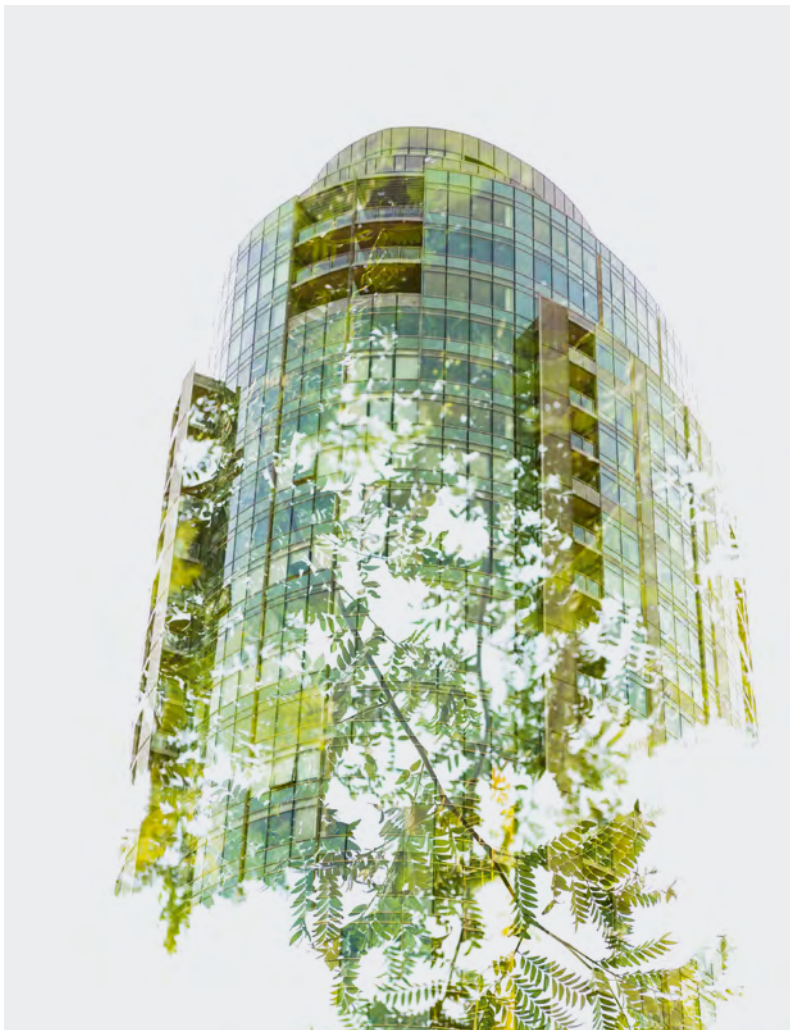


wts journal

Mandanten-
information
wts und fas

→ 1.2020



+++ Themenspecials +++ Was bringt der European Green Deal für die Industrie? +++ Seite 10 +++ Studie: Hinzurechnungsbesteuerung entsprechend ATAD I in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten +++ Seite 46

Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Steuerpolitik: Referentenentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes (siehe auch ergänzende Sonderbeilage)

Ertragsteuern: Deckelung des steuerlichen Rückstellungsansatzes durch Handelsbilanz

Umsatzsteuer: Wirtschaftliche Eingliederung – Vergabe von Gesellschafterdarlehen nicht unternehmerisch

Grunderwerbsteuer: Weite Auslegung der Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern gemäß § 6a GrEStG

Lohnsteuer: Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Leistungen

Abgabenordnung: Neufassung der GoBD – die Zweite!

TAX | Internationales

BFH setzt seine geänderte Rechtsprechung zu unbesicherten Konzernfinanzierungen fort

LEGAL

Energierrecht: Gesetz zur Förderung der Elektromobilität und Modernisierung des WEG: Kommt das Recht auf die Ladesäule?

FINANCIAL ADVISORY | COMPLIANCE

IDW RS HFA 50 – Neue Modulentwürfe zu IFRS 16 (M1, M2, M3)

Auswirkungen des geplanten Verbandssanktionengesetzes auf das Compliance Management von Unternehmen

Seite	TAX Nationales Steuerrecht	Seite
	Steuerpolitik	
6	a Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)	
8	b Gesetz zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	
14	c Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht – Kompromiss zum Klimapaket im Vermittlungsausschuss	
	1 Ertragsteuern	
15	a Deckelung des steuerlichen Rückstellungsansatzes durch Handelsbilanz	
16	b Keine tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags bei fehlender Bilanzierung des Verlustübernahmearspruchs	
17	c Keine Gewinnausschüttung durch umwandlungsbedingte Mehrabführungen aufgrund Verschmelzung während eines Organschaftsverhältnisses	
18	d Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG für Versorgungszusagen, die im Jahr des Übergangs auf neue „Heubeck-Richttafeln“ erteilt werden	
	2 Umsatzsteuer	
19	a Wirtschaftliche Eingliederung – Vergabe von Gesellschafterdarlehen nicht unternehmerisch	
21	b Vorsteuerabzug aus korrigierter Schlussrechnung	
23	c Veräußerung von Kapitallebensversicherungen auf dem Zweitmarkt als steuerbefreiter Finanzumsatz	
24	d EuGH-Vorlage zum Umfang der Steuerfreiheit für Versicherungsvermittlungsleistungen	
25	e BMF-Entwurf zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen	
26	f Eingaben der 8er-Bande zur Margenbesteuerung bei Reiseleistungen und zu den sog. Quick Fixes	
	g Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Veräußerung eines zuvor an den Erwerber vermieteten Grundstückes, der dieses teilweise weiter vermietet hatte	27
	h Erteilung einer neuen USt-IdNr. an niederländische Einzelunternehmer	28
	i Vorsteuerabzug aus Bewirtungsaufwendungen	28
	3 Grunderwerbsteuer	
	Weite Auslegung der Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern gemäß § 6a GrEStG	29
	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer	
	a Nachversteuerung des Familienheims bei Eigentumsaufgabe im Rahmen der Erbschaftsteuer	30
	b Hinweise zu den Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 veröffentlicht	31
	5 Lohnsteuer	
	a Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Leistungen	32
	b Was hat sich bei der Besteuerung von Fahrrädern geändert?	33
	c Verschärfungen beim Begriff des Sachlohns ab 2020	34
	d Neue Steuerbefreiungen und Pauschalierungsmöglichkeiten zum Jahreswechsel im Überblick	35
	e Neue Verpflegungspauschalen ab 01.01.2020	37
	f Amtliche Sachbezugswerte für Mahlzeiten im Jahr 2020	37
	g Langzeitvergütungsmodelle – Anwendung der Fünftelregelung	38
	6 Abgabenordnung	
	a Neufassung der GoBD – die Zweite!	39
	b Registrierkassenpflicht: Jetzt kommt es drauf an!	41
	c AdV wegen ernstlicher Zweifel an Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen bereits ab Januar 2012	42

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	7 Deutschland	Energierrecht	
43	a BFH setzt seine geänderte Rechtsprechung zu unbesicherten Konzernfinanzierungen fort	Gesetz zur Förderung der Elektromobilität und Modernisierung des WEG: Kommt das Recht auf die Ladesäule?	56
45	b Neue Regeln für grenzüberschreitende Mobilität von Arbeitnehmern		
49	c Betriebsstätten ohne Personalfunktion (sog. funktionslose Betriebsstätten)		
	8 OECD	FINANCIAL ADVISORY COMPLIANCE	
49	Aufnahme von Finanztransaktionen in Verrechnungspreisleitlinien	1 Financial Advisory	
	9 Österreich	a IDW RS HFA 50 – Neue Modulentwürfe zu IFRS 16 (M1, M2, M3)	58
51	a Was bringt das Regierungsprogramm 2020 – 2024 im Steuerrecht?	b IDW RS HFA 50 – Neue Modulentwürfe zu IFRS 9 (M2 und M3)	59
53	b Home Office in Österreich als Betriebsstätte	c DRSC veröffentlicht E-DRS 36 „Segmentberichterstattung“	62
	10 Mexiko	2 Compliance	
53	Aktuelle Steuerreform in Mexiko	a Auswirkungen des geplanten Verbandsstrafgesetzes auf das Compliance Management von Unternehmen	63
	11 Niederlande	b Wandel von Planung und Steuerung im Zuge der digitalen Transformation	64
55	Neue Meldepflichten bei Mitarbeiterentsendungen in den Niederlanden ab 01.03.2020	c Neufassung des IDW PS 340 (IDW EPS 340 n.F.) zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems im Rahmen des Jahresabschlusses	65
	12 Polen		
55	Einführung von Mikrokonten ab 01.01.2020		

WTS und FAS feiern Geburtstag: 20 Jahre verantwortungsvolle Unternehmensführung und Erfolg

Liebe Leserinnen und Leser,



Fritz Esterer
Vorstandsvorsitzender WTS

was macht für Sie ein erfolgreiches Unternehmen aus? Sicher kommen Ihnen hierbei sofort klassische Kriterien wie Umsatz, Gewinn oder Mitarbeiterzahlen in den Sinn. Doch ich glaube, es ist viel mehr als das. Es geht vor allem auch darum, eine eigene Identität aufzubauen, die ein Unternehmen von anderen Marktteilnehmern unterscheidet.

Mit Gründung von WTS haben wir deshalb Alleinstellungsmerkmale definiert, die uns besonders machen und für die wir am Markt stehen wollen. Hierzu gehört unter anderem der Verzicht auf die Ausführung von Jahresabschlussprüfungen, aber auch ein unverrückbarer Wertekompass, nach dem wir unser tägliches Handeln noch heute ausrichten.

Für uns sind Vertrauen, Wertschätzung und Toleranz ein fester Bestandteil unserer Unternehmenskultur. Wir fördern die Ideen unserer Mitarbeiter und begrüßen Querdenker in unseren Reihen. Das schafft Raum für stetigen Fortschritt, der in unserer heutigen, schnelllebigen Zeit unabdingbar ist.

Mit diesem grundlegenden Verständnis von Unternehmensführung stehen wir übrigens nicht alleine da. Seit gut drei Jahren sind wir mit dem Financial Advisory-Spezialisten FAS liiert. Unsere Geschichten ähneln sich sehr. Auch FAS setzt auf eine agile, praxisnahe und umsetzungsorientierte Beratung und lebt dabei eine wertengeprägte Unternehmensphilosophie.

Auf dieser Basis konnten beide Unternehmen im Laufe der Jahre ein einzigartiges Portfolio an Produkten und Lösungen entwickeln. Unser Business Partnering-Modell, in dessen Rahmen wir Steuerfunktionen ganz oder teilweise darstellen, unsere Vorreiterrolle beim Einsatz von Künstlicher Intelligenz zur Automatisierung von Steuer- und Finanzprozessen oder unser breites Dienstleistungsangebot im Financial Advisory sind hierfür nur einige Beispiele.

Werfen wir einen Blick zurück, so können wir mit Stolz behaupten, dass sich unser beider Ansatz ausgezahlt hat. WTS gehört mittlerweile zu den TOP 5 Steuerberatungsgesellschaften aus Deutschland, und auch FAS hat sich zu einem der führenden

Beratungseinheiten auf ihrem Gebiet entwickelt. Gemeinsam haben wir mittlerweile die 1.000-Mitarbeitermarke gesprengt und im vergangenen Kalenderjahr 2019 einen Umsatz von über 160 Mio. EUR erzielt.



Bei all den genannten Gemeinsamkeiten zwischen WTS und FAS gibt es noch ein weiteres kleines Detail, das uns verbindet: Beide Unternehmen feiern in diesem Jahr ihren 20. Geburtstag. Für die Unterstützung und Treue zur WTS und FAS auf diesem langen Weg spreche ich allen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern ebenso wie allen Mandanten, Wegbegleitern und Geschäftspartnern meinen herzlichen Dank aus!

Mit besten Grüßen

A handwritten signature in blue ink that reads 'Fritz Esterer'.

Ihr Fritz Esterer



a | **Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)** | Autoren: RA/StB Dr. Martin Bartelt und RA Dr. Tom Offerhaus, beide München

Key Facts

- BMF veröffentlichte Referentenentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes zur Reform des Außensteuerrechts.
- Plan einer schnellen Kabinettsbefassung noch in 2019 gescheitert.
- Diskussionen auf höchster politischer Ebene auch im Hinblick auf eine von der CDU/CSU geforderte Reform der Unternehmensbesteuerung.

werden können. Mit diesem Plan ist das BMF allerdings gescheitert. Insbesondere der „Niedrigsteuersatz“ von 25 % ist innerhalb der Bundesregierung so umstritten, dass man hier im Hinblick auf einen Kabinettsbeschluss keine Einigung erzielen konnte. Darüber hinaus möchte die Union aber gerne eine umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung herbeiführen, so dass sich vor diesem Hintergrund eine Kabinettsbefassung noch etwas hinziehen dürfte. Änderungen am RefE, insbesondere auch im Hinblick auf den Anwendungszeitraum, sind sehr wahrscheinlich.

Zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem RefE sowie zu den Entwicklungen bei den Verrechnungspreisen wird auf die gesonderten Beiträge in der Sonderbeilage zu diesem Heft verwiesen. Neben diesen beiden Schwerpunktbereichen beschäftigt sich der RefE mit den nachfolgend beschriebenen weiteren Themen.

In Bezug auf hybride Gestaltungen und Inkongruenzen bei der Ansässigkeit (Art. 9 und 9b ATAD) enthält der RefE im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Kern der Änderung soll ein neu eingeführter § 4k EStG-E sein, der für unterschiedliche Situationen von Besteuerungskongruenzen auf Grund hybrider Elemente das Betriebsausgabenabzugsverbot beschränkt. Die Regelung sollte nach dem RefE erstmals für Aufwendungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2019 entstehen.
- Gleichzeitig wird in § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG-E und § 3 Nr. 40 Buchstabe d Satz 3 EStG-E angeordnet, dass Erträge aus einer hybriden Gestaltung steuerlich berücksichtigt werden, soweit die Besteuerungskongruenz nicht oder nur teilweise – z. B. durch die Anwendung einer dem § 4k Abs. 1 EStG-E entsprechenden Regelung – im anderen Staat beseitigt wurde. Die Regelungen sollten erstmals für Bezüge anzuwenden sein, die nach dem 31.12. 2019 zufließen.

Referentenentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes

Das BMF hat am 10.12.2019 den Referentenentwurf (RefE) eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmStG) und zur Reform des Außensteuerrechts veröffentlicht. Mit dem Gesetz sollen Art. 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) und Art. 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) umgesetzt sowie die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD) reformiert und zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet werden. Die Niedrigbesteuerungsgrenze bleibt – zumindest nach dem vorliegenden RefE – weiter bei 25 %. Auch eine Entlastung von der Gewerbesteuer ist nicht vorgesehen. In diesem Zusammenhang sollen auch die Regelungen zur Sicherstellung einer fairen Aufteilung der Besteuerungsrechte bei multinationalen Unternehmen zeitgemäß ausgestaltet (§ 90 AO, § 1 AStG) sowie eine klare Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO) geschaffen werden, um die Rechtssicherheit für Verwaltung und Steuerpflichtige zu stärken.

Hinzurechnungsbesteuerung und Verrechnungspreise (vgl. Sonderbeilage)



Hybride Gestaltungen und Inkongruenzen bei der Ansässigkeit

Aktueller Stand des Verfahrens



Im Ergebnis enthält der RefE zahlreiche Verschärfungen. Das BMF hatte geplant, dass das Bundeskabinett bereits am 18.12.2019 den Regierungsentwurf beschließen würde, um den Vertrauensschutz noch vor Jahresende zu durchbrechen. Auch wenn das Gesetzgebungsverfahren erst im Jahr 2020 abgeschlossen worden wäre, sollte so abgesichert werden, dass die wesentlichen Teile des Reformpakets rückwirkend für den Veranlagungszeitraum 2020 angewendet

- Der neu angefügte § 50d Abs. 9 Nr. 3 EStG-E entspricht der Empfehlung des OECD-Berichts zur Neutralisierung der Effekte sog. „hybrid branches“ (Hybrid branch-Bericht 2017), der Gestaltungen im Zusammenhang mit Betriebsstätten-sachverhalten adressiert. Die Regelung versagt die DBA-Freistellung solcher Einkünfte, die im ausländischen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie dieser Staat einer Betriebsstätte in einem anderen Staat zuordnet oder die auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat mindern. Die Regelung sollte erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden sein.
- 31.12. 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden sein.
- Auch die Regelungen zur zeitlichen Streckung der Besteuerung des Entstrickungsgewinns sollen an die Vorgaben der ATAD angepasst werden (§ 4g EStG-E, ggfs. i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz KStG, § 36 Abs. 5 EStG-E). § 4g EStG-E wird auf beschränkt Steuerpflichtige erstreckt. Gleichzeitig wird die Einschränkung auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aufgegeben und die Norm über § 36 Abs. 5 EStG-E auf EWR-Staaten erweitert, mit denen ein der Amtshilfe- sowie der Beitreibungsrichtlinie vergleichbares Abkommen besteht. Zudem wird klargestellt, dass

ATAD- Umsetzungs- gesetz

Entstrickungs- und
Wegzugsbesteuerung
(Art. 5 ATAD)

Änderungen sollen auch die Regeln zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung erfassen (Art. 5 ATAD):

- Die Regelungen zur Ent- und Verstrickung werden um Anforderungen des Art. 5 ATAD, insbesondere um Fälle des Wegfalls einer Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten („Verstärkung“, z. B. auf Grund der Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte), ergänzt (§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 9, § 6 Abs. 1 Nr. 4, 5a und 5b EStG-E sowie § 12 Abs. 1 und 1a KStG-E). Im Rahmen der insoweit neuen doppelten Fiktion (Entstrickung und Verstrickung) wird die Verpflichtung umgesetzt, die bei der ausländischen Entstrickungsbesteuerung angesetzten Werte anzuerkennen, sofern diese dem Marktwert entsprechen. Die Regelungen sollten erstmals für nach dem

der Ausgleichsposten auch in Fällen einer sog. passiven Entstrickung gebildet werden kann. Die Grundregelung in § 36 Abs. 5 EStG-E soll künftig einheitlich den erweiterten Katalog von Widerrufgründen enthalten. § 4g Abs. 2 Satz 2 EStG-E sieht den entsprechenden Verweis vor und eröffnet der Finanzbehörde zudem die Möglichkeit, bei Gefährdung des Steueranspruchs aus der Auflösung des Ausgleichspostens vom Steuerpflichtigen eine Sicherheitsleistung zu verlangen. Wird diese nicht erbracht, ist der Ausgleichsposten ebenfalls aufzulösen. Die bislang in § 4g Abs. 3 EStG generell vorgesehene steuerneutrale Auflösung eines Ausgleichspostens im Fall der Rückführung eines Wirtschaftsguts wird ersatzlos gestrichen. § 4g EStG-E soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein.

→ Die sog. Wegzugsbesteuerung, d.h. die Annahme einer fiktiven Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen i.S.d. § 17 EStG bei Wegzug einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person soll zukünftig erheblich verschärft werden. Bis dato zieht der Wegzug in ein EU/EWR-Land (bzw. die Vererbung oder Schenkung an Personen in einem EU/EWR-Land) nur die Festsetzung der Steuerlast nach sich, die Besteuerung selbst wird aber bis zum tatsächlichen Verkauf oder dem Weiterzug in ein Drittland zinslos gestundet. Bei Wegzügen ab 2020 (so noch im RefE) soll nicht mehr danach unterschieden werden, in welches Land der Steuerpflichtige zieht. Eine Stundung ist zwar für alle Fälle auf Antrag des Steuerpflichtigen vorgesehen, erfolgt aber grundsätzlich nur noch ratierlich. D. h. die Veräußerungsgewinnbesteuerung wird in jedem Fall ausgelöst, wobei die

Besteuerungsfolgen über sieben Jahre gestreckt werden können. Insbesondere eine Stundung bis zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile ist nicht mehr vorgesehen. Lediglich die Regelungen eine nur vorübergehende Abwesenheit betreffend sind im Sinne der Steuerpflichtigen vereinfacht worden. Zum einen ist der vorherige Nachweis einer Rückkehrabsicht nicht mehr notwendig und zum anderen ist die Frist für die Annahme einer nur vorübergehenden Abwesenheit von fünf auf sieben Jahre verlängert worden. Um von der Wegzugsbesteuerung betroffen zu sein, soll künftig entscheidend sein, dass man in sieben der letzten zwölf Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war. Derzeit wird darauf abgestellt, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige in seinem gesamten bisherigen Leben mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war.

Ihr Kontakt



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



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

b | Gesetz zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen |

Autor: StB Dr. Johannes Suttner, München

Key Facts

- Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zum 01.01.2020 in Kraft getreten.
- Vom Bundestag beschlossene Gesetzesfassung enthält insb. die Ermächtigung zur Erstellung einer sog. White-List durch das BMF.
- Auch enthalten ist die angekündigte Neuregelung zur Beschränkung der Verlustverrechnung bei Einkünften aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen.

Steuergestaltungen sind von der Anzeigepflicht nicht umfasst.

Ab Ende Januar 2019 zirkulierte ein inoffizieller Referentenentwurf (RefE) des BMF vom 30.01.2019. Nachdem dann am 27.09.2019 der offizielle RefE des BMF veröffentlicht wurde, hat der Bundestag am 12.12.2019 den Gesetzentwurf der Bundesregierung (vgl. hierzu Themenspecial WTS Journal 04/2019) in der vom Finanzausschuss geänderten Fassung beschlossen.

Eine wesentliche Änderung zum vom Bundeskabinett beschlossenen Regierungsentwurf vom 09.10.2019 ist ein Passus (§ 138d Abs. 3 Satz 3 AO), der es dem BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ermöglicht, für bestimmte Sachverhalte festzuhalten, dass kein steuerlicher Vorteil anzunehmen ist. Dies soll insbesondere dann der Fall sein, wenn sich der steuerliche Vorteil ausschließlich in Deutschland auswirkt und gesetzlich intendiert ist. Folge wäre, dass die vom BMF dann „gelisteten“ Sachverhalte den Main-Benefit-Test nach

Gesetzgebungsverfahren

Möglichkeit einer Art „White List“ in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal „steuerlicher Vorteil“

Hintergrund



Am 30.12.2019 wurde das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Das Gesetz trat am 01.01.2020 in Kraft. Darin sind umfassende Meldepflichten – insb. für sog. Intermediäre – enthalten. Das Gesetz bleibt im Wesentlichen sehr eng an den Vorgaben der DAC6-Richtlinie und setzt diese inhaltlich um. Rein nationale



§ 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 138d Abs. 3 AO nicht erfüllen würden und damit keine Meldepflicht für solche gelisteten Sachverhalte resultiert, die die Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 AO erfüllen. Damit wird grundsätzlich die Möglichkeit für eine seit längerer Zeit geforderte Liste an Sachverhalten eröffnet (eine Art „White List“), mit denen keine Meldepflicht verbunden wäre – jedoch nur auf das Vorliegen eines steuerlichen Vorteils bezogen. Auf Sachverhalte, die unter die Kennzeichen des § 138e Abs. 2 AO subsumiert werden können und damit auch ohne Erfüllung des Main-Benefit-Tests zu einer Meldepflicht führen, sollte diese Änderung keine Auswirkung haben. Die vorgenommene Änderung ist im Hinblick auf die Rechtsklarheit und Rechtssicherheit ausdrücklich zu begrüßen. Es bleibt zu hoffen, dass insbesondere standardisierte Verträge, wie z.B. Darlehensverträge mit einer Standard-Steuerklausel, auf die Liste gesetzt werden.

die bisher grundsätzlich unter die genannten Kennzeichen zu fassen waren, ist damit klar, dass keine Anzeigepflicht mehr nach diesen Kennzeichen (aber evtl. nach einem anderen Kennzeichen) bestehen sollte.

Überblicksartig sind in Bezug auf die Anzeigepflichten noch folgende weitere Änderungen hervorzuheben:

- Bezüglich des Vorliegens eines steuerlichen Vorteils nach § 138d Abs.3 Nr. 1 AO wurde der Gesetzestext dahingehend konkretisiert, dass jetzt auch ein steuerlicher Vorteil gegeben ist, wenn Steuervergütungen erhöht werden und Steueransprüche vollständig entfallen.
- Die Pflicht des Intermediärs zur Angabe von weiteren an der Steuergestaltung beteiligten Intermediären im Rahmen der Meldung an das BZSt (§ 138f Abs. 3 Satz 2 AO) wurde durch ein Wahlrecht ersetzt.
- Die weiteren Änderungen betreffen die Information der Landesbehörden über die Steuergestaltungen, Verwaltungsverfahren, Verweise, Informationspflichten des BMF an den Bundesrat sowie redaktionelle Änderungen und Korrekturen.

Darüber hinaus enthält das nun beschlossene Gesetz auch die angekündigte Neuregelung zur Beschränkung der Verlustverrechnung bei Einkünften aus Termingeschäften und aus dem Ausfall von Kapitalanlagen im Privatvermögen (§ 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG, vgl. hierzu bereits WTS Journal 05/2019, S. 21).

Weitere Änderungen

Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe als weitere Voraussetzung



Eine weitere wesentliche Änderung betrifft die §§ 138e Abs. 1 Nr. 3 lit. d (Empfänger der Zahlung in Jurisdiktion mit Körperschaftsteuersatz von 0 % oder nahe 0 % ansässig) und 138e Abs. 1 Nr. 3 lit. e AO (Empfänger der Zahlung in Jurisdiktion ansässig, die die Zahlung vollständig von der Steuer befreit oder einer steuerlichen Präferenzregelung unterwirft). Nunmehr tritt als Voraussetzung hinzu, dass die Zahlung beim Zahlenden als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Zum Beispiel für Dividendenzahlungen, die in der Regel nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind und

Ihr Kontakt



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

RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,
RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Paul Roßbach, beide Köln

Was bringt der European Green Deal für die Industrie?

Die neue EU-Kommissionspräsidentin Ursula von der Leyen will das Ziel der Klimaneutralität bis 2050 mit einem Green Deal vorantreiben.



Schon der Begriff lässt erahnen, in welche Richtung damit gegangen werden soll. Politisch geprägt wurde die Redewendung durch die erfolgreichen Wirtschafts- und Sozialreformen unter dem US-Präsidenten Franklin D. Roosevelt, der damit auf die Ende der 1920er Jahre einsetzende Weltwirtschaftskrise reagierte.

Green New Deal

Der amerikanische Journalist Thomas Friedmann machte im Jahr 2007 daraus den „Green New Deal“, der nun seit Anfang letzten Jahres in den USA zum geflügelten Begriff für eine grüne und soziale Politik wurde. Insbesondere der Demokrat Bernie Sanders setzte den Begriff in Szene. Die Republikaner unter Donald Trump lehnten

im März 2019 eine Expertenanhörung im Senat zu dem Thema ab und stilisierten mithilfe von Medien, wie Fox News, daraus einen Kampf gegen einen vermeintlich wirtschaftsfeindlichen Sozialismus als Gefährdung des Wohlstands.

Wachstumsstrategie

Nun bedient sich die EU-Kommission dieses Begriffs, wobei sowohl die soziale, als auch die wirtschaftliche Prägung zum Tragen kommen. Der European Green Deal wird als Wachstumsstrategie für Wohlstand und soziale Gerechtigkeit bezeichnet. Die EU soll Weltmarktführer für saubere Produkte und Technologien werden. Investitionen in die Spitzenforschung und grüne Technologien sollen

eine klimaneutrale Kreislaufwirtschaft erschaffen, die nicht nur den Schutz des natürlichen Lebensraums für Menschen, Tiere und Pflanzen sichert, sondern auch neue Arbeitsplätze entstehen lässt. Das internationale Umfeld soll mit einbezogen werden. Bereits im Vorfeld zur UN-Klimakonferenz COP25 in Madrid hatte die EU-Kommission per Resolution den Klimanotstand ausgerufen. Folgerichtig stellte nun die Kommissionspräsidentin beim Weltwirtschaftsforum in Davos den Green Deal vor.

Alle Wirtschaftssektoren betroffen

Alle Wirtschaftssektoren werden einbezogen. Die Dekarbonisierung des Energiesektors, der 75 % der europäischen Treibhausgasemissionen ausmacht, ist einer der Arbeitsschwerpunkte. Aufgeworfen wird etwa die Abschaffung von Subventionen für fossile Brennstoffe. Der Gebäudesektor ist für 40 % des Energieverbrauchs verantwortlich. Energie- und ressourcenschonendes Bauen und Renovieren ist ein wichtiger Bereich. Der Mobilitätssektor, der 25 % der Emissionen ausmacht, soll umweltfreundlich, kostengünstig und sogar „gesünder“ werden. Aufgeworfen wird auch die Ausweitung des europäischen Emissionshandels auf den Seever-

kehr, die Einführung von Straßenbenutzungsgebühren und die Verringerung der dem Luftverkehr kostenlos zugeteilten Emissionszertifikate. Die Industrie benutzt derzeit nur zu 12 % recycelte Materialien. Auch das soll sich ändern, und dafür sollen Innovationen hin zu einer Kreislaufwirtschaft aktiv unterstützt werden.

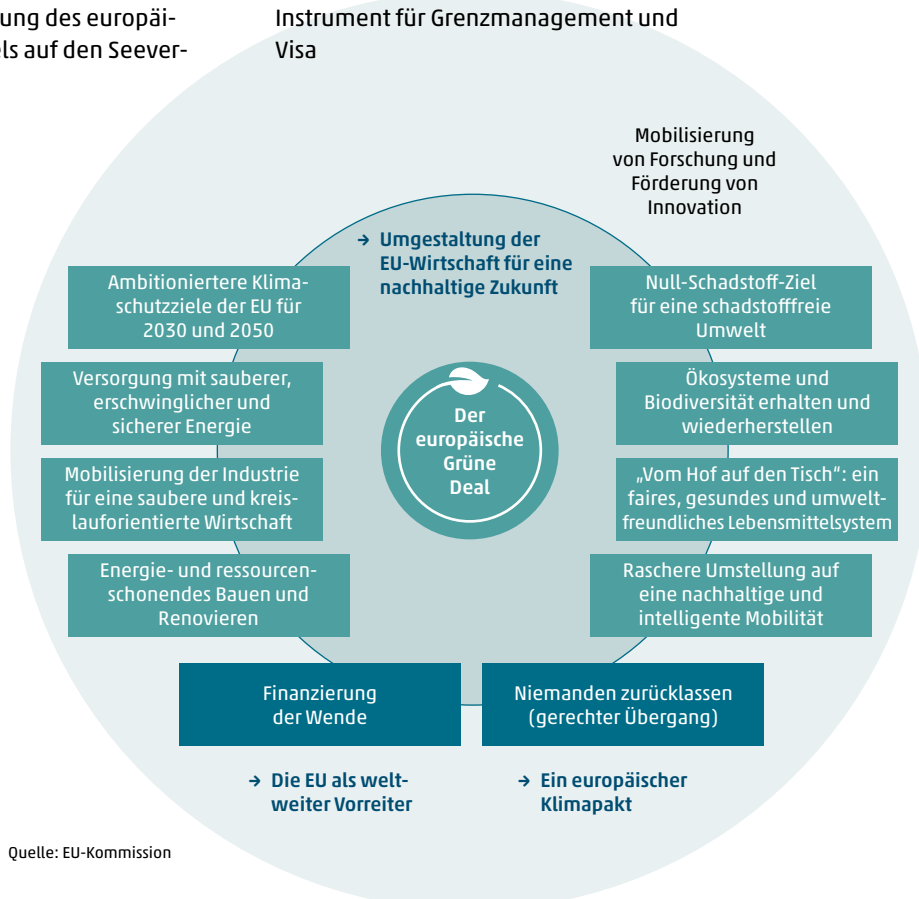
Finanzierung

Die Kommission will für die Umsetzung bis März 2020 einen Vorschlag für ein Klimagesetz vorlegen. Damit soll das Ziel der Klimaneutralität bis 2050 verbindlich werden. In der Umsetzung befindet sich auch bereits die Finanzierung. Seit dem 14.01.2020 liegt ein Verordnungsvorschlag zur Einrichtung eines Fonds für einen gerechten Übergang, sowie einige Änderungsvorschläge für bestehende Fonds und deren Haushaltsvorschriften vor, darunter folgende Fonds:

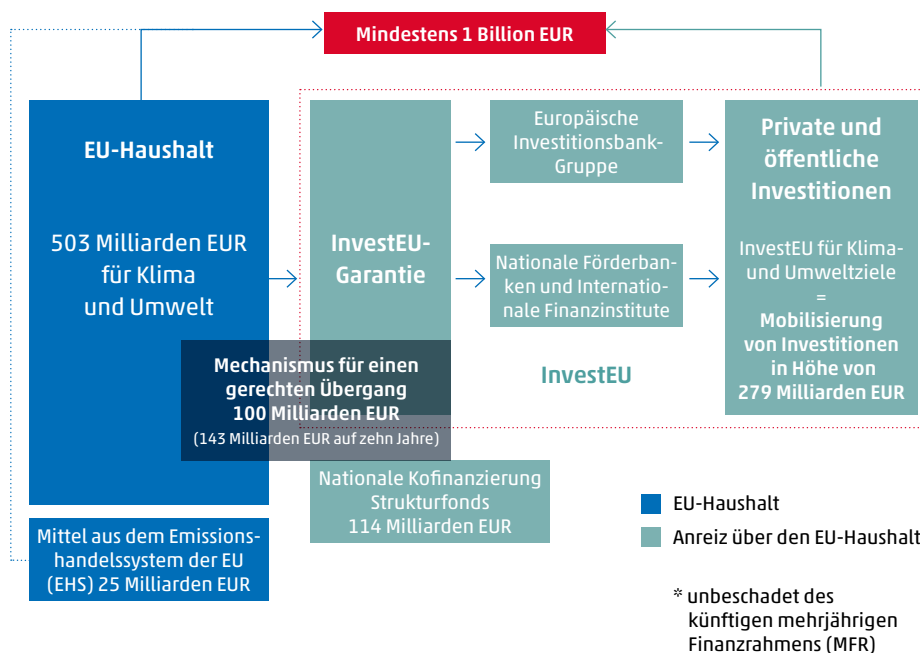
- Fonds für regionale Entwicklungen
- Europäischer Sozialfonds Plus
- Kohäsionsfonds
- Europäischer Meeres- und Fischereifonds
- Asyl- und Migrationsfonds
- Fonds für innere Sicherheit und das Instrument für Grenzmanagement und Visa



Green Deal



Quelle: EU-Kommission



* Diese Zahlen sind um eventuelle Überschneidungen zwischen den Zielen im Klimabereich, im Umweltbereich und des Mechanismus für einen gerechten Übergang bereinigt.

Quelle: EU-Kommission

Auch eine Überarbeitung des Forschungsfonds für Kohle und Stahl soll vorgeschlagen werden. Mindestens eine Billion Euro will die EU-Kommission für die Umsetzung des Green Deal mobilisieren.

Fonds für einen gerechten Übergang

In den Fonds für einen gerechten Übergang bzw. den „Just Transition Funds“ (JTF) steckt die EU 7,5 Mrd. Euro an finanziellen Mitteln. Mithilfe nationaler Ko-Finanzierung und Geldern aus dem Fonds für regionale Entwicklung und/oder dem Europäischen Sozialfonds Plus sollen diese auf 30 Mrd. aufgestockt und mithilfe von Investitionsanreizen schließlich die ca. 100 Mrd. erreichen. Kritisiert wird daran, dass kaum neue Mittel aufgewendet werden, sondern weitgehend darauf vertraut wird, dass die EU-Staaten und schließlich private Anleger den Großteil der Gelder aufbringen werden. Das Geld, das aus anderen EU-Fonds abgeleitet werden soll, wird zudem zu Einsparungen an anderer Stelle führen müssen. Konkrete Beispiele sind noch nicht bekannt.

Welche Gesetzesänderungen erwarten die Industrie?

Mit dem JTF soll vor allem die beschleunigte Einstellung von Energiegewinnung

aus Stein- und Braunkohle kompensiert werden. Ausgehend von 7,5 Mrd. bis ca. 100 Mrd. sind davon 877 Millionen bis 13 Mrd. für Deutschland vorgesehen. Mit 2 bis 27 Mrd. räumt der Vorschlag Polen mehr als ein Viertel der Gelder ein. Deren Energieversorgung hängt zu 80 % von der Kohle ab. Große Bezüge können ebenfalls Rumänien mit 757 Millionen bis 10 Mrd., Tschechien mit 581 Millionen bis 7,8 Mrd., Bulgarien mit 458 Millionen bis 6,2 Mrd., Frankreich mit 402 Millionen bis 5,8 Mrd. und Italien mit 364 Millionen bis 4,8 Mrd. erwarten.

Neben dem Ausstieg aus der Kohle ist eine CO₂-neutrale Stahlproduktion bis 2030 geplant. Dafür soll auch das Beihilfenrecht angepasst werden. Nationale Subventionen, die die Dekarbonisierung oder Elektrifizierung von Produktionsprozessen unterstützen, sollen ermöglicht werden. Die Industrie wird auch anderweitig vielfältig betroffen sein. Es ist angekündigt, alle relevanten gesetzlichen Regelungen zu überprüfen: Ab Juni 2021 stehen die Erneuerbare-Energien-Richtlinie, die Energieeffizienzrichtlinie und die Richtlinie zum Emissionshandelssystem auf dem Prüfstand. Diese Richtlinien wurden gerade erst geändert. Dabei wurden die Klimaziele schon vor ihrer Änderung unter anderem von Deutschland nicht erreicht.

Um das neue Ziel von 32 % erneuerbarer Energien bis 2030 zu erfüllen, fehlt es in den Mitgliedstaaten bisher an Maßnahmen. Geplant ist nun eine Anhebung auf 50 % bis 55 % für 2030. In Deutschland betrifft die Umsetzung dieser Richtlinien vor allem das Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG), das Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG) und das Treibhausgas-Emissions-handelsgesetz (TEHG).

Besondere Ausgleichsregelung nach EEG, stromsteuerlicher Spitzenausgleich, Strompreiskompensation und kostenlose Zuteilung von CO₂-Zertifikaten auf dem Prüfstand

Jüngst hat Vladis Dombrovskis, Vizepräsident der EU-Kommission, ins Gespräch gebracht, Ausnahmen und Subventionen für energieintensive Unternehmen abzuschaffen. In Deutschland könnte dies zum Beispiel die besondere Ausgleichsregelung nach §§ 63 ff. EEG 2017, den Spitzenausgleich nach § 10 StromStG und § 55 EnergieStG, die Strompreiskompensation und auch die Zuteilung von kostenlosen Emissionszertifikaten nach §§ 9 ff. TEHG betreffen.

Ein entsprechender Reformprozess von EU-Ebene aus dürfte Jahre in Anspruch nehmen. Bis März 2020 soll allerdings schon eine EU-Industriestrategie vorliegen. Ob diese bereits konkretere Ziele ausformulieren wird, ist offen. Eine Reform der Energiesteuerrichtlinie setzt zudem, wie bei aller unionsrechtlicher Steuergesetzgebung, die Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten im Europäischen Rat voraus. Das will die EU-Kommission nun ändern. Diese Diskussion dürfte für viel Zündstoff sorgen, da sie das gesamte Steuerrecht betrifft.

Im Gegenzug soll ein Grenzausgleich geschaffen werden (englisch: Carbon Border Adjustment), um eine Benachteiligung gegenüber Unternehmen aus dem Nicht-EU-Ausland, die viel CO₂ ausstoßen, zu vermeiden. Im Fall des sogenannten „Carbon Leakage“ verlagern Unternehmen ihre Produktion aufgrund der mit Klimaauflagen verbundenen Kosten in andere Länder mit weniger strengen Emissionsvorgaben. Diese Situation kann zu einem Anstieg ihrer Gesamtemissionen führen,

wenn neue Produktionsstätten im nichtreglementierten Ausland in Betrieb genommen werden. Das Carbon-Leakage-Risiko kann in bestimmten energieintensiven Branchen stärker ausgeprägt sein.

Wie genau der Grenzausgleich ausgestaltet werden soll, ist bisher noch unklar. Die Worte „Steuer“ oder „Zoll“ werden dabei bewusst ausgespart; stattdessen wird von einem „Aufschlag“ oder „Instrument“ gesprochen. Die neuen Regelungen müssen auch den Regeln des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens entsprechen (GATT), das zwischen allen Mitgliedstaaten der Welthandelsorganisation (WTO) gilt. Es darf dabei keine Ungleichbehandlung oder Diskriminierung einzelner Staaten bestehen. Dass auf die Einhaltung dieser Regelungen ein besonderes Augenmerk gelegt wird, betonte der Vizepräsident der EU-Kommission bereits. Einen Vorschlag für ein solches Grenzausgleichssystem will die Kommission aber erst 2021 vorlegen.

Wir werden die Entwicklungen für Sie weiterhin im Auge behalten und über Änderungen und Konkretisierungen berichten.

Ihr Kontakt



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



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



Fazit

- Fonds für einen gerechten Übergang vor allem für den Kohleausstieg wird eingerichtet
- Begünstigungen für energieintensive Industrie sollen abgeschafft werden
- Grenzausgleichsmechanismus als Schutz vor ausländischer Industrie soll eingerichtet werden
- Mit konkretem Vorschlag erst 2021 zu rechnen

**c | Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht –
Kompromiss zum Klimapaket im Vermittlungsausschuss |**

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht in Kraft getreten.
- Auch insoweit nochmals einige Änderungen durch Einigung von Bund und Länder im Vermittlungsausschuss zum Klimapaket.



Kompromiss zum Klimapaket im Vermittlungsausschuss

Am 29.11.2019 hatte der Bundesrat dem vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht seine Zustimmung zunächst verweigert und verlangt, den Vermittlungsausschuss einzuberufen. Aus Sicht der Länder seien insbesondere die Finanzierungslasten nachteilig verteilt gewesen (vgl. hierzu WTS Journal 05/2019). Nach kurzen, aber intensiven Beratungen einigten sich Bund und Länder am 18.12.2019 im Vermittlungsausschuss auf Änderungen am Klimapaket.

- Zur steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung hat sich folgende Änderung ergeben: Auch Kosten für Energieberater werden künftig als Aufwendungen für energetische Maßnahmen gelten.

Energetische Gebäudesanierung

Änderungen am Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht

Entsprechend der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses ergaben sich am Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht folgende Änderungen:

- Das vom Bundestag beschlossene Hebesatzrecht der Kommunen bei der Grundsteuer für Windkraftanlagen wird aus dem Gesetz gestrichen. Die Bundesregierung soll im Einvernehmen mit den Ländern schnellstmöglich Maßnahmen für eine größere Akzeptanz von Windenergie erarbeiten. Ziel müsse dabei die Beteiligung der Bürger und Kommunen an den Erträgen einer Windkraftanlage auf ihrer Gemarkung sein. Entsprechende Maßnahmen sollen im ersten Quartal 2020 vereinbart und in ein eigenes Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden.

Streichung des Hebesatzrechtes für Windkraftanlagen



Neue Lastenverteilung zwischen Bund und Ländern

→ Die finanziellen Lasten des Klimaschutzprogramms werden aufgeteilt: Die Länder erhalten für die Jahre 2021 bis 2024 vom Bund € 1,5 Mrd. über Umsatzsteuerfestbeträge, um ihre Mindererträge zu kompensieren. Mit einer gemeinsamen Evaluation soll rechtzeitig überprüft werden, ob ab dem Jahr 2025 eine weitere Kompensation erforderlich ist. Darüber hinaus wird der Bund den Ländern ihre Steuerausfälle aus der zusätzlichen Erhöhung der Pendlerpauschale ab 2024 ausgleichen.

Diesen vorstehend beschriebenen Änderungen am Steuergesetz haben Bundestag und Bundesrat am 19.12.2019 und 20.12.2019 zugestimmt. Das geänderte Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht ist wie geplant zum 01.01.2020 in Kraft getreten.

Inkrafttreten



Höhere Pendlerpauschale

→ Die vom Bundestag beschlossene Erhöhung der Pendlerpauschale ab 2021 bleibt bestehen, ebenso die entsprechende Mobilitätsprämie für Geringverdiener. Zusätzlich wird sich in den Jahren 2024 bis 2026 die Pauschale für Fernpendler ab dem 21. Entfernungskilometer um weitere 3 Cent auf insgesamt 38 Cent pro Kilometer erhöhen

Darüber hinaus einigten sich Bund und Länder im Vermittlungsausschuss auf weitere Änderungen am Klimapaket (höhere CO₂-Bepreisung zur Absenkung der Strompreise). Zur Umsetzung dieser neuen CO₂-Preise sicherte die Bundesregierung zu, im Frühjahr 2020 ein neues Gesetzgebungsverfahren auf den Weg zu bringen, um das bereits beschlossene Brennstoffemissionshandelsgesetz entsprechend zu ändern.

Ihr Kontakt



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

1a | Deckelung des steuerlichen Rückstellungsansatzes durch Handelsbilanz |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- Handelsbilanzwert einer Rückstellung bildet auch nach Inkrafttreten des BilMoG die Obergrenze in Bezug auf einen höheren steuerbilanziellen Rückstellungswert.
- Vom BilMoG angestrebte Steuerneutralität findet insoweit im Gesetzestext keinen Niederschlag.

BFH vom 20.11.2019
(AZ: XI R 46/17)

Urteilsfall

Der BFH hatte im Urteil vom 20.11.2019 zu entscheiden, ob der Handelsbilanzwert für eine Rückstellung auch nach Inkrafttreten des BilMoG die Obergrenze gegenüber einem höheren steuerbilanziellen Rückstellungswert bildet.

Im Urteilsfall bildete die Klägerin, eine GmbH, für Verpflichtungen zur Rekultivierung von Abbaugrundstücken in Handels- und Steuerbilanz Rückstellungen. In der Handelsbilanz zum 31.12.2010 wurden Ansammlungsrückstellungen i.H.v. € 295.870 unter Berücksichtigung von geschätzten Kostensteigerungen erfasst, die mit 4,94 % abgezinst wurden. Steuerrechtlich erfolgte die Ermittlung ohne künftige Kostensteigerungen; der ermittelte Verpflichtungsbetrag wurde entsprechend dem BMF-Schreiben aus 1999 nicht abgezinst und betrug laut Steuerbilanz € 348.105. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde die Rückstellung unter Hinweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auf den niedrigeren Handelsbilanzwert gekürzt, weil ansonsten steuerrechtlich ein höherer Rückstellungsbetrag als in der Handelsbilanz ausgewiesen würde. Sowohl der hiergegen gerichtete Einspruch als auch die Klage beim Finanzgericht blieben erfolglos.

BMF vom 09.12.1999

Handelsbilanzieller Wertansatz als Obergrenze

Der BFH hat die Rechtsauffassung der Vorinstanz bestätigt und die Revision der Klägerin zurückgewiesen. Rechtsfehlerfrei habe das Finanzgericht die Höhe der streitgegenständlichen Rückstellung unter Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG bewertet und mit dem gegenüber dem steuerbilanziellen Wert niedrigeren handelsrechtlichen Ansatz berücksichtigt. Die Auslegung der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, wonach Rückstellungen „höchstens insbesondere“

unter Berücksichtigung der sodann unter den Buchstaben a bis f folgenden Grundsätze anzusetzen ist, müsse nach dem objektivierten Willen des Gesetzgebers vorgenommen werden. Dessen Feststellung habe durch die Auslegung nach dem Wortlaut, aus dem systematischen Zusammenhang, aus dem Zweck sowie aus dem Zweck der Norm zu erfolgen.

Aus dem Wortlaut der Vorschrift „höchstens insbesondere“ ergebe sich keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Vielmehr lasse es der Wortsinn zu, einen unterhalb des Rückstellungsbetrages nach den folgenden Buchstaben a bis f sich ergebenden Betrag aufgrund handelsrechtlicher oder steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften zu erfassen. Mit dem Zusatz „insbesondere“ habe der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck gebracht, dass es weitere Obergrenzen gebe.

Zu diesem Ergebnis führe auch die systematische und historische Auslegung sowie der Zweck der Vorschrift. Im Rahmen der historischen Auslegung ist der Begründung des Gesetzentwurfs werde klar gestellt, dass die in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG genannten Grundsätze keine abschließende Aufzählung enthalten. Weiter lasse sich aus der Gesetzesbegründung entnehmen, dass für Fälle, in welchen der Ausweis für die Rückstellung in der Handelsbilanz zulässigerweise niedriger ist als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Ausweis, der Ausweis in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgebend ist.

Auch wenn die Steuerbilanz durch das BilMoG gegenüber der Handelsbilanz eine gewisse Verselbständigung erfahren habe, sei der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nach dem BilMoG in der Weise zu verstehen, dass die handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz zunächst besteht. Sie werde nur dann und nur insoweit durchbrochen, als der Gesetzgeber steuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte festgeschrieben habe (§ 5 Abs. 6 EStG). So bleibe die Grundsystematik zwischen Handels- und Steuerbilanz gleichwohl bestehen, so dass sich der „höchstens insbesondere“-Ver-

Weitere Grenzen neben Buchst. a bis f des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG



Grundsystematik zwischen Handels- und Steuerbilanz unverändert

Ziel der realitätsnäheren Rückstellungsbewertung erreicht

weis unverändert auf die handelsrechtliche Bewertung der Rückstellung beziehe.

Auch die teleologische Auslegung führe zu keinem anderen Ergebnis. Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG verfolge den Zweck, eine realitätsnähere Bewertung von Rückstellungen zu erreichen. Dieser Zielsetzung werde auch der Bezug zum Maßgeblichkeitsgrundsatz gerecht, wenn der handelsrechtliche Wert der Rückstellung niedriger ist als der steuerliche Wert.

Keine Gleichbehandlung im jeweiligen Jahr erforderlich

Darüber hinaus führe die Berücksichtigung der handelsrechtlichen Bewertungsansätze

im Rahmen der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG nicht zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung im Vergleich zu § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Der Gleichheitssatz erfordere keine Gleichbehandlung im jeweiligen Veranlagungszeitraum. Maßgeblich sei allein der Totalgewinn.

In Fällen, in denen der handelsrechtliche Rückstellungsansatz niedriger ist als der steuerrechtliche Ansatz, empfiehlt sich eine Prüfung, ob im konkreten Fall Ansatz- und Bewertungsvorbehalte greifen, um die handelsrechtliche Maßgeblichkeit zu durchbrechen.

Ihr Kontakt



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

1b | Keine tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags bei fehlender Bilanzierung des Verlustübernahmeanspruchs |

Autorin: StBin Evelyn Hollender, Erlangen

Key Facts

- Keine Vertragsdurchführung bei unterlassener Bilanzierung des Verlustübernahmeanspruchs der Organgesellschaft.
- Die Fiktion des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG gilt nicht, da das Nichtbilanzieren von Ausgleichsansprüchen keinen fehlerhaften Bilanzansatz im Sinne der Vorschrift darstellt.
- Eine Anerkennung des Bilanzierungsfehlers als vernachlässigbarer geringfügiger Durchführungs-mangel scheidet aus.

durch Überweisung auf das Konto der Klägerin ausgeglichen wurde. Der Ausgleichsanspruch der Klägerin wurde weder bei ihr noch bei der B-GmbH bilanziell ausgewiesen. Das Finanzamt hat aufgrund dieses Mangels während der 5-jährigen Mindestlaufzeit die Organschaft für den gesamten Vertragszeitraum aberkannt.

Die dagegen gerichtete Klage vor dem FG Schleswig-Holstein blieb erfolglos, da auch dieses einen Durchführungsmangel sah, der nicht nur auf einem vernachlässigbaren Fehler beruhe.

Die tatsächliche Durchführung eines EAV setze in einem ersten Schritt den bilanziellen Ausweis der jeweiligen Forderung und Verbindlichkeit bei den Beteiligten voraus. Der zweite Schritt bestehe in der Erfüllung der betreffenden Verpflichtung durch Zahlung. Zwar reiche der bilanzielle Ausweis allein für die tatsächliche Durchführung eines EAV nicht aus, aber er sei deren Grundvoraussetzung. Darüber hinaus sah das Finanzgericht keine Heilungsmöglichkeit durch die Fiktion des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG, wonach ein EAV auch dann als durchgeführt gilt, wenn die Ergebnisabführung auf Jahresabschlüssen mit fehlerhaften Bilanzansätzen beruhe. Das Nichtbilanzieren von Ausgleichsansprüchen eröffne nicht den Anwendungsbereich dieser Norm. Unter derartig fehlerhaften Bilanzansätzen seien nur solche zu verstehen, die vorgreif-

Durchführung eines EAV in zwei Stufen: Bilanzieller Ausweis und anschließende Erfüllung

FG Schleswig-Holstein vom 06.06.2019 (AZ: 1 K 113/17)



Urteilsfall

Das FG Schleswig-Holstein hat entschieden, dass ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) nicht tatsächlich durchgeführt wird, wenn der gegen die Organträgerin bestehende Anspruch auf Verlustübernahme in der Bilanz der Organgesellschaft nicht ausgewiesen wird. Dies gilt auch dann, wenn der Verlust durch den Organträger tatsächlich ausgeglichen wird.

Die Geschäftsanteile der Klägerin werden von der B-GmbH gehalten. Zwischen der Klägerin und der B-GmbH wurde ein EAV wirksam abgeschlossen und in den ersten vier (Gewinn-)Jahren auch ohne Beanstandungen gelebt. Im fünften Jahr erwirtschaftete die Klägerin einen Verlust, welcher in der Folgezeit von der B-GmbH

lich für die Höhe der Abführungsverpflichtung bzw. des Verlustausgleichs maßgeblich seien. Zudem hätte die Fehlerhaftigkeit der Bilanz bei der Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkannt werden müssen.

Nichtbilanzierung kein geringfügiger Mangel



Der Durchführungsmangel sei auch nicht aufgrund Geringfügigkeit zu vernachlässigen. Selbst wenn unter Verhältnismäßigkeitsaspekten zwischen geringfügigen und bedeutsamen Fehlern zu unterscheiden sein sollte, sei die Nichtbilanzierung kein nur geringfügiger Mangel. Denn mit dem Jahresabschluss dokumentiert die Organgesellschaft nach außen, ob und wenn ja in welcher Höhe ein Ausgleichsanspruch gegenüber der Organträgerin bestehe. Auch würde sonst den vertragsbeteiligten Gesellschaften ein

Gestaltungsmittel zur Verfügung stehen, um die ertragsteuerliche Organschaft zu beenden oder zeitweilig auszusetzen.

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen. Diese ist auch bereits beim BFH anhängig, so dass dieser erneut Gelegenheit haben wird, die Anforderungen an die Durchführung eines EAV weiter zu konkretisieren.

Die Tradition von bisheriger FG- und BFH-Rechtsprechung, die in §§ 14, 17 KStG normierten Voraussetzungen für Ergebnisabführungsverträge restriktiv auszulegen, wird auch mit dem aktuellen Urteil fortgeführt. Zur Vermeidung der negativen Folgen einer verunglückten Organschaft ist daher einmal mehr anzuraten, bei Vorbereitung, Abschluss und Durchführung eines EAV höchste Sorgfalt walten zu lassen.

Anhängige Revision
(AZ: I R 37/19)

Ihr Kontakt



StBin Diana Driemel,
Erlangen,
diana.driemel@
wts.de

1c | Keine Gewinnausschüttung durch umwandlungsbedingte Mehrabführungen aufgrund Verschmelzung während eines Organschaftsverhältnisses |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- Keine als Gewinnausschüttung zu behandelnde vororganschaftliche Mehrabführung nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG aufgrund von Verschmelzung während eines Organschaftsverhältnisses.
- FG Rheinland-Pfalz widerspricht Rn. Org. 33 des Umwandlungssteuererlasses 2011.
- Kein Platz für sog. außerorganschaftliche Verursachung der verschmelzungsbedingten Mehrabführung neben der Abgrenzung von organschaftlichen und vororganschaftlichen Mehrabführungen.
- Bloße Existenz von stillen Reserven ist keine der Mehrabführung zugrundeliegende Ursache.

wandlungsbedingten Mehrabführungen als organschaftlich an. Es widerspricht damit der Auffassung der Finanzverwaltung in Rn. Org. 33 des UmwSt-Erlasses.

Im Urteilsfall bestand zwischen der Klägerin als Organträgerin und der C-GmbH (C) seit 2007 ein wirksamer Ergebnisabführungsvertrag (EAV). In 2008 wurden zwei Tochtergesellschaften der C (T1 und T2), zu denen kein Organschaftsverhältnis bestand, auf die C verschmolzen, wobei die übergehenden Wirtschaftsgüter handelsbilanziell gem. § 24 UmwG mit den höheren Zeitwerten, steuerbilanziell mit den Buchwerten gem. § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG angesetzt wurden. Durch die unterschiedlichen Wertansätze wurden stille Reserven realisiert, die zu einer Mehrabführung der C an die Klägerin führten. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde streitig, ob es sich bei dieser Mehrabführung um eine in „organschaftlicher Zeit“ oder in „vororganschaftlicher Zeit“ verursachte Mehrabführung handelt. Vororganschaftliche Mehrabführungen gelten gem. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG als Gewinnausschüttung der Organgesellschaft an den Organträger und unterliegen der Dividendenbesteuerung beim Organträger. Demgegenüber wird

Widerspruch zu
Rn. Org. 33 des UmwSt-
Erlasses 2011

Urteilsfall



FG Rheinland-Pfalz
vom 10.09.2019
(AZ: 1 K 1418/18)

Das FG Rheinland-Pfalz hatte über Mehrabführungen während einer Organschaft zu entscheiden, die aus dem unterschiedlichen Ansatz der durch Verschmelzung auf die Organgesellschaft übergehenden Wirtschaftsgüter in Handelsbilanz (Zeitwert) und Steuerbilanz (Buchwert) entstanden sind. Das Finanzgericht sieht diese um-

für organschaftliche Mehrabführungen in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer steuerlicher Ausgleichsposten gebildet, der im Zeitpunkt der Veräußerung der Organgesellschaft aufzulösen ist.

Ursache für Mehrabführung bei erstmaliger Bilanzierung

Das FG Rheinland-Pfalz schließt sich der herrschenden Literaturmeinung an und stellt fest, dass die Mehrabführung, die aus dem unterschiedlichen Wertansatz der durch die Verschmelzung auf C übergehenden Wirtschaftsgüter resultiert, ihre Ursache in organschaftlicher Zeit habe. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Ursache sei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem das Ereignis eintritt, auf dem der Unterschied zwischen der handelsrechtlichen Gewinnabführung und dem Steuerbilanzgewinn beruht. Maßgeblich sei die der Mehrabführung letztlich zugrunde liegende Ursache. Dies sei der unterschiedliche Wertansatz in Handels- und Steuerbilanz. Diese unterschiedlichen Wertansätze seien jedoch erstmalig in 2008 während der Organschaft bilanziert worden und damit organschaftlich.

Rein zeitliches Verständnis von „vororganschaftlich“

Nach Ansicht der Beklagten soll das Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht zu verstehen sein und dementsprechend eine sog. außerorganschaftliche Verursachung auch unter den Anwendungsbereich des § 14 Abs. 3 Satz

1 KStG fallen. Dem folgt das Finanzgericht nicht und sieht die Präposition „vor“ nur in einem zeitlichen Kontext und nicht räumlich/gegenständlich. Aus dem systematischen Zusammenhang der Verwendung der Begriffe „Zeit“ und „vororganschaftlich“ ergebe sich, dass nur solche Mehrabführungen als Gewinnausschüttung der Organgesellschaft an den Organträger gelten sollen, deren Ursache zeitlich vor der Begründung des Organschaftsverhältnisses gelegen habe. Eine eigene Kategorie „außerorganschaftlich“ verursachte Mehrabführungen lasse sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen. Insbesondere lehnt das Finanzgericht die Argumentation der Finanzverwaltung ab, wonach die Bewertungsdifferenz insofern „in vororganschaftlicher Zeit“ verursacht sei, als sie auf stillen Reserven beruhe, die bereits bei der verschmolzenen Gesellschaft und damit außerhalb des Organschaftsverhältnisses entstanden seien. Die bloße Existenz von stillen Reserven, die sich weder handels- noch steuerbilanziell ausgewirkt haben, seien keine einer Mehrabführung zugrundeliegende Ursache.

Im Revisionsverfahren hat der BFH einmal mehr Gelegenheit, zu Mehr-/Minderabführungen in Organschaftsverhältnissen Stellung zu nehmen und die umstrittene Rechtsfrage zu klären.

Keine eigene Kategorie „außerorganschaftlich“



Ihr Kontakt



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



Kurznews

1d | Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG für Versorgungszusagen, die im Jahr des Übergangs auf neue „Heubeck-Richttafeln“ erteilt werden |
Autor: StB Oliver Braatz, München

BFH vom 13.02.2019
(AZ: XI R 34/16)

Der BFH hatte entschieden, dass im Jahr der erstmaligen Erteilung einer Pensionszusage, in welchem gleichzeitig neue „Heubeck-Richttafeln“ veröffentlicht werden, kein Unterschiedsbetrag i. S. d. § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG anzusetzen ist (vgl. WTS Journal 04/2019). Mithin liegt kein Erhöhungsbetrag vor, der auf drei Jahre zu verteilen wäre. Diese Entscheidung des BFH widersprach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung.

BMF vom 19.10.2018

Rechtsprechungsgrundsätze des BFH über den entschiedenen Einzelfall hinaus an. Eine Verteilung des Erhöhungsbetrags i. S. d. § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG ist damit nicht mehr zwingend vorgeschrieben. Betroffenen Steuerpflichtigen wird ein Wahlrecht eingeräumt, wonach der Erhöhungsbetrag verteilt werden kann. Diese Wahlrechtsausübung kann jedoch nur einheitlich für sämtliche betroffenen Versorgungszusagen erfolgen. Die Änderung der Verwaltungsauffassung ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

BMF vom 17.12.2019

Die Finanzverwaltung hat nunmehr ihre Auffassung geändert und wendet die

Ihr Kontakt



StB Dominik Lipp, München, dominik.lipp@wts.de

2a | Wirtschaftliche Eingliederung – Vergabe von Gesellschafterdarlehen nicht unternehmerisch | Autor: RA/StB Dr. Helge Jacobs, München

Key Facts

- Im Einzelfall ist zu prüfen, ob die Kreditgewährung im Verhältnis von Gesellschafter und Gesellschaft nicht unternehmerisch oder unternehmerisch erfolgt.
- Gesellschafterdarlehen müssen regelmäßig mit weiteren entgeltlichen Leistungen des Gesellschafters zusammenhängen. Fehlt es an diesem Zusammenhang, soll der Gesellschafter einem Kapitalanleger gleichzusetzen sein. Die Kapitalanlage für eigene Rechnung ist eine nicht unternehmerische Tätigkeit.
- Eine nicht unternehmerische Tätigkeit kann keine wirtschaftliche Eingliederung begründen.
- Erklärt die Holding irrtümlich Umsätze ihrer Tochtergesellschaft erkennbar als eigene, beginnt die Festsetzungsverjährung für die Tochtergesellschaft jedenfalls mit Ablauf des Jahres, in dem die Steueranmeldung abgegeben worden ist.

Folge gelten Leistungen im Verhältnis zwischen organschaftszugehörigen (juristischen) Personen grundsätzlich als sog. (nicht steuerbare) Innenumsätze, Umsätze eingegliedelter Personen gegenüber Dritten wie Vorsteuerbeträge sind dem Organträger umsatzsteuerlich als eigene zuzurechnen und nur der Organträger ist zur Abgabe von Umsatzsteuermeldungen verpflichtet.

Konzerne können die Organschaft nutzen, um ihre laufende Deklarationspraxis zu vereinfachen, Liquidität zu schonen, und sofern sie auch Umsätze ausführen, die den Vorsteuerabzug ausschließen (vgl. § 15 Abs. 2 UStG), auch um Kostenvorteile zu heben.

Während die Anforderungen an die Annahme einer finanziellen und organisatorischen Eingliederung stets gewachsen sind, gilt die „wirtschaftliche Eingliederung“ als „wenig(er) bestimmtes“ und „weiches“ Kriterium: Zwischen Organträger und Organgesellschaft müssten mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen; die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft bzw. von mehreren Organgesellschaften untereinander müssten miteinander verflochten sein, wobei der Entstehungsgeschichte der Tochtergesellschaft eine wesentliche Bedeutung zukommt. Bei Leistungen des Organträgers

Rechtsfolge



Vorteilhaft für Konzerne

Die wirtschaftliche Eingliederung: Vom „weichen“ zu einem „harten“ Kriterium

Umsatzsteuerliche Organschaft Tatbestandsvoraussetzungen

Eine juristische Person übt eine gewerbliche Tätigkeit nicht selbständig aus, wenn sie „nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse“ in das Unternehmen eines Organträgers finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert ist (so § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG). In der



Abschn. 2.8
Abs. 6, 6a UStAE

an die Organgesellschaft müssten jedoch entgeltliche Leistungen gegeben sein, denen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommen müsse.

BFH vom 13.11.2019
(AZ: V R 30/18)



Der BFH hat nunmehr u.a. zu der Frage Stellung nehmen müssen, ob insbesondere verzinslich gewährte Gesellschafterdarlehen neben unentgeltlichen Bürgschaftsübernahmen für Bankdarlehen der Gesellschaft sowie der Einbindung des Gesellschafters in Sale-and-lease-back Geschäfte seiner Gesellschaft mit gruppenzugehörigen Gesellschaften und Dritten ausreichen, um eine wirtschaftliche Eingliederung zu begründen. Der BFH lehnte die wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin (vermeintliche Organgesellschaft) im vorliegenden Fall ab.

Darlehensvergabe im Konzern nur wirtschaftliche Tätigkeit bei Hinwendung an den Markt oder bei Zusammenhang mit anderweitigen Dienstleistungen

Auf den ersten Blick mag die Begründung des BFH, dass die Vergabe verzinslicher Darlehen an Tochtergesellschaften dem nicht unternehmerischen Bereich einer Holding zugehören soll, überraschen. Dies erklärt sich aber zum einen damit, dass die Holding ausschließlich ihrer Tochtergesellschaft Darlehen gewährte und sich mit der Darlehensvergabe nicht „an den Markt“ wendete (gleich einem Kreditinstitut), sondern die Kapitalüberlassung sich ausschließlich im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft abspielte. Zum anderen ging die Valuta maßgeblich auf stehengelassene Gewinnansprüche der Holding zurück. Schließlich konnte die Holding auch nicht glaubhaft machen, dass die Darlehensvergabe anderweitige unternehmerische Tätigkeiten der Holding selbst förderte und sich so als „unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung“ weiterer Leistungen gegen Entgelt darstellte. Vielmehr ging der BFH davon aus, dass die Holding gleich einem Kapitalanleger einzuordnen sei, der schlicht eigenes Vermögen verzinslich anlege.

„Darlehensvergabe ist nicht gleich Darlehensvergabe“ – umsatzsteuerlich gesehen

Die Aussage des BFH lässt sich nicht für sämtliche Gesellschafterdarlehen und die Kapitalanlagetätigkeit insgesamt verallgemeinern. Die Verwaltung fremden Vermögens für fremde Rechnung gegen

Entgelt ist als unternehmerische Tätigkeit einzuordnen (vgl. hierzu auch § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG). Und sofern Gesellschaften einer Unternehmensgruppe sich gegenseitig Liquidität zur Verfügung stellen, um ihren operativen Geschäftsbetrieb zu finanzieren (Cash Pool), sollte die Kapitalanlage bzw. die Intercompany Darlehensvergabe als Erweiterung einer unternehmerischen Tätigkeit anzusehen sein.

Wenig überraschend ist hingegen die Aussage, dass die unentgeltliche Bürgschaftsübernahme nicht geeignet sei, eine unternehmerische Tätigkeit zu begründen. Denn hierzu wären „Leistungen gegen Entgelt“ nötig gewesen – was bei unentgeltlicher Bürgschaftsübernahme schon definitorisch ausgeschlossen ist. Damit aber hätte die wirtschaftliche Eingliederung sich nur noch aus der Einbindung in „Sale-and-lease-back-Geschäfte“ mit Gruppengesellschaften oder Dritten ergeben können. Diese allein aber schienen dem BFH als zu wenig bedeutsam, um eine hinreichend enge Verflechtung anzunehmen zu können.

Festzuhalten bleibt somit: Nicht jede Förderung der wirtschaftlichen Aktivitäten von Gruppengesellschaften reicht aus, um eine wirtschaftliche Eingliederung des Unternehmens einer Gesellschaft in das Unternehmen ihres Gesellschafters zu begründen. Die hinreichend enge wirtschaftliche Verflechtung setzt bei Leistungen des Gesellschafters an seine Gesellschaft voraus, dass die Leistungen aus Sicht der Leistungsempfangenden Gesellschaft qualitativ wertvoll sind, d. h. auf die Verhältnisse der Gesellschaft zugeschnitten und so für die Leistungsempfängerin der Art nach von hinreichender wirtschaftlicher Relevanz sind (Leistungsrichtung Top-Down). Damit stützt sich die wirtschaftliche Eingliederung auf eine Bewertung der Umstände des Einzelfalls. Das mag für den Praktiker auf den ersten Blick wenig befriedigend erscheinen. Es ist aber eine umsatzsteuerliche Realität, der sich Rechtsanwender stellen müssen und ein Beleg für den Reformbedarf der deutschen umsatzsteuerlichen Organschaftsregelung.

Wirtschaftliche Eingliederung auch nicht aus anderen Tätigkeiten

Einzelfallbetrachtung der „top down“ erbrachten Leistungen für wirtschaftliche Eingliederung erforderlich

Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Helge
Jacobs, München,
helge.jacobs@wts.de

2b | Vorsteuerabzug aus korrigierter Schlussrechnung |

Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

Key Facts

- Korrekturdokument muss sich spezifisch und eindeutig auf die ursprüngliche Rechnung beziehen.
- Fraglich bleibt, ob die Grundsätze zur Rückwirkung einer Rechnungskorrektur für Zwecke des Vorsteuerabzugs auch insoweit gelten, als in dem Korrekturdokument erstmalig ein höherer Steuerbetrag ausgewiesen wird.
- Dem Leistungsempfänger steht aus der Schlussrechnung die verbleibende Vorsteuer in der richtigen Höhe unter Berücksichtigung der bereits aufgrund der Anzahlungsrechnungen geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu.
- § 14c UStG-Steuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Ausstellung der erstmaligen (fehlerhaften bzw. unvollständigen) Rechnung zukommen. Voraussetzung sei jedoch, dass diese ursprüngliche Rechnung zumindest bestimmte Mindestpflichtangaben enthalte (Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt und Umsatzsteuerbetrag), es sich mithin um eine sog. berichtigungsfähige Rechnung handelt. Hierfür reiche es aus, dass die initiale Rechnung diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Eine

Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung für Zwecke Vorsteuerabzug



BFH vom 05.09.2019
(AZ: V R 38/17)



Unter der Überschrift „Vorsteuerabzug aus korrigierter Schlussrechnung“ wurde jüngst ein BFH-Urteil veröffentlicht, das sich in der Urteilsbegründung mit weitaus mehr Fragestellungen beschäftigt hat. Folgende Aspekte sind hier zu nennen:

- Wirksamkeit einer Rechnungskorrektur mit Rückwirkung für Zwecke des Vorsteuerabzugs.
- Konkretisierung der Bedeutung des Verweises auf die ursprüngliche Rechnung bei Rechnungskorrekturen.
- Berechnung des Vorsteuerabzugs aus Schlussrechnungen unter Berücksichtigung geleisteter Anzahlungen und bei Änderung des Steuersatzes.
- Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Bauleistungen.
- Abzugsfähigkeit einer § 14c-Umsatzsteuer als Vorsteuer.

Rechnungskorrektur sei dann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht möglich. Diese Auffassung scheint nun auch die Finanzverwaltung übernehmen zu wollen. Allerdings ist der am 15.10.2018 veröffentlichte Entwurf eines BMF-Schreibens bislang nicht finalisiert und bekanntgegeben worden.

BMF-Entwurf vom
15.10.2018

BFH vom 20.10.2016
(AZ: V R 26/15)

Mit seinem Grundsatzurteil hatte der BFH die EuGH-Rechtsprechung in der Rs. *Senatex* zur Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs umgesetzt (vgl. zuletzt WTS Journal 02/2019, Beitrag 2a). Demnach könne einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs

Nach Art. 219 MwStSystRL, der in § 31 Abs. 5 UStDV umgesetzt ist, muss sich das Korrekturdokument spezifisch und eindeutig auf die ursprüngliche Rechnung beziehen. In der Regel sollte hier Bezug genommen werden auf die Rechnungsnummer und das -datum. Nicht ausreichend sei lt. dem aktuellen BFH-Urteil

Anforderungen an
Bezugnahme auf ursprüngliche Rechnung

EuGH vom 15.09.2016
(Rs. C-518/14)

jedenfalls die Nennung nur eines numerischen Vermerks, der sowohl in der ursprünglichen Rechnung als auch in der korrigierten Rechnung aufgeführt ist. Dieser konnte in dem Urteilsfall nicht als Verweis angesehen werden, vermutlich handelte es sich nur um ein Aktenzeichen oder eine Vorgangsnummer.

Rechnungskorrektur auch bei Mehrbetrag an Umsatzsteuer mit Rückwirkung möglich?

Die im Urteilsfall in 2012 korrigierte Schlussrechnung mit einem höheren Umsatzsteuerbetrag habe somit keine Rückwirkung für Zwecke des Vorsteuerabzugs auf das Streitjahr 2007, in dem die erstmalige Schlussrechnung ausgestellt wurde. Fraglich bleibt, ob der BFH den erstmalig in der Schlussrechnung aus 2012 ausgewiesenen Mehrbetrag an Umsatzsteuer überhaupt bereits in 2007 zum Vorsteuerabzug zugelassen hätte, obwohl dieser „insoweit“ in 2007 noch gar nicht in Rechnung gestellt war. Dies würde zumindest dem bisherigen Verständnis widersprechen, scheint aber im Rahmen des Möglichen, schon allein deshalb, weil der BFH den Vorsteuerabzug nicht lapidar mit diesem Argument versagt, sondern die Anforderungen an eine Rechnungskorrektur geprüft hat.

Führt fehlerhafte Rechnungskorrektur zu § 14c UStG-Steuer?



Nicht ausgeführt hat der BFH ferner, ob die korrigierte Schlussrechnung aus 2017 wegen des fehlenden Bezugs zu der ursprünglichen Schlussrechnung aus 2007 nunmehr zu einem doppelten Umsatzsteuerausweis im Sinne von § 14c Abs. 1 UStG führt. Bei strenger Auslegung von Abschn. 14c.1 Abs. 4 Satz 4 UStAE könnte diese Rechtsfolge eintreten, insbesondere da die korrigierte Schlussrechnung aufgrund der betragsmäßigen Differenzen nicht als sog. Mehrstück i.S.v. Abschn. 14c.1 Abs. 4 Satz 5 UStAE anzusehen sein dürfte.

Berechnung des Vorsteuerabzugs aus Schlussrechnungen unter Berücksichtigung geleisteter Anzahlungen und bei Änderung des Steuersatzes

Ganz offensichtlich fehlerhaft war die Berechnung der Vorinstanz zur Höhe des Vorsteuerabzugs aus der Schlussrechnung. Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Neutralität der Umsatzsteuer muss sichergestellt sein, dass dem Leistungsempfänger die Vorsteuer in der richtigen

Höhe unter Berücksichtigung der bereits aufgrund der Anzahlungsrechnungen geltend gemachten Vorsteuerbeträge – sofern diese in der zutreffenden Höhe angesetzt wurden – gewährt wird. Dabei sind selbstredend Steuersatzdifferenzen (hier: Anzahlungsrechnungen korrekterweise mit Steuersatz i.H.v. 16 % und Schlussrechnung mit 19 %) aufgrund der Schlussrechnung nunmehr zu berücksichtigen, vorausgesetzt, der Steuersatz ist in der Schlussrechnung korrekt angegeben.

Zur Anwendung des Steuersatzes beruft sich der BFH auf das erst jüngst veröffentlichte EuGH-Urteil in der Rs. *Budimex* zur Abnahme als regelmäßig maßgeblichem Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Bau- und Montagearbeiten (vgl. WTS Journal 04/2019, Beitrag 2b). Diese Entscheidung dürfte sich auch weitestgehend mit der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 13.2. UStAE decken. Darin ist für Leistungen in der Bauwirtschaft geregelt, dass die Leistungsausführung bei Werklieferungen im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht, Übergabe und Abnahme des fertig gestellten Werks gegeben ist. Bei sonstigen Leistungen, insb. Werkleistungen, ist die Leistungsausführung grundsätzlich bei Vollendung anzunehmen, was häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfällt. Das Finanzgericht muss nunmehr prüfen, ob die Leistung demnach (erst) in 2007 erbracht wurde, da nur dann der Steuersatz i.H.v. 19 % (statt 16 % für bis zum 31.12.2006 ausgeführte Leistungen) anwendbar ist. Nur in diesem Fall ist der Kläger auch zum Abzug der in der Schlussrechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer zu 19 % berechtigt. Sollte die Leistung noch in 2006 ausgeführt worden sein und somit noch der (alte) Steuersatz i.H.v. 16 % zur Anwendung kommen, wäre – aufgrund ständiger Rechtsprechung – auch nur der „richtige“ Steuerbetrag als Vorsteuer anzugsfähig, nicht aber der zu hoch ausgewiesene Steuerbetrag, § 14c Abs. 1 UStG, Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 6 UStAE, Abschn. 15.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE, m.w.N.

EuGH vom 02.05.2019
(Rs. C-224/18)



Ihr Kontakt



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

2c | Veräußerung von Kapitallebensversicherungen auf dem Zweitmarkt als steuerbefreiter Finanzumsatz | Autor: RA Dr. Philipp Besson, München

Key Facts

- Der gebündelte „Verkauf“ von Lebensversicherungen auf dem Zweitmarkt an Investoren ist umsatzsteuerbefreit.
- Es handelt sich um eine steuerfreie Finanzdienstleistung, da der Aufkäufer am Finanzprodukt und nicht an der Versicherung interessiert ist.
- Auswirkungen auf den Preis beim „Verkauf“ von Lebensversicherungen durch den Versicherungsnehmer sind zu erwarten.

Langlaufende Kapitallebensversicherungsverträge wirtschaftlich sinnvoll „beenden“

Oft überlegen Versicherungsnehmer während der langen Laufzeit von Kapitallebensversicherungen, die Versicherung nicht fortzuführen. Kündigt der Versicherungsnehmer die Kapitallebensversicherung jedoch vorzeitig, erhält er vom Versicherer den in der Regel nicht attraktiven Rückkaufswert. Tritt er die Ansprüche aus der Versicherung hingegen an einen Aufkäufer ab, der die Versicherung fortführt, erhält dieser am Ende die „volle“ Ablaufleistung auf Basis der zugesagten (in Altverträgen oft noch hohen) Garantieverzinsung und den sog. Beitragsüberschüssen. Daher lässt sich bei Verkauf während der Laufzeit durchaus ein über dem Rückkaufswert liegender Preis erzielen. Allerdings ist es für größere Investoren mühsam, die Verträge einzeln aufzukaufen und zu verwalten. Daher bündeln (Erst-)Aufkäufer, die die Verträge noch steuerfrei aufkaufen können, die Verträge, um sie dann als

„Paket“ weiter zu veräußern. Genau hier stellte sich bislang die Frage, ob diese Weiterveräußerung steuerfrei oder nur steuerpflichtig erfolgen kann. Kann sie nur steuerpflichtig erfolgen, schmälert dies zumindest die Marge und macht die Bündelung und Weiterveräußerung sogar finanziell unattraktiv, denn der (Zweit-) Aufkäufer kann die Umsatzsteuer in der Regel nicht als Vorsteuer abziehen.

Genau ein solcher Fall gelangte nun zum BFH, der mit Urteil vom 05.09.2019 höchstrichterlich entschied, dass die entgeltliche Übertragung von Kapitallebensversicherungen auf dem Zweitmarkt von der Umsatzsteuer befreit ist.

Gemäß dem Urteil handelte es sich um Finanzumsätze, im Detail um steuerfreie Umsätze im Geschäft mit Forderungen nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG und nicht um einen steuerpflichtigen Verkauf von Rechten oder Versicherungen wie bislang von der Finanzverwaltung und auch dem vorinstanzlichen Finanzgericht angenommen.

Die Richter kamen zu der Überzeugung, dass die Klägerin mit der Veräußerung ihrer Rechte und Pflichten an den Kapitallebensversicherungen eine einheitliche sonstige Leistung erbringe. Dabei sei die Übertragung der (künftigen) Forderung als die Hauptleistung anzusehen, weil die Erwerber auf dem Zweitmarkt (Fonds) lediglich Interesse am Sparanteil der Versicherung (nicht aber am Versicherungsschutz selbst) hätten.

Damit widerspricht der BFH klar der bisherigen Rechtsauffassung und Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung.

Die Entscheidung des BFH dürfte nun erhebliche Auswirkungen auf das Geschäftsmodell des „An- und Verkaufs“ von „gebrauchten“ Lebensversicherungen haben. So wird nun der Kauf von Kapitallebensversicherungen am Erstmarkt mit anschließender Bündelung durch Aufkäufer zum Verkauf auf dem Zweitmarkt (umsatzsteuerlich) deutlich attraktiver.

BFH vom 05.09.2019
(AZ: V R 57/17)



Der gebündelte „Verkauf“ von Lebensversicherungen auf dem Zweitmarkt an Investoren ist ein Finanzumsatz und umsatzsteuerbefreit

Urteilsbegründung



Ihr Kontakt



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

2d | EuGH-Vorlage zum Umfang der Steuerfreiheit für Versicherungsvermittlungsleistungen | Autor: RA Dr. Philipp Besson, München

Key Facts

- Vorlagebeschluss des BFH zum Umfang der Steuerbefreiungen bei Versicherungen.
- Ziel des BFH ist es, im Bereich der Versicherungsvermittlung eine Vorgabe des EuGH zu erhalten, ob es für die Steuerfreiheit einer einheitlichen Leistung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL ausreicht, dass nur eine Nebenleistung nach dieser Bestimmung steuerfrei ist.
- Je nach Interpretation der Begrifflichkeiten des Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL kann dies grundlegende Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen von Vertretern, Maklern, Assekuradeuren oder Produktentwicklern haben.

rierversicherung) und diese in Form einer Lizenz dem Versicherer zur Verfügung gestellt. Daneben vermittelte er diese Produkte, die der Versicherer in sein Portfolio aufnahm, an Versicherungsnehmer. Im Nachgang übernahm er noch zusätzlich weitere Leistungen zur Durchführung des Versicherungsvertrags, wie z.B. die Schadensabwicklung. Für diese Tätigkeiten wurde er jeweils entgolten.

Das Finanzamt nahm hier zunächst die folgenden separaten – umsatzsteuerlich unterschiedlich zu qualifizierenden – Leistungen an:

- Steuerpflichtige Lizenzüberlassung zur Bereitstellung eines Versicherungsprodukts,
- steuerfreie Vermittlung und
- steuerpflichtige weitere Dienstleistungen.

Auffassung der Finanzverwaltung

BFH vom 05.09.2019
(AZ: V R 58/17)

Mit Beschluss vom 05.09.2019 hat der BFH dem EuGH eine grundlegende Frage zum Umfang der Steuerbefreiung im Bereich der Versicherungsvermittlung vorgelegt. Inhaltlich geht es um die Frage, ob es für die Steuerfreiheit einer einheitlichen Leistung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL ausreicht, dass nur eine Nebenleistung nach dieser Bestimmung steuerfrei ist.

Das Finanzgericht und nunmehr auch der BFH sehen jedoch nur eine einheitliche steuerpflichtige Leistung mit der Hauptleistung Lizenzüberlassung. Der BFH hat aber Zweifel an der zutreffenden Auslegung des unionsrechtlichen Steuerbefreiungstatbestands für die Versicherungsvermittlung.

Unionsrechtliche Zweifel des BFH



Hintergrund



Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL sind Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazu gehörenden Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden, steuerfrei.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL sind Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazu gehörenden Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden, steuerfrei. Nach deutschem Recht sind gem. § 4 Nr. 11 UStG die Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler von der Umsatzsteuer befreit.

Sachverhalt

Im Streitfall geht es um die Leistungen eines Assekuradeurs. In der Regel ist dies ein Mehrfachagent mit weitreichender Zeichnungsvollmacht, der für die von ihm vertretenen Versicherungsunternehmen Spezialversicherungen vermittelt, aber oft auch Schadensabwicklung und Produktdesign übernimmt und dafür in der Regel eine Provision vom Versicherer erhält. Auch im Streitfall hatte der Assekuradeur die vorgenannten Tätigkeiten für den Versicherer erbracht. Zunächst hatte er ein Produkt selbst entwickelt (eine Pirate-

Der EuGH soll hierzu nun klären, ob eine einheitliche Leistung bestehend aus

- Lizenzgewährung zur Bereitstellung eines Versicherungsprodukts,
- Versicherungsvermittlung sowie
- weiteren Leistungen zur Vertragsdurchführung einschließlich Schadensregulierung

Vorlagefrage

insgesamt steuerfrei ist, obwohl nur eine (Neben-)Leistung (Versicherungsvermittlung) bei eigenständiger Betrachtung

Ausblick und
Praxisrelevanz



steuerfrei wäre. Die Hauptleistung hatten Finanzgericht und BFH in der Lizenzgewährung gesehen.

Zwar handelt es sich bei dem vorgelegten Fall nicht um einen typischen Vermittlungsfall von Versicherungsunternehmen, da der Assekuradeur hier Leistungen erbringt, die über den regelmäßigen Zuschnitt bestehender Versicherungsprodukte durch einen Assekuradeur hinausgehen. Dennoch kann aber die Entscheidung durch eine geänderte Auslegung der §§ 4 Nr. 10 und 11 UStG im Lichte des Art. 135 MwStSystRL weitreichende Folgen für die Versicherungsbranche und ihre Vermittlungsstrukturen haben, sofern der EuGH eine Neudefinition des umsatzsteuerlichen Befreiungsbegriffes vornimmt.

Gegebenenfalls baut der EuGH auf der Entscheidung BGZ-Leasing (EuGH-Urteil vom 17.01.2013, Rs. C-224/11) auf. Hier hatte er die „Versicherung“, die in einem Leasingvertrag enthalten war, unter bestimmten Voraussetzungen als eigenständige Leistung angesehen.

Mit Blick auf die ganz überwiegend fehlende Möglichkeit, Vorsteuer im Bereich der Versicherungen geltend zu machen, ist es für die Versicherer entscheidend, sich im Rahmen ihrer Vermittlungsstrukturen im Bereich der Steuerfreiheit der Entgelte zu bewegen, um nicht eine zusätzliche Kostenbelastung durch Umsatzsteuer entstehen zu lassen, die letztlich auf die Versicherungsnehmer durchschlagen könnte.

Ihr Kontakt



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

2e | BMF-Entwurf zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen | Autor: RA Christof Braun, Frankfurt a.M.

Key Facts

- Entwurf des neuen Abschn. 3.17 UStAE zur praktischen Umsetzung der mit Wirkung ab dem 01.01.2019 geltenden Regelungen in § 3 Abs. 13 bis 15 UStG.
- Definition und Unterscheidung von Einzweck-Gutscheinen und Mehrzweck-Gutscheinen einschließlich deren Kennzeichnung, Behandlung in Vertriebsketten, Leistungsort, Bemessungsgrundlage und Nichteinlösung.
- Abgrenzung zu Preisnachlass- bzw. Erstattungsgutscheinen i.S.d. Abschn. 17.2 Abs. 4 UStAE.

Bislang wurde zwischen der nicht umsatzsteuerbaren Ausgabe von Wertgutscheinen (Ausstellung über einen bestimmten Nennbetrag, Eintausch gegen beliebige Ware oder Dienstleistung) und der - der Anzahlungsbesteuerung i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr.1 Buchst. a Satz 4 UStG unterliegenden - Ausstellung von Waren- oder Sachgutscheinen (ermöglicht den Bezug einer konkret bezeichneten Ware oder Dienstleistung) unterschieden, vgl. z.B. OFD Karlsruhe vom 25.08.2011.

Der BMF-Entwurf definiert nun Gutscheine als Instrumente (in körperlicher oder elektronischer Form), die vom Berechtigten ganz oder teilweise (d.h. auch bei Leistung einer Zuzahlung) anstelle einer regulären Geldzahlung als Gegenleistung zur Einlösung gegen die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von sonstigen Leistungen verwendet werden können. Wird dem Inhaber lediglich ein Preisnachlass oder eine Preiserstattung eingeräumt, aber nicht das Recht verliehen, die Gegenstände oder Leistungen tatsächlich zu erhalten, so findet § 3 Abs. 13 UStG keine Anwendung. Dementsprechend soll Abschn. 17.2 Abs. 4 UStAE neu gefasst werden, der die Ausgabe von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen regelt. Für derartige Gutscheine

Bisherige Behandlung
von Gutscheinen

Definition und
Anwendungsbereich



BMF-Entwurf vom
18.12.2019

Am 18.12.2019 hat das BMF einen Entwurf zu einem neuen Abschn. 3.17 UStAE zur Anwendung der seit dem 01.01.2019 geltenden Regelungen in § 3 Abs. 13 bis 15 UStG zur Behandlung von Gutscheinen veröffentlicht. Diese Regelungen setzen die Änderungen der sog. Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 in nationales Recht um. Damit wurde erstmalig eine umsatzsteuerliche Regelung zu dem Themenkreis Gutscheine in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen.

gelten die in Abschn. 3.17 UStAE dargestellten Grundsätze nicht.

Einzweck-Gutschein

Bei einem Einzweck-Gutschein liegen bereits bei dessen Ausstellung alle Informationen (z.B. Leistungsort, zumindest Gattung des Leistungsgegenstands) vor, die benötigt werden, um eine zutreffende umsatzsteuerliche Beurteilung der zugrunde liegenden Umsätze vornehmen zu können. Die Besteuerung erfolgt daher bereits im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins. Es gelten die allgemeinen Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG; bei unentgeltlicher Ausgabe ist im Zeitpunkt der Ausgabe von einer unentgeltlichen Wertabgabe auszugehen. Verfällt der Gutschein, so ergeben sich hieraus keine umsatzsteuerlichen Folgen, es sei denn, das Entgelt wird zurückgezahlt.

Der Gutschein soll vom Aussteller sichtbar als Einzweck-Gutschein (dieser mit einer kurzen Beschreibung der zu beziehenden Lieferung oder sonstigen Leistung) oder Mehrzweck-Gutschein gekennzeichnet werden. Kann der Gutschein jederzeit gegen den ursprünglich gezahlten bzw. den noch nicht verwendeten Betrag zurückgetauscht werden, so ist von einer Guthabenkarte und damit von einem bloßen Zahlungsmittel auszugehen.

Praxishinweis



Für vor dem 01.01.2019 ausgegebene Gutscheine gelten die bisherigen Regelungen fort. Für ab dem 01.01.2019 bis zum Datum der Veröffentlichung des BMF-Schreibens ausgestellte Gutscheine soll nicht beanstandet werden, wenn diese nicht entsprechend den Vorgaben des BMF-Schreibens behandelt worden sind.

Übergangsregelung

Mehrzweck-Gutschein

Ein Mehrzweck-Gutschein liegt hingegen dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins nicht alle Informationen zur umsatzsteuerlichen Beurteilung vorliegen. Die Besteuerung erfolgt also erst bei Einlösung des Gutscheins. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich grundsätzlich nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG; bei unentgeltlicher Übertragung ist im Zeitpunkt der Einlösung von einer unentgeltlichen Wertabgabe auszugehen. Aus der Nichteinlösung ergeben sich keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen.

In ihrer Eingabe vom 24.01.2020 haben die acht Spitzenverbände zum Entwurf des BMF-Schreibens Stellung genommen. Darin werden offene Anwendungsfragen aufgeworfen und um Klarstellung gebeten (u.a. zur Identität des leistenden Unternehmers, Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers, Verzicht auf die Kennzeichnungspflicht, Dreingabe von Gutscheinen, Zeitpunkt und Höhe des Vorsteuerabzuges) ggf. unter Neufassung und Aufnahme zusätzlicher Beispiele (insbesondere aus dem Bereich der Dienstleistungen).

Eingabe der Spitzenverbände vom 24.01.2020

Ihr Kontakt



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

2f | Eingaben der 8er-Bande zur Margenbesteuerung bei Reiseleistungen und zu den sog. Quick Fixes | Autor: RA Christof Braun, Frankfurt a.M.

Key Facts

- Eingabe der 8er-Bande vom 18.12.2019 betrifft die Neuregelung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Reiseleistungen nach § 25 UStG: Ausweitung der Margenbesteuerung auf B2B-Geschäfte, vermutlich ohne Nichtbeanstandungsregelung.
- Eingabe der 8er-Bande vom 19.12.2019 betrifft das Anwendungsschreiben zu den Regelungen der sog. Quick Fixes.

Die Ausweitung der Margenbesteuerung auf B2B-Umsätze in § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG trat ohne Übergangsfrist ab dem 18.12.2019 in Kraft. Wegen der kurzfristigen Umsetzung und um umfangreiche Korrekturen für die Unternehmen und die Finanzverwaltung zu vermeiden, fordern die acht Spitzenorganisationen in ihrer Eingabe an das BMF vom 18.12.2019 eine Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.12.2020. Die zwingende Anwendung der Margenbesteuerung auf B2B-Geschäfte führe zu einer Definitivbesteuerung und damit zu erheblichen finanziellen Auswir-

Margenbesteuerung von Reiseleistungen – Änderung von § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG n. F.

Definitivbelastung auch im B2B-Bereich

Anwendungsumfang
unklar



Wohl keine
Übergangsregelung

kungen. Es solle klargestellt werden, ob die Neuregelung auch bei der Organisation von Reisen ohne Einbeziehung von Reisebüros anzuwenden ist, z.B. wenn Reisen in Unternehmensgruppen zentral organisiert und an die teilnehmenden Unternehmen der Gruppe weiterbelastet werden. Das BMF arbeitet in Abstimmung mit den Verbänden an einem Einführungsschreiben. Dem Vernehmen nach soll es aber wohl keine Übergangsregelung geben.

Sog. Quick Fixes

Daneben übermittelten die acht Spitzenverbände dem BMF ein weiteres Schreiben (Eingabe vom 19.12.2019) mit einer Vielzahl – aus ihrer Sicht – offener Fragen zu den ab dem 01.01.2020 geltenden sog. Quick Fixes (Neuregelungen für Konsignationslager, innergemeinschaftliche Lieferungen, Reihengeschäfte und Belegnachweise):

Konsignationslager
(§ 6b UStG n. F.)

Mangels einer Übergangsregelung besteht hinsichtlich der in § 6b UStG eingeführten Konsignationslagerregelung dahingehend Unsicherheit, ob Aufzeichnungen nach § 22 Abs. 4f bzw. 4g UStG bei vor dem 31.12.2019 bestückten Konsignationslagern rückwirkend erstellt werden müssen und ob ein faktisches Wahlrecht (Nichtanwendung der „Vereinfachungsregelung“) besteht, welches durch das

bewusste Nichterfüllen der Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten auf Seiten des Lieferanten ausgeübt werden kann; eine solche Nichterfüllung könnte dann auch keine Ordnungswidrigkeit darstellen.

Hinsichtlich der Regelung zum Reihengeschäft in § 3 Abs. 6a UStG werden, u. a., Klarstellungen zum Begriff der Transportveranlassung und des „Verwendens“ der USt-IdNr. gefordert.

Wegen der Einführung des Vorliegens einer fristgerechten, korrekten Zusammenfassenden Meldung (§ 4 Nr. 1 lit. b UStG) und einer gültigen USt-IdNr. des Abnehmers (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) als materielle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung müsse nach Ansicht der 8er-Bande ein BMF-Schreiben Korrekturmöglichkeiten zur Sicherstellung der Umsatzsteuerneutralität vorsehen.

Das BMF wird ferner um Konkretisierung gebeten, in welcher Art der Belegnachweis für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen i.S.d. § 17a UStDV erbracht werden soll. Aus Gründen der Praktikabilität sollte eine (europaweit einheitliche) elektronische Nachweisführung ermöglicht werden.

Reihengeschäfte
(§ 3 Abs. 6a UStG n. F.)

ZM und USt-IdNr.
(§ 4 Nr. 1 lit. b und
§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4
UStG n. F.)

Ihr Kontakt



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



Kurznews

2g | Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Veräußerung eines zuvor an den Erwerber vermieteten Grundstückes, der dieses teilweise weiter vermietet hatte | Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

§ 1 Abs. 1a UStG

Bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken stellt sich immer wieder die Frage, ob die Veräußerung als nicht steuerbare „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ (GiG) zu beurteilen ist oder als steuerbarer und ggf. steuerpflichtiger Vorgang. Das FG Berlin-Brandenburg hatte darüber zu entscheiden, ob eine GiG anzunehmen ist, wenn der Erwerber das veräußerte Grundstück zuvor zu 100 % vom Veräußerer gepachtet hatte. Die Besonderheit im Urteilsfall war, dass der Erwerber schon während der Pachtzeit das Grundstück zu 34 % an Dritte

untervermietete und zu 66 % für seinen eigenen Betrieb selber nutzte. Auch nach dem Erwerb wurde die Vermietung an Dritte durch den Erwerber fortgesetzt. Das Finanzgericht entschied, dass trotzdem weder ganz noch teilweise eine GiG angenommen werden kann, weil die Geschäftstätigkeit des Veräußerers, nämlich die 100%ige Vermietung an den späteren Erwerber, nicht fortgesetzt werde. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen und ist bereits beim BFH anhängig.

FG Berlin-Brandenburg
vom 27.03.2019
(AZ: 2 K 2167/17)



Kurznews

2h | Erteilung einer neuen USt-IdNr. an niederländische Einzelunternehmer | Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

Hintergrund

Die niederländische Steuerverwaltung hat dort registrierten Einzelunternehmern zum 01.01.2020 neue Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (USt-IdNr.) erteilt. Seit dem 01.01.2020 haben daher deutsche Unternehmer für alle innergemeinschaftlichen Umsätze an einen niederländischen Einzelunternehmer die neue niederländische USt-IdNr. zu verwenden. Soweit für bis zum 31.12.2019 erbrachte Lieferungen und sonstige

Leistungen die Rechnungsstellung erst im Jahr 2020 erfolgt, kann entweder die alte oder die neue USt-IdNr. verwendet werden. Das hat das BMF mit Schreiben vom 22.11.2019 klargestellt. Die alten USt-IdNrn. werden durch die niederländischen Behörden seit dem 01.01.2020 nicht mehr nach § 18e UStG bestätigt. In der Zusammenfassenden Meldung ist für alle Meldezeiträume ab Januar 2020 nur noch die neue USt-IdNr. anzugeben.

2i | Vorsteuerabzug aus Bewirtungsaufwendungen | Autorin: Gamze Sezer, München

Strenge Form-
erfordernisse
aus einkommen-
steuerlicher Sicht

Der Betriebsausgabenabzug setzt ertragsteuerlich voraus, dass der Bewirtungsbeleg Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung enthält. In einem Fall vor dem FG Berlin-Brandenburg stellte sich die Frage, ob die einkommensteuerlichen Dokumentationspflichten gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG auch für die Umsatzsteuer gelten.

gung des Vorsteuerabzugs. Entscheidend sei, ob die Bewirtungsaufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als adäquat zu beurteilen seien. Die Verweigerung des Vorsteuerabzugs allein auf Grundlage der Nichteinhaltung von Formvorschriften – unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die materiellen Grundlagen des Vorsteuerabzugs nachweisen kann – stelle eine mit dem mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz nicht zu vereinbarende Belastung des Steuerpflichtigen dar.

FG Berlin-Brandenburg
vom 09.04.2019
(AZ: 5 K 5119/18)

Laut FG-Urteil führe ein Verstoß gegen die einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten für Bewirtungsaufwendungen nicht automatisch zur Versa-

Ihr Kontakt



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



3 | Weite Auslegung der Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern gemäß § 6a GrEStG | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- „Herrschendes Unternehmen“ können alle Rechtsträger sein, die wirtschaftlich tätig sind.
- Vor- und Nachbehaltensfristen müssen nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können.
- Das Vorliegen eines „(Unternehmens-) Verbundes“ ist nicht erforderlich.
- Die Zuständigkeit gem. § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG ist bei fiktiven Grundstückserwerben (§ 1 Abs. 2a, 3, 3a GrEStG) vorrangig zur Zuständigkeit nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG.
- Beteiligungsverhältnisse für Berechnung der Vor- und Nachbehaltensfristen entscheidend.

Zur Frage, wie § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG hinsichtlich der vom Wortlaut geforderten fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen auszulegen sind, vertrat der BFH in seinen Urteilen (II R 15/19, II R 16/19, II R 18/19, II R 19/19, II R 20/19 und II R 21/19) die Ansicht, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Andernfalls würde die Begünstigungsvorschrift – entgegen der gesetzgeberischen Intention (flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren zu können) – in wesentlichen Umwandlungsfällen leer laufen.

Bei Umwandlungsvorgängen zwischen herrschender und abhängiger Gesellschaft müsse demnach in Fällen der Verschmelzung nur die Vorbehaltensfrist und in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden. Das schließe – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – auch solche Umwandlungsvorgänge ein, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Das Erfordernis eines „(Unternehmens-) Verbundes“ sei nach Ansicht des BFH im § 6a GrEStG weder begrifflich noch konzeptionell angelegt.

Im Verfahren II R 21/19 entschied der BFH zum Verhältnis des § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG (Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen), dass, wenn die Umwandlung zu einem fiktiven Grundstückserwerb i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG führe, die Zuständigkeitsregelung des § 17 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 GrEStG als speziellere Regelung für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG der Anwendung des § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG vorgehe.

Im Verfahren II R 17/19 versagte der BFH die Steuerbegünstigung, da die fünfjährige Vorbehaltensfrist an der aufnehmenden Schwestergesellschaft (Sidestream-Merger) durch das herrschende Unternehmen nicht eingehalten war. Eine mehr als fünfjährige wirtschaftliche und organisatorische Einbindung in den Konzern sei nicht ausreichend, da § 6a GrEStG nicht grundstücksbezogen auszulegen sei.

Vor- und Nachbehaltensfristen bei begünstigten Umwandlungsvorgängen



„(Unternehmens-) Verbund“ keine Voraussetzung einer Steuervergünstigung

Vorlagefrage durch Urteil des EuGH geklärt



Nach Bestätigung der Konformität des § 6a GrEStG mit EU-Recht durch den EuGH (EuGH-Urteil vom 19.12.2018 – Rs. C-374/17) konnte der BFH sich nun in einer Reihe von Urteilen zu konkreten Anwendungs- und Auslegungsfragen der Norm äußern.

Auslegungsfragen bei Anwendung der Steuervergünstigung gem. § 6a GrEStG

Mit Urteilen vom 21.08.2019 (AZ: II R 15/19, II R 16/19, II R 19/19, II R 20/19 und II R 21/19) und vom 22.08.2019 (AZ: II R 17/19 und II R 18/19) hat der BFH zu den Begriffen „herrschendes Unternehmen“, „Unternehmensverbund“, den in § 6a Satz 4 GrEStG statuierten Vor- und Nachbehaltensfristen sowie zum Verhältnis von § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG bei der Bestimmung der Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im GrEStG Stellung genommen.

Begriff des „herrschenden Unternehmens“

In den Verfahren II R 15/19 und II R 19/19 bejahte der BFH zunächst, dass sowohl natürliche Personen (II R 15/19) als auch gemeinnützige Stiftungen (II R 19/19) „herrschendes Unternehmen“ i.S.d. § 6a Satz 3 GrEStG sein können. Mangels näherer gesetzlicher Eingrenzungen gelte die Vorschrift für alle Rechtsträger i.S.d. GrEStG (natürliche sowie juristische Personen), die wirtschaftlich tätig sind. Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG sei daher – anders als von der Finanzverwaltung gefordert – nicht auf Unternehmen i.S. des UStG beschränkt.

Zuständigkeit bei Umwandlung mit fiktivem Grundstückserwerb

Ihr Kontakt



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

4a | Nachversteuerung des Familienheims bei Eigentumsaufgabe im Rahmen der Erbschaftsteuer | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Key Facts

- Die Erbschaftsteuerbefreiung für den Erwerb eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner entfällt rückwirkend, wenn der Erwerber das Eigentum an dem Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb auf einen Dritten überträgt.
- Dies gilt auch dann, wenn die Übertragung im Wege der Schenkung erfolgt und der Schenker die Selbstnutzung zu Wohnzwecken aufgrund eines lebenslangen Nießbrauchs fortsetzt.

dem Erwerb aufgegeben, entfällt die Befreiung rückwirkend. Gleiches gilt bei der Aufgabe des Eigentums. Andernfalls könnte eine Immobilie steuerfrei geerbt und kurze Zeit später weiterveräußert werden. Dies würde dem Förderungsziel zuwiderlaufen. Hätten in dem Nachversteuerungstatbestand Aussagen lediglich zur weiteren Nutzung des Familienheims innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb getroffen werden sollen, hätte die



Hintergrund



Die Erbschaftsteuerbefreiung für den Erwerb eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner entfällt rückwirkend, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer „Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ gehindert.

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte die Klägerin nach dem Tod ihres Ehemannes das gemeinsam bewohnte Einfamilienhaus geerbt und war darin wohnen geblieben. Anderthalb Jahre nach dem Erbfall schenkte sie das Haus ihrer Tochter. Sie behielt sich einen lebenslangen Nießbrauch vor und zog nicht aus. Das Finanzamt gewährte die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG rückwirkend nicht mehr, weil die Klägerin das Familienheim verschenkt hatte.

kürzere Formulierung „Selbstnutzung zu Wohnzwecken“ oder „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ ausgereicht. Der in der Vorschrift verwendete Begriff „Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ spreche dafür, dass sowohl die Nutzung als auch die Eigentümerstellung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners während des Zehnjahreszeitraums bestehen bleiben müsse.

Mit dieser Entscheidung bestätigt der BFH einmal mehr seine restriktive Auslegung der Steuerbefreiungen für den Erwerb des Familienheims. In der Praxis könnte zur Vermeidung dieser Problematik eine leibzeitige Übertragung des Familienheims an den Ehegatten unter lebenslangem Wohnrecht vorbehalten erwogen werden. Der Erwerb des Familienheims ist dann ebenfalls schenkungsteuerfrei und Nachbehaltensfristen wie beim Erwerb von Todes wegen bestehen nicht. Der überlebende Ehegatte könnte folglich direkt nach dem Ableben seines Ehepartners ausziehen und das Familienheim veräußern, ohne dass rückwirkend die Steuerbefreiung entfällt.

Praxishinweis

BFH vom 11.07.2019
(AZ: II R 38/16)



Das Finanzgericht und der BFH bestätigten das rückwirkende Entfallen der Steuerbegünstigung. Mit der Steuerbefreiung habe der Gesetzgeber den familiären Lebensraum schützen und die Bildung von Wohneigentum durch die Familie fördern wollen. Deshalb könne die Befreiung nur derjenige überlebende Ehegatte oder Lebenspartner in Anspruch nehmen, der Eigentümer der Immobilie wird und sie selbst zum Wohnen nutzt. Wird die Nutzung innerhalb von zehn Jahren nach

Ihr Kontakt



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



Kurznews

4b | Hinweise zu den Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 veröffentlicht |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

ErbStH 2019

Neben den Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR 2019) wurden im Bundessteuerblatt zeitgleich auch die Hinweise zu den ErbStR 2019 veröffentlicht (ErbStH 2019). Die Hinweise ergänzen die ErbStR 2019 und verweisen auf aktuelle Rechtsprechung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie zum Bewertungsrecht.

Die ErbStH 2019 enthalten insbesondere auch zu den betrieblichen Verschonungsregeln der §§ 13a ff. ErbStG umfangreiche Beispiele und Klarstellungen. Besonders hinzuweisen ist auf den Hinweis H E 13b.29 unter dem Stichwort „Junge Finanzmittel im Verbund“: Zwar vertritt die Finanzverwaltung in R E 13b.29 Abs. 3 ErbStR weiterhin die Auffassung, dass konzerninterne Einlagen, z.B. von Mutter- in Tochtergesellschaften auf Ebene der Tochtergesellschaft und damit auch im Vermögensverbund zu jungen Finanzmitteln führen. Immerhin stellen die Hinweise hierzu aber klar, dass Einlageketten über mehrere Beteiligungsstufen nicht zu einer Vervielfachung von jungen Finanzmitteln im Verbund führen. Technisch geschieht dies durch eine Kürzung

von mehrfach erfassten jungen Finanzmitteln auf Ebene der übertragenen Einheit.

Beispiel: Die übertragene Muttergesellschaft hatte im Jahr vor der Übertragung 100 in die Tochtergesellschaft eingelegt, die diese 100 wiederum in die Enkelgesellschaft eingelegt hat. Sowohl auf Ebene der Tochtergesellschaft als auch auf Ebene der Enkelgesellschaft entstehen dadurch junge Finanzmittel i.H.v. 100, die im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung zunächst beide der Muttergesellschaft zugerechnet werden. Auf Ebene der Muttergesellschaft werden die mehrfach erfassten jungen Finanzmittel gekürzt, so dass dieser letztlich nur junge Finanzmittel i.H.v. 100 zugerechnet werden.

Diese Regelung gilt allerdings nur für Finanzmittel; bei Ketteneinlagen von sonstigem Verwaltungsvermögen innerhalb des Zweijahreszeitraums vor einer Übertragung geht die Finanzverwaltung offensichtlich weiterhin von einer Mehrfacherfassung als junges Verwaltungsvermögen aus.

Keine Mehrfacherfassung von Ketteneinlagen von Finanzmitteln als junge Finanzmittel

Ihr Kontakt



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



5a | Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Leistungen |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Finanzverwaltung reagiert auf Urteile des BFH zur „Zusätzlichkeit“.
- Merkmal der „Zusätzlichkeit zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ wird neu definiert.
- Auch mit gesetzlicher Regelung ist zu rechnen.



Steuerliche Optimierung des Arbeitslohns



Um Lohnzahlungen steueroptimiert zu gestalten, geben Arbeitgeber den Mitarbeitern häufig anstelle des individuell zu versteuernden Barlohns Arbeitslohn in Form von zweckbestimmten Leistungen, Sachzuwendungen oder pauschal zu versteuernden Bezügen. Dadurch lässt sich eine Reduzierung der Lohnsteuer erreichen, weil

- der Sachbezug ggf. niedriger bewertet wird als eine Barlohnzahlung, so dass entsprechend weniger Arbeitslohn zu versteuern ist,
- der anzuwendende Pauschsteuersatz niedriger ist als die individuelle Steuer des Mitarbeiters oder
- eine steuerfreie Leistung gewährt wird.

Auswirkungen auf die Sozialversicherungsbeiträge

Darüber hinaus führen die meisten Pauschalierungen der Lohnsteuer zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung. Manche Steuervergünstigungen erfordern es aber, dass die begünstigte Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. In diesem Fall ist eine Gehaltsumwandlung nicht ohne weiteres zielführend.

BFH vom 01.08.2019 (AZ: VI R 32/18, VI R 21/17, VI R 40/17)



In drei Urteilen vom 01.08.2019 entschied der BFH, dass der ohnehin geschuldete Arbeitslohn derjenige Lohn ist, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbringt und dass zusätzlicher Arbeitslohn vorliegt, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Es kommt nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Für die Frage der Zusätzlichkeit ist die Vertragssituation im Zeitpunkt des Zuflusses maßgebend. Arbeitgeberleistungen, die

der Arbeitgeber früher einmal geschuldet hat, bleiben hier außer Betracht.

Als Reaktion auf diese Rechtsprechung und im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung geht die Finanzverwaltung nun nur noch dann von einer „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbrachten Leistung aus, wenn

BMF vom 05.02.2020

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet wird,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt wird,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Diese Definition ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Das bisherige BMF-Schreiben vom 22.05.2013 wird aufgehoben. Darin hatte die Finanzverwaltung die Auffassung vorgegeben, dass für die Zusätzlichkeit lediglich Voraussetzung ist, dass eine „zweckbestimmte Leistung“ zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber aus anderen Gründen schuldet.

BMF vom 22.05.2013 wird aufgehoben

Relevant ist diese Änderung u.a. für die Steuerfreiheit von Job-Tickets und Kindergartenzuschüssen, den Gesundheitsfreibetrag von € 600 im Kalenderjahr, die Begünstigung von Gutscheinen als Sachzuwendung und die Pauschalierung der Lohnsteuer für Sachzuwendungen nach § 37b Abs. 2 EStG.

Ihr Kontakt



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

5b | Was hat sich bei der Besteuerung von Fahrrädern geändert? |

Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf

Key Facts

- Steuerbefreiung für Fahrradüberlassung zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn verlängert bis zum Jahr 2030 (§ 3 Nr. 37 EStG).
- Steuerbefreiung für das Aufladen im Betrieb ebenfalls verlängert bis zum Jahr 2030 (§ 3 Nr. 46 EStG).
- Neue Bemessungsgrundlage bei der Versteuerung von Fahrrädern.
- Neue Pauschalierung für Übereignung eines Fahrrads zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn ab dem Jahr 2020 (§ 40 Abs. 2 Nr. 7 EStG).

tolistenpreises zu ermitteln. Bei erstmaliger Überlassung vor dem 01.01.2019 ist der volle Bruttolistenpreis für die Anwendung der 1%-Regelung anzusetzen.

Wird das Fahrrad (das verkehrsrechtlich kein Kfz ist) dagegen im Rahmen einer Gehaltsumwandlung überlassen, ist bei einer erstmaligen Überlassung nach dem 31.12.2018 ab dem Jahr 2020 eine Besteuerung mit nur 1 % eines Viertels der unverbindlichen Preisempfehlung (uvP) vorzunehmen. Im Jahr 2019 bleibt es bei der Halbierung der uvP. Wurde das Fahrrad bereits vor dem 01.01.2019 einem Mitarbeiter zur privaten Nutzung überlassen, muss weiterhin 1 % der vollen uvP versteuert werden.

Versteuerung mit geviertelter uvP

Gleich lautender Ländererlass vom 09.01.2020

Mit dem „Jahressteuergesetz 2019“ und aus einem neuen gleich lautenden Ländererlass ergeben sich folgende Änderungen bei der Besteuerung von Fahrrädern.

Verkehrsrechtliche Einordnung maßgebend

Unverändert ist zunächst zu differenzieren, ob es sich bei dem (Elektro-) Fahrrad verkehrsrechtlich um ein Kraftfahrzeug handelt. Dies ist z.B. bei Elektrofahrrädern der Fall, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt und für die eine Kennzeichen- und Versicherungspflicht besteht. Für diese (Elektro-) Fahrräder sind die steuerlichen Regelungen für Kraftfahrzeuge anzuwenden (z.B. 1%-Regelung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 ff. EStG).

BMF vom 26.10.2017



Das Aufladen im Betrieb von privaten Elektrofahrrädern der Mitarbeiter, die verkehrsrechtlich Kfz sind, ist steuerfrei nach § 3 Nr. 46 EStG. Diese Steuerbefreiung wurde nun ebenfalls bis zum 31.12.2030 verlängert. Darf der Mitarbeiter sein privates Elektrofahrrad, das kein Kfz ist, kostenfrei oder verbilligt im Unternehmen laden, wird dies (ohne zeitliche Begrenzung) nicht als geldwerter Vorteil angesehen.

Verlängerung der Steuerbefreiung bis 2030



Nach § 3 Nr. 37 EStG sind vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads (das verkehrsrechtlich kein Kfz ist) steuerfrei. Besonders attraktiv ist, dass diese Steuerbefreiung für eine unbegrenzte Anzahl an Fahrrädern an den Mitarbeiter genutzt werden darf. Neu ist die Verlängerung der Steuerbefreiung auf Fahrräder, die bis zum 31.12.2030 überlassen werden. Bisher war die Steuerfreiheit befristet auf Überlassungen bis zum 31.12.2021.

Wollte der Arbeitgeber einem Mitarbeiter ein Fahrrad übereignen, konnte er den geldwerten Vorteil bisher nur nach § 37b Abs. 2 EStG pauschal versteuern. Ein großer Nachteil war, dass die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG keine Sozialversicherungsfreiheit auslöst. Ab 2020 hat der Arbeitgeber die Möglichkeit, den geldwerten Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung von betrieblichen Fahrrädern an den Mitarbeiter pauschal mit 25 % zu besteuern, was zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung führt. Die Pauschalierungsmöglichkeit gilt nur für (Elektro-) Fahrräder, die verkehrsrechtlich keine Kfz sind. Voraussetzung ist, dass die Übereignung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt.

Neue Pauschalierungsmöglichkeit: § 40 Abs. 2 Nr. 7 EStG

Steuerförderung für E-Autos gilt auch für E-Bikes

Wie bisher kann ein Fahrrad, das verkehrsrechtlich als Kfz einzustufen ist, nur steuerpflichtig überlassen werden. Neuerdings ist ab 2020 bei einer erstmaligen Überlassung ab dem 01.01.2019 die Bemessungsgrundlage basierend auf einem Viertel des Brut-

Verkauft dagegen ein Dritter (z.B. Leasinggeber) das Fahrrad verbilligt an den Mitarbeiter, bleibt es bei der bisherigen Regelung, dass der Dritte den Vorteil nach § 37b Abs. 1 EStG versteuern kann.

Ihr Kontakt



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

5c | Verschärfungen beim Begriff des Sachlohns ab 2020 |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Einschränkung des Sachlohnbegriffs.
- Folge: Einschränkung des Anwendungsbereichs der monatlichen € 44-Sachbezugsfreigrenze.
- Bestimmte Gutscheine können aber weiterhin begünstigt sein, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

- der Mitarbeiter einen Gutschein über einen in Euro lautenden Höchstbetrag für den Bezug von Waren erhält.

Ab 2020 werden zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, nicht mehr als Sachbezug angesehen, sondern müssen wie Geldzuwendungen versteuert werden.

Anders: Gesetzliche Definition in § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG

Hintergrund

Sachlohn wird in einigen Fällen anders besteuert als Barlohn. So müssen z. B. Sachzuwendungen, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind, nicht versteuert werden, wenn ihr Wert in Summe € 44 im jeweiligen Monat nicht übersteigt (sog. € 44-Sachbezugsfreigrenze). Auch die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 37b EStG setzt voraus, dass dem Mitarbeiter Sachlohn zufließt.

BFH zur Abgrenzung zwischen Geld- und Sachlohn: Der Anspruch des Mitarbeiters ist entscheidend.

Zur Abgrenzung zwischen Geld- und Sachlohn kommt es nach der Rechtsprechung des BFH auf den Rechtsgrund der Zuwendung an. Zu unterscheiden ist danach, was der Mitarbeiter vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Auf die Art der Erfüllung des Anspruchs kommt es nicht an (BFH vom 11.11.2010). Somit liegt ein Sachbezug auch vor, wenn

- der Mitarbeiter eine Zahlung des Arbeitgebers mit der Auflage erhält, den Geldbetrag nur in bestimmter Weise zu verwenden (z.B. Zuschuss für Fitness-Studio),
- der Arbeitgeber dem Mitarbeiter das Recht einräumt, bei einer Tankstelle zu tanken,

Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes erfüllen, werden allerdings weiter als Sachzuwendung angesehen, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Bei Gutscheinen wird daher künftig zwischen sog. „Closed-Loop-Karten“ (Geschenkkarte für den Einzelhandel), „Controlled-Loop-Karten“ (Geschenkkarten mit einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen, z. B. Centergutschein, City-Card) und „Open-Loop-Karten“ (Geldkarte mit Barauszahlungsfunktion oder die für Überweisungen (z. B. Pay-Pal) verwendet werden kann) unterschieden. Die „Open-Loop-Karten“ werden nicht mehr als Sachbezug angesehen.

Arbeitgeber, die bisher zweckgebundene Geldleistungen (z.B. Zahlungen, die der Mitarbeiter nur für bestimmte Leistungen verwenden darf) gezahlt oder die den Mitarbeitern nach Zusage eines arbeitsrechtlichen Anspruchs auf eine Sachleistung die entsprechenden Kosten im Nachhinein erstattet haben, müssen ihre Prozesse umstellen.

Ausnahme für Gutscheine**Ihr Kontakt**

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

Sachlohn
Geldlohn

5d | Neue Steuerbefreiungen und Pauschalierungsmöglichkeiten zum Jahreswechsel im Überblick | Autor: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Zahlreiche Rechtsänderungen im lohnsteuerlichen Bereich zum 01.01.2020
- Änderungen auch bei Steuerbefreiungen und Pauschalierungsmöglichkeiten

nicht mehr als € 25 je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten i.S.d. Betriebskostenverordnung beträgt. Da es an einer vergleichbaren Regelung in der SvEV fehlt, sind die Vorteile aber weiterhin beitragspflichtiges Arbeitsentgelt.

Mitarbeiter, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend auf Kraftfahrzeugen ausüben (z. B. Berufskraftfahrer), können zur Abgeltung von notwendigen Mehraufwendungen einen Pauschbetrag von € 8 vom Arbeitgeber steuerfrei erhalten bzw. als Werbungskosten abziehen. Voraussetzung ist, dass die notwendigen Mehraufwendungen während der auswärtigen beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang mit der Übernachtung in dem Kfz für Kalendertage entstehen, an denen eine steuerfreie Verpflegungspauschale beansprucht werden kann. Damit sind z.B. Gebühren für die Benutzung der sanitären Einrichtungen (Toiletten sowie Dusch- oder Waschgelegenheiten) auf Raststätten und Autohöfen, Park- oder Abstellgebühren auf Raststätten und Autohöfen und Aufwendungen für die Reinigung der eigenen Schlafkabine abgegolten. Ein Einzelnachweis der Aufwendungen bleibt weiterhin möglich.

Neuer Pauschbetrag für Berufskraftfahrer

Neue Steuerbefreiungsvorschrift für Bildungsleistungen:
§ 3 Nr. 19 EStG



Bereits rückwirkend zum 01.01.2019 wurden Arbeitgeberbeiträge zu Weiterbildungsleistungen i.S.d. § 82 SGB III und Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers, die der Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Mitarbeiters dienen, steuerfrei gestellt. Das gilt z. B. für Sprachkurse oder Computerkurse, die nicht arbeitsplatzbezogen sind, die aber eine Anpassung und Fortentwicklung der beruflichen Kompetenzen des Mitarbeiters ermöglichen und somit zur besseren Begegnung der beruflichen Herausforderungen beitragen. Die Weiterbildung darf keinen überwiegenden Belohnungscharakter haben.

R 19.7 LStR gilt weiterhin

Wie bisher führen berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers nicht zu Arbeitslohn, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden. Dies ist anzunehmen, wenn die Maßnahme die Einsatzfähigkeit des Mitarbeiters im Betrieb erhöhen soll. Ein Indiz hierfür ist die (wenigstens) teilweise Anrechnung auf die Arbeitszeit des Mitarbeiters.

Anhebung des Gesundheitsfreibetrags:
§ 3 Nr. 34 EStG

Seit einigen Jahren kann der Arbeitgeber betriebsinterne Maßnahmen der Gesundheitsförderung oder entsprechende Barleistungen für Maßnahmen externer Anbieter bis zu einem Betrag von € 500 im Kalenderjahr je Mitarbeiter steuerfrei lassen. Der Freibetrag wird ab 01.01.2020 auf € 600 im Kalenderjahr erhöht.

Geldwerte Vorteile aus der verbilligten Überlassung von Wohnungen:
§ 8 Abs. 2 Satz 12 EStG

Ab dem 01.01.2020 zufließende geldwerte Vorteile aus der verbilligten Überlassung von Wohnungen an Mitarbeiter sind steuerfrei, soweit das vom Mitarbeiter gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser

Beitragsleistungen des Arbeitgebers zu einer Gruppenunfallversicherung stellen keinen Arbeitslohn dar, wenn die Rechte aus dem Versicherungsvertrag allein dem Arbeitgeber zustehen. Dagegen sind sie als Arbeitslohn zu qualifizieren, wenn der Mitarbeiter den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann. Bisher konnten die Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung mit einem Steuersatz von 20 % pauschal versteuert werden, wenn der Durchschnittsbetrag ohne Versicherungssteuer € 62 im Kalenderjahr nicht überstieg. Diese Freigrenze wurde ab 2020 auf € 100 angehoben. Wird dieser überschritten, unterliegt der gesamte Betrag bei den versicherten Mitarbeitern dem individuellen Lohnsteuerabzug.

Erhöhung der Pauschalierungsgrenzen für Gruppenunfallversicherungen: § 40b Abs. 3 EStG



Eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 % des Arbeitslohns ist bei kurzfristig beschäftigten Mitarbeitern ab dem 01.01.2020 nur zulässig, wenn der

Anhebung der Pauschalierungsgrenzen bei kurzfristiger Beschäftigung (§ 40a Abs. 1 EStG)

durchschnittliche Arbeitslohn je Arbeitstag € 120 (bisher € 72) nicht übersteigt. Der pauschalierungsfähige durchschnittliche Stundenlohn wurde von € 12 auf € 15 erhöht.

kehr steuerfrei erstatten (§ 3 Nr. 15 EStG). Diese steuerfreien Zuschüsse und Sachbezüge sind auf die Entfernungspauschale anzurechnen und müssen daher ebenfalls in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung angegeben werden.

Neue Pauschalierungsmöglichkeit für kurzfristige Tätigkeit von Mitarbeitern aus dem Ausland: (§ 40a Abs. 7 EStG)

Wenn ein inländisches Unternehmen im Ausland eine Betriebsstätte anstelle einer Tochtergesellschaft als ausländische Niederlassung unterhält, bleibt sie zivilrechtlicher Arbeitgeber der in den ausländischen Betriebsstätten angestellten Mitarbeiter. Reisen diese Mitarbeiter ins Inland, ist das inländische Stammhaus als Arbeitgeber verpflichtet, Lohnsteuer abzuführen. Dies gilt sowohl in den Fällen, in denen die Mitarbeiter im Stammhaus tätig werden, als auch bei Tätigkeiten im gesamten Bundesgebiet, z.B. bei Kunden und beruflichen Veranstaltungen. Ab 2020 kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf den Abruf der ELStAM die Lohnsteuer für Bezüge von kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten beschränkt steuerpflichtiger Mitarbeiter, die einer ausländischen Betriebsstätte dieses Arbeitgebers zugeordnet sind, mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % des Arbeitslohns erheben. Eine kurzfristige Tätigkeit in diesem Sinne liegt nur vor, wenn die im Inland ausgeübte Tätigkeit 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt.

Alternativ kann der Arbeitgeber auf die Steuerfreiheit des § 3 Nr. 15 EStG verzichten und stattdessen die Aufwendungen für das Job-Ticket mit einem Steuersatz von 25 % pauschal versteuern. Dieses Wahlrecht ist je Mitarbeiter einheitlich für alle Bezüge, die unter § 3 Nr. 15 EStG fallen würden, auszuüben. Eine Anrechnung der pauschal besteuerten Beträge auf die Entfernungspauschale entfällt, so dass eine Angabe in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung nicht erforderlich ist.

Diese Pauschalierung mit 25 % ist auch für Fälle der Gehaltsumwandlung möglich, so dass der Arbeitgeber bei mittels Entgeltumwandlung finanzierten Sachbezügen im Zusammenhang mit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (inkl. Sammelpunkt und weiträumiges Tätigkeitsgebiet) künftig zwischen

- der bisherigen Pauschalbesteuerung mit 15 % (mit Anrechnung auf die Entfernungspauschale) und
- der neuen Pauschalbesteuerung mit 25 % ohne Minderung der Entfernungspauschale

wählen kann. Beide Pauschalbesteuerungen führen zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SVEV).

Auch bei Gehaltsumwandlung



Neue Pauschalierungsmöglichkeit für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte: § 40 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG

Seit dem 01.01.2019 kann der Arbeitgeber den Mitarbeitern Zuschüsse für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr und sonstige Fahrten im öffentlichen Personennahver-

Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung



Ihr Kontakt



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



Verpflegungspauschalen
bei Inlandsreisen

Kurznews

5e | Neue Verpflegungspauschalen ab 01.01.2020 |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Ab dem 01.01.2020 werden in § 9 Abs. 4a Satz 3 EStG die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen im Inland wie folgt angehoben:

Bei Zwischentagen einer
mehrtägigen Auswärtstätigkeit
von € 24 auf € 28

Für An- und Abreise einer mehrtägigen
Auswärtstätigkeit mit Übernachtung
von € 12 auf € 14

Für eintägige Auswärtstätigkeiten
ohne Übernachtung
von € 12 auf € 14

Arbeitgeber können diese neuen Beträge für Reisetage ab dem 01.01.2020 steuerfrei erstatten. Soweit die Beträge nicht vom Arbeitgeber erstattet werden, können die Mitarbeiter die Beträge in der Einkommensteuererklärung als Werbungskosten geltend machen.

Die neuen Beträge sind auch für die Kürzung der Verpflegungspauschalen maßgebend, wenn der Mitarbeiter anlässlich oder während seiner Dienstreise vom Arbeitgeber oder auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten eine Mahlzeit erhält. In diesen Fällen müssen die (steuerfrei möglichen) Verpflegungspauschalen um 20 % bzw. 40 % der für eine 24-stündige Abwesenheit möglichen Pauschalen gekürzt werden. Die Kürzungsbeträge betragen somit ab dem 01.01.2020 bei Inlandsreisen

- Für ein Frühstück
€ 5,60 (bisher € 4,80)
- Für ein Mittag- oder Abendessen
€ 11,20 (bisher € 9,60)

Die für 2020 geltenden Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei Dienstreisen ins Ausland und doppelten Haushaltsführungen im Ausland hat das BMF mit Schreiben vom 15.11.2019 bekanntgemacht.

Auslandsreisekosten:
BMF vom 15.11.2019

5f | Amtliche Sachbezugswerte für Mahlzeiten im Jahr 2020 |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Zum 01.01.2020 wurden die amtlichen Sachbezugswerte für Mahlzeiten auf folgende Beträge erhöht

- für ein Mittag- oder Abendessen
€ 3,40
(Wert für 2019 € 3,30)
- für ein Frühstück
€ 1,80
(Wert für 2019 € 1,77)

Diese Werte gelten z.B. für Mahlzeiten, die der Arbeitgeber arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an seine Belegschaft abgibt (z.B. Kantinenmahlzeiten, Essensgutscheine oder Restaurantchecks). Der Arbeitgeber darf die Steuer auf den geldwerten Vorteil pauschal mit 25 % erheben. Macht er von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch, gehört die Vergünstigung nicht zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt.



Kurznews

5g | Langzeitvergütungsmodelle – Anwendung der Fünftelregelung |

Autor: Eduard Koschuchovski, Düsseldorf

Hessisches Finanzgericht
vom 11.04.2019
(AZ: 6 K 306/18)

Im Streitfall etablierte die Klägerin, eine AG, ein sog. „Long Term Incentive Modell“ (LTI), nach dem bestimmten Führungskräften zusätzliche Vergütungen ausgezahlt werden sollten. Die Höhe der Vergütungen bestimmte sich nach dem mehrjährigen „Performance-Zeitraum“ sowie nach dem durchschnittlichen Geschäftserfolg innerhalb dieses mehrjährigen Zeitraums.

Das Hessische Finanzgericht teilte diese Meinung nicht. Die Zusammenballung aus Vergütungen aus dem LTI zähle zu den außerordentlichen Einkünften und führe somit zu der ermäßigten Besteuerung gem. der Fünftelregelung. Nicht die jährliche Teilnahme am LTI sei relevant, sondern der mehrjährige „Performance-Zeitraum“, der im Streitfall vier Jahre betrug. Somit seien die Voraussetzungen der Fünftelregelung erfüllt.

Finanzgericht sieht alle Voraussetzungen von § 34 EStG als erfüllt an

Klassifizierung als jährliche Bonuszahlung durch Finanzamt

Das Finanzamt lehnte die Anwendung der Fünftelregelung ab. Da die Teilnahme an diesem Programm jährlich möglich war, liege eine jährliche Bonuszahlung vor, so dass die mehrjährige Tätigkeit i.S.v. § 34 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht mehr erfüllt sei.

Der BFH muss nun prüfen, ob ein Langzeitvergütungsmodell tatsächlich unter die tarifliche Begünstigung gem. der Fünftelregelung fällt.

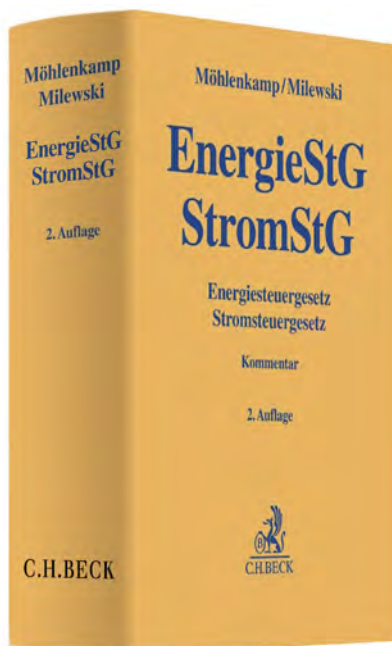
Ihr Kontakt



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

Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz

Autoren: Dr. Karen Möhlenkamp/Knut Milewski



Einmalig kompakt

Die 2. Auflage dieses Werks ist die vollständige Kommentierung des Energie- und Stromsteuergesetzes in einem handlichen Band. Konzipiert für die tägliche Rechtspraxis verschafft der neue Kommentar dem Praktiker eine schnelle und weitreichende Orientierung in diesem komplexen Rechtsgebiet. Der Fokus liegt dabei auf den praxisrelevanten Rechtsfragen, die besonders intensiv behandelt werden.

Kommentar

2. Auflage 2020.

Umfang: 1100 Seiten

In Leinen, Format 12,8 x 19,4 cm

C.H. BECK. ISBN 978-3-406-69187-4

6a | Neufassung der GoBD – die Zweite! | Autor: StB Henning Burlein, München

Key Facts

- Vereinfachung bei der Nutzung von sog. Mehrstücken am Beispiel des elektronischen Kontoauszugs.
- Erleichterung bei der Aufbewahrung unternehmenseigener Formate (sog. Inhouse-Formate).
- Elektronisch bildliches Erfassen und Aufbewahren ist zukünftig auch durch dezentrales Scannen und mittels Einsatzes von sog. Foto-Apps erlaubt – sogar im Ausland.
- Klarstellung zur zeitlichen Erfassung von Geschäftsvorfällen gegenüber ihrem Buchungszeitpunkt.

re der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (BEG III) geschaffen wurde. Zusätzlich zu den GoBD hat das BMF als Hilfestellung für Unternehmen „Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung“ (sogenannter Z3-Zugriff) veröffentlicht. Inhaltlich gab es jedoch gegenüber der vorherigen Version zum GoBD-Schreiben vom 14.11.2014 keine Änderungen.

Die nachfolgend dargestellten Erleichterungen für Steuerpflichtige, welche zum Teil von großer praktischer Bedeutung sind, wurden bereits in der Juli-Version 2019 bekannt (vgl. auch WTS Journal 04/2019):

GoBD-Neufassung vom 28.11.2019



Das BMF hat am 28.11.2019 die Neufassung der „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht. Sie tritt mit Wirkung zum 01.01.2020 an die Stelle des BMF-Schreibens vom 14.11.2014. Es wird dabei nicht beanstandet, wenn Steuerpflichtige die Grundsätze des neuen GoBD-Schreibens auf Besteuerungszeiträume anwenden, die vor dem 01.01.2020 enden.

Es handelt sich bei der Veröffentlichung vom 28.11.2019 um die zweite Version der Neufassung der GoBD. Die erste Version (datiert auf den 11.07.2019) wurde am 18.07.2019 per BMF-Newsletter auf die Homepage des BMF gestellt (vgl. WTS Journal 04/2019). Sie wurde jedoch kurze Zeit später wieder von der Homepage des BMF entfernt.

Erfreulicherweise sind in der zweiten Version die Änderungen und Ergänzungen zum Thema „Elektronische Aufbewahrung/mobiles Scannen“ weiterhin unverändert enthalten (vgl. Rz. 130 ff.). Zudem wurde in Rz. 164 die neue Regelung zu Erleichterungen bei der Vorhaltung von Datenverarbeitungssystemen für steuerliche Zwecke (Zugriff Z3 bei einem Wechsel des Datenverarbeitungssystems oder im Fall der Auslagerung von Daten, § 147 Abs. 6 AO) aufgenommen, die mit dem Dritten Gesetz zur Entlastung insbesonde-

Durch die einheitliche Begrifflichkeit „bildliches Erfassen“ (statt bisher „Scannen“) wird aktuellen technischen Entwicklungen zum Fotografieren Rechnung getragen. Damit sind auch die notwendigen Rahmenbedingungen für ein sogenanntes mobiles ersetzendes Scannen gesetzt worden. Derartige Fotografien dürfen trotz der weiterhin bestehenden gesetzlichen Vorgabe „im Inland“ (§ 146 Abs. 2 Satz 1 AO) auch im Ausland erstellt werden (z.B. auf einer ausländischen Dienstreise). Somit gelten für das Fotografieren die gleichen Anforderungen an eine zu erstellende Organisationsanweisung wie bisher schon bei der elektronischen Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang).

Im bisherigen GoBD-Schreiben vom 14.11.2014 wurde vorgegeben, dass bei der Umwandlung von elektronischen Originaldateien in eigene Formate beide Versionen aufzubewahren waren. Die konvertierte Version musste unter dem gleichen Index wie das Original verwaltet werden und als solche entsprechend gekennzeichnet sein. Das neue GoBD-Schreiben vom 28.11.2019 gewährt nunmehr die Erleichterung, dass zukünftig unter bestimmten Voraussetzungen nur die konvertierten Inhouse-Formate mit derselben oder höherer maschineller Auswertbarkeit als die Ursprungsdateien aufbewahrt werden müssen. Eine der zu erfüllenden Voraussetzungen ist zum einen, dass die Konvertierung durch eine hinreichende Verfahrensdokumentation

Bildliche Erfassung durch mobile Geräte ist zulässig

Vereinfachung bei der Aufbewahrung i.Z.m. Inhouse-Formaten

beschrieben wird und zum anderen, dass durch die Konvertierung die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff uneingeschränkt gewährleistet werden kann (vgl. Rz. 135).

Alleinige Aufbewahrungspflicht der strukturierten Daten bei sog. Mehrstücken



Werden beispielsweise über eine Online Banking- oder Zahlungsdienstschnittstelle strukturierte Daten (einzelne Kontobewegungen) abgerufen, reicht die Aufbewahrung eben dieser jetzt aus. Inhaltsgleiche, „bildhafte“ Dokumente (z.B. PDF-Kontoauszüge oder Umsatzübersichten per Mail) müssen nicht mehr aufbewahrt werden. Voraussetzung ist jedoch, dass sich die strukturierten Daten mindestens gleich oder höherwertig auswerten lassen als das „bildhafte“ Belegdokument.



Bei der Aufbewahrung von Hybrid-Formaten wie ZUGFeRD kommt es auf Grund der Neufassung vom 28.11.2019 auf die tatsächliche Verarbeitung an. Im Falle der Weiterverarbeitung der XML-Datei obliegt auch diese der Belegfunktion und Aufbewahrungspflicht. Eine isolierte Aufbewahrung der XML-Datei wird in diesem Fall als ausreichend angesehen. Werden jedoch die nachgelagerten Prozesse durch das bildhafte Dokument (PDF) belegt, so sind für Zwecke der maschinellen Auswertbarkeit beide ZUGFeRD-Bestandteile (PDF + XML) nach wie vor vorzuhalten, wie in der bisherigen GoBD-Fassung vom 14.11.2014 vorgegeben.

Fokus auf Einzelaufzeichnungspflicht und Zeitnähe

Im Hinblick auf die gesetzliche Pflicht zur Einzelaufzeichnung von baren Geschäftsvorfällen werden die Grundsätze zur Einzelaufzeichnungspflicht und zur Zeitnähe

ihrer Erfassung – nicht ihrer Buchung - in der Neufassung der GoBD konsequenterweise ergänzt bzw. konkretisiert. Es wird zudem auch klargestellt, dass bare und unbare Geschäftsvorfälle nur kurzfristig gemeinsam in einem Grundbuch festgehalten werden dürfen, was insbesondere für Betriebe mit gemischten Zahlungsarten (z.B. Restaurants, Hotels) eine Erleichterung mit sich bringt. Mit dieser Klarstellung wird der geübten Praxis bei Kleinunternehmen bzw. kleineren Mittelständlern Rechnung getragen.

Gegenüber dem GoBD-Schreiben vom 14.11.2014 gewährt das neue GoBD-Schreiben vom 28.11.2019 dahingehend eine Erleichterung, dass es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend ist, wenn nach Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff (= Datenträgerbereitstellung) zur Verfügung gestellt wird, sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde. Diese Änderung folgt der kürzlich im Rahmen des Dritten Bürokratieentlastungsgesetzes vorgenommenen Änderung des § 147 Abs. 6 AO.

Eine Klarstellung wurde in Rz. 64 vollzogen. Danach muss die Rückbeziehbarkeit einer Korrektur- bzw. Stornobuchung auf die ursprüngliche Buchung im Buchführungssystem zwingend gegeben sein.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die GoBD-Neufassung vom 28.11.2019 für den Steuerpflichtigen in einigen Bereichen wesentliche Verbesserungen i.S.v. Erleichterungen hinsichtlich der Erfüllung der GoBD mit sich bringt. So wurden überzogene Anforderungen entschärft, wie z.B. die redundante Datenerhaltung im Bereich der Inhouse-Formate. Auch wurde der neueren technischen Entwicklung Rechnung getragen, wie bei der nunmehr explizit zulässigen Fotografie zur bildlichen Erfassung von Papierbelegen. Es bleibt zu hoffen, dass sich die Finanzverwaltung mit dem Ziel einer für die Steuerpflichtigen maßvollen Anwendung der GoBD auch in Zukunft offen zeigt für Änderungsbedarf, der von der Wirtschaft erkannt wird.

Erleichterung der Aufbewahrungsvorschriften bei Systemmigrationen und Datenauslagerungen

Klarstellungen zu Stornobuchungen

Bewertung und Ausblick



Ihr Kontakt



StB Henning Burlein,
München,
henning.burlein@wts.de

6b | **Registrierkassenpflicht: Jetzt kommt es drauf an!** |

Autoren: RA/StB Dr. Klaus Dumser und StB Christian Schöler, beide Nürnberg

Key Facts

- Seit 01.01.2020 müssen elektronische Kassensysteme grundsätzlich mit einer sogenannten technischen Sicherungseinrichtung (TSE) ausgestattet sein.
- Umsetzungsdruck für Unternehmen besteht trotz Nichtbeanstandungsregelung des Gesetzgebers für TSE-Implementierung bis 30.09.2020.
- Zusätzliche Belegausgabepflicht und Registrierpflicht von Kassensystemen.
- Bei Verstößen drohen Bußgelder bis zu € 25.000.

Kassennachschau bereits seit 2018 möglich

Die gesetzlichen Neuregelungen rund um elektronische und auch offene Kassensysteme treiben Handel und Gastronomie seit einigen Jahren um. Seit Anfang 2018 haben die Behörden ein unangemeldetes Prüfungsrecht für Kassen und dürfen sich jederzeit Zugriff auf die Kassendokumentation verschaffen. Für die sogenannte Kassennachschau ist keine Ankündigung erforderlich. Mit dem Instrument der Kassennachschau und der Verfügbarkeit der Kassendaten für den Prüfer hat das Finanzamt weitere Auswertungsmöglichkeiten. Zudem kann, wenn die bei der Kassennachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, ohne vorherige Prüfungsanordnung unmittelbar zu einer Außenprüfung übergegangen werden.

Anwendung der GoBD

Dabei sind Händler bereits seit langem verpflichtet, ihre Geschäftsvorfälle, etwa Eingangs- und Ausgangsumsätze, Stornierungen, Trinkgelder oder Entnahmen, laufend einzeln zu erfassen und seit 2002 müssen die digital erfassten Grunddaten generell auch in maschinell auswertbarer Form gespeichert werden. Zudem müssen auch die Händler die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff und den Aufbewahrungsfristen (GoBD) einhalten. Die Aufzeichnungspflichten und auch die Kassennachschau betreffen alle Kassen – offene Ladenkassen genauso wie elektronische Kassen und Registrierkassen.

Eine grundsätzliche Pflicht zur Umstellung auf Registrierkasse oder elektronische Kasse besteht in Deutschland aber auch nach dem 01.01.2020 nicht. Eine offene Ladenkasse ist und bleibt also weiter zulässig.

Keine Pflicht zur Umstellung auf Registrierkasse

Was ist neu seit 2020?

1. Einführung der Technischen Sicherungseinrichtung

Seit 01.01.2020 ist eine vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zertifizierte Sicherungseinrichtung für elektronische Kassensysteme verpflichtend, um Manipulationen an Aufzeichnungen zu verhindern. Das Problem: Noch ist keine zertifizierte technische Sicherungseinrichtung (TSE) für elektronische Kassen auf dem Markt. Diese Situation hat den Einzelhandel verunsichert. Mit der Entscheidung, Verstöße bis Ende September 2020 nicht zu ahnden, hat das BMF nun für Klarheit gesorgt. Diese Vorgabe gilt für alle elektronischen und computergestützten Kassensysteme oder Registrierkassen, die als elektronische Aufzeichnungssysteme fungieren. Fahrscheinautomaten und -drucker, elektronische Buchhaltungssysteme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter sowie Geld- und Warenspielgeräte sind von der Regelung ausgenommen.

Durch BSI zertifizierte TSE verpflichtend

BMF vom 06.11.2019 mit Nichtbeanstandungsregel bis 30.09.2020



Die Nichtbeanstandungsregelung gilt allerdings nur für Kassen, die nachträglich mit einer TSE aufgerüstet werden können, so sie denn auf dem Markt verfügbar sind. Im Dezember 2019 hat das zuständige BSI die ersten beiden Zertifikate ausgestellt.

Nicht aufrüstbare Altkassen, die zwischen 26.11.2010 und 31.12.2019 gekauft wurden und die den gesetzlichen Anforderungen vom 01.01.2017 entsprechen, können noch in einer Übergangsphase bis 31.12.2022 eingesetzt werden. Hingegen dürfen nicht aufrüstbare Kassen, die vor dem 26.11.2010 gekauft wurden, nicht mehr verwendet werden.

Übergangsfrist für „Altkassen“



2. Meldepflicht für elektronische Kassen

Neben der Einführung der TSE sind Händler ab dem Jahr 2020 verpflichtet, ihre Kassensysteme zu registrieren. Es besteht eine Meldepflicht für alle Kassen. Die Meldepflicht bestand eigentlich bis zum

Registrierungspflicht für Kassensysteme

31.01.2020. Diese Frist wurde nun aber verschoben, denn auch hier stehen die nötigen Rahmenbedingungen noch nicht bereit: Die Plattform zur An- und Abmeldung der Kassensysteme ist noch nicht live. Also gibt es eine „Schonfrist“ für den Handel.

3. Belegausgabepflicht

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass bereits seit Januar 2020 die sog. Belegausgabepflicht bei der Verwendung elektronischer Kassensysteme besteht. Händler müssen also sicherstellen, dass am Ende einer Transaktion immer ein Kassenzettel ausgegeben wird. Offene Ladenkassen sind aber von dieser Regelung nicht betroffen. Stimmt der Kunde zu, ist es ausreichend, den Beleg in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen. Nicht ausreichend ist es aber, den Beleg nur im Display sichtbar zu machen. Für den Kunden begründet die Belegausgabepflicht – anders als in einigen anderen Ländern – aber keine Verpflichtung, den Beleg auch entgegenzunehmen.

Folgen bei Verstößen

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen wurden in Bezug auf § 146a AO die Ordnungswidrigkeitenvorschriften des § 379 AO durch drei neue Tatbestände erweitert. Demnach drohen bei Verstößen gegen die Aufzeichnungspflichten oder die Verpflichtung zum Schutz der Aufzeichnungen durch eine wirksame TSE Bußgelder in Höhe von bis zu € 25.000.

Welche Aufgaben stehen 2020 an?

Mit diesen Praxishinweisen gehen Sie das Thema strukturiert an:

- Stimmen Sie sich eng mit den Herstellern der elektronischen Kassensysteme ab, wann die Software für die Sicherungseinrichtung verfügbar ist und ob für Altkassen eine Übergangsfrist bis 31.12.2022 in Anspruch genommen werden kann.
- Stellen Sie sicher, dass Sie spätestens bis Ende September 2020 ein zertifiziertes TSE-Modul implementiert haben, wenn Sie die Übergangsfrist für Altkassen nicht in Anspruch nehmen können.
- Nutzen Sie die Gelegenheit, um ihre Kasselführung auf den Prüfstand zu stellen.
- Überprüfen Sie Ihre vorhandenen Verfahrensdokumentationen und adaptieren Sie diese bei Bedarf.
- Verfolgen Sie genau, wann die Online-Plattform für die Anmeldung der Kassensysteme verfügbar ist und legen Sie ein Vorgehen zur An- und Abmeldung Ihrer Kassensysteme fest.
- Definieren Sie geeignete Prozesse und regeln Sie Verantwortlichkeiten, um sicherzustellen, dass die Meldepflicht für elektronische Kassen eingehalten wird.
- Stellen Sie sicher, dass alle Mitarbeiter über die Belegausgabepflicht informiert sind.
- Geben Sie Regeln vor, damit Ihre Mitarbeiter genau wissen, wie bei einer Kassennachschau zu verfahren ist.

Praxishinweise



Pflicht zur Ausgabe,
nicht zur Mitnahme



Erweiterung des
Ordnungswidrig-
keitenkatalogs

Ihr Kontakt



RA/StB Dr. Klaus
Dumser, Nürnberg,
klaus.dumser@
wts.de



Kurznews

6c | AdV wegen ernstlicher Zweifel an Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen bereits ab Januar 2012 |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BMF vom 27.11.2019

Mit BMF-Schreiben vom 27.11.2019 hat die Finanzverwaltung das bisherige BMF-Schreiben vom 14.12.2018 zur Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Verzinsung nach § 233 AO in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geändert. Der VIII. Senat des BFH hatte mit Beschluss vom 04.07.2019 unter Bezugnahme auf die Beschlüsse vom 25.04.2018 (AZ: IX B 21/18) und vom 03.09.2018 (AZ: VIII B 15/18) entschie-

den, dass die Vollziehung eines Bescheids über die Festsetzung von Aussetzungszinsen für Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2012 auszusetzen ist. Dem folgend wird die bisherige Verwaltungsanweisung, die Vollziehung von Zinsfestsetzungen für Verzinsungszeiträume ab dem 01.04.2012 wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO auf Antrag auszusetzen, auf Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2012 ausgeweitet.

BFH vom 04.07.2019
(AZ: VIII B 128/18)

Ihr Kontakt



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

7a | BFH setzt seine geänderte Rechtsprechung zu unbesicherten Konzernfinanzierungen fort | Autor: StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp, Düsseldorf

DEUTSCHLAND



Key Facts

- BFH veröffentlicht weitere Urteile zur Fremdüblichkeit von Konzernfinanzierungen.
- Konzernrückhalt wird weiterhin grundsätzlich als nicht fremdübliche Sicherheit eingestuft.
- Allerdings scheint der BFH im Einzelfall zu prüfen, ob fremde Dritte ein entsprechendes Darlehen auch ohne Sicherheiten gegeben hätten.

drei Entscheidungen vom 19.06.2019, vgl. AZ: I R 32/17, I R 54/17 (NV) sowie I R 5/17 (NV).

Im Urteilsfall I R 32/17 war die Klägerin, eine inländische Kapitalgesellschaft, im Streitjahr (2005) an in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt. Die Klägerin und mit dieser gemäß §§ 14 ff. KStG verbundene Organgesellschaften gewährten verschiedenen nachgeordneten (in Frankreich und den USA ansässigen und jeweils nicht organschaftlich verbundenen) Gesellschaften Darlehen. Diese waren überwiegend festverzinst. In einem Fall wurde statt eines festen Zinssatzes als Gegenleistung eine jährliche Beteiligung in Höhe von 12,5 % am Bilanzgewinn der nachgeordneten Gesellschaft, begrenzt durch einen Höchstbetrag in Höhe von 25 % des Darlehensvolumens, festgeschrieben. Sicherheiten wurden sowohl im Fall der festverzinslichen Darlehen als auch des variablen Darlehens nicht vereinbart. Im Streitjahr schrieb die Klägerin diese Darlehen gewinnmindernd ab.

BFH vom 19.06.2019 (AZ: I R 32/17)

Darlehensverzinsung i.H.v. 12,5 % des Bilanzgewinns



Aufgabe des Rückhalts im Konzern

Mit im Mai 2019 veröffentlichtem Urteil vom 27.02.2019 (AZ: I R 73/16) vollzog der BFH hinsichtlich seiner bisherigen Rechtsprechung eine Kehrtwende gleich in mehreren Punkten: Zum einen urteilte er, dass Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich von § 1 Abs. 1 AStG nicht auf bloße Preisberichtigungen beschränke (sog. Sperrwirkung), sondern auch die steuerliche Korrektur der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung ermögliche. Zum anderen stehe auch der sog. Konzernrückhalt der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung nicht entgegen. Dieser beschreibe lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringe die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Der Konzernrückhalt sei nicht wie eine aktive Einstandsverpflichtung mit der Folge einer fremdüblichen (werthaltigen) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs zu werten.

Zudem übertrug die Klägerin im Streitjahr Wirtschaftsgüter zu Buchwerten auf eine maltesische Tochterkapitalgesellschaft, deren Alleingesellschafterin sie war, und brachte die Anteile an dieser Gesellschaft gemäß § 23 Abs. 4 UmwStG ebenfalls zu Buchwerten im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine weitere in Malta ansässige Kapitalgesellschaft ein.

Das Finanzamt rechnete die Gewinnminderungen aufgrund der Teilwertabschreibungen außerbilanziell wieder hinzu und erhöhte den Bilanzansatz für die übertragenen Wirtschaftsgüter. Die Klage hiergegen hatte in erster Instanz überwiegend Erfolg.

Der BFH hob nun das Urteil der Vorinstanz auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Die tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz reichten nicht aus, um beurteilen zu können, ob die Gewinnminderungen, die auf den Teilwertabschreibungen der Darlehen

Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA eingeschränkt



Am 05.09.2019 veröffentlichte der BFH dann zwei weitere Urteile vom 27.02.2019 (AZ: I R 51/17 und I R 81/17) und verfestigte damit wie angekündigt die Änderung seiner Rechtsprechung. Danach wird die Korrektur einer Gewinnminderung, die auf eine fremdübliche Besicherung zurückzuführen ist, nicht mehr durch Art. 9 OECD-MA gesperrt.

Weitere BFH-Urteile zur Fremdüblichkeit von Konzernfinanzierungen

Nunmehr veröffentlichte der BFH zu dieser Thematik und in diese Richtung nochmals

und auf dem Buchwertansatz der auf die maltesische Tochtergesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter beruhen, gemäß § 1 Abs. 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren sind.

Unbesichertes Darlehen von fremden Dritten an die Muttergesellschaft nicht Maßstab für interne Konzernfinanzierung



Ergänzend zu seinen bisherigen Entscheidungen stellt der BFH klar, dass auch bei variabler Verzinsung grundsätzlich keine abweichenden Maßstäbe zur Fremdüblichkeit gelten. Insbesondere werde zu prüfen sein, ob ein fremder Dritter angesichts der konkreten Ertragssituation der darlehensnehmenden Gesellschaft bereit gewesen wäre, eine entsprechende Vereinbarung einzugehen. Die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft könne eine Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab der fremdüblichen Kreditgewährung nicht ersetzen.

Geschäftsbeziehung nach § 1 AStG a.F. klargestellt

Darüber hinaus hat der BFH zu der Frage Stellung genommen, ob verdeckte Einlagen Geschäftsbeziehungen i. S. d. § 1 Abs. 4 AStG in der Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16.05.2003 sind. Hiernach waren Geschäftsbeziehungen jede den Einkünften zu Grunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die nicht eine gesellschaftsvertragliche Beziehung ist. Nach Auffassung des BFH schließt eine verdeckte Einlage den Tatbestand von § 1 AStG nicht aus. Entscheidend sei, ob der im Streit stehenden Übertragung der Wirtschaftsgüter eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt. Dies setze wiederum voraus, dass die Übertragung nicht nur (formal) zu den gesellschaftsvertraglichen Abreden gehöre, sondern auch zu einer Änderung der Gesellschafterstellung (z. B. Änderung der Beteiligungshöhe oder der Mitgliedsrechte) führe. Dies habe das Finanzgericht auf Basis des maltesischen Gesellschaftsrechts zu klären. Die Frage der Anwendung von § 1 AStG war unbe-

schadet der Regelungen in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG entscheidungserheblich. Zwar käme danach möglicherweise auch eine Korrektur über den Bilanzansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert in Betracht. Dies würde jedoch zu einer Sofortbesteuerung von in der Bundesrepublik Deutschland entstandenen und nicht realisierten Wertzuwächsen und damit zu einer Steuerbelastung führen, die nach der Rechtsprechung des EuGH zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch eine Stundungsmöglichkeit abzumildern wäre. Eine solche Stundungsmöglichkeit sehe die Regelung des § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG indes nicht vor.

Zu der Frage der Fremdüblichkeit einer Darlehensvergabe ohne werthaltige Sicherheiten hat der BFH in dem zweiten Urteil weitere Hinweise gegeben. Bei dem zur Anschubfinanzierung eines neu gegründeten Unternehmens gewährten und mit 6,5 % verzinsten Kontokorrentdarlehens erschien es dem BFH ausgeschlossen, dass ein fremder Dritter dieses ohne werthaltige Sicherheiten gegeben hätte. Da der wirtschaftliche Erfolg des Darlehensnehmers nicht einmal ansatzweise erkennbar war, hielt der Senat das Ausfallrisiko durch die 6,5 % Verzinsung nicht für kompensiert.

Auch in dem dritten Urteil entschied der BFH, dass aufgrund der Vermögenssituation des Darlehensnehmers ein fremder Dritter das konkrete Darlehen (mit einer unbestimmten Zinsabrede) nur gegen werthaltige Sicherheiten gewährt hätte.

Im Ergebnis scheint der BFH die Gewährung von Sicherheiten bei Konzerndarlehen nicht als zwingende Voraussetzung anzuwenden, sondern im Einzelfall mit der Bonität des Darlehensnehmers und der Zinsvereinbarung abzuwägen.

BFH vom 19.06.2019
(AZ: I R 54/17 NV)



Darlehensvergabe ohne Sicherheiten im Konzern?

BFH vom 19.06.2019
(AZ: I R 5/17 NV)

Ihr Kontakt

.....



**StB/FBistR Prof.
Dr. Axel Nientimp,
Düsseldorf,
axel.nientimp@
wts.de**

.....

7b | Neue Regeln für grenzüberschreitende Mobilität von Arbeitnehmern |
Autoren: RA Dr. Philipp Besson und RAin Julia Steiner, LL.M., beide München

DEUTSCHLAND



Keine Vereinfachung bei Dokumentation und Ermittlung des Arbeitslohns

Key Facts

- Neuer § 40a Abs. 7 EStG ab 01.01.2020.
- Pauschsteuersatz von 30 % für ausländische Betriebsstättenreisende.
- Definition „18 zusammenhängende Tage“ unklar.
- Keine Vereinfachung bei Dokumentation der Reisetage und Ermittlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns.
- Keine Berücksichtigung von Freibeträgen.

20.12.2019 bereits um Stellungnahme gebeten.

Unabhängig davon entfällt durch die Neuregelung dennoch nicht der Aufwand, alle Reisen nach Deutschland zu dokumentieren. Der Arbeitgeber hat den auf diese Inlandsreisen entfallenden ausländischen Arbeitslohn nach deutschem Recht zu ermitteln und zu dokumentieren. Dies gilt auch für mehrjährige Vergütungselemente. Eine Vereinfachung ist hier nicht erkennbar.

Keine Berücksichtigung monatlicher Freibeträge



Rechtsänderung bei grenzüberschreitender Mobilität

Im Januar 2020 sind einige wichtige Rechtsänderungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Mobilität von Arbeitnehmern in Unternehmen in Kraft getreten. Auf eine möchten wir an dieser Stelle besonders hinweisen:

§ 40a Abs. 7 EStG

Im Dritten Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratieentlastungsgesetz) wurde in § 40a EStG ein neuer Absatz 7 angefügt.

Vereinfachte Lohnsteuererhebung?

Die neue Regelung soll nach der Gesetzesbegründung die Lohnsteuererhebung bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern vereinfachen, ohne dabei das Lohnsteueraufkommen zu schmälern.

Pauschsteuersatz von 30 % für ausländische Betriebsstättenreisende

Der Arbeitgeber hat nach der Neuregelung die Möglichkeit, unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen die anteilige Lohnsteuer für die Bezüge von kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer einer ausländischen Betriebsstätte mit einem Pauschsteuersatz von 30 % des Arbeitslohns zu erheben. Dies gilt jedoch nur dann, wenn die kurzfristige Tätigkeit 18 zusammenhängende Arbeitstage im Inland nicht übersteigt.

Nach der Neuregelung ist jeder Arbeitstag in Deutschland mit 30 % zu besteuern. Damit entfällt die Möglichkeit, durch Stellung der Anträge auf beschränkte Steuerpflicht nach Lohnsteuerklasse 1 abzurechnen. Zu einer Versteuerung kam es bisher – aufgrund der Berücksichtigung des monatlichen Grundfreibetrags in Höhe von zuletzt € 850 – oft erst nach mehreren monatlichen Aufenthaltstagen. Bei Durchschnittsverdienern mit einem Arbeitslohn von € 4.000 blieben damit bis zu vier Reisetage im Monat unbesteuert.

30 % unabhängig von der Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohns

Bei der Prüfung, ob die Neuregelung vorteilhaft ist, ist auch zu bedenken, dass nach Überschreiten der monatlichen Freibeträge der Eingangsteuersatz erst bei 15 % liegt. Liegt also der zu unterwerfende Arbeitslohn noch im Bereich von unter 30 % Durchschnittssteuersatz, dürfte die Option der Pauschalversteuerung mit 30 % sehr oft wenig Sinn machen. Vor allem auch, da diese Pauschsteuer des Arbeitgebers oft nicht vom ausländischen Fiskus im Ausland angerechnet oder in anderer Weise berücksichtigt werden kann.

Allerdings kann die Regelung im Einzelfall günstiger sein, wenn keine Berücksichtigung in der ausländischen Steuererklärung erfolgt bzw. erfolgen soll und dadurch der Gross up in Deutschland vermieden werden kann.

Ihr Kontakt



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

Definition „18 zusammenhängende Arbeitstage“ unklar



Dabei ist zunächst unklar, wann die kurzfristige Tätigkeit im Inland 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt. Können damit ggf. mehrmals zusammenhängend 18 Tage im Kalenderjahr oder maximal 18 Tage im Kalenderjahr gemeint sein? Die Regelung ist hier nicht konkret. Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft haben das BMF mit Schreiben vom

Auch aufgrund des erhöhten administrativen Aufwands und der Notwendigkeit von Einzelfallprüfungen darf man mehr als gespannt sein, inwieweit die Arbeitgeber von der Neuregelung Gebrauch machen werden. Die Neuregelung ist erstmals für den Lohnsteuerabzug 2020 anwendbar.

StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch, München, StBin Daniela Holzrichter, Köln

Studie: Hinzurechnungsbesteuerung entsprechend ATAD I in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten

Im Oktober 2015 veröffentlichte die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ihre Empfehlungen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting, kurz BEPS).

ATAD I

Umsetzung der OECD-Empfehlungen innerhalb der EU

Um eine zeitnahe und konsistente Umsetzung der OECD-Empfehlungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten sicherzustellen, wurde am 12.06.2016 vom Rat der Europäischen Union die sog. Anti-Tax Avoidance Directive (Richtlinie 2016/1164, kurz ATAD) verabschiedet. Die ATAD enthält Regelungen zu den Themen

- Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen (Zinsschranke)
- Wegzugsbesteuerung
- Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch
- Hinzurechnungsbesteuerung
- Hybride Gestaltungen

Die ATAD-Richtlinie legt lediglich ein Mindestschutzniveau gegen schädliche Steuervermeidungspraktiken fest. Den Mitgliedstaaten wird daher bei der Ausgestaltung der nationalen Regelungen ein gewisser Spielraum eingeräumt.

Die Mitgliedstaaten hatten die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen, die Neuregelungen sind seit dem 01.01.2019 anzuwenden. Im Rahmen einer Studie zum Stand der Implementierung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung in den EU-Mitgliedstaaten wurden unsere Mitgliedsfirmen der WTS Global zur Umsetzung der EU-Vorgaben in ihren jeweiligen Staaten befragt (Stand 01.01.2019).

Unsere Studie

Zum 01.01.2019 hatten mit zwei Ausnahmen die Mitgliedstaaten entsprechende Regelungen zur Umsetzung der ATAD in nationales Recht erlassen. Wir werden die Studie laufend aktualisieren, um die weitere Entwicklung in sämtlichen Mitgliedstaaten entsprechend vollständig abzubilden.

Einige Staaten verfügten bereits vor Erlass der ATAD über eigene Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung; die meisten der 28 Mitgliedstaaten standen allerdings vor der Herausforderung der erstmaligen Einführung entsprechender Vorschriften. Lediglich zwei Staaten haben keine Anpassungen der bestehenden Vorschriften zum 01.01.2019 vorgenommen: Deutschland und Frankreich. Bezüglich Deutschland wird mit einer kurzfristigen Anpassung gerechnet. Frankreich hingegen geht von einer weitestgehenden ATAD-Konformität der bestehenden Regelungen aus und damit davon, dass eine Anpassung nicht zwingend notwendig sei.

Hinzurechnungsbesteuerung im Detail

Gemäß Beobachtungen der OECD verlagern multinationale Unternehmensgruppen zunehmend Einkünfte an in Niedrigsteuergeländern ansässige Tochterunternehmen. Zur Verhinderung dessen sollen die in der ATAD festgelegten Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung eine Zurechnung dieser Einkünfte zurück



an die Muttergesellschaft bewirken, die diese dann in ihrem steuerlichen Ansässigkeitsstaat versteuert.

Die Regelungen greifen gemäß Artikel 7 ATAD, wenn (i) ein inländisches Unternehmen, welches der Körperschaftsteuer unterliegt, eine ausländische juristische Person oder Betriebsstätte *beherrscht* und (ii) dieses beherrschte ausländische Unternehmen einer *niedrigen Besteuerung* unterliegt.

Ein Unternehmen unterliegt einer *niedrigen Besteuerung*, wenn seine Körperschaftsteuerbelastung weniger als die Hälfte der Steuerbelastung ausmacht, der es entsprechend dem Steuersystem im Sitzstaat der Muttergesellschaft unterliegen würde.

Die der Muttergesellschaft zuzurechnenden Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens sind nach den Körperschaftsteuervorschriften des

Sitzstaats der Muttergesellschaft und unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu ermitteln. Grundsätzlich erfolgt eine anteilige, der Beteiligung der Muttergesellschaft an dem beherrschten ausländischen Unternehmen entsprechende Zurechnung der Einkünfte (Ausnahmen sind zum Beispiel Belgien und die Slowakei, die nicht nur eine anteilige Hinzurechnung vorsehen).

Betroffene Einkünfte

Artikel 7 Abs. 2 ATAD bietet den EU-Mitgliedstaaten zwei Alternativen zur Umsetzung. In Alternative A werden die vom beherrschten ausländischen Unternehmen erzielten und thesaurierten Einkünfte in Kategorien unterteilt. Nur einige dieser Kategorien (passive Einkünfte) werden der Hinzurechnungsbefreiung unterworfen, wie zum Beispiel Dividenden-, Lizenz- und Zinseinkünfte. Zwecks Wahrung der EU-Freiheiten unterbleibt eine Hinzurechnungsbefreiung, wenn

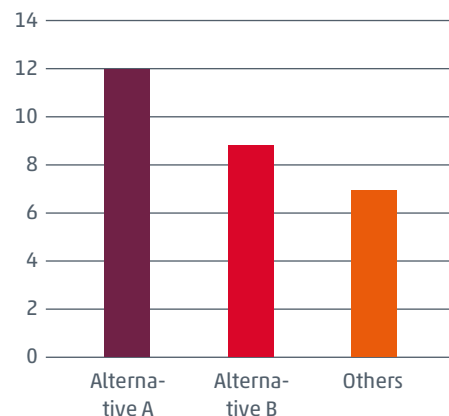


nachgewiesen werden kann, dass das beherrschte ausländische Unternehmen eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Es steht den Mitgliedstaaten frei, diese Ausnahmeregelung auch auf beherrschte ausländische Unternehmen außerhalb der EU auszuweiten.

Alternative B hingegen unterwirft thesaurierte Einkünfte aus unangemessenen Gestaltungen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der Hinzurechnungsbesteuerung.

Von den 28 Mitgliedstaaten wenden zwölf Alternative A an und neun haben sich für Alternative B entschieden. Großbritannien, Italien, die Niederlande und Spanien wenden beide Alternativen ergänzend neben- bzw. nacheinander an, Finnland und Portugal unterwerfen sämtliche niedrigbesteuerten Einkünfte ohne weitere Einschränkung der Hinzurechnungsbesteuerung und Deutschland wendet aktuell statt eines Passivkatalogs einen Aktivkatalog an.

Alternative art. 7 para 2 ATAD



Freigrenzen

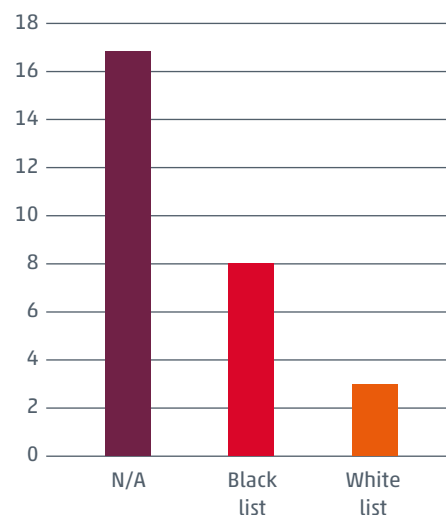
Bei Anwendung der Alternative A können die Mitgliedstaaten beherrschte ausländische Unternehmen von der Hinzurechnungsbesteuerung ausnehmen, wenn deren passive Einkünfte ein Drittel oder weniger ihrer gesamten Einkünfte ausmachen. Bei Anwendung von Alternative B kann auf die Hinzurechnungsbesteuerung verzichtet werden, wenn bezogen auf das beherrschte ausländische Unternehmen

i) die Buchgewinne € 750.000 und die nicht kommerzielle Einkünfte € 75.000 nicht übersteigen oder ii) die Buchgewinne nicht mehr als 10 % der betrieblichen Aufwendungen für den Steuerzeitraum ausmachen.

Drittländerlisten

Zur vereinfachten Kategorisierung von Drittstaatenunternehmen in solche, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen oder nicht, dürfen die Mitgliedstaaten weiße, graue oder schwarze Drittländerlisten führen.

Use of white, grey and black lists



Kontaktieren Sie uns gerne!

Sollten Sie an der kompletten Studie interessiert sein, bitten wir Sie um eine Kontaktaufnahme unter daniela.holzrichter@wts.de

Sehr gerne bieten wir Ihnen außerdem die Möglichkeit an, in einem persönlichen Gespräch mit unseren Experten mehr über die Studienergebnisse und die Konsequenzen der ATAD-Richtlinie für Ihr Unternehmen zu erfahren.

Kontakt:
StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch,
gabriele.rautenstrauch@wts.de



Kurznews

7c | Betriebsstätten ohne Personalfunktion (sog. funktionslose Betriebsstätten) |

Autorin: StB Nicole Filser, München

BMF vom 17.12.2019
und vom 22.12.2016

Mit BMF-Schreiben vom 17.12.2019 wurden die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa; BMF-Schreiben vom 22.12.2016) in Bezug auf die Behandlung von Betriebsstätten ohne Personalfunktion (sog. funktionslose Betriebsstätten) ergänzt. In der neu hinzugefügten Textziffer 6a wird ausgeführt:

„Im Fall einer Betriebsstätte ohne maßgebliche Personalfunktion (z. B. Wind-, Solarkraftanlagen usw.) kann die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum

Unternehmen ebenfalls eine andere Behandlung erfordern. Für die Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern und der Gewinnaufteilung können die Grundsätze der Textziffern 661 und 752 des Berichtes über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten der OECD vom 22.07.2010 angewandt werden.“

In den umfangreichen Fußnoten werden die Besonderheiten von Server-Betriebsstätten sowie die Zuordnung von wirtschaftlichem Eigentum an materiellen Wirtschaftsgütern angesprochen.

DEUTSCHLAND

Ihr Kontakt



StB Michael Habel,
Frankfurt a.M.,
michael.habel@
wts.de

8 | Aufnahme von Finanztransaktionen in Verrechnungspreisleitlinien |

Autoren: Melanie Appuhn-Schneider, Düsseldorf, Kai Schwinger, Frankfurt a.M., Felix Yilmaz, Düsseldorf

Key Facts

- Das neue Kapitel setzt sich explizit mit Finanztransaktionen auseinander.
- Finanztransaktionen müssen dem Grunde und der Höhe nach analysiert werden.
- Die OECD bekennt sich zu Gruppentransaktionen und somit zum Rückhalt im Konzern.
- Reaktion des deutschen Gesetzgebers wird mit Interesse erwartet.

OECD-Norm zur Behandlung von konzerninternen Finanzierungen. Daher ist eine international abgestimmte Sichtweise zu begrüßen, wobei der Bericht aufgrund teilweise divergierender nationaler Sichtweisen unterschiedliche Interpretationsmöglichkeiten zu bestimmten Themenbereichen eröffnet. Generell ist eine ähnliche Herangehensweise wie beim DEMPE-Konzept zu konstatieren, da sich nun auch Finanztransaktionen einem Substanztest unterziehen müssen.

Das neue Kapitel X der Verrechnungspreisleitlinien befasst sich mit der Einordnung der Fremdfinanzierung dem Grunde nach, Treasury-Funktionen (konzerninterne Darlehen, Cash-Pools und Hedging), Finanzgarantien und konzerninternen (captive) Versicherungen. Über den ursprünglichen Diskussionsentwurf vom 03.07.2018 hinaus gibt es noch ein zusätzliches Kapitel, welches sich mit der Herleitung und Verwendung des risikolosen und des risikoangepassten Zinssatzes beschäftigt.

Am 11.02.2020 hat die OECD den finalen Bericht zu (grenzüberschreitenden) Finanztransaktionen veröffentlicht. Er beinhaltet eine Ergänzung des ersten Kapitels der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (Vergleichsanalyse) und ein offizielles Kapitel X zu Finanztransaktionen. Da bei den Verrechnungspreisregeln für konzerninterne Finanzierungen zurzeit große Unsicherheit besteht, wurde der Bericht mit großem Interesse erwartet.

Der im Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes vorgeschlagene § 1a ASTG-E attestiert das Fehlen einer einheitlichen

Der Bericht veranschaulicht, dass im Einklang mit den allgemeinen OECD-Verrechnungspreisrichtlinien eine Funktions- und

OECD



Finanztransaktionen
finden Einzug in die
OECD-Verrechnungs-
preisleitlinien



Ausgangspunkt:
FAR-Analyse

Risikoanalyse („FAR“) unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und vertraglichen Ausgestaltung Ausgangspunkt für eine Qualifizierung und Beurteilung von Finanztransaktionen sein soll. Basierend auf der FAR soll in einem ersten Schritt geklärt werden, ob eine konzerninterne Fremdfinanzierung (wirtschaftlich) als andere Zahlung, spezifisch als Einlage, behandelt werden soll.

Konzerninterne
Finanzierung dem
Grunde nach:
Substanztest



Deutlich in den Fokus gerückt ist die Einordnung der Finanztransaktion dem Grunde nach („Delineation“). Hierbei soll in einem ersten Schritt geprüft werden, ob die Finanztransaktion unter den bestehenden Bedingungen unter fremden Dritten überhaupt als Fremdkapital zustande gekommen wäre. Die Qualifizierung als Fremdkapital erfolgt nur, wenn sichergestellt ist, dass der Darlehensnehmer selber imstande ist, die konzerninterne Finanzierung auch am freien Markt in Anspruch nehmen und tragen zu können bzw. dass diese auch wirtschaftlich benötigt wird. Kann dieser Nachweis nicht geführt werden, ist grundsätzlich die Umqualifizierung in Eigenkapital möglich. Darüber hinaus soll analysiert werden, welche Finanzierungsoptionen realistische Alternativen für den Darlehensnehmer darstellen könnten. Im Ergebnis verweist das neue Kapitel X an vielen Stellen auf die Leitlinien, die bereits in Kapitel I insb. D.1 dargestellt sind und schlägt diese Vorgehensweise nun auch für Finanztransaktionen vor.

Eine ähnliche Betrachtung lässt sich auch in § 1a AStG-E wiederfinden, wobei hier ein dreistufiges Prüfschema angewandt werden muss, um die Finanzierung dem Grunde nach zu rechtfertigen. Für die Praxis bedeutet dies, dass die ökonomische Analyse für die Einordnung konzerninterner Finanztransaktionen dem Grunde nach weitaus wichtiger wird und nicht wie bisher direkt die Höhe einer angemessenen Vergütung bestimmt werden kann.

Konzerninterne
Finanzierung
der Höhe nach

Das wesentliche Kriterium für die Fremdüblichkeit der Höhe nach ist aus Sicht des Darlehensgebers das mit der Darlehensvergabe verbundene Ausfallrisiko. Zur Quantifizierung des Ausfallrisikos nennt die OECD „Credit Ratings“ als geeignete Methode. Das Credit Rating

bildet die generelle Kreditwürdigkeit und Ausfallwahrscheinlichkeit ab, um mithilfe von ökonomischen Modellen potentiell vergleichbare Finanztransaktionen zu identifizieren. Des Weiteren gibt das neue Kapitel (entgegen den jüngsten BFH-Urteilen) allen Anlass dazu, den Rückhalt im Konzern (implicit support) als wichtiges Kriterium innerhalb von Konzernfinanzierungen zu berücksichtigen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann deshalb auf das Gruppen-Rating abgestellt werden. Unternehmen, die in dem Kerngeschäft einer Unternehmensgruppe tätig sind und daher eine strategische Position einnehmen, profitieren eher von dem Rückhalt, wobei für Unternehmen, deren relativer Wert am Unternehmen gering ausfällt, ein Konzernrückhalt eher nicht zu erwarten ist.

Treasury-Funktionen (Darlehen, Cash-Pool und Absicherung („Hedging“)) werden grds. als Unterstützungsleistung der Hauptaktivitäten betrachtet. Grundsätzlich weist das neue Kapitel darauf hin, dass ein Cash-Pool Führer regelmäßig nicht mehr als eine Koordinations- oder Agentenfunktion innehat. Demnach fällt die Vergütung für einen solchen entsprechend gering aus. Diese Auffassung findet sich so auch in § 1a AStG-E. Sollte der Cash-Pool Führer allerdings Funktionen ausüben, welche über die Koordinations- oder Agententätigkeiten hinausgehen und entsprechende Risiken tragen, dann wird dieser nach den entsprechenden Herangehensweisen vergütet, um das Risiko, welches er trägt, zu vergüten.

Bei konzerninternen Garantien ist zu unterscheiden, ob die Garantie dem Darlehensnehmer aufgrund der höheren Bonität einen niedrigeren Zinssatz oder (ggf. auch) einen höheren Finanzierungsbetrag ermöglicht. Sofern die Garantie dem Darlehensnehmer (auch) zu einem höheren Finanzierungsbetrag verhilft, wäre lt. neuer Regelung zu überlegen, ob das Darlehen als Darlehen an den Garantiegeber zu charakterisieren ist, gefolgt von einer Kapitaleinlage des Garantiegebers in Bezug auf den ursprünglichen Darlehensnehmer. Die Quantifizierung einer Garantiegebühr soll sowohl unter Berücksichtigung der Perspektive des Darlehensnehmers (i.d.R. durch die Yield Methode, nutzenbasierter

Treasury Funktionen
gelten i.d.R. als
Koordinationsfunktion

Besondere Betrachtung
auch für konzerninterne
Garantien



Ansatz) als auch des Garantiegebers (i.d.R. durch einen kostenbasierten Ansatz) erfolgen. Dies sollte i.d.R. zu einer Bandbreite von Fremdvergleichswerten bestehend aus einem Maximalpreis aus Sicht des Darlehensnehmers und einem Minimumpreis aus Sicht des Garantiegebers führen. Der Konzernrückhalt und bestehende operative Abhängigkeiten sollen hierfür berücksichtigt werden.

Wenn die Einordnung der Fremdfinanzierung dem Grunde nach ergibt, dass der verbundene Finanzierungsgeber keine Risiken trägt oder keine entscheidungsrelevanten Tätigkeiten ausführt, soll dieser nur höchstens mit dem risikolosen Zins vergütet werden, um eine angemessene Vergütung abzubilden. Hierbei soll in

erster Linie auf Staatsanleihen höchster Bonität zurückgegriffen werden, die in der ökonomischen Theorie oftmals als risikolos betrachtet werden. Des Weiteren darf der risikolose Zins weiter angepasst werden, um etwaige bestehende Risiken zu berücksichtigen und diese als Risikoaufschlag zu erfassen.

Die Bewertung der Fremdüblichkeit von konzerninternen Finanzdienstleistungen ist ein oft diskutiertes Thema in Betriebsprüfungen. Mit dem neuen Kapitel zu Finanztransaktionen der OECD werden dem Steuerpflichtigen Leitlinien für konzerninterne Finanztransaktionen an die Hand gegeben. Es bleibt abzuwarten, wie der deutsche Gesetzgeber reagieren wird.

Vergütung anhand des risikolosen Zinses bei fehlendem Risiko oder Tätigkeiten ohne Entscheidungsrelevanz

Ihr Kontakt



StB/FBISr Prof.
Dr. Axel Nientimp,
Düsseldorf,
axel.nientimp@
wts.de

9a | Was bringt das Regierungsprogramm 2020 – 2024 im Steuerrecht? |

Autor: StB Dr. Jürgen Reinold, Wien

Key Facts

- Die neue österreichische schwarz-grüne Regierung kündigt im Regierungsprogramm auf acht Seiten eine stufenweise Steuerreform und eine Steuerentlastung an.
- Es soll (wieder) eine Spekulationsfrist für Kursgewinne aus Aktien und Fondsprodukten eingeführt werden.
- Der Wirtschaftsstandort Österreich soll durch eine Senkung der Körperschaftsteuer gestärkt werden.
- Des Weiteren soll eine ökosoziale Steuerreform vorbereitet werden.

ein Gewinnfreibetrag von bis zu € 3.900 (= 13 %) ohne Investitionserfordernis zu. Diese Bemessungsgrundlage soll auf **€ 100.000 angehoben** werden, sodass dann ein Gewinnfreibetrag von bis zu **€ 13.000 ohne Investitionserfordernis** geltend gemacht werden könnte. Der Zeitpunkt der Umsetzung bleibt offen.

Analog zur Lösung für Künstlerinnen und Künstler soll auch für **Einnahmen- und Ausgabenrechner** die Möglichkeit eines Gewinnrücktrags eingeführt werden. Nach der derzeitigen Regel werden Einkünfte aus selbstständiger künstlerischer Tätigkeit auf Antrag auf drei Jahre verteilt, sodass nicht der volle Gewinn im Entstehungsjahr versteuert werden muss (Progressionsglättung).

Ähnlich zur Begünstigung der Beteiligung von Mitarbeitern am Kapital des Unternehmens soll eine Beteiligung am Gewinn begünstigt werden. Die derzeit bestehende Begünstigung sieht eine Steuerbefreiung für Vorteile aus einer Mitarbeiterbeteiligung bis zu einer Höhe von € 3.000 vor.

Es soll eine Kapitalertragsteuerbefreiung für ökologische bzw. ethische Investitionen („Green Bonds“) umgesetzt werden. Außerdem wurde die Erarbeitung einer

ÖSTERREICH



Einführung eines Gewinnrücktrags



Beteiligung von Mitarbeitern am Gewinn

Kapitalertragsteuerbefreiung

Reduktion des Einkommensteuertarifs

Der für natürliche Personen anzuwendende Einkommensteuertarif soll reduziert werden. Für die erste Stufe mit Wirkung 2021 (aktuell für Einkommensteile über € 11.000 bis € 18.000) von 25 % auf **20 %**, für die zweite (aktuell für Einkommensteile über € 18.000 bis € 31.000) und für die dritte Stufe (aktuell für Einkommensteile über € 31.000 bis € 60.000) mit Wirkung ab 2022 von 35 % auf **30 %** bzw. von 42 % auf **40 %**.

Ausweitung des Gewinnfreibetrags

Natürlichen Personen mit **gewerblichen und selbständigen Einkünften** steht bis zu einer Bemessungsgrundlage von € 30.000

Behaltefrist (Spekulationsfrist) für die Kapitalertragsteuerbefreiung für Kursgewinne bei Wertpapieren und Fondsprodukten angekündigt: Bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 waren Kursgewinne nach einer Frist von einem Jahr steuerfrei.

→ Modernisierung der Gewinnermittlung, u.a. durch stärkere Zusammenführung der Steuerbilanz und der UGB-Bilanz.

Die österreichische Bundesregierung strebt eine umfassende ökosoziale Steuerreform an, die vor allem eine Kostenwahrheit für den Ausstoß von CO₂-Emissionen schaffen soll, um die Pariser Klimaziele zu erreichen. Im Regierungsprogramm finden sich folgende Maßnahmen:

Ökosoziale Steuerreform

Reduktion des Körperschaftsteuertarifs



Die Körperschaftsteuer soll von derzeit 25 % auf 21 % gesenkt werden. Dies entspricht der durchschnittlichen Körperschaftsteuerbelastung auf EU-Ebene. Allerdings bleibt der Zeitpunkt der Absenkung offen. Ein Wegfall der aktuell geltenden Mindestkörperschaftsteuer, die derzeit selbst bei einem steuerlichen Verlust erhoben wird, soll geprüft werden.

→ Vereinheitlichung der Flugticketabgabe auf € 12 pro Flugticket anstatt der bisher gestaffelten Abgabentarife (Kurzstrecke € 3,50, Mittelstrecke € 7,50 und Langstrecke € 17,50).

→ Die Normverbrauchsabgabe soll ökologisiert werden (Erhöhung, Spreizung, Überarbeitung CO₂-Formel ohne Deckelung).

→ Die Ökologisierung der bestehenden LKW-Maut (z. B. durch stärkere Spreizung nach Euroklassen) soll erfolgen.

→ Die Ökologisierung des Dienstwagenprivilegs für neue Dienstwagen (stärkere Anreize für CO₂-freie Dienstwagen) soll erfolgen.

→ Ökologisierung und Erhöhung der Treffsicherheit der Pendlerpauschale.

Weitere geplante Einzelmaßnahmen

Folgende weitere Einzelmaßnahmen sind geplant:

→ Einführung eines Steueranreizmodells für die österreichische Filmproduktion.

→ Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Damenhygieneartikel.

→ Forcierung umweltfreundlicher betrieblicher Mobilität von Mitarbeitern durch steuerliche Begünstigung von Unterstützungsleistungen.

→ Abschaffung der Schaumweinsteuer.

→ Prüfung der Entbürokratisierung der Regelung zur Einlagenrückzahlung.

→ Prüfung der Potenziale zur Senkung der Lohnnebenkosten ohne Leistungsreduktion.

→ Verkürzung des Vorsteuerberichtszeitraums von 20 auf 10 Jahre beim Erwerb von Mietwohnungen mit Kaufoption.

→ Erhöhung bzw. Schaffung neuer Abschreibungsmöglichkeiten für Neubauten und Sanierung unter Berücksichtigung ökologischer Aspekte.

→ Prüfung einer steuerlichen Absetzbarkeit von Anschub- und Wachstumsfinanzierungen für innovative Start-ups und KMU mit Obergrenze pro Investment (z. B. € 100.000 über fünf Jahre).

→ Ausweitung der steuerlichen Absetzbarkeit von Arbeitszimmern im Wohnungsverband (anteilig am Gesamtwohnraum).

→ Erhöhung der Freigrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von € 800 auf € 1.000 mit dem Ziel einer weiteren Erhöhung auf € 1.500 für geringwertige Wirtschaftsgüter mit besonderer Energieeffizienzklasse.



Des Weiteren soll eine „Task Force“ konkrete Maßnahmen zur Herstellung der Kostenwahrheit für CO₂-Emissionen entwickeln. Unter anderem sollen zunächst die volkswirtschaftlichen Kosten von Emissionen ermittelt werden und die Kostenwahrheit dann auch in Sektoren hergestellt werden, die derzeit nicht dem europäischen Emission Trading System unterliegen.

Ihr Kontakt



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

9b | Home Office in Österreich als Betriebsstätte | Autoren: StB Martin Hummer und Julian Höhfurtner, beide Linz

ÖSTERREICH



Key Facts

- Österreich hat seine am OECD-MK 2017 orientierte Auslegung zuletzt in zwei EAS (3392 und 3415) kundgetan.
- Home Office kann DBA-Betriebsstätte begründen.
- Keine Betriebsstätte bei bloß gelegentlicher Tätigkeit oder Hilfstätigkeit.

ist zu bejahen, wenn z. B. das Home Office vom Arbeitgeber gefordert wird, weil er dem Arbeitnehmer keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, obwohl die Tätigkeit des Arbeitnehmers einen Arbeitsplatz erfordern würde. Macht der Arbeitnehmer Aufwendungen oder Ausgaben für das Home Office geltend, so stellt dies ein bedeutendes Indiz für das Vorliegen einer Betriebsstätte dar.

Maßgeblichkeit des OECD-MK 2017

Übt ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer seine Tätigkeit für ein deutsches Unternehmen in seiner Wohnung aus, kann diese eine Betriebsstätte in Österreich begründen. Die österreichische Finanzverwaltung hat sich zuletzt in den EAS 3392 und 3415 damit beschäftigt. Im Wesentlichen orientiert man sich in Österreich an den Ausführungen im OECD-MK (Rz. 12, Rz. 18) zu Art. 5 OECD-MA 2017.

Betriebsstätte, ja oder nein?

Eine Betriebsstätte liegt vor, wenn das Home Office die Kriterien einer festen Geschäftseinrichtung nach Art. 5 Abs. 1 des OECD-MA 2017 (Verfügbarmacht, Dauerhaftigkeit, unternehmerische Tätigkeit) erfüllt. Die Nutzung eines vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Laptops und eines Mobiltelefons zur Arbeitsausübung reichen dabei für eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung in der Wohnung des Arbeitnehmers aus. Wird in Abstimmung mit dem Arbeitgeber eine nennenswerte Arbeit im Home Office ausgeübt, wird nach Ansicht des ÖBMF eine faktische Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten des Arbeitnehmers eingeräumt. Die Verfügungsmacht

Es liegt keine Betriebsstätte vor, wenn

- die Arbeiten bloß gelegentlich und mit zahlreichen Unterbrechungen (ein Ausmaß von 50 % ist nicht als sporadisch zu beurteilen) ausgeführt werden,
- der Arbeitnehmer nicht dazu aufgefordert wird, seine Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zur Verfügung zu stellen,
- der Arbeitnehmer Tätigkeiten nach dem Heimarbeitsgesetz ausübt oder
- die Tätigkeit im Home Office eine bloß untergeordnete Funktion der Geschäftstätigkeit des Unternehmens darstellt (Hilfstätigkeit).

Österreich orientiert sich bei der Auslegung, ob ein Home Office eine Betriebsstätte begründet, am OECD-MK 2017. Die Beurteilung hat anhand einer Einzelfallbetrachtung der Gesamtumstände zu erfolgen. Es ist zu beachten, dass seit 01.01.2020 gemäß § 47 öEstG für das ausländische Unternehmen eine Verpflichtung zum Lohnsteuer einbehalt unabhängig vom Bestand einer Lohnsteuerbetriebsstätte besteht, wenn ein unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer betroffen ist.

Negativkatalog



Ihr Kontakt



StB Martin Hummer,
Linz,
martin.hummer@
icon.at

10 | Aktuelle Steuerreform in Mexiko | Autor: RA (MEX), José Miguel García, LL.M., München

MEXIKO

Key Facts

- 16 % Mehrwertsteuer bei Erbringung von digitalen Dienstleistungen.
- Neue „After-BEPS“ Betriebsstättendefinition.
- Modifikationen des mexikanischen „Anti-Stundung“-Regimes.
- Neue Klausel zur Missbrauchs bekämpfung.
- Anzeigepflicht für Steuerberater.

Obwohl die aktuelle mexikanische Regierung keine Steuererhöhung angekündigt hatte, wurden in Mexiko am 09.12.2019 mehrere Gesetze verabschiedet, die unter anderem einige Vorschriften des Mehrwertsteuergesetzes (LIVA), des Einkommensteuergesetzes (LISR) und des Bundessteuergesetzes (CFF) ändern. Diese Änderungen traten am 01.01.2020 in Kraft.

Neue mexikanische Steuervorschriften veröffentlicht



Digitale Dienstleistungen
für mexikanische Mehr-
wertsteuerzwecke

Die Änderung des LIVA enthält unter anderem ein neues Kapitel über die Erbringung digitaler Dienstleistungen. Danach sind steuerpflichtige digitale Dienstleistungen solche, die durch Anwendungen oder Inhalte in digitaler Form über das Internet oder ein anderes, hauptsächlich automatisiertes Netz, das normalerweise kein oder nur ein minimales menschliches Eingreifen erfordert, erbracht werden und für die eine Gebühr erhoben wird.

Steuerpflichtige sind im Ausland ansässige Personen ohne Betriebsstätte in Mexiko, die digitale Dienstleistungen für Personen erbringen, die sich in mexikanischem Gebiet befinden, sowie in Mexiko ansässige Personen, die bestimmte Vermittlungsdienstleistungen im Namen der Empfänger der digitalen Dienstleistungen erbringen.

Im Einzelnen besteuert das LIVA die folgenden spezifischen digitalen Leistungen: (i) Herunterladen von oder Zugriff auf Bilder, Filme, Texte, Informationen, Video, Audio, Musik, Spiele und Glücksspiele sowie andere Multimedia-Inhalte, den Erhalt von mobilen Klingeltönen, Online-Nachrichten, Verkehrsinformationen, Wettervorhersagen und Statistiken; (ii) Vermittlungsdienstleistungen zwischen Dritten, die Waren oder Dienstleistungen anbieten, und den Personen, die diese Waren oder Dienstleistungen verlangen; (iii) Online-Clubdienstleistungen und Dating-Seiten und (iv) Fernunterricht oder Online-Tests.

Der Steuersatz beträgt 16 %.

Betriebsstättendefinition
nach nationalem Recht

Eine weitere Änderung betrifft die Definition des Betriebsstättenbegriffs. Als Ergebnis des BEPS-Reports (BEPS-Action-Point 7) wurde das LISR in Bezug auf die Regeln für die Gründung einer Betriebsstätte durch abhängige oder unabhängige Vertreter sowie die Ausnahmefälle für bestimmte Hilfs- oder Nebentätigkeiten geändert. Die bisher geregelten BEPS Anti-Missbrauchsregelungen in Bezug auf Betriebsstätten sollen ab Januar 2020 auch im nationalen Recht Berücksichtigung finden.

In Übereinstimmung mit der BEPS-Initiative wurde durch Änderung des LISR klargestellt, dass eine Vertreterbetriebsstätte nicht nur in jenen Fällen begründet werden kann, in denen eine Person für ein Unternehmen

tätig ist und dabei gewöhnlich Verträge abschließt. Auch in den Fällen, in denen eine Person gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden, soll eine solche begründet werden.

Darüber hinaus wurde das LISR derart geändert, dass die bereits im Gesetz verankerten Betriebsstätten-Ausnahmen nun gänzlich vorbereitender oder unterstützender Natur in Bezug auf die Geschäftstätigkeit der ausländischen ansässigen Personen sein müssen, damit derartige Tätigkeiten nicht konstitutiv für eine Betriebsstätte werden.

Die Wirkung dieser Neuerung wird im Falle von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom Stand Letzterer abhängen, z.B. ob es durch das sogenannte „Multilaterale Instrument“ („MLI“ – „Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“) geändert wurde oder nicht.

Bis zum Jahr 2019 galten die mexikanischen „Anti-Stundungsregelungen“ (das sog. „REFIPRES-Regime“), nach denen in Mexiko ansässige Personen, die an ausländischen „Vehikeln“ (welche sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften umfassen) beteiligt sind, die durch diese Vehikel erzielten Einkünfte versteuern mussten, auch wenn sie noch keine Ausschüttungen von diesen erhalten hatten. Dieses System entspricht der deutschen oder anglosächsischen Steuerregelung, die als „Hinzurechnungsbesteuerung“ oder „Controlled Foreign Corporations“ („CFC“) bezeichnet wird.

Gemäß der neuen Gesetzeslage gibt es ab Januar 2020 zwei separate Regime in Mexiko für (i) ausländische, steuerlich transparente Personen- und auch Kapitalgesellschaften und (ii) ausländisch „kontrollierte juristische Personen“, die immer noch dem REFIPRES-Regime unterliegen. Im Ergebnis werden damit die unter (i) genannten Vehikel der mexikanischen Ertragsbesteuerung unterworfen, auch wenn diese als transparent einzustufen wären.

Diverse mexikanische Regierungen haben in den vergangenen Jahren versucht, eine Klausel zur Missbrauchsbekämpfung (sog.

Hinzurechnungs-
besteuerung und
bezügliche Regime



Neue „General Anti-
abuse Rule“ („GAAR“)

„General Anti-abuse Rule“/ „GAAR“) zu verabschieden. Hintergrund der aktuellen Änderung ist, dass den Behörden mehrere Steuerpflichtige aufgefallen sind, welche Transaktionen mit dem Hauptzweck durchführen, einen Steuervorteil zu erhalten.

Um der Steuervermeidung entgegenzuwirken, wurde in dem CFF eine neue Klausel zur Missbrauchsbekämpfung eingeführt. Damit sind die Finanzbehörden berechtigt, diejenigen Transaktionen, die (i) keinen geschäftlichen Grund haben und (ii) einen ungerechtfertigten Steuervorteil erzeugen, „umzuqualifizieren“ oder als „inexistent“ zu betrachten. Ein geschäft-

licher Grund soll dann zu verneinen sein, wenn ein gegenwärtiger oder zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen geringer als der Steuervorteil ist.

Auf der Grundlage des BEPS-Action-Point 12 und in Übereinstimmung mit der EU-Richtlinie 2018/822 vom 25.05.2018 zum verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, beinhaltet die neue Gesetzeslage die Aufnahme bestimmter Vorschriften im CFF, wonach Steuerpflichtige und/oder deren Steuerberater meldepflichtige Gestaltungen offenlegen müssen.

Ihr Kontakt



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



Kurznews

11 | Neue Meldepflichten bei Mitarbeiterereinsätzen in den Niederlanden ab 01.03.2020 | Autoren: Anja Liske LL.M., München, StBin/FBISr Dr. Blazenska Ban, Erlangen

Die Niederlande haben zum 01.03.2020 eine Meldepflicht für Arbeitgeber (Dienstleister) und meldepflichtige Selbständige aus der EU / EWR und der Schweiz eingeführt, die vorübergehend in den Niederlanden arbeiten. Dienstleister sind z.B. ausländische Arbeitgeber, die (i) vorübergehend mit eigenem Personal Tätigkeiten in den Niederlanden verrichten, oder (ii) als multinationales Unternehmen Mitarbeiter von ausländischen Einheiten in eine eigene Niederlassung in den Niederlanden entsenden. Die Meldung

ist digital über ein Online-Meldesystem vorzunehmen. Hierbei ist u.a. anzugeben, welche Tätigkeiten erbracht werden, in welchem Zeitraum und ob man Arbeitnehmer mitbringt. Bei Nichteinhaltung der Meldepflicht können sowohl der ausländische Arbeitgeber oder der Selbständige als auch der Kunde / Auftraggeber (Dienstleistungsempfänger) mit einer Geldbuße belegt werden. Weitere Informationen finden sich auf der Homepage des niederländischen Ministeriums für Soziales und Arbeit (<https://deutsch.postedworkers.nl>).

NIEDERLANDE



12 | Einführung von Mikrokonten ab 01.01.2020 | Autoren: StBin/FBISr Dr. Blazenska Ban, Erlangen, Anja Liske LL.M., München

Seit dem 01.01.2020 sind Steuerpflichtige in Polen verpflichtet, die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer nur noch auf sogenannte Mikrokonten zu überweisen. Ein Mikrokonto ist ein individuelles Steuerkonto, welches jedem Steuerzahler separat zugewiesen wird. Das Konto wird dem Steuerpflichtigen automatisch zugeordnet, d. h. es müssen keine Anträge beim Finanzamt eingereicht werden. Die Kontonummer kann auf der Homepage des Finanzministeri-

ums (<http://www.podatki.gov.pl>) online oder bei jedem Finanzamt generiert bzw. überprüft werden. Eine Begleichung von Steuerschulden über die früheren Bankkonten nach dem 31.12.2019 ist nicht mehr möglich, es erfolgt eine Rückbuchung. Zahlt der Steuerpflichtige Steuern unter Verwendung eines „alten“ Bankkontos wird die Zahlung nicht anerkannt, d.h. trotz erfolgter Zahlung können Verspätungszuschläge oder andere Strafzahlungen festgesetzt werden.

POLEN

Ihr Kontakt



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

Gesetz zur Förderung der Elektromobilität und Modernisierung des WEG: Kommt das Recht auf die Ladesäule? | Autoren: Anahid Tabaker, Paul Roßbach, beide Köln

Key Facts

- Referentenentwurf des BMJV veröffentlicht.
- Anspruch auf Zustimmung zum Einbau einer Lademöglichkeit für Mieter und Wohnungseigentümer in einer Wohnungseigentümergeinschaft.
- Kosten trägt der Mieter bzw. der Nutzungsberechtigte Wohnungseigentümer.

betriebener Fahrzeuge dienen. Gleichzeitig soll auch mit einem neu belegten § 554 BGB ein Vertragsanpassungsrecht auf Zustimmung zu solchen baulichen Anlagen in das Mietrecht eingefügt werden.

Der Begriff der Lademöglichkeit ist dabei mit Blick auf die technische und rechtliche Weiterentwicklung ohne Rückgriff auf die Ladesäulenverordnung oder andere Regelwerke zu bestimmen. Zu den Fahrzeugen zählen auch elektrisch betriebene Zweiräder; die Begriffsbestimmungen des „Elektromobilitätsgesetzes“ vom 05.06.2015 (BGBl. I S. 898) sollen hier nicht gelten. Der Anspruch beschränkt sich auch nicht nur auf die Anbringung einer Lademöglichkeit, sondern betrifft auch die Verlegung der Leitungen und die Eingriffe in die Stromversorgung, die dafür notwendig sind.

Auch Ladestationen für E-Bikes

Diese bauliche Veränderung muss gem. § 20 Abs. 2 WEG-E angemessen sein. Wann eine Maßnahme unangemessen ist, ist nur im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände zu entscheiden. § 20 Abs. 2 Satz 2 WEG-E eröffnet den Wohnungseigentümern die Möglichkeit, über die Durchführung der baulichen Maßnahme im Rahmen ordnungsmäßiger Verwaltung (§ 18 Abs. 2 WEG-E), also dem Interesse der Gesamtheit der Wohnungseigentümer nach billigem Ermessen entsprechend, zu beschließen. Eine Ladesäule ist z.B. unangemessen, wenn in einer Wohnungseigentümergeinschaft schon kein Recht besteht, ein Fahrzeug im gemeinschaftlich genutzten Bereich während des Ladevorgangs abzustellen. Ein Anspruch besteht deshalb in der Regel nur, wenn der Wohnungseigentümer das Recht hat, das zu ladende Fahrzeug im Bereich der begehrten Lademöglichkeit abzustellen. Keine Rolle spielt es, ob sich dieses Recht aus dem Sondereigentum, einem Sondernutzungsrecht oder lediglich dem Recht zum Mitgebrauch einer gemeinschaftlichen Abstellfläche ergibt.

Angemessene bauliche Veränderungen nach § 20 Abs. 2 Nr. 2 WEG-E

Im Mietrecht ist gemäß dem neu zu fassenden § 554 BGB eine Interessenabwägung vorzunehmen, bei der die Interessen des Vermieters und anderer Nutzer des

Interessenabwägung im Mietrecht

Erleichterungen für die Errichtung von Wallboxen/Ladesäulen für Elektrofahrzeuge geplant



Geltendes Recht zu baulichen Veränderungen und seine Auswirkungen

Am 13.01.2020 hat das Justizministerium einen Referentenentwurf für ein Gesetz zur Förderung der Elektromobilität und zur Modernisierung des Wohnungseigentumsgesetzes veröffentlicht. Der Entwurf enthält eine Erleichterung für Mitglieder einer Wohnungseigentümergeinschaft und für Mieter, die eine Wallbox oder Ladesäule für das Laden von Elektrofahrzeugen auf dem Grundstück errichten wollen.

Nach geltendem Recht bedarf jede bauliche Veränderung des gemeinschaftlichen Eigentums in einer Wohnungseigentümergeinschaft, die durch die Maßnahme über das bei einem geordneten Zusammenleben unvermeidliche Maß hinaus beeinträchtigt wird, der Zustimmung aller Wohnungseigentümer (§§ 22 Abs. 1, 14 Nr. 1 WEG). Deshalb dürfen bauliche Veränderungen des gemeinschaftlichen Eigentums grundsätzlich nur mit Zustimmung aller Wohnungseigentümer vorgenommen werden. Selbst wenn eine Maßnahme als Modernisierung im Sinne des § 22 Abs. 2 WEG einzuordnen ist, muss sie durch eine Mehrheit von drei Vierteln aller stimmberechtigten Wohnungseigentümer, die mehr als die Hälfte aller Miteigentumsanteile innehaben, beschlossen werden. Zudem darf durch die bauliche Maßnahme die „Eigenart der Wohnanlage“ nicht geändert werden. Die geltende Rechtslage führt so dazu, dass der bauliche Zustand der Wohnungseigentumsanlage kaum verändert werden kann.

Recht auf bauliche Veränderungen in Form einer Lademöglichkeit

§ 20 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 WEG-E sieht nun vor, dass Wohnungseigentümer die angemessenen baulichen Veränderungen verlangen können, die dem Laden elektrisch

Gebäudes auch unter dem Aspekt des Klimaschutzes abgewogen werden müssen. Dem Vermieter ist es demnach aber ebenfalls nicht zuzumuten, eine Lademöglichkeit dort einrichten zu lassen, wo schon kein Abstellplatz vorhanden ist.

Kostentragung

Gemäß § 21 Abs. 1 WEG-E gilt, dass die Kosten einer baulichen Veränderung, die auf Verlangen eines Wohnungseigentümers nach § 20 Abs. 2 WEG durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer durchgeführt wurden, von diesem zu tragen sind. Nur ihm gebühren schließlich auch die Nutzungen.

Ebenso trägt der Mieter die Kosten für den Umbau. Der Vermieter hat nach dem neu zu fassenden § 554 Abs. 3 BGB zudem einen Anspruch auf eine gesonderte Kauti- on für den Umbau. Damit wird dem Risiko begegnet, dass ein Mieter nach dem Ende der Mietzeit nicht mehr für den Rückbau in Anspruch genommen werden kann, weil er nicht zahlungsfähig ist.

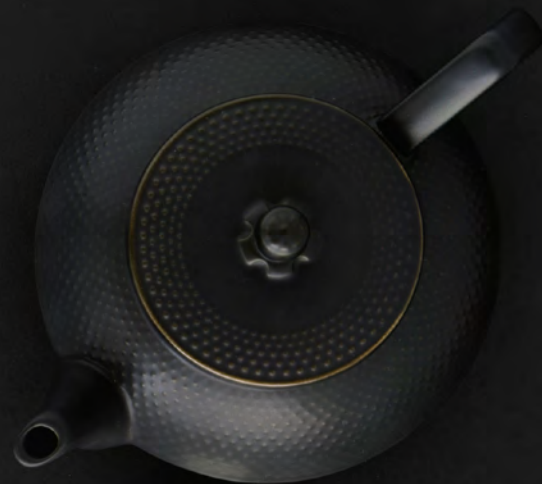
Es ist davon auszugehen, dass das Gesetz mit dieser Regelung noch im ersten Quartal 2020 beschlossen wird. Damit würde eine weitere Voraussetzung für den erfolgreichen Markteintritt von Elektro- fahrzeugen geschaffen.

Ihr Kontakt



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

HOW DO YOU
take your
TEA?



Aktuelle Leserumfrage

Das WTS Journal soll am Puls der Zeit bleiben, zum Nutzen unserer Mandanten und Mandantinnen. Investieren Sie deshalb 5 Minuten in unseren Fragebogen.
wts.com/de/umfrage/wtsjournal



1a | IDW RS HFA 50 – Neue Modulentwürfe zu IFRS 16 (M1, M2, M3) |

Autor: Julian Göbel, Düsseldorf

Key Facts

- IDW veröffentlicht drei neue Modulentwürfe zu IFRS 16.
- M1: Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen.
- M2: Nutzungsüberlassung von Firmenwagen.
- M3: Umgang mit Mieterdarlehen.
- Kommentierungsfrist bis 03.02.2020.

Grundstücke normalerweise eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer haben und somit nach Ablauf der Erbpacht – auch bei sehr langen Laufzeiten von mehr als 100 Jahren – ein weiterhin nutzbarer Vermögenswert zurück übertragen wird.

Die Tatsache, dass in diesen Fällen eine mögliche Verlängerungsoption – aufgrund des sehr langen Planungshorizonts – als nicht hinreichend sicher angenommen werden kann, stützt diese Auffassung. Erbbaurechtsverträge nach deutschem Recht sind somit als Leasingverträge und nicht als Kaufverträge zu bilanzieren.

Im Rahmen von Firmenleasing schließt das bilanzierende Unternehmen (Arbeitgeber) typischerweise (Haupt-)Leasingverträge über die entgeltliche Überlassung eines PKW über einen bestimmten Zeitraum mit entsprechenden Leasinggesellschaften ab und überlässt den geleaste PKW über denselben Zeitraum an bestimmte Arbeitnehmer. Die Zahlungen des Arbeitgebers an den Leasinggeber können hierbei ganz, teilweise oder nicht an den Arbeitnehmer weiterbelastet werden.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob durch die Überlassung des PKW an den Mitarbeiter ein Untermietverhältnis i.S.d. IFRS 16 begründet wird oder ob es sich lediglich um eine Art von Mitarbeitervergütung i.S.d. IAS 19 handelt.

Das IDW vertritt die Auffassung, dass es sich bei der Überlassung eines geleaste Firmenwagens an Mitarbeiter um eine „Leistung an Arbeitnehmer“ handelt und für die Bilanzierung somit IAS 19 herangezogen werden muss.

Es wird darauf verwiesen, dass Leistungen an Arbeitnehmer i.S.d. IAS 19 grds. alle Formen von Entgelt umfassen, d.h. auch die kostenlose oder vergünstigte Überlassung nicht monetärer Leistungen (hier: Firmenwagen). Dies gilt auch für den Fall, in dem eine Weiterbelastung der Leasingzahlungen an den Arbeitnehmer in voller Höhe vorgenommen wird, da davon auszugehen ist, dass das Unternehmen günstigere Konditionen aushandeln kann.

Veröffentlichung
ModulentwürfeModul „IFRS 16 - M1“ –
Bilanzierung von
Erbbaurechtsverträgen

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat am 25.10.2019 drei Entwürfe neuer Module des IDW RS HFA 50 in Bezug auf die Bilanzierung bestimmter Leasing Sachverhalte nach IFRS 16 verabschiedet.

Neben der klassischen Anmietung besteht in Deutschland die Möglichkeit, das Nutzungsrecht an einem Grundstück durch ein Erbbaurecht zu sichern. Der Erbbauberechtigte hat so gemäß § 1 Abs. 1 ErbbauRG während der Vertragslaufzeit das veräußerliche und vererbare Recht, ein Gebäude auf dem Grundstück zu errichten. Während dieser Zeit gilt er - mit allen verbundenen Rechten und Pflichten - als Eigentümer des Gebäudes.

Nach Ablauf der Vertragslaufzeit (i.d.R. 99 Jahre) geht dann - unter Berücksichtigung eines Entschädigungsanspruchs – das Eigentum an dem Gebäude auf den Grundstückseigentümer über, sofern dieser keine Verlängerungsoption i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 ErbbauRG anbietet.

Das IDW beschäftigt sich in diesem Zusammenhang mit der Frage, ob bilanziell ein faktischer Eigentumsübergang (Grundstückskauf i.S.d. IAS 16) oder die Übertragung eines Nutzungsrechts im Sinne eines Leasingverhältnisses nach IFRS 16 abzubilden ist.

Nach Auffassung des IDW fallen solche Erbbaurechtsverträge grundsätzlich unter die Definition eines Leasingverhältnisses gemäß IFRS 16, da ein Nutzungsrecht für einen bestimmten Zeitraum gegen Zahlung eines Entgelts übertragen wird (vgl. IFRS 16.9). Hierfür spricht insbesondere, dass

Modul „IFRS 16 – M2“
– Firmenwagen an
Arbeitnehmer

Fragestellung des IDW

Auffassung des IDW

Fragestellung des IDW

Auffassung des IDW

te, die einem Arbeitnehmer als Privatperson nicht gewährt würden.

Regelungslücke



Aufgrund fehlender eindeutiger Regelungen sowohl im IFRS 16 als auch im IAS 19 sieht es das IDW somit als zulässig an, die Überlassung eines Firmenwagens ausschließlich nach IAS 19 abzubilden, sofern die Vereinbarung die Definition einer Leistung an Arbeitnehmer i.S.d. IAS 19 erfüllt. IFRS 16 muss insofern nicht mehr geprüft werden.

Modul „IFRS 16 – M3“
Mieterdarlehen

Der dritte Modulentwurf beschäftigt sich mit der bilanziellen Behandlung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen bei einer Ein-Objekt-Gesellschaft. Fraglich ist hierbei, ob ein Mieterdarlehen – bei nicht vollständiger Rückzahlung am Ende der Leasinglaufzeit – eine Restwertgarantie i.S.d. IFRS 16 darstellt und wie die entsprechende Bilanzierung während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfolgen hat.

Auffassung des IDW

Im Fall einer Ein-Objekt-Gesellschaft hängt die Rückzahlung des Mieterdarlehens unmittelbar vom Restwert der Immobilie ab; somit stellt ein gewährtes Mieterdarlehen

nach Ansicht des IDW eine Restwertgarantie i.S.d. IFRS 16 dar. Dies führt dazu, dass die dafür voraussichtlich zu entrichtenden Beträge des Leasingnehmers (d.h. der Teil des Mieterdarlehens, der voraussichtlich nicht zurückgezahlt wird) bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit (und des Nutzungsrechts) zu berücksichtigen sind.

Die effektiven Zahlungen des Leasingnehmers sind in der Folgebewertung in einen Tilgungsanteil der Leasingverbindlichkeit und eine Forderung für den Teil des Mieterdarlehens, für den eine Rückzahlung erwartet wird, aufzuteilen. Das Nutzungsrecht wird linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses vollständig abgeschrieben.

Die Forderung des Leasingnehmers wird am Ende der Leasinglaufzeit durch den Verwertungserlös der Immobilie getilgt. Vorher erfolgt die Bilanzierung der Forderung gemäß IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert, da das sog. Zahlungsstromkriterium des IFRS 9 als nicht erfüllt anzusehen ist.

Für die oben stehenden Entwürfe galt eine Kommentierungsfrist bis zum 03.02.2020.

Ihr Kontakt



Dr. Christian Herold,
Frankfurt am Main,
christian.herold@
fas.ag

1b | IDW RS HFA 50 – Neue Modulentwürfe zu IFRS 9 (M2 und M3) |

Autorin: Eva Schimmer, München

Key Facts

- Die Klassifizierung und damit auch die Bewertung finanzieller Vermögenswerte ist abhängig vom Geschäftsmodell sowie der Ausgestaltung der vertraglichen Zahlungsströme.
- Ein planmäßiger und automatischer Verkauf von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Rahmen von Factoring-Verträgen ist nicht mit dem Geschäftsmodell „Halten“ vereinbar.
- Die Beurteilung der Zahlungsstrombedingung wird von den zum Zugangszeitpunkt herrschenden Umständen beeinflusst. In einigen Fällen könnten Finanzinstrumente trotz identischer Vertragsbedingungen bilanziell unterschiedlich behandelt werden.

Seit dem 01.01.2018 wird die Bilanzierung von Finanzinstrumenten durch IFRS 9 geregelt. Die Klassifizierung und damit auch die Bewertung finanzieller Vermögenswerte ist abhängig vom zu Grunde liegenden Geschäftsmodell sowie der Ausgestaltung der vertraglichen Zahlungsströme. In der Praxis kommt es hierbei immer wieder zu Anwendungsfragen und Problemen. Im November 2019 hat der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW zwei weitere Modulentwürfe veröffentlicht. Anmerkungen hierzu konnten bis Januar 2020 eingereicht werden.

Modulentwurf M2 beschäftigt sich mit der Frage nach der Vereinbarkeit des Geschäftsmodells „Halten“ i.S. von IFRS 9 mit dem Verkauf von kurzfristig fälligen Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen. Denn nur, wenn das

Klassifizierung von
finanziellen Vermögens-
werten gemäß IFRS 9

Modulentwurf
IFRS 9 – M2

Geschäftsmodell „Halten“ sowie die sog. Zahlungsstrombedingung kumulativ erfüllt sind, kann eine Forderung zu fortgeführten Anschaffungskosten (unter Anwendung der Effektivzinsmethode) bewertet werden (vgl. IFRS 9. 4.1.2). Die Zahlungsstrombedingung bedeutet, dass nur vertraglich vereinbarte Tilgungs- und Zinszahlungen zu festgelegten Zeitpunkten auf den ausstehenden Kapitalbetrag geleistet werden.

Planmäßiger und automatischer Verkauf von Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen



Factoring-Vereinbarungen sehen in der Praxis oftmals vor, dass erhaltene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen planmäßig und automatisch zum Verkauf angeboten werden, sobald bestimmte Ankaufkriterien erfüllt sind. Das IDW spezifiziert, dass aufgrund der Regelmäßigkeit der Verkäufe das Unternehmen explizit das Ziel verfolgt, Zahlungsströme aus dem Forderungsportfolio durch den Verkauf der Forderungen zu generieren. Solche Vereinbarungen sind jedoch nicht mit dem Geschäftsmodell „Halten“ vereinbar, da hier von Anfang an eine Verkaufsabsicht besteht.

Selektiver Verkauf von Forderungen in Abhängigkeit der Liquiditätsbedürfnisse

Werden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen hingegen selektiv in Abhängigkeit von den Liquiditätsbedürfnissen des Unternehmens zum Kauf angeboten, kann das Geschäftsmodell sowohl in der Vereinnahmung von vertraglichen Zahlungsströmen als auch in der Veräußerung im Rahmen des Factoringvertrags bestehen (Geschäftsmodell „Halten und Verkaufen“).

Modulentwurf IFRS 9 – M3

Die Beurteilung der Zahlungsstrombedingung bei unterschiedlichen Zugangszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen ist Bestandteil des dritten Modulentwurfs M3. In der Praxis kann es vorkommen, dass finanzielle Vermögenswerte mit identischen Vertragsbedingungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erstmalig

bilanziell erfasst werden. Beim erstmaligen Ansatz erfolgt die Klassifizierung eines finanziellen Vermögenswerts und die Festlegung des Wertmaßstabs für seine Folgebewertung. Die zum Erwerbszeitpunkt herrschenden Umstände können die Beurteilung des Zahlungsstromkriteriums unterschiedlich beeinflussen.

Eine Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten ist nur möglich, wenn die Zahlungsströme zu festgelegten Zeitpunkten zu Zins- und Tilgungszahlungen auf das ausstehende Kapital führen (vgl. IFRS 9.4.1.2A). Die Beurteilung des Zahlungsstromkriteriums ist für jeden finanziellen Vermögenswert einzeln durchzuführen (vgl. IFRS 9.3.1.1).

Bestimmte Vertragsbestandteile erfüllen nicht per se die Zahlungsstrombedingung, sondern müssen in Abhängigkeit von externen Faktoren, wie beispielsweise dem Zinsniveau oder dem Ausfallrisiko, individuell bei Zugang beurteilt werden. Im Modulentwurf werden Fälle erörtert, bei denen sich trotz identischer Vertragsbedingungen eine unterschiedliche bilanzielle Behandlung zum entsprechenden Zugangszeitpunkt ergeben könnte:

- Finanzielle Vermögenswerte mit Kündigungsrecht: Erwerb oder Ausgabe mit Auf- oder Abschlag auf den Nominalbetrag
- Beschränkte Rückgriffsrechte (Non-recourse Finanzierungen)
- Verbriefungsstrukturen (vertraglich verknüpfte Finanzinstrumente)
- Finanzinstrumente mit inkongruentem Zeitwert des Geldes (z. B. im Falle einer monatlichen Anpassung des Zinssatzes bei einem 1-Jahres-Zinssatz des finanziellen Vermögenswerts)

Der Hauptfachausschuss des IDW (HFA) prüft derzeit die eingereichten Kommentierungen.

Analyse der Zahlungsströme auf Basis jedes einzelnen Vermögenswertes

Vertragsausgestaltungen, die eine unterschiedliche bilanzielle Abbildung im Zeitablauf hervorrufen könnten

Ihr Kontakt



WP/StB Markus Groß,
München,
markus.groß@fas.ag

IDW RS HFA 50

wts im Dialog

Terminankündigung 2020



8. Jahrestagung Verrechnungspreise

Handelsblatt Veranstaltung
Frankfurt 27.03.2020

Roadshow Transfer Pricing 2020

WTS Seminar
München 17.03.2020
Hamburg 19.03.2020
Düsseldorf 01.04.2020
Stuttgart 02.04.2020
Berlin 20.04.2020
Frankfurt 22.04.2020

Energie- und Stromsteuer 2020

WTS Seminar
Düsseldorf 23.04.2020

International Tax Summit

Handelsblatt Veranstaltung
Berlin 30.04.2020

Business Valuation Day

Handelsblatt Veranstaltung
Frankfurt 22.06.-23.06.2020

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

Wir freuen uns auf Sie!

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



1c | DRSC veröffentlicht E-DRS 36 „Segmentberichterstattung“ |

Autorin: Nina Hofbauer, München

Key Facts

- E-DRS 36 stellt eine Neuregelung der Segmentberichterstattung mit einer Annäherung an die IFRS dar.
- Der sog. Management Approach soll die Segmentierung nach der konzerninternen Organisations- und Berichtsstruktur sicherstellen.
- Je anzugebendes Segment sind betragsmäßige Angaben sowie Überleitungsstellen aufzuführen.

- sein Ergebnis mindestens 10 % des zusammengefassten Ergebnisses aller operativen Segmente beträgt, oder
- sein Vermögen mindestens 10 % des gesamten Vermögens aller operativen Segmente ausmacht.
- Betragen die in den anzugebenden Segmenten zuordenbaren Umsatzerlöse insgesamt weniger als 75 % der konsolidierten Umsätze des Konzerns, sind zusätzliche operative Segmente als anzugebende Segmente zu bestimmen.

Relevanz und Ziel



Am 29.10.2019 veröffentlichte der HGB-FA des DRSC den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 36 (E-DRS 36), ein neu gefasster Standard zur handelsrechtlichen Segmentberichterstattung. Dieser stellt eine umfassende Überarbeitung des bislang gültigen DRS 3 dar und strebt eine konsequente Implementierung des sog. Management Approach an, während der DRS 3 auch Elemente des sog. Risks and Rewards Approach enthält. Mit dem Management Approach wird die interne Sicht der Überwachungs- und Steuerungsfunktion der Segmente durch die Konzernleitung für die Darstellung der Segmente nach außen zu Grunde gelegt. Damit erfolgt auch eine zunehmende Annäherung an die IFRS.

Für jedes anzugebende Segment sind Segmentergebnis, Segmentvermögen und Segmentschulden sowie ggf. weitere Werte gemäß E-DRS 36.33-37 anzugeben. Gemäß dem Standardentwurf folgt die Darstellung der Segmentberichterstattung keiner konkreten Vorgabe. Jedoch ist für jedes anzugebende Segment darzustellen, welche Merkmale für die Abgrenzung herangezogen und welche Kriterien für die Zusammenfassung von operativen Segmenten verwendet wurden. Zu erläutern sind zudem die Bewertungsgrundlagen und Bewertungsunterschiede der Segmentberichterstattung im Vergleich zum Konzernabschluss.

Darstellung, Angabepflichten und Bewertungsgrundlagen

Geltungsbereich und Segmentbestimmung

Der E-DRS 36 betrifft alle Mutterunternehmen, die gemäß § 290 HGB bzw. § 11 PublG einen Konzernabschluss verpflichtend aufstellen oder dies freiwillig tun und diesen freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitern. Mit dem Management Approach sind die operativen Segmente abzugrenzen, die die konzerninterne Organisations- und Berichtsstruktur abbilden. Werden mehrere unterschiedliche Segmentierungen verwendet, ist diejenige anzusetzen, wonach vorrangig gesteuert wird. Daraus sind die berichtspflichtigen Segmente zu ermitteln.

Abweichend vom Management Approach sind die meisten Angaben auch dann zu machen, wenn sie der Konzernleitung lediglich regelmäßig berichtet werden, auch ohne dass sie für sich genommen ggf. steuerrelevant sind. Dies dient einer informativen und sachgerechten Darstellung der Segmente.

Die Gesamtbeträge der Segmentumsatzerlöse, -ergebnisse, -vermögen und -schulden sind auf die entsprechenden Posten der Konzernbilanz und -GuV überzuleiten; wesentliche Überleitungsstellen sind anzugeben und zu erläutern.

Überleitungen und Stetigkeit der anzugebenden Segmente

Ein operatives Segment ist immer dann ein anzugebendes Segment, wenn

- seine Umsatzerlöse mit externen Kunden und mit anderen Segmenten mindestens 10 % der gesamten externen und intersegmentären Umsatzerlöse ausmachen, oder

Die im Standard formulierten Wahlrechte sind stetig auszuüben. Wird diese Stetigkeit in Ausnahmefällen zulässigerweise durchbrochen, ist dies zu begründen. Der Standardentwurf nennt keinen konkreten Erstanwendungszeitpunkt. Daher dürfte der neue Standard voraussichtlich erst in Geschäftsjahren anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2020 beginnen.

Ihr Kontakt



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

2a | Auswirkungen des geplanten Verbandssanktionengesetzes auf das Compliance Management von Unternehmen | Autorin: Malaika Tetsch, Düsseldorf

Key Facts

- Neuregelung der Sanktionierung von Unternehmen zur Verfolgung von Verbandsstraftaten.
- Erhöhte Notwendigkeit für Unternehmen zur Investition in ein effektives Compliance Management System.
- Verschärfung der Maßnahmen und Kontrollen im Compliance Management System.
- Sensibilisierung der Mitarbeiter im Umgang mit Verbandsstrafaktionen.

konkrete Risiken definiert und entsprechende Kontrollen oder Maßnahmen implementiert oder angepasst werden. Es empfiehlt sich, einen konkreten internen Ansprechpartner im Falle von Verbandsstraftaten zu definieren. Das CMS sollte vorsehen, dass verdächtige Transaktionen sofort an den zuständigen Ansprechpart-



Referentenentwurf vom 22.08.2019

Das Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz (BMJV) hat am 22.08.2019 einen Referentenentwurf für ein Verbandssanktionengesetz („VerSanG-E“) vorgestellt. Auf Basis von 69 neuen Paragraphen soll die Sanktionierung von Verbänden wegen Straftaten geregelt werden, durch die Pflichten, die den Verband treffen, verletzt worden sind oder durch die der Verband bereichert worden ist oder werden sollte (Verbandsstraftat i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 VerSanG-E).

ner gemeldet werden. Dieser sollte dahingehend geschult werden, dass solche Meldungen eingehend geprüft und an die Unternehmensleitung weitergeleitet werden. Bestätigten Verdachtsmomenten muss unbedingt nachgegangen werden, um angemessene Schritte einzuleiten.

Risikoerhöhung für die Unternehmen



Für Unternehmen bedeutet der Entwurf eine enorme Erhöhung des Risikos im Falle der Begehung einer Unternehmensstraftat, da drakonische Sanktionen bei Verstößen vorgesehen sind. Unternehmen sollten deshalb prüfen, welche Maßnahmen bereits jetzt ergriffen werden können.

Aufgrund der Einführung des Legalitätsprinzips bei der Verfolgung von Verbandsstraftaten wird die Anzahl von Unternehmensdurchsuchungen durch Ermittlungsbehörden zunehmen. Unternehmen können ihre Mitarbeiter bereits jetzt durch Simulationen und Schulungen auf die Durchsuchungssituation vorbereiten, so dass diese im konkreten Fall angemessen reagieren können.

Sensibilisierung der Mitarbeiter

Prüfung des CMS auf Effektivität

Dazu gehört sicherlich die Überprüfung bestehender Compliance Management Systeme (CMS) hinsichtlich ihrer Effektivität. Der Entwurf betont, dass von den Unternehmen erwartet wird, ein risiko- adäquates CMS einzuführen und zu unterhalten sowie Schwachstellen zu schließen. Es sollte ein Assessment gestartet werden, mit dem Ziel, das bestehende CMS auf Schwachstellen hin zu untersuchen und auszuwerten.

Aufnahme neuer Risikobereiche in das CMS

Der Risikobereich der Verbandsstraftaten sollte in das CMS integriert und unternehmensintern kommuniziert werden. Je nach Unternehmensbranche sollten daher

Die FAS kann in den vorstehend genannten Bereichen umfassend unterstützen, sei es bei der Identifikation und Bewertung der Risiken auf Basis des VerSanG-E oder bei der Einführung entsprechender Kontrollen oder Maßnahmen. Letzteres umfasst nicht nur die Gestaltung der Kontrollen selbst, sondern bspw. auch die Durchführung von erforderlichen Kontrolltests.

Ihr Kontakt



Thomas Heimhuber,
München,
thomas.heimhuber@fas.ag

2b | Wandel von Planung und Steuerung im Zuge der digitalen Transformation |

Autor: Andreas Funke, Stuttgart

Key Facts

- Die Digitalisierung führt zu einem Paradigmenwechsel in der Unternehmensplanung und -steuerung.
- Digitale, moderne Planungssysteme bieten Lösungen für die Herausforderungen der klassischen Planung und Budgetierung.
- Moderne Corporate Performance Management Systeme bilden zunehmend die Basis für eine digitale Planung und Steuerung.

Big Data ist eine entscheidende Grundlage für die digitale Planung und Steuerung. Die Sammlung und Bereitstellung von immer mehr internen und externen Daten ermöglicht völlig neue Planungsansätze und Steuerungslogiken. Bislang ungenutzte Datenquellen sind fortan nutzbar und können zur Erweiterung des bestehenden KPI-Portfolios beitragen. Werden diese KPIs in einem unternehmensweiten, integrierten Treibermodell abgebildet, so kann dies eine Verlinkung zwischen strategischer und operativer Planung ermöglichen. Dieser Ansatz unterstützt maßgeblich die Operationalisierung der Unternehmensstrategie.

Big Data ist die Grundlage für eine moderne, digitale Planung, wofür leistungsfähige Datenverarbeitungsmethoden erforderlich sind.

Um die Flut der zunehmenden Mess- und Plandaten zu bewältigen, sind leistungsfähige Datenverarbeitungsmethoden erforderlich. Die In-Memory-Technologie, auf welcher unter anderem SAP S/4HANA basiert, ermöglicht automatisierte Messungen, Simulationen und Berichte in Real Time.

Neben effizienteren Datenbanktechnologien wirken sich vor allem auch die Fortschritte im Bereich Data Analytics und Machine Learning fundamental auf die Planung aus. Im Rahmen von Predictive Analytics werden mittels komplexer statistischer Verfahren Prognosen und Simulationen möglicher Szenarien erstellt. Die Automatisierung dieser neuen Planungsmodelle hat Einfluss auf den gesamten Planungsprozess. Der Ansatz des Rolling Forecast ergänzt in mod-

Data Analytics und Machine Learning ermöglichen automatisierte und intelligente Planungsmodelle

Digitalisierung bewirkt einen Paradigmenwechsel in der Unternehmensplanung und -steuerung



Die Unternehmensplanung ist eine zentrale Steuerungsaufgabe des CFO. Seit vielen Jahren steht der klassische Planungs- und Budgetierungsansatz in der Kritik. Dennoch zeigen aktuelle Studienergebnisse, dass Unzulänglichkeiten, wie nicht integrierte, vergangenheitsorientierte, inflexible und nicht mit der Strategie abgestimmte Finanzpläne nach wie vor in vielen Unternehmen vorherrschend sind. Dabei bieten neue Technologien effektivere Lösungen für Planung und Budgetierung, wodurch die Unternehmenssteuerung einem regelrechten Paradigmenwechsel unterliegt. Der klassisch vergangenheitsorientierte, starre und manuelle Excel-Ansatz ist nicht mehr zeitgemäß. Die digitale Planung und Steuerung ist automatisiert, intelligent und integriert sowie flexibel und prognostizierend.

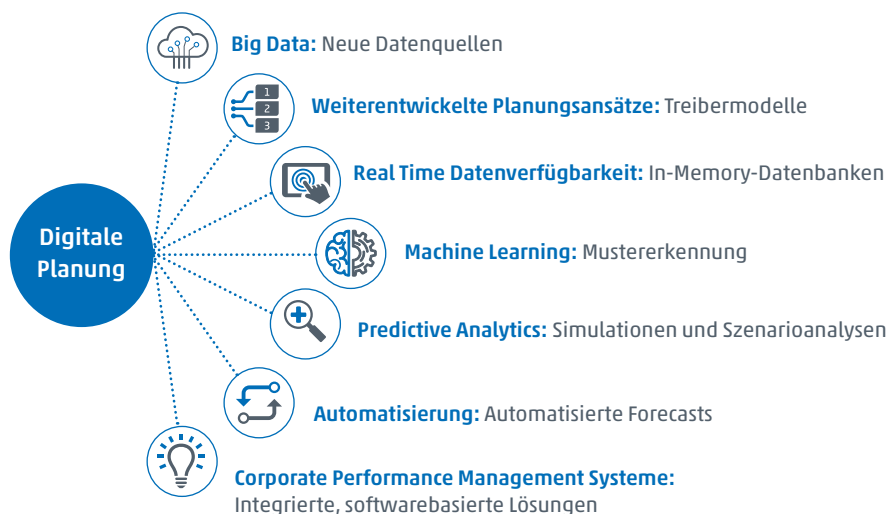


Abbildung: Einflussfaktoren in der Planung

ernen Planungssystemen das aufwändig geplante Budget. Mittels automatisierter Forecasts kann der hohe manuelle Aufwand beseitigt und die Präzision deutlich gesteigert werden. Folglich fallen Routineaufgaben weg, weshalb Planer entlastet werden und sich auf „wertschöpfendere“ Aufgaben fokussieren können. Die hieraus resultierende Zeitersparnis erlaubt eine schnellere Rückkopplung, so dass Unternehmen flexibler und präziser auf Veränderungen reagieren und Fehlentwicklungen früher antizipieren können.

Corporate Performance Management Systeme ermöglichen eine integrierte, softwarebasierte Umsetzung der digitalen Planung

Für die digitale Planung werden spezialisierte Softwarelösungen benötigt, welche in den letzten Jahren zunehmend Bestandteil sog. Corporate Performance Management (CPM) Systeme geworden sind. Diese sind entweder als Modul in der jeweiligen ERP-Lösung integriert oder per Schnittstelle als externes System angebunden. Idealerweise deckt eine CPM-Lösung im Sinne des „Single Source of Truth“ Ansatzes über eine singuläre Plattform sämtliche Funktionen als integriertes System ab.

Dabei sind die Prozesse Planung, Budgetierung und Forecasting, Abschluss und Konsolidierung, Tax, Legal und Management Reporting eng miteinander verzahnt und bilden damit ein digitales System zur Unternehmenssteuerung. Durch die integrative Abbildung der einzelnen Funktionen und Systeme bieten CPM-Lösungen einen erheblichen Mehrwert. Mithilfe von Workflow-Funktionalitäten findet eine Integration über die Organisationsebenen und Abteilungen statt. Diese fördern den Prozessfluss, die Transparenz sowie insgesamt den Steuerungscharakter.

Die aktuellen Studienergebnisse sowie die Beratungspraxis zeigen, dass bisher nur wenige Unternehmen Nutzen aus diesen intelligenten Technologien ziehen. Bei den Entscheidungsträgern scheint hier noch ein gewisses Misstrauen zu bestehen. Unbestreitbar ist jedoch, dass eine digitale Planung und Steuerung zukünftig eine Grundvoraussetzung sein wird, um sich im hart umkämpften Wettbewerb behaupten zu können.

Ihr Kontakt



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

2c | Neufassung des IDW PS 340 (IDW EPS 340 n.F.) zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems im Rahmen des Jahresabschlusses | Autorin: Pia Raabe, Köln

Key Facts

- Die Neufassung des IDW PS 340 (IDW EPS 340 n.F.) berücksichtigt die Neuerungen bei der Einrichtung und Prüfung von Corporate Governance Systemen, die sich durch die Fortentwicklung der Unternehmenspraxis seit der Verabschiedung des ursprünglichen Standards im Jahr 2000 ergeben haben.
- Die Neufassung konkretisiert die Grundelemente des Risikofrüherkennungssystems, wie z.B. die Risikotragfähigkeit, Risikobewertung und -aggregation, die Kommunikation, Dokumentation und Berichterstattung.
- Durch ein angemessenes Risikofrüherkennungssystem im Unternehmen soll sichergestellt werden, dass bestandsgefährdende Risiken frühzeitig identifiziert, bewertet, gesteuert und überwacht werden. Dies erfolgt unter anderem durch die Definition von Maßnahmen durch den Vorstand.

Der Entwurf der Neufassung des IDW Prüfungsstandards „Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB (IDW EPS 340 n.F.)“ wurde vom Hauptfachausschuss (HFA) verabschiedet, um den Weiterentwicklungen bei der Einrichtung und Prüfung von Corporate Governance Systemen seit dem Jahr 2000 Rechnung zu tragen. Dafür wurden die Grundelemente eines Risikofrüherkennungssystems nach § 91 Abs. 2 AktG in Anlehnung an die zur Einrichtung und Prüfung von Risikomanagement- und Compliance-Management-Systemen entwickelten Grundelemente (vgl. IDW PS 980 und IDW PS 981) konkretisiert. Hierbei ist stets zu beachten, dass die Prüfung gem. § 317 Abs. 4 HGB eine gesetzlich vorgeschriebene Erweiterung der Jahresabschlussprüfung darstellt, wohingegen die Prüfung nach IDW PS 980 und/oder PS 981 eine freiwillige Prüfung der Corporate Governance Systeme ist und die Berichterstattung hierüber der Unternehmensleitung gesondert vorgelegt wird.

Prüfungsumfang gem. § 91 Abs. 2 AktG und Abgrenzung zum IDW PS 980/981



Aufgabe des Abschlussprüfers ist die Beurteilung, ob der Vorstand von börsennotierten Unternehmen gem. § 91 Abs. 2 AktG geeignete Maßnahmen getroffen hat, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen frühzeitig zu erkennen. Dies umfasst demnach die Analyse und Beurteilung der Identifizierung von bestandsgefährdenden Risiken und der implementierten Maßnahmen, wobei hier auch die kontinuierliche Anwendung der Maßnahmen im Prüfungszeitraum beurteilt wird.

Änderungen durch die Überarbeitung des IDW PS 340



In Bezug auf die Überarbeitung des IDW PS 340 sind insbesondere folgende Punkte zu erwähnen:

- Die Risikotragfähigkeit (Resilience) des Unternehmens soll vom Vorstand definiert werden, um vor diesem Hintergrund die bestandsgefährdenden Risiken bewerten zu können. Durch die Betonung der Risikotragfähigkeit soll erreicht werden, dass eine Fokussierung der Maßnahmen auf die für das Unternehmen tatsächlich bestandsgefährdenden Entwicklungen erfolgt.
 - Bei der Risikobewertung sollen die Risiken sowohl „brutto“ als auch „netto“ (nach Einbeziehung der eingeführten Maßnahmen zur Risikosteuerung) bewertet werden. Dazu müssen im Vorhinein feste Bewertungskriterien für quantifizierbare, aber auch für nicht-quantifizierbare Risiken definiert werden.
 - Die Bedeutsamkeit der Risikoaggregation wird hervorgehoben, um Risiken zu identifizieren, die ggf. als Einzelrisiko nicht bestandsgefährdend sind, jedoch in Kombination bzw. durch Wechselwirkungen mit anderen Risiken als bestandsgefährdend einzustufen wären.
 - Es sollen organisatorische Maßnahmen getroffen werden, um sicherzustellen, dass Risiken konzernweit identifiziert und kommuniziert werden, um somit der Organisations- und Überwachungspflicht nachzukommen.
- Zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit und zum Nachweis der Pflichterfüllung gem. § 91 Abs. 2 AktG muss das Risikofrüherkennungssystem nachvollziehbar für einen unbeteiligten Dritten dokumentiert werden. Dabei sind u.a. die Aufbau- und Ablauforganisation, Rollen und Verantwortlichkeiten sowie die Bewertungskriterien zu definieren und beispielsweise zusammen mit der Risikostrategie und -kultur in einem Risikomanagement-Handbuch zu erläutern. Es wird klargestellt, dass die fehlende Dokumentation einen Verstoß gegen § 91 Abs. 2 AktG darstellt, der zu einem Mangel in Bezug auf die vom Vorstand zu treffenden Maßnahmen und einer entsprechenden Feststellung im Prüfungsbericht führt.
 - Sollten im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses oder des Lageberichts bestandsgefährdende Risiken identifiziert werden, die nicht im Lagebericht genannt worden sind, ist dies auch bei der Bewertung der Angemessenheit des Risikofrüherkennungssystems zu berücksichtigen, da dies einen wesentlichen Mangel darstellen könnte.
 - Sollten Mängel bezüglich der vom Vorstand getroffenen Maßnahmen für das Risikofrüherkennungssystem im Rahmen der Prüfung identifiziert werden, die nicht umfassend, aber wesentlich sind, ist im IDW EPS 340 n.F. vorgesehen, dass der Prüfungsbericht mit einer Einschränkung versehen werden muss.
 - Zusätzlich zur Darstellung von Mängeln sollte der Prüfer im Prüfungsbericht auch Hinweise auf Verbesserungsmaßnahmen geben, die für die Berichtsadressaten (insbesondere den Aufsichtsrat) von Bedeutung sind.
- Es ist geplant, dass die Neufassung des Standards erstmals für Abschlussprüfungen von Berichtszeiträumen zur Anwendung kommt, die nach dem 31.12.2020 beginnen.

Ihr Kontakt



WP/StB Nikolaus Färber, München,
nikolaus.farber@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, Uwe Fetzer, Gitta Mannke-Asanatuca,
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: iStock (Seite 1, 13), photocase (Seite 5, 10, 61), Adobe Stock (Seite 9, 19, 21, 30, 32, 36, 40, 52, 63), stocksy.com (Seite 12, 47, 57).

Robotic Process Automation im Finanzbereich – Erfolgsfaktoren und Fallstricke bei der Implementierung

fas

Finance On Air – Webinare der FAS

Die FAS bietet über das Internet regelmäßig zu verschiedenen Fachthemen Webinare an. Informieren Sie sich zu unserem aktuellen Thema unter www.fas-ag.de/knowledge/finance-on-air

Webinar: Robotic Process Automation im Finanzbereich – Erfolgsfaktoren und Fallstricke bei der Implementierung

28. April 2020 von 11.00 – 12.00 Uhr

Referenten: Sebastian Braun, Patrick Weber, Dominique Grüger

Für Ihre Registrierung scannen Sie den QR-Code:



wts Different. Like you.

I seek
fulfilment.