahmen beim Gesellschafter noch zu Betriebsausgaben der Gesellschaft; er bleibt somit steuerneutral. Erfolgen Nutzungsüberlassungen hingegen an ausländische Gesellschaften, kommt unter den dort angeführten Voraussetzungen § 6 Z. 6 lit. a öEStG zur Anwendung, mithin sind Fremdvergleichswerte anzusetzen. Infolge des Ansatzes eines (fiktiven) Entgelts kommt es insoweit zu einer Gewinnrealisation.

BFG vom 17.08.2019
(AZ: RV/1100628/2016)



Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts (BFG) liegt ein unter § 6 Z. 6 lit. a öEStG subsumierbarer Tatbestand nicht vor, weil diese Bestimmung für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gilt. Die Norm zählt zu den Gewinnermittlungsvorschriften und ist daher nur bei der Ermittlung der Einkünfte aus betrieblichen Einkunftsarten zu berücksichtigen. Voraussetzung ist daher das Vorliegen eines

inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte. Die Bestimmung findet im außerbetrieblichen Bereich somit keine Anwendung. Da die Beteiligung an der CH AG nicht in einem dem (verstorbenen) Gesellschafter zuzurechnenden Betriebsvermögen gehalten wurde und die hingegebenen Beträge aus dessen Privatvermögen stammten, können keine fiktiven Zinsen angesetzt werden. Daran ändert auch der aus der „Angehörigenrechtsprechung“ hervorgehende Fremdverhaltensgrundsatz für die Gestaltung der Beziehungen zwischen einem Gesellschafter und seiner Kapitalgesellschaft für betriebliche und außerbetriebliche Beziehungen zur Gesellschaft nichts.

Das vorliegende BFG-Urteil steht im Widerspruch zur Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Bestimmung des § 6 Z. 6 lit. a öEStG ebenso für den außerbetrieblichen Bereich gilt. Auf Basis der Entscheidung kann für ein zinsloses Gesellschafterdarlehen, welches nicht aus einem österreichischen Betriebsvermögen (bzw. einer Betriebsstätte) stammt, ein Ansatz von fiktiven Zinsen nicht vorgenommen werden. Soweit ersichtlich wurde keine Revision beim Verwaltungsgerichtshof eingelegt. Für Investoren in Start-ups ist dies eine erfreuliche Nachricht, weil bei Unverzinslichkeit keine dem progressiven Est-Tarif unterliegenden Zinsen angesetzt werden können.

Fazit

Ihr Kontakt



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

12b | Verschärfung beim Lohnsteuerabzug für ausländische Unternehmen |

Autoren: StB Karl Waser und Michael Sadl, beide Linz

ÖSTERREICH



Key Facts

- Lohnsteuerabzugsverfahren für ausländische Unternehmen wird ab 01.01.2020 neu geregelt.
- Künftig ist für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer auch dann ein Lohnsteuerabzug vorzunehmen, wenn keine lohnsteuerliche Betriebsstätte besteht.
- Dies bedeutet für eine Vielzahl ausländischer Unternehmen die Verpflichtung, ein Lohnsteuerabzugsverfahren zu implementieren.

- Für Arbeitnehmer, die in Österreich beschränkt steuerpflichtig sind, kann freiwillig die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuerabzug) erhoben werden, auch wenn in Österreich keine Betriebsstätte des Arbeitgebers gem. § 81 öESTG vorliegt.

Zwischenzeitlich hat das österreichische BMF in einem Informationsschreiben klargestellt, dass die Lohnsteuerabzugsverpflichtung nur dann gelten soll, wenn der Arbeitnehmer seine Tätigkeit in Österreich ausübt. Die Neuregelung führt dazu, dass für ausländische Unternehmen in Österreich zukünftig vermehrt eine lohnsteuerliche Registrierung notwendig wird (Lohnsteuersignal ist zu setzen) und eine österreichische Lohnverrechnung eingerichtet werden muss. Diese Regelung trifft vor allem ausländische Unternehmen, die

Praktische Anwendungsfälle

§ 47 öESTG – Neufassung ab 01.01.2020

Basis dafür ist das Abgabenbetrugsbekämpfungsgesetz 2020. Dieses bringt mit der Neufassung des § 47 des Einkommensteuergesetzes für (ausländische) Arbeitgeber ohne lohnsteuerliche Betriebsstätte in Österreich ab 1.1.2020 folgende Änderungen:

- Für Arbeitnehmer, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuerabzug) zu erheben, auch wenn in Österreich keine Betriebsstätte des Arbeitgebers gem. § 81 öESTG vorliegt.

- in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Home-Office-Mitarbeiter beschäftigen;
- in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Handelsvertreter beschäftigen;
- Arbeitnehmer nach Österreich überlassen (Personalüberlassung) und diese Mitarbeiter in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig werden;

Ihr Kontakt



StB Karl Waser, Linz,
karl.waser@icon.at

13 | Steuerreform: Unterschiedliche Umsetzungsstrategien der Kantone |

Autor: Dipl. Steuerexperte Dominik Bürgy, Zürich

SCHWEIZ



Key Facts

- Kantone füllen Gestaltungsspielraum unterschiedlich aus.
- Mehrheit führt zusätzlichen F&E-Aufwand ein.
- Effektiver Steuersatz in meisten Kantonen zwischen 12 % und 15 %.
- Kanton Zürich Ausreisser nach oben.

einerseits die international unter Druck geratenen besonderen Steuerregimes wie Holding- und gemischte Gesellschaft oder die Prinzipalbesteuerung abgeschafft, andererseits den Kantonen über eine Zusatzfinanzierung und die Einführung von international akzeptierten Ersatzmaßnahmen die Instrumente in die Hand gegeben, ihre steuerliche Attraktivität zu erhalten. Entsprechend der föderalistischen Struktur der Schweiz räumt der Bund den Kantonen einen erheblichen Spielraum für die Umsetzung der neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen ein. Wie sich zeigt, verfolgen die Kantone bei der Umsetzung tatsächlich auch sehr unterschiedliche Strategien.

Erheblicher Gestaltungsspielraum der Kantone

Am 19.5.2019 hat das Schweizer Stimmvolk die Vorlage über die Steuerreform und AHV-Finanzierung angenommen (vgl. WTS Journal 03/2019), die per 01.01.2020 in Kraft tritt. Mit der Vorlage wurden

Ersatzmaßnahmen
im Überblick



Die den Kantonen zur Verfügung gestellten Ersatzmaßnahmen auf steuerrechtlicher Ebene lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Obligatorische Einführung einer Patentbox mit maximaler Ermäßigung von 90 %
- Fakultative Einführung eines zusätzlichen Abzuges für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen von maximal 50 %
- Fakultative Einführung eines Abzuges für Eigenkapital
- Entlastungsbegrenzung aller Maßnahmen bei der Gewinnsteuer von maximal 70 %
- Fakultative Einführung von Entlastungsmassnahmen bei der Kapitalsteuer
- Anpassung der Mindestbesteuerungsquote von Dividenden aus maßgeblichen Beteiligungen beim Aktionär

Wie gesagt, zeichnen sich große Unterschiede bei der Umsetzung der Vorlage durch die verschiedenen Kantone ab, die sich aufgrund des derzeitigen Diskussionsstandes wie folgt zusammenfassen lassen:

Unterschiede in der
Innovationsförderung

Bei der obligatorisch einzuführenden Patentbox sieht gut die Hälfte der Kantone die maximale Ermässigung von 90 % vor, während acht Kantone lediglich eine Ermäßigung von 10 % bis 30 % zulassen. Zudem führt die überwiegende Mehrheit der Kantone den fakultativen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen ein und wiederum die Mehrheit davon im maximalen Ausmaß von 50%. Sieben Kantone haben sich bisher gegen diesen Zusatzabzug ausgesprochen. Der Kanton Zürich, der bisher als einziger Kanton die entsprechenden Bedingungen erfüllt, hat zudem beschlossen, den Abzug für „überschüssiges“ Eigenkapital einzuführen.

Nur die Hälfte schöpft Gesamtentlastung voll aus

Die Gesamtentlastung dieser Maßnahmen im Bereich der Gewinnsteuer darf zusammen nicht mehr als 70 % betragen. Knapp weniger als die Hälfte der Kantone schöpft diesen Rahmen auch voll aus. Die meisten anderen Kantone sehen eine Entlastungsbegrenzung um die 40 % bis 50 % vor, während zwei Kantone nur eine minimale

Entlastung von 9 % bzw. 10 % gewähren wollen.

Den vom Bund mit erhöhten Beiträgen geschaffenen finanziellen Spielraum nutzen praktisch alle Kantone für eine mehr oder minder starke Senkung des Gewinnsteuersatzes aus. Der ordentliche effektive Gewinnsteuersatz aus Bundes- und Kantonssteuern zusammen wird in den meisten Kantonen in Zukunft zwischen 12 % und 15 % gegenüber heute von 12 % bis 25 % liegen, Ausreißer nach oben ist insbesondere auch der Kanton Zürich mit einem Satz von 19,7 %. Unter Berücksichtigung der dargestellten zusätzlichen Instrumente können Steuersätze von 10 % bis 14 % realisiert werden.

Maßgeblich ändern wird sich die Situation auch bei den Kapitalsteuern. In praktisch allen Kantonen war der Kapitalsteuersatz für Gesellschaften, die einem der nun abgeschafften besonderen Steuerregimes unterstanden, wesentlich niedriger als der ordentliche Satz. Dieser niedrigere Satz wird nun wegfallen, was vor allem für Unternehmen mit einem hohen Eigenkapital zu einer signifikanten Belastung führen würde. Viele Kantone reagieren auf diese Situation mit einer Reduktion des ordentlichen Kapitalsteuersatzes oder mit der Einführung einer Ermäßigung für maßgebende Beteiligungen, Patente und Darlehen, oder über eine generelle Anrechnung der Gewinnsteuer auf die Kapitalsteuer.

Die Anwendung der bisherigen Steuerregimes wie der Holding- oder der gemischten Gesellschaften führten dazu, dass im Wettbewerb um mobile Funktionen die verschiedenen Kantone aus steuerlicher Sicht ähnliche Lösungen und Steuersätze anbieten konnten. Die vom Bund nun eingeführten Instrumente erlauben es den Kantonen, den für sie besten Mix für die Zukunft zu suchen. Die dargestellten sehr unterschiedlichen Lösungen werden nicht nur die Veranlagung von interkantonal tätigen Gesellschaften deutlich verkomplizieren, sondern den Wettbewerb zwischen den Kantonen komplexer und weniger transparent machen sowie generell verschärfen.

Effektiver Steuersatz
12 % – 15%, Kanton Zürich
Ausreißer nach oben



Verschärfter Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen

Ihr Kontakt



Dipl. Steuerexperte
Dominik Bürgy,
Zürich, d.buergy@wengerviel.ch

Gesetz zum Brennstoffemissionshandel |

Autoren: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen und Dr. Christoph Palme, Köln/Düsseldorf

Key Facts

- Einführung eines nationalen Emissionshandelssystems für Brennstoffe ab 2021 geplant.
- 4.000 Unternehmen aus der Mineralöl- und Gasbranche betroffen.
- Verfassungsrechtliche Bedenken.

Beschluss Bundestag

Der Bundestag hat am 14.11.2019 einen Gesetzentwurf über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen (Brennstoffemissionshandelsgesetz – BEHG) beschlossen. Damit will Deutschland seiner sanktionsbewehrten europarechtlichen Verpflichtung zur Senkung deutscher CO₂-Emissionen um 38 % bis zum Jahre 2030 nachkommen.

Da das Gesetz nicht zustimmungspflichtig war, konnte der Bundesrat in seiner Sitzung vom 29.11.2019 zwar einige kritische Anmerkungen machen, das Gesetz aber letztlich nicht mehr ändern. Es ist damit endgültig beschlossen.

Industrie, Verkehr und Gebäudewirtschaft betroffen



Konkret zielt das BEHG auf die Sektoren Verkehr und Wärme, da in diesen Bereichen bislang ein wirksames, auf der CO₂-Intensität basierendes Preissignal für fossile Heiz- und Kraftstoffe fehlt. Dabei umfasst das System im Sektor Wärme die Emissionen der Wärmeerzeugung des Gebäudesektors und der Energie- und Industrieanlagen außerhalb des EU-Emissionshandelssystems (EU-ETS). Im Verkehrsbereich gilt das System für Emissionen aus der Verbrennung fossiler Kraftstoffe, jedoch nicht für den Luftverkehr, der dem EU-ETS unterliegt.

Zahlreiche neue Compliance-Anforderungen für Mineralöl- und Gasbranche

Durch das BEHG werden zahlreiche neue Verpflichtungen auf die deutsche Wirtschaft zukommen. Bei der konkreten Betroffenheit ist zwischen unmittelbar und mittelbarer Betroffenheit zu unterscheiden. Unmittelbar betroffen sind nur diejenigen Unternehmen, welche die Energieerzeugnisse in Verkehr bringen und dadurch energiesteuerpflichtig werden, also regelmäßig Firmen der Mineralöl- und Gasbranche. Diese Firmen werden ab dem Jahr 2021 zahlreiche

neue Verpflichtungen treffen. Mittelbar betroffen werden alle Industriebetriebe sein, die nicht dem EU-ETS unterliegen sowie Verkehrsunternehmen und die Gebäudewirtschaft. Diese Firmen werden sich auf steigende Kosten bei der Nutzung von Energie aus fossilen Brennstoffen einstellen müssen und sollten zunehmend Energie aus erneuerbaren Energiequellen beziehen, um so die Belastung mit der CO₂-Abgabe zu vermeiden.



Kernverpflichtung für die unmittelbar betroffenen Firmen wird der Kauf von Emissionszertifikaten bei der Deutschen Emissionshandelsstelle (DEHSt), angesiedelt beim Umweltbundesamt, sein. Hierzu müssen die Unternehmen zunächst ermitteln und von externen Auditoren überprüfen lassen, wieviel CO₂-Emissionen die jährlich in Verkehr gebrachten Energieerzeugnisse verursachen. Für die so ermittelte Menge muss dann jeweils bis zum 31. August des Folgejahres, also erstmals zum 31.08.2022, bei der DEHSt die entsprechende Zertifikatmenge abgegeben werden. In der Einführungsphase werden die Zertifikate zu einem Festpreis veräußert, beginnend mit € 10 pro Emissionszertifikat für das Jahr 2021 bis € 35 pro Emissionszertifikat für das Jahr 2025. Danach werden die Zertifikate frei versteigert.

Pflicht zum Kauf von Emissionszertifikaten

Der Gesetzentwurf ist in Bezug auf zahlreiche Punkte umstritten. So werfen Umweltverbände der Bundesregierung vor, ein Preis von nur € 10 pro Tonne CO₂ sei zu wenig, um einen echten Lenkungseffekt zu erzielen. In der Industrie fürchtet man eine Doppelbelastung für diejenigen Unternehmen, die bereits am EU-ETS teilnehmen. Außerdem bestehen verfassungsrechtliche Bedenken, da die Einführung eines nationalen Emissionshandelssystems eine neuartige Abgabe darstellt, die nicht so ohne Weiteres mit der Finanzverfassung vereinbar sein könnte.

Ihr Kontakt



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



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

1a | DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020 |

Autoren: WP Dr. Christian Herold und StB Anna Berberich, beide Frankfurt a. M.

Key Facts

- Wesentlicher DPR-Prüfungsschwerpunkt ist die Umsetzung des neuen Leasingstandards (IFRS 16 Leasingverhältnisse).
- Weiterhin stehen IFRS 9 Finanzinstrumente und IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden erneut im Fokus der DPR.
- Ergänzende nationale Prüfungsschwerpunkte sind Wertminderungstests beim Geschäfts- oder Firmenwert und bei immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer (IAS 36) sowie der Konzernlagebericht (§ 315 HGB).

Wie in den Vorjahren wird nochmals hervorgehoben, Angaben zu möglichen Auswirkungen des Brexit auf die Aktivitäten und Finanzinformationen offenzulegen. Zudem sind Anhangangaben zu den Auswirkungen eines neuen Referenzzinssatzes auf den Abschluss („Amendments to IFRS 9 (and IAS 39): Financial Instruments – Interest Rate Benchmark Reform“) prüfungsrelevant.

Detaillierte Informationen zu den übernommenen ESMA-Prüfungsschwerpunkten können unter https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma-32-63-791_esma_european_common_enforcement_priorities_2019.pdf abgerufen werden.

Weitere europäische Rechnungslegungsthemen mit Relevanz für die DPR

11. DAI-Jahrestagung
„Bilanzkontrolle und
Abschlussprüfung“



Auf der 11. Jahrestagung „Bilanzkontrolle und Abschlussprüfung – Bilanzierung, Berichterstattung und Enforcement in Recht und Praxis“ des Deutschen Aktieninstitut e.V. hat die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) traditionell ihre Prüfungsschwerpunkte für die Jahresfinanzberichte 2019 vorgestellt. Die am 18.11.2019 verkündeten fünf Prüfungsschwerpunkte umfassen dabei, wie gewohnt, die drei von der europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA – European Securities and Markets Authority) definierten und bereits am 22.10.2019 veröffentlichten Bereiche sowie zwei nationale Ergänzungen der DPR.

Die DPR hat folgende zusätzliche nationale Prüfungsschwerpunkte für die Jahresfinanzberichte 2019 bekannt gegeben:

- Wertminderungstest beim Geschäfts- oder Firmenwert sowie bei immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer, insbesondere Marken (IAS 36).
- Konzernlagebericht (§ 315 HGB), insbesondere Darstellung der Auswirkungen von IFRS 16 auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Zusätzliche nationale Prüfungsschwerpunkte der DPR

Die Prüfungsschwerpunkte der DPR sind abrufbar unter <https://www.frep.info/pruefverfahren/pruefungsschwerpunkte.php>

Europäische
Prüfungsschwerpunkte

Demnach sollten kapitalmarktorientierte Unternehmen bei der Erstellung ihrer IFRS-Abschlüsse 2019 die folgenden Schwerpunktthemen besonders berücksichtigen:

- Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IFRS 16 „Leasingverhältnisse“.
- Fortsetzung von ausgewählten Aspekten der Anwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ bei Kreditinstituten und IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ bei Nicht-Finanzinstituten.
- Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IAS 12 „Ertragsteuern“ (einschließlich der Anwendung von IFRIC 23 Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung).

Auch wenn sich die DPR-Prüfungen in 2020 auf die oben genannten Themenschwerpunkte fokussieren werden, ist nicht auszuschließen, dass darüber hinaus größere oder geschäftsunübliche Transaktionen und bewertungsintensive sowie in hohem Maße ermessensbehaftete Sondersachverhalte unverändert die Aufmerksamkeit der DPR-Prüfer auf sich ziehen werden. In diesen Fällen raten wir zu einer klaren und umfassenden Dokumentation, um der DPR den Bilanzierungssachverhalt anschaulich zu erläutern und einen für alle Beteiligten effizienten Prüfungsprozess zu erreichen.

Praxishinweis

Ihr Kontakt



WP Dr. Christian
Herold, Frankfurt a.M.,
christian.herold@fas.ag

1b | ESEF-Gesetzentwurf ruft Kritik des IDW hervor |

Autoren: WP Dr. Christian Herold und Kilian Schmitz, beide Frankfurt a. M.

Key Facts

- Gemäß der ESEF-Verordnung werden alle börsennotierten Unternehmen verpflichtet, Abschlüsse für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2020 beginnen, im XHTML-Format zu erstellen.
- Zusätzlich müssen diese Unternehmen ihre konsolidierten Abschlüsse nach IFRS mit Hilfe der iXBRL-Technologie auszeichnen.
- Der gemeinsame Referentenentwurf von Bundesjustiz- und Bundesfinanzministerium enthält Vorschläge zur Anpassung des deutschen Handels- und Wertpapierhandelsrechts an die ESEF-Vorgaben.
- Das IDW kritisiert den Ansatz, die Vorgaben im Rahmen des Aufstellungsprozesses zu definieren und plädiert für eine so genannte Offenlegungslösung.

verfasst und am 20.09.2019 zur Konsultation freigegeben. Elf Stellungnahmen zum Referentenentwurf sind eingereicht worden, unter anderem auch vom Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. („IDW“).

Grundsätzlich teilt das IDW die Auffassung des Gesetzgebers, dass Jahresfinanzberichte in einem elektronisch auswertbaren Format zur Verfügung gestellt und der Prüfung durch den (Konzern-)Abschlussprüfer unterworfen werden sollen. Allerdings kritisiert es die geplante Rechtsumsetzung dieses Vorhabens: Der Gesetzentwurf sieht zum einen vor, dass die Vorgaben an das Format der Jahresfinanzberichte von Emittenten im HGB verankert werden. Dabei sollen diese Formatvorgaben bereits im Zuge der Aufstellung der handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschlüsse der Unternehmen erfüllt werden. Laut IDW sei die ESEF-Verordnung jedoch systematisch dem Kapitalmarktrecht zuzuordnen, sodass die ESEF-Vorgaben zur Veröffentlichung sowie die Prüfung durch den Abschlussprüfer ausschließlich im Wertpapierhandelsgesetz (WpHG) zu verankern seien. Eine Regelung im HGB wäre mit einer steigenden Komplexität der handelsrechtlichen Regelungen verbunden.

Das HGB als inadäquater Ort der Regelungsanpassungen



Einheitliches europäisches elektronisches Berichtsformat

Die delegierte Verordnung (EU) 2019/815 (so genannte ESEF-Verordnung) fordert in Art. 3, dass Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt innerhalb der EU zugelassen sind, ihre Jahresfinanzberichte beginnend mit dem Jahr 2020 im XHTML-Format erstellen. Fer-

ESEF

ner muss der konsolidierte IFRS-Abschluss in dem sowohl für Menschen als auch für Maschinen lesbaren Format iXBRL erstellt werden. Dies soll die Zugänglichkeit, Analyse und Vergleichbarkeit der IFRS-(Konzern-)Abschlüsse erleichtern (vgl. WTS Journal 02/2019, S. 57).

Für den Fall, dass der Gesetzgeber nicht von diesem Vorschlag abweichen sollte, fordert das IDW ausdrücklich, die ESEF-Vorgaben innerhalb der handelsrechtlichen Offenlegungsvorschriften zu verankern und somit außerhalb der Vorschriften zur Aufstellung der Berichtselemente. Denn die Aufstellungslösung würde bei einer trotz Prüfung fehlerhaften iXBRL-Auszeichnung die Frage der Nachtragsprüfung und vor allem der erneuten Billigung des Abschlusses aufwerfen. Dies würde laut IDW wiederum zu einem Vertrauensverlust der Kapitalmärkte bezüglich der Bestandsfestigkeit von gebilligten Abschlüssen führen.

Handelsrechtliche Offenlegungslösung statt handelsrechtliche Aufstellungslösung

Referentenentwurf vom 20.09.2019



Aus diesem Anlass haben das Bundesjustiz- und das Bundesfinanzministerium einen gemeinsamen Gesetzentwurf zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte in Deutschland

Die vom IDW vorgetragene Kritik spiegelt – bis auf wenige Ausnahmen – die Inhalte der anderen eingereichten Stellungnahmen wider. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren hierauf eingehen wird.

Ihr Kontakt



WP Dr. Christian Herold, Frankfurt a.M., christian.herold@fas.ag

Thomas Haugg, Stuttgart, Valentin Eliasch, Berlin und Tim Steinmetzer, Köln

Corporate Performance Management im Wandel

Mit der Ankündigung, Ende des Jahres 2025 den Mainstream Support für die „Non HANA“ ERP (Enterprise Resource Planning) Systeme einzustellen, löste die SAP SE nicht nur eine große Welle im Bereich ERP, sondern auch für die darauf aufbauenden Corporate Performance Management (CPM) Systeme aus. Diese Entwicklung, verbunden mit den gestiegenen internen und externen Anforderungen an den Finanzbereich und der generellen Digitalisierungsdiskussion, führt bei vielen Unternehmen zu der Erkenntnis, dass man sich im Bereich CPM strategisch neu aufstellen muss.



Darüber hinaus gilt es auch noch, neue Technologien wie Advanced Analytics, Robotic Process Automation (RPA) und Künstliche Intelligenz (KI) zu integrieren.

Neupositionierung der Finanzabteilung

Die Finanzabteilung fungiert mittlerweile als zentraler Informationsversorger für Management-Entscheidungen. Es gilt

immer mehr, sich aus der Rolle des Kostenverursacher zu lösen und als Werttreiber zu positionieren. Hierzu sind sowohl intelligente Organisationsdesigns als auch eine zukunftsweisende Prozesseffizienz notwendig. Veränderungen in der Unternehmensstruktur müssen immer schneller in das Ist-Reporting aufgenommen und im Management-Reporting dargestellt werden.

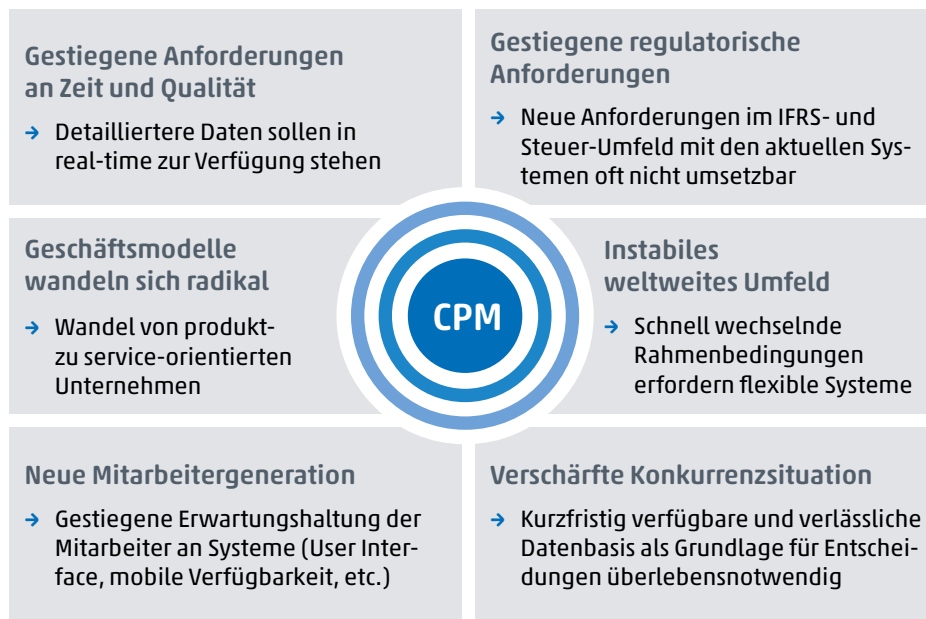


Abbildung 1: Entwicklung der internen und externen Anforderungen an CPM-Systeme

Dabei liegt der Fokus nicht mehr nur auf der klassischen retrospektiven Analyse, sondern es wird immer wichtiger, auch vorwärts gerichtete Informationen ins Berichtswesen einfließen zu lassen. Dies ist nur möglich, wenn alle Finanzsysteme miteinander verzahnt sind und keine Zeit mehr damit verbracht werden muss, Daten manuell zu übertragen, doppelt vorzuhalten und zu kontrollieren. Die Daten müssen vollumfänglich der Accounting-, Controlling- und Steuerabteilung zentralisiert zur Verfügung stehen.

Basierend auf einem solchen holistischen Datenumfeld kann die Finanzabteilung umfassende Erkenntnisse gewinnen und für weitere Entscheidungen nutzbar machen. Die gewonnenen Erkenntnisse müssen dabei immer häufiger und flexibler aufbereitet werden. Es ist daher zwingend notwendig, Prozesse zu automatisieren. Ein möglicher Weg kann hierbei die Robotic Process Automation (RPA) darstellen, eine Softwarelösung, die menschliche Tätigkeiten in Prozessen nachahmt und somit manuelle Eingriffe reduziert, was zu erheblichen Zeit- und Kostenersparnissen führt.

Trotz steigender Frequenz und Flexibilität darf die Qualität des Zahlenmaterials, auch aus Compliance Erwägungen, nicht sinken. Dabei erweist sich die Künstliche Intelligenz als Schlüsseltechnologie, die mit sich selbst verbessernden Algorithmen

Qualitätschecks durchführen und sowohl systematische Fehler als auch Inkonsistenzen aufzeigen kann.

Durch den „digitalen Umbau“ der Finanzabteilung ändert sich darüber hinaus das Anforderungsprofil an die Mitarbeiter. Sie werden sich in Zukunft nicht mehr nur als Anwender verstehen dürfen, sondern viel stärker gestaltend tätig sein müssen.

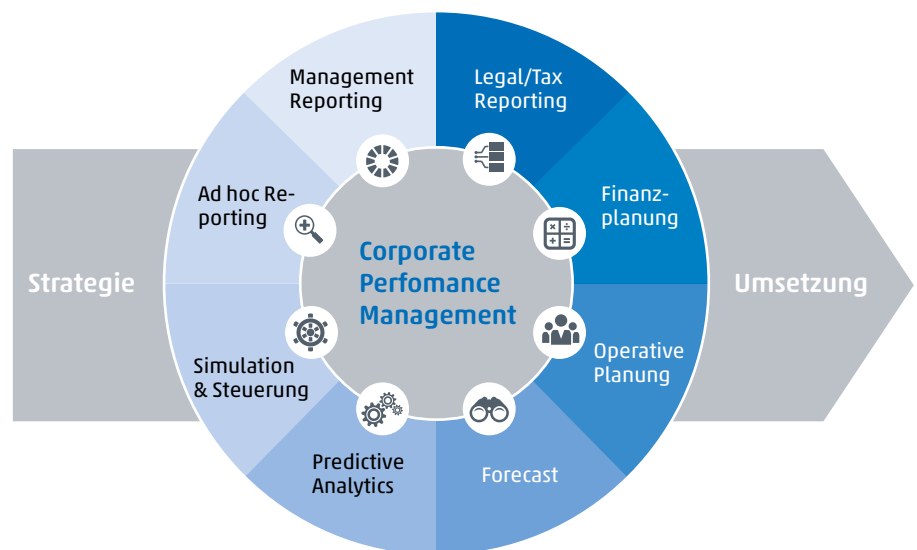
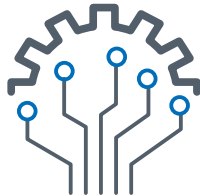


Abbildung 2: Bestandteile eines vollumfänglichen CPM-Systems

Neuausrichtung der Softwareanbieter

Im Zuge dieser Veränderungen hat nicht nur die SAP ihr Portfolio stark angepasst, sondern auch andere große Anbieter wie zum Beispiel Oracle oder Microsoft haben signifikante Veränderungen vorgenommen. Die neuen ERP-Systeme werden zukünftig nur noch selten vom Kunden vor Ort betrieben („On-Premise“), sondern in einer Cloud bereitgestellt. Alternativ bieten sich hybride Ansätze an, bei denen Teile On-Premise gehalten und andere Funktionen in die Cloud verschoben werden. Dieser Umbruch wird großen Einfluss auf die CPM-Landschaft haben. Im einfachen Fall verändert sich nur der technische Unterbau, im weitaus realistischeren komplexeren Fall ändert sich das ganze Setup.



stellt werden. Hier sind insbesondere die Lösungen von SAP und Oracle zu nennen. Diese bieten eine direkte Integration zum eigenen ERP-System. Im Falle der neuen SAP-Lösung „SAP Group Reporting“ sind sogar die einzelnen Finanztransaktionen im ERP-System direkt die Basis für die Konsolidierung. Beide Lösungen können auch an andere Vor-(ERP)Systeme angeschlossen werden, bieten jedoch den größten Mehrwert, wenn das ERP-System aus dem gleichen Haus kommt.

Auf der anderen Seite stehen die Lösungen von Herstellern, die sich ausschließlich auf CPM-Lösungen spezialisiert haben. Von den deutschen Anbietern sind hier vor allem LucaNet und IDL zu nennen. Auf dem internationalen Markt konnten sich

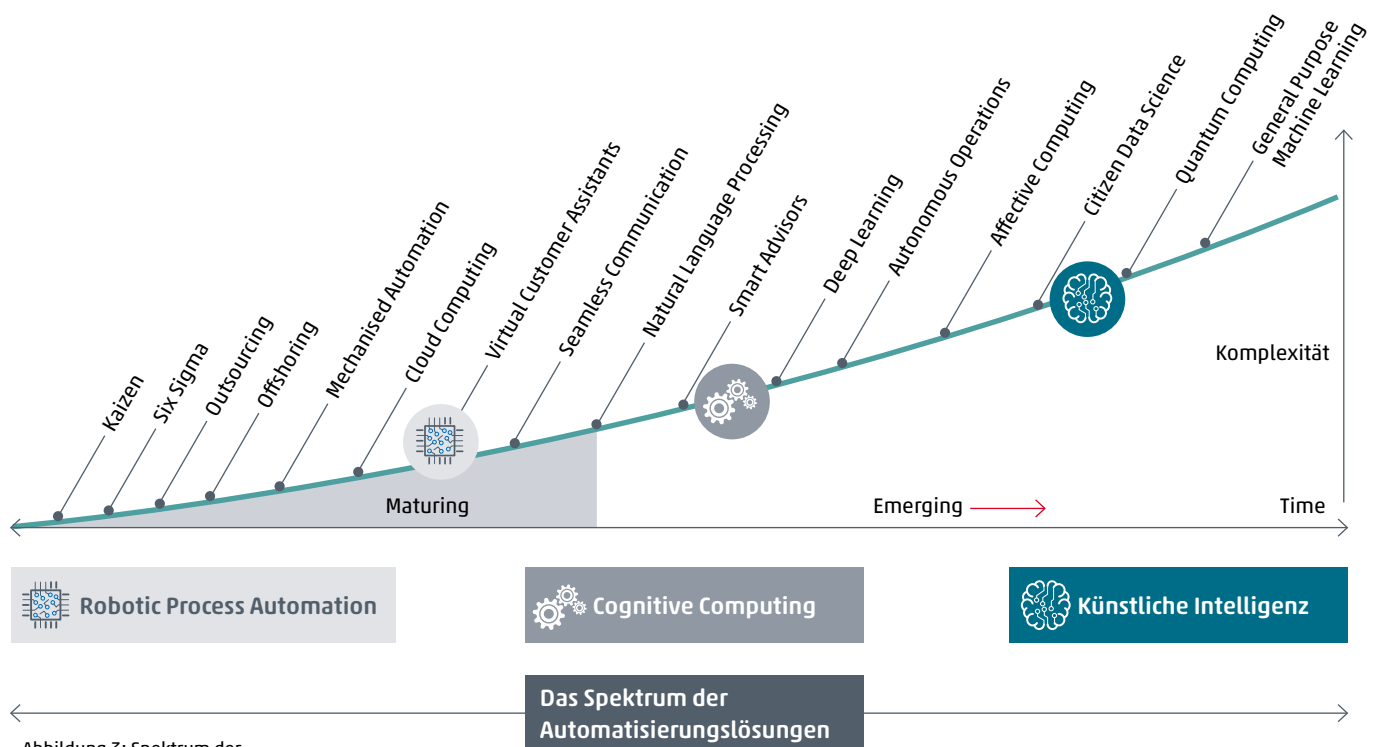


Abbildung 3: Spektrum der Automatisierungslösungen

Entsprechend der Neuausrichtung im ERP-Bereich müssen demnach auch strategische Überlegungen angestellt werden, wie das Corporate Performance Management zukünftig aufgestellt werden soll.

Dabei kristallisieren sich zwei grundsätzliche Lösungen heraus. Auf der einen Seite stehen die CPM-Module, die von den ERP-Anbietern selbst zur Verfügung ge-

insbesondere Lösungen von OneStream und Tagetik etablieren. Diese Produkte kommen häufig bei den Unternehmen zum Einsatz, die nicht nur eine singuläre Datenbasis haben bzw. die nicht ein einheitliches ERP-System im Einsatz haben. Speziell bei Unternehmen mit umfangreichen M&A Aktivitäten gestaltet es sich oftmals schwierig, auf ein einheitliches ERP-System zu setzen.

Die meisten Lösungen sind heutzutage sowohl On-Premise als auch in der Cloud verfügbar. Es ist jedoch ein Trend erkennbar, dass neue Funktionalitäten zuerst in den Cloud-Lösungen verfügbar sind und erst zu einem späteren Zeitpunkt auch in den On-Premise Lösungen. Zunehmend stellen die Anbieter dabei auch innovative Automatisierungsfunktionalitäten zur Verfügung. Nachfolgend zwei Beispiele für **Automatisierungslösungen im Finanzbereich**:

- **Künstliche Intelligenz (KI):** Bei Abweichungen der Ist- zu den Plan-Zahlen erkennt das System automatisch die Ursache und stellt dies in automatisiert erstellten Dashboards den Usern zur Verfügung.
- **Robotic Process Automation (RPA):** Im Abschlussprozess können gewisse standardisierte Schritte automatisiert werden. So kann zum Beispiel eingestellt werden, dass automatisch gewisse Berichte an einen Adressatenkreis versandt werden, sobald eine Periode geschlossen ist.

Ein weiterer Trend ist die engere Verzahnung der einzelnen Abteilungen innerhalb der Finanzfunktion und somit die konsequente Verfolgung des „Single Source of Truth“ Ansatzes. Im finalen Ausbaustadium gibt es nur noch eine CPM-Plattform für sämtliche Aufgaben.

CPM

Auch die Möglichkeiten für das Berichtswesen werden um neue Varianten erweitert. So besitzen die CPM-Lösungen zusätzlich zu den bisherigen PDF Reports und Excel Add-Ins dynamische Dashboards und interaktive Reporting Oberflächen, die auch ein mobiles Reporting ermöglichen. Mit den neuen Darstellungsoptionen wird es möglich, konsolidierte steuerungsrelevante Kennzahlen in Echtzeit bereitzustellen, ohne sämtliche periodische Aktivitäten durchführen zu müssen.

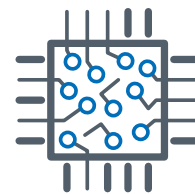


Fazit Aufbau einer digitalen und integrierten Finanzfunktion

Um für die kommenden Herausforderungen gewappnet zu sein und ebenso das Potential der Digitalisierung voll auszuschöpfen, sollten Unternehmen jetzt die Initiative ergreifen. Die Zukunft bietet dabei für die Finanzabteilung mehr Möglichkeiten, aber eben auch ein gesteigertes Maß an Komplexität. Vor allem zwei Punkte sind ausschlaggebend für den langfristigen Erfolg eines integrierten Corporate Performance Management Systems:

- **Frühzeitige Berücksichtigung beim Aufbau des neuen ERP-Systems:** Oftmals wird das Thema CPM erst angegangen, wenn das neue ERP-System bereits im Einsatz ist. Dadurch steht man häufig vor dem Problem, dass Anforderungen aus dem CPM-Bereich gar nicht mehr oder nur mit erhöhtem Aufwand in das ERP-System integriert werden können.
- **Involvierung aller Stakeholder:** Bei der Definition der Vision für den CPM-Bereich ist es wichtig, alle Stakeholder zu involvieren. Dadurch ist sichergestellt, dass die Anforderungen umfänglich aufgenommen und bei der Softwareauswahl berücksichtigt werden können.

Bei all diesen weitreichenden Veränderungen dürfen die Mitarbeiter nicht vergessen werden. Es gilt, sie rechtzeitig „auf die Reise mitzunehmen“ und ihr Skillset vor allem im technischen und prozessualen Bereich weiter auszubauen.



Ihr Kontakt



Thomas Haugg,
Stuttgart,
thomas.haugg@
fas.ag

1c | Wechselwirkungen zwischen IFRS 16 und IAS 16 bei Mietereinbauten |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

Key Facts

- Es bestehen Wechselwirkungen zwischen der Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses und der Nutzungsdauer von Mietereinbauten.
- Weite Auslegung des Begriffs „Strafzahlungen“.

zubauen oder aufzugeben, könnte dies darauf hindeuten, dass dem Leasingnehmer mehr als nur eine geringfügige „Vertragsstrafe“ als Nachteil entstehen könnte, wenn er das Leasingverhältnis vor Ablauf der Nutzungsdauer der Einbauten kündigt.

Der in IFRS 16.B34 verwendete und im Standard nicht definierte Begriff „Strafzahlungen“ ist nach Ansicht des IFRS IC somit weit auszulegen und nicht ausschließlich auf rein vertragliche Strafzahlungen zu begrenzen.

Darüber hinaus stellte das IFRS IC fest, dass sich die Erwartungen bezüglich der Leasingvertragslaufzeit auch auf die Bilanzierung von Mietereinbauten nach IAS 16 auswirken. Die Nutzungsdauer von Mietereinbauten ist zwar grundsätzlich nicht auf die Laufzeit des Leasingverhältnisses beschränkt. Jedoch dürften die Unternehmen in den meisten Fällen davon ausgehen, dass die Nutzungsdauer (d.h. der Abschreibungszeitraum) der Mietereinbauten nicht länger als die Laufzeit des Leasingverhältnisses gemäß IFRS 16 ist. Folglich ist in dem Fall, dass die Laufzeit eines Leasingverhältnisses kürzer als die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Mietereinbauten ist und der Leasingnehmer aus diesen nach Ende des Mietverhältnisses keinen Nutzen mehr ziehen kann, die Nutzungsdauer der Mietereinbauten im Sinne des IAS 16 auf die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu beschränken.

Zusammengefasst bestehen damit Wechselwirkungen zwischen der Bestimmung der Laufzeit eines Immobilien-Leasingverhältnisses und der Nutzungsdauer von Mietereinbauten.

Die Kommentierungsfrist zu der vorläufigen Agenda-Entscheidung endete am 20.08.2019. Bis zur Verabschiedung ist die Entscheidung noch vorläufig.

Erste vorläufige Agenda-Entscheidungen des IFRS IC zum IFRS 16

Das IFRS IC (Interpretations Committee) hat im Juni 2019 erstmals vorläufige Agenda-Entscheidungen zum gerade in Kraft getretenen neuen Leasingstandard IFRS 16 getroffen. Eine Entscheidung betrifft die Frage der Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses und deren Interaktion mit der Nutzungsdauer von Mietereinbauten.

Abhängigkeit der Laufzeit des Leasingverhältnisses von der Nutzungsdauer der Mietereinbauten



Die Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses ist eine wesentliche Ermessensentscheidung bei der Anwendung von IFRS 16. Bei der Festlegung der durchsetzbaren Laufzeit eines Leasingverhältnisses sind nach Ansicht des IFRS IC nicht nur vertragliche Entschädigungs-, Straf- bzw. Beendigungszahlungen, sondern zusätzlich auch wirtschaftliche Nachteile oder Umstände zu berücksichtigen, die eine Vertragsseite, wie z.B. den Mieter, an einer Kündigung hindern. Dabei sind wesentliche vorgenommene Mietereinbauten oder Mietereinbauten, die voraussichtlich vorgenommen werden, bei der Bestimmung der Laufzeit des Immobilien-Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. Denn diese Verbesserungen können dem Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Nutzen bringen und bei der Entscheidung über die Ausübung der Option zur Verlängerung oder Beendigung des Leasingverhältnisses eine wesentliche Rolle spielen.

Sind wesentliche Mietereinbauten nach Ablauf eines Leasingverhältnisses aus-

Abhängigkeit der Nutzungsdauer von Mietereinbauten von der Laufzeit des Leasingverhältnisses

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg
Weber, München,
hans-georg.weber@
fas.ag

1d | Entscheidung des IFRS Interpretations Committee über den Ausweis unsicherer Steuerpositionen nach IFRIC 23 | Autor: Benedikt Fritzsche, München

Key Facts

- Unsichere Steuerpositionen sind als tatsächliche oder latente Steuerschulden bzw. -ansprüche auszuweisen.
- Beim Ausweis von Steuerrisikopositionen greifen die Regelungen des IAS 1.
- Es können sich für Unternehmen aufgrund der Entscheidung des IFRS IC wesentliche Auswirkungen ergeben.

tionen in der Bilanz die Regelungen des IAS 1 greifen. Der IAS 1.54 fordert in den Absätzen (n) und (o), dass mindestens „Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß IAS 12“ sowie „latente Steueransprüche und -schulden gemäß IAS 12“ als separate Posten in der Bilanz darzustellen sind.

Der IFRS IC folgerte daher, dass unsichere Steuerpositionen in der Bilanz als tatsächliche (IAS 1.54 (n)) oder als latente Steuerschulden bzw. -ansprüche (IAS 1.54 (o)) auszuweisen sind. Ein Ausweis unter den sonstigen Rückstellungen ist hingegen nicht gestattet.

Die Entscheidung betrifft Unternehmen, die unsichere Steuerpositionen in ihrer Bilanz bisher nicht unter den tatsächlichen oder latenten Steuerschulden bzw. -ansprüchen ausweisen. Die Auswirkungen können für diese Unternehmen wesentlich sein, da jede sich ergebende Änderung innerhalb der Bilanzpositionen rückwirkend, mit Anpassung der Vorjahreszahlen, anzuwenden ist.

Änderungen bei den Angabevorschriften im Anhang ergeben sich durch die Entscheidung des IFRS IC („Agenda-Entscheidung“) nicht, da weiterhin die bestehenden Offenlegungsvorschriften aus IAS 1 und IAS 12 gelten.

Die Agenda-Entscheidung hat formell keinen Erstanwendungszeitpunkt. Für die Ermittlung und Umsetzung der sich durch diese Entscheidung ergebenden Änderungen in der Bilanz ist den Unternehmen nach Aussage des IASB „genügend Zeit“ zur Verfügung zu stellen.

Grundlagen des IFRIC 23

Vor Einführung des IFRIC 23 fehlte in den IFRS eine einheitliche Regelung zur Bilanzierung steuerlich risikobehafteter Sachverhalte. Der IFRIC 23 stellt nun klar, wann unsichere Steuersachverhalte anzusetzen und in der Bilanz auszuweisen sind. Als Grundlage dafür dienen die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des IAS 12 („Ertragsteuern“). Die Interpretation ist auf zu versteuernde Gewinne (steuerliche Verluste), nicht genutzte steuerliche Verluste, nicht genutzte Steuergutschriften und Steuersätze anzuwenden. Der IFRIC 23 ist für Unternehmen anzuwenden, deren Geschäftsjahr am oder nach dem 01.01.2019 beginnt.

Die Entscheidung des IFRS Interpretations Committee

Das IFRS Interpretations Committee („IFRS IC“) wurde gebeten, klarzustellen, in welchem Posten der Bilanz grundsätzlich unsichere Steuerverbindlichkeiten auszuweisen sind und ob ein Ausweis beispielsweise unter den sonstigen Rückstellungen zulässig ist. Weder der IAS 12 noch der IFRIC 23 enthalten konkrete Regelungen zum Ausweis dieser Positionen in der Bilanz. Das IFRS IC entschied daher, dass zum Ausweis der unsicheren Steuerposi-

Für Unternehmen ist nun Folgendes zu beachten



Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München,
hans-georg.weber@fas.ag



2a | Auswirkungen des ARUG II für das Vergütungssystem von Vorstand und Aufsichtsrat | Autor: Dr. Michael Beyer, Berlin

Key Facts

- ARUG II soll zu einer höheren Transparenz der Vergütungspolitik führen.
- Die Hauptversammlung beschließt mindestens alle vier Jahre über die Vergütungspolitik („say on pay“).
- Zustimmungs- und Veröffentlichungspflichten für Geschäfte mit nahestehenden Personen („related party transactions“).

Hintergrund



Das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie („ARUG II“) beruht auf der sog. zweiten EU-Aktionärsrechterichtlinie („2. ARRL“), welche ursprünglich bis zum 10.06.2019 in nationales deutsches Recht umgesetzt werden sollte. Da der Gesetzgeber diese Frist jedoch verstreichen ließ, ist mit einem Inkrafttreten des Gesetzes erst zu Beginn des Jahres 2020 zu rechnen, obwohl der Regierungsentwurf seit März 2019 vorliegt. Ziel der Novellierung ist es unter anderem, die Mitwirkungsrechte der Aktionäre bei der Vergütungspolitik von Vorstand und Aufsichtsrat zu stärken sowie die Veröffentlichungs- und Genehmigungspflichten bei Geschäften mit nahestehenden Personen auszuweiten.

Weitreichende Änderungen in der Vergütungspolitik



Gemäß dem ARUG II ist weiterhin der Aufsichtsrat nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AktG-RegE für die Politik zur Vergütung des Vorstands zuständig. Er muss diesbezüglich ein klares und verständliches System beschließen. Inhaltlich-materiell macht ARUG II keine Vorgaben zur Ausgestaltung der Vergütungssystematik. Der Aufsichtsrat hat allerdings nach § 87a Abs. 1 Satz 2 AktG-RegE den umfangreichen Katalog von formalen Mindestangaben in Bezug auf Vergütungsbestandteile zu berücksichtigen, soweit diese tatsächlich vorgesehen sind. Dazu zählen unter anderem „Clawback-Klauseln“, die zunehmend in Verträgen des Leitungsorgans Einzug halten und die es ermöglichen, variable Vergütungsbestandteile unter bestimmten Voraussetzungen einzubehalten bzw. auch zurückzufordern.

Hinzu kommt, dass die Hauptversammlung von börsennotierten Gesellschaften alle vier Jahre über die Vergütungspolitik von Vorstand und Aufsichtsrat beschließen muss, was aus den §§ 120a Abs. 1 AktG-RegE und 113 Abs. 3 AktG-RegE hervorgeht. Ein solcher Beschluss ist ebenfalls von Nöten, wenn sich das Vergütungssystem des Leitungsorgans wesentlich ändert.

Ebenfalls haben Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft gemäß § 162 AktG-RegE nach der Einführung der neuen Regelungen jährlich einen Vergütungsbericht zu erstellen, der detailliert die Veränderung der Vergütungsbestandteile der Organe aufschlüsselt und mit der Ertragsentwicklung der Gesellschaft und der Vergütung der Arbeitnehmer vergleichend darstellt.

Kommt es im Verhältnis zu sog. „nahestehenden Personen“ zu Rechtsgeschäften oder zu Maßnahmen, durch die ein Gegenstand oder ein anderer Vermögenswert entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder zur Nutzung überlassen wird, so unterliegen diese zukünftig nach den §§ 111a-c AktG-RegE der Zustimmung des Aufsichtsrats und sind öffentlich bekannt zu machen, es sei denn, sie sind von den im ARUG II aufgezählten Ausnahmen umfasst. Ein Aufsichtsratsmitglied, das selbst als eine solche nahestehende Person gilt, darf an der Abstimmung über solche Geschäfte nicht teilnehmen.

Abschließend kann festgehalten werden, dass das Überwachungsgremium mit Inkrafttreten des ARUG II viele formale Vorgaben in Bezug auf die Vergütungspolitik einhalten muss.

Eine Auseinandersetzung mit dem ARUG II ist für den Aufsichtsrat unausweichlich, da es einen weitreichenden Einfluss auf die Vergütungspolitik (z.B. aufgrund der detaillierten Auseinandersetzung mit den einzelnen Vergütungsbestandteilen) haben wird.

Mehr Mitspracherecht für die Aktionäre („say on pay“)

Vergütungsbericht von Vorstand und Aufsichtsrat

Geschäfte mit nahestehenden Personen („related party transactions“)

Fazit: vorwiegend formale Vorgaben

Ihr Kontakt



Dr. Michael Beyer,
Berlin,
michael.beyer@fas.ag

2b | Digitalisierung von Geschäftsprozessen mit elektronischen Signaturen (Teil 1) |

Autorin: Pia Raabe, Köln

Key Facts

- Durch die Einführung von elektronischen Signaturen kann die fortschreitende Digitalisierung von Prozessen in Unternehmen unterstützt werden.
- Grundsätzlich werden vier Formen der elektronischen Signatur unterschieden, die sich in ihrer Verbindlichkeit, Beweiskraft, dem Sicherheitsniveau und der EU-weiten Akzeptanz unterscheiden.
- Die rechtlichen Anforderungen an eine elektronische Signatur sind in der eIDAS Verordnung definiert, die am 01.07.2016 in Kraft getreten ist.
- Alle Formen der elektronischen Signatur können per Augenscheinbeweis als Beweismittel vor Gericht genutzt werden.

Digitalisierung von Geschäftsprozessen



Die fortschreitende Digitalisierung von Prozessen im Unternehmen legt nahe, auch die handschriftliche Unterschrift von Dokumenten auf eine elektronische Signatur (eSignatur) umzustellen, um Herkunft, Echtheit sowie Unversehrtheit von Dokumenten sicherzustellen. Die Verwendung der eSignatur kann insbesondere eine Effizienzsteigerung in Form von Zeit- und Kostenersparnissen generieren und führt nicht nur zu einer Modernisierung der Arbeitsweise, sondern erhöht auch die Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit der Organisation.

Bestätigungen, Genehmigungen oder Vereinbarungen via E-Mail führen zwar oftmals zu einer Zeitersparnis, jedoch ist die Nachvollziehbarkeit der Richtigkeit der Identität nur beschränkt möglich. Die handschriftliche Unterschrift weist eine höhere rechtliche Verbindlichkeit auf, deren Prozess einschließlich ausdrucken und einscannen jedoch relativ lange dauert und somit aufwendig ist. Daher bieten eSignaturen Vorteile und Chancen zur Prozessoptimierung im Unternehmen. Bei der elektronischen Signatur sind je nach gewünschter Verbindlichkeit vier Formen zu unterscheiden:

- Die **einfache eSignatur** kann für Vereinbarungen genutzt werden, die keiner Schriftform bedürfen, diese kann damit von den Vertragsparteien eigenständig festgelegt werden. Bei der technischen Umsetzung kann es sich beispielsweise um den Versand einer E-Mail handeln, welche die Identität des Absenders preisgibt oder um eine eingescannte Unterschrift, die als Bild-Datei unter ein Dokument gesetzt wird.
- Die **fortgeschrittene eSignatur** wird insbesondere durch Signaturfelder in PDF-Formaten umgesetzt. Diese werden mit einem dem Urheber einmalig zur Verfügung gestellten Schlüssel erzeugt und entsprechen somit technisch gesehen einem Software-Zertifikat. Durch den höheren Beweiswert eignet sich die fortgeschrittene eSignatur für Transaktionen mit einem mittleren rechtlichen Risiko und kann vor allem für Verträge oder Angebote im B2B-Geschäft genutzt werden.
- Zur Verwendung einer **qualifizierten eSignatur** müssen sich die Nutzer registrieren und ihre Identität bestätigen. Dies erfolgt über akkreditierte EU-Vertrauensdienstleister (Verzeichnis der Bundesnetzagentur), die zur Erstellung geeignete Geräte herausgeben, um die darauf gespeicherte zertifikatsbasierte digitale ID verwenden zu können. Im Rahmen einer cloudbasierten qualifizierten Signatur wird der Unterschriftenprozess durch eine PKI (Public Key Infrastructure) geschützt und ermöglicht über eine Schnittstelle eine Fernsignatur.
- Das **elektronische Siegel** stellt das Äquivalent zur elektronischen Signatur für juristische Personen (Unternehmen, Hochschulen, Behörden, etc.) dar und ist z.B. bei amtlichen Bescheiden, Zeugnissen oder Urkunden einsetzbar.

Vier Formen der elektronischen Signatur

Ausgeschlossen von der elektronischen Signatur sind Annahmen von Anweisungen (§ 784 BGB), Inhaberschuldverschreibungen (§ 793 BGB), die Abtretung von Brief-Grundpfandrechten (§ 1154 Abs. 1 BGB), Pflegeverträge (§ 120 SGB XI) sowie Scheck und Wechsel (Art. 1 SchG und Art. 1 WG). Dokumente dieser Art bedürfen daher explizit der Papierform.

	Einfache eSignatur	Fortgeschrittene eSignatur	Qualifizierte eSignatur	Elektr. Siegel
E-Mail	+++	–	–	N/A
Interne Geschäftsprozesse	+++	+	+	N/A
B2B-Angebote	+	+++	++	N/A
Verträge	–	+++	+++	N/A
eVergabe	N/A	N/A	+++	N/A
Amtliche Bescheide	N/A	N/A	N/A	+++
Urkunden, Zeugnisse	N/A	N/A	N/A	+++

– Anwendung nicht empfohlen

+ Anwendung empfohlen

N/A Keine Anwendbarkeit gegeben

Gesetzliche Grundlage der eSignaturen

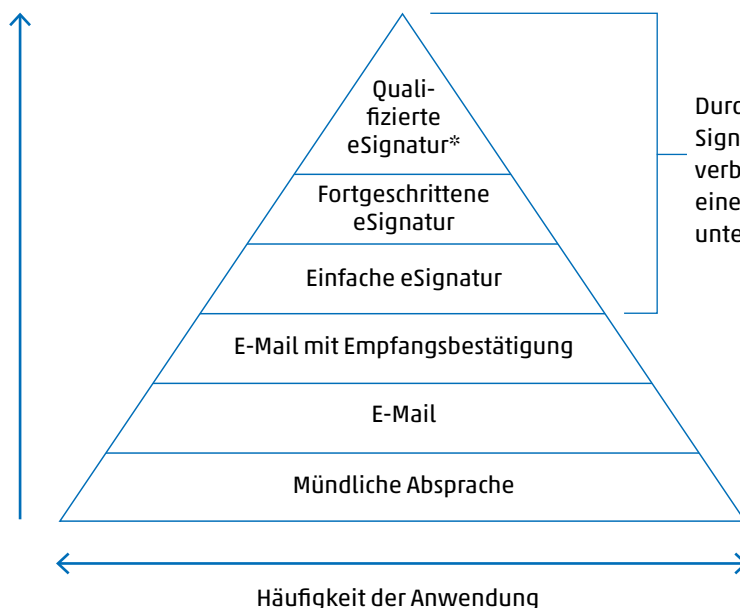
Die rechtliche Basis der genannten eSignaturen stellt die europäische Verordnung eIDAS („electronic IDentification, Authentication and trust Services“) dar, die seit dem 01.07.2016 in Kraft ist. Anwendung findet diese für alle Personen oder Unternehmen, die in der EU tätig sind und zur Verifizierung der Identität elektronische Identifizierungssysteme einsetzen. Die Neuerungen dienen dazu, die eSignatur europaweit zu standardisieren und die Rechtsgültigkeit sicherzustellen, so dass das Vertrauen in elektronische Transaktionen im EU-Binnenmarkt gestärkt wird. Die fortgeschrittene und die qualifizierte eSignatur werden hierbei als sichere Signaturen bezeichnet, da sie die Identität des Unterzeichners nachweisen und so mit der handschriftlichen Unterschrift gleichgestellt sind.

Im Rahmen der Einführung einer eSignatur im Unternehmen stellt sich auch die Frage, welche Beweiskraft diese im Falle eines Rechtsstreits vor Gericht besitzt. Da nicht für alle Rechtsgeschäfte die Papierform notwendig ist (insbesondere nicht beim Abschluss der meisten Verträge), gilt grundsätzlich: Es können alle Formen der eSignatur per Augenscheinbeweis als Beweismittel vor Gericht genutzt werden. Das bedeutet, dass auch der einfachen eSignatur eine Beweiskraft zukommt und diese nicht vom Gericht per se abgesprochen werden darf. In jedem Fall muss die sich auf die Signatur beziehende Partei ihre Echtheit beweisen; da dies ebenfalls bei handschriftlichen Unterschriften erfolgen muss, stellt dies keinen Nachteil für eSignaturen im Rechtsverkehr dar. Die qualifizierte eSignatur hat, wenn sie den

Rechtssicherheit und Beweiskraft



Stufen der
Verbindlichkeit



Durch den Einsatz von elektronischen Signaturen lässt sich der Grad der Rechtsverbindlichkeit steigern, wodurch ebenfalls eine höhere Priorisierung der Bedeutung der unterzeichneten Dokumente erzielt wird.

*Das elektronische Siegel stellt das Äquivalent zur qualifizierten eSignatur für juristische Personen dar. Daher wurde auf eine Darstellung verzichtet.

Anforderungen der eIDAS Verordnung entspricht, das höchste Sicherheitsniveau und damit auch die höchste Beweiskraft (vergleichbar mit Papierurkunden).

Da folglich alle eSignaturen eine bestimmte Rechtsgültigkeit aufweisen, spricht insoweit nichts gegen die Einführung von eSignaturen im Unternehmen.

gewählt werden, wenn diese auch für bestimmte Vertragsarten tatsächlich benötigt wird bzw. wenn der Inhalt des zu unterschreibenden Dokuments ein besonders hohes Risiko für Verbraucher, Angestellte oder das Unternehmen darstellt. In diesem Zusammenhang empfiehlt sich insbesondere im B2B- und B2C-Geschäft, in der Formklausel des jeweiligen Vertrags festzuhalten, ob eine bestimmte Form der eSignatur als rechtskräftig angesehen wird.

Unabhängig von der letztendlich ausgewählten Form der eSignatur lassen sich deutliche Vorteile aus der Digitalisierung des Signierungsprozesses ableiten. Neben der Verringerung von Prozessdurchlaufzeiten, der Vereinfachung des Nachhalteprozesses von Signaturen durch einen automatisierten und zentralisierten Workflow und der Minimierung von Papier- und Versandkosten wird eine höhere Verbindlichkeit und damit eine bessere Einhaltung von Vereinbarungen gewährleistet.

In der nächsten Ausgabe des WTS Journals folgt eine Übersicht zu ausgewählten Anbietern für die verschiedenen Formen der eSignaturen. Auch sollen Einblicke zur (technischen) Implementierung im Unternehmen, insbesondere zur Anbindung an die bereits bestehenden IT-Infrastrukturen (z.B. ERP-, DMS-Systeme), gegeben werden.

Es lässt sich festhalten, dass die Wahl der richtigen elektronischen Signaturform gründlich überlegt werden sollte und sowohl die Kosten (technische Ausstattung, Softwareimplementierung) als auch der interne organisatorische Aufwandsaufwand der jeweiligen eSignatur im Hinblick auf das eigene Geschäftsmodell sowie die damit verbundenen Anforderungen an die Prozesse, insbesondere der Schriftformerfordernisse, berücksichtigt werden sollten. Grundsätzlich lässt sich sagen, dass, je höher das gewünschte bzw. benötigte Sicherheitsniveau ist, desto höher fallen die damit verbundenen Kosten und der Aufwand aus. Daher sollten Notwendigkeit/Relevanz einerseits und Benutzerfreundlichkeit andererseits gegeneinander abgewogen werden.

Da für rund 90 % der rechtsgültigen Dokumente und Verträge einfache und fortgeschrittene eSignaturen ausreichend sind, sollte die qualifizierte eSignatur nur

Fazit – Umsetzbarkeit von eSignaturen im Unternehmen



Ihr Kontakt



Jürgen Diehm,
Stuttgart,
juergen.diehm@fas.ag

2c | Stärkung der Compliance Kultur im Unternehmen |

Autorin: Nina Hofbauer, München

Key Facts

- Dem Ausbau und der Förderung der Compliance Kultur wird in den Unternehmen eine immer wichtigere Rolle zugesprochen.
- Eine Compliance Kultur entsteht aus der gelebten Praxis von Compliance Leitlinien. Hierbei sollte das Top Management eine Vorbildfunktion einnehmen.
- Eine transparente Kommunikation, klare Formulierungen sowie regelmäßige Schulungen helfen Mitarbeitern, die geforderten Maßnahmen umzusetzen.

Bedeutung und Entwicklung einer Compliance Kultur

Die Folgen von Datenmissbrauch, Korruption, Gesetzesverstößen und anderen Compliance Vorfällen haben Unternehmen hinsichtlich der Wichtigkeit von Compliance in den vergangenen Jahren zunehmend sensibilisiert. Ferner ist das Bewusstsein für eine ausgewogene Compliance Kultur gestiegen. Laut IDW PS 980 stellt diese ein signifikantes Grundelement für die Angemessenheit und Wirksamkeit eines effektiven Compliance-Management-Systems (CMS) dar.

Compliance hat sich als wichtiger Wettbewerbsvorteil herausgestellt und gilt damit mittlerweile als ein entscheidender Faktor für den Erfolg eines Unternehmens. Voraussetzung hierfür ist, dass die implementierten Compliance Maßnahmen und Programme von den Mitarbeitern ernst genommen und richtig umgesetzt werden. Hierfür müssen Unternehmen die Compliance Regelungen verbindlich, eindeutig, verständlich und nachhaltig in das Wertesystem des Unternehmens einbetten.

Compliance als Bestandteil des Unternehmensleitbilds

Compliance sollte daher formal im Unternehmensleitbild („Mission Statement“) verankert und mit einer klaren Aussage darüber verbunden werden, dass Regelverstöße keinesfalls toleriert werden. Darüber hinaus müssen Organisationen ein integriertes und abgestimmtes Compliance Regelwerk entwickeln, um Risikofaktoren zu identifizieren und zu untersuchen.

Von übergeordneter Bedeutung für die Compliance Kultur ist neben den klaren Regeln insbesondere die Compliance Kommunikation und das Vorleben der Werte und Regeln durch die Führungskräfte. Dabei steht zunächst eine eindeutige und verständliche Formulierung der Leitlinien im Vordergrund, die das Management idealerweise als „Tone from the Top“ vorlebt. Die Unternehmensleitung übernimmt somit eine Art Vorbildfunktion, die sich auf die Verhaltensweisen der Mitarbeiter überträgt und damit die Unternehmens- wie auch die Compliance Kultur prägt.

Unternehmensleitung als Vorbildfunktion



Gefördert wird Compliance Kultur einerseits durch klassische Instrumente wie transparent gestaltete Informationspakete, andererseits durch kulturelle Maßnahmen wie die Förderung und Anregung einer Diskussionskultur, in der Fehler offen angesprochen werden können. Eigens eingerichtete Compliance Hinweisgebersysteme können Mitarbeiter ermutigen, Compliance Verstöße zu melden und sich umfassend beraten zu lassen. Daneben sollte ein Anreiz- und Sanktionssystem definiert und implementiert werden, das nicht nur die Wichtigkeit von Compliance Maßnahmen unterstreicht, sondern auch die Einhaltung der Compliance Vorgaben unterstützt.

Maßnahmen zur Förderung von Compliance Kultur

Die steigende Komplexität und die hohe Frequenz neuer Regelungsinhalte und Anforderungen in Unternehmen führen oftmals dazu, dass Mitarbeiter eine Abwehrhaltung in Bezug auf Compliance Themen einnehmen, da ihnen die Zeit fehlt, sich umfassend mit den Themen auseinanderzusetzen. Um eine nachhaltige Compliance Kultur zu fördern, müssen Compliance Vorschriften daher regelmäßig geschult werden, z.B. durch webbasierte Trainingseinheiten, in denen Compliance Vorfälle simuliert werden.

Compliance stellt kein statisches Konzept dar, sondern muss ständig an die sich ändernden internen und externen Rahmenbedingungen angepasst werden. Unternehmen stehen daher stetig vor der Herausforderung, die Compliance Kultur entsprechend zu gestalten, zu fördern und weiter zu entwickeln.

Ihr Kontakt



Thomas Heimhuber,
München,
thomas.heimhuber@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

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

Typografie, Layout

hartmann brand consulting, München

Druck

LOGOPRINT, München

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

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

© Fotos: stocksy.com (Seite 1, 59, 64), Adobe Stock (Seite 9, 17, 22, 24, 26, 35, 44, 61), iStock (Seite 13), photocase (Seite 20, 30, 37), eyeem (Seite 56).



wts Different. Like you.

**I think
outside
the box.**