März 2015

wts TAX LEGAL CONSULTING

wts journal #1.2015

Mandanten-information www.wts.de

HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:
Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Zollkodex-Anpassungsgesetz

Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Veräußerung von SBV

Umsatzsteuer:
Änderungen aufgrund des Zollkodex-Anpassungsgesetzes

Erbschaft-/Schenkungsteuer:
Erbschaftsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen teilweise verfassungswidrig

Abgabenordnung:
Keine AdV wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke

TAX | Internationales

Darlehensverzicht zugunsten einer ausländischen Immobilien-Kapitalgesellschaft

LEGAL

Kapitalmarktrecht:
Der Regierungsentwurf des Kleinanlegerschutzgesetzes – vorgezogene Umsetzung der MiFID II im WpHG

CONSULTING

Financial Advisory:
Kritische Stellungnahme des DRSC zur IDW Interpretation des IAS 36

Compliance:
TLAC und MREL – neue Regelwerke für zusätzliche Kapitalanforderungen und ihre Auswirkungen auf das Risikomanagement

Inhalt

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite

1 Ertragsteuern

5 **a** Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Zollkodex-Anpassungsgesetz

6 **b** Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Veräußerung von SBV aufgrund einheitlicher Planung

7 **c** Übertragung eines GmbH-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch

8 **d** Durch Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft ausgelöste Grunderwerbsteuern sind keine Anschaffungskosten

8 **e** Behandlung der betrieblichen Nutzung eines zum Betriebsvermögen des anderen Ehegatten gehörenden PKW

9 **f** Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten verfassungswidrig?

10 **g** Europarechtswidrigkeit der Pauschalbesteuerung von Erträgen aus Investmentfonds (§ 6 InvStG) – Verfahren bis zur gesetzlichen Neuregelung

11 **h** Aktive Immobilienbewirtschaftung in Investmentfonds nur noch begrenzt möglich

14 **i** Update zur Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen Angehörigen und nahestehenden Personen

15 **j** Teilabzugsverbot bei Auflösungsverlust

2 Umsatzsteuer

15 **a** Änderungen aufgrund des Zollkodex-Anpassungsgesetzes

16 **b** Der Einbau von Betriebsvorrichtungen unterliegt nicht dem Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen

17 **c** Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs

Seite

d Leistungsbeschreibung in einer Rechnung durch Verweis auf andere Dokumente 18

e Dienstleistung von Stammhaus an ausländische Zweigniederlassung kann der Umsatzsteuer unterliegen 19

f Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen 19

3 Grunderwerbsteuer

a Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung? 20

b Zurechnung von aufschiebend bedingt erworbenen Grundstücken bei Anteilsvereinigungen 21

4 Erbschaft-/Schenkungsteuer

a Erbschaftsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen teilweise verfassungswidrig 22

b Schenkungsteuerliche Risiken bei Kapitalerhöhungen einer GmbH 22

5 Lohnsteuer

a Verzinsung von Genussrechten als Arbeitslohn 23

b Betriebsveranstaltungen ab 01.01.2015: Freibetrag anstelle Freigrenze 24

c Steuerliche Behandlung von Rabatten Dritter 24

6 Abgabenordnung

a Keine Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke 25

b Gemeinsames Konzept von Bund und Ländern zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ 26

c Wirksame Abgabe der Einkommensteuererklärung per Fax 27

TAX | Internationales

Seite

7 Brasilien

30 Aktuelles zur PIS/COFINS

8 Deutschland

31 **a** Darlehensverzicht zugunsten einer ausländischen Immobilien-Kapitalgesellschaft im Inland nicht steuerbar

32 **b** Abzug finaler Verluste erneut von Finanzgericht akzeptiert

9 Naher und Mittlerer Osten

33 Gesetzesänderungen/-vorhaben in Ägypten und Jordanien

10 OECD

34 **a** Neue Richtlinien zur Dokumentation von Verrechnungspreisen

35 **b** Verrechnungspreise für Routinedienstleistungen

36 **c** BEPS-Aktionspunkt 1 – mögliche Auswirkungen für die Digital Economy

11 Österreich

37 **a** Erste österreichische Gruppenanfrage an die Schweiz

38 **b** Beschränkte Absetzbarkeit von Managergehältern über € 500.000 und sonstigen Bezügen verfassungskonform

12 Türkei

39 Besteuerung von Betriebsrenten nach dem neuen DBA Deutschland/Türkei

LEGAL

Seite

Kapitalmarktrecht

Der Regierungsentwurf des Kleinanlegerschutzgesetzes – vorgezogene Umsetzung der MiFID II im WpHG 40

CONSULTING

1 Financial Advisory

a Mögliche Auswirkungen auf Abschlussprüfungen bei rückwirkender Anwendung erhöhter Schwellenwerte 42

b Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes 43

c Neuer Standard für die Auslagerung der IT-Funktion eines Unternehmens 44

d Änderung des Bestätigungsvermerks 45

e Kritische Stellungnahme des DRSC zur IDW Interpretation des IAS 36 45

f Entwurf zu Änderungen des IAS 7 Kapitalflussrechnungen 46

g DPR veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte für 2015 47

h DPR-Tätigkeitsbericht 2014 konstatiert stabile Fehlerquote im Vergleich zum Vorjahr 48

2 Compliance

TLAC und MREL – neue Regelwerke für zusätzliche Kapitalanforderungen und ihre Auswirkungen auf das Risikomanagement 49

Vom Start-up zum globalen Beratungsunternehmen – 15 Jahre WTS

Fritz Esterer
Vorstand /CEO
WTS Group AG

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

begonnen haben wir zu fünft, heute zählen wir mehr als 550 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und feiern das 15-jährige Jubiläum der WTS.

Die Kernidee war, etwas Neuartiges zu schaffen. Eine Beratungsgesellschaft, die sich auszeichnet durch

- → den Verzicht auf klassische Wirtschaftsprüfung,
- → eine Mitarbeiterstruktur, die das Know-how aus Industrie, Beratung und Finanzverwaltung in ganz besonderer Weise vereint und
- → globale Präsenz, um unsere Mandaten bei all ihren Auslandsaktivitäten optimal unterstützen zu können.

Von Anfang an hat sich dieses Konzept bewährt. Wir haben unser Beratungsangebot in den letzten eineinhalb Jahrzehnten deutlich erweitert; und auch für die Zukunft haben wir uns große Ziele gesteckt. Mit den drei Geschäftsbereichen Tax, Legal & Consulting wollen wir uns als *die* Alternative zu den vier globalen Branchenführern positionieren.

Seit unserer Gründung haben wir den Anspruch, mit unseren Produkten und Dienstleistungen einen wichtigen Beitrag zum Unternehmenserfolg unserer Mandanten zu leisten. Wir wollen sie dabei nicht nur bestmöglich und bedürfnisorientiert beraten, sondern ihnen auch bei der Umsetzung mit Praxisnähe zur Seite stehen.

Im Steuerumfeld sind es derzeit Trends wie Compliance-orientierte Steuerkonzepte, BEPS (Base Erotion and Profit Shifting), die EU-Reform zur Trennung von Prüfung und Beratung sowie Effizienzgewinne und Kosteneinsparungen, die Unternehmen vor große Herausforderungen stellen. Aufgrund der speziellen Aufstellung der WTS, unserem umfassenden Prozess-Know-how und unserer besonderen Expertise im Co-Sourcing von Steuerabteilungen können wir für alle sich daraus ergebende Fragestellungen Lösungen und damit Mehrwerte bieten.

Als multidisziplinäre Beratungsgesellschaft wollen wir unsere Mandanten ganzheitlich beraten. Um dies zu gewährleisten, werden wir auch unsere Consulting-Sparte weiter ausbauen. Das schließt neben dem Hauptgeschäftsfeld Financial Advisory vor allem die Bereiche Prozesse, IT-Compliance und Restrukturierung ein. Zunehmende Bedeutung kommt ebenso der Schnittstelle zwischen IT und Steuern zu. Ich bin mir sicher: Der Digitalisierung und damit der Standardisierung und Automatisierung der Prozesse in einer Steuerabteilung gehört die Zukunft. Auch hier zeigt sich der Vorteil unserer fachübergreifenden Zusammenarbeit.

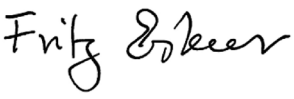
Ein weiteres wichtiges Standbein der WTS ist mittlerweile die Beratung von vermögenden Privatpersonen und Stiftungen, denen wir mit einer hochspezialisierten Gruppe zur Seite stehen. Diesem Klientel bieten wir im steuerlichen und rechtlichen Bereich umfangreiche Dienstleistungen an, die wir künftig noch deutlich erweitern werden.

Um unsere Mandanten in Zukunft noch besser zu erreichen, werden wir zudem unser mittlerweile mehr als 100 Länder umfassendes Netzwerk weiter stärken. Unser Hauptaugenmerk liegt dabei auf den 10 wichtigsten ausländischen Kernmärkten, also u. a. den USA, China, Großbritannien, Indien und Brasilien.

Sie sehen, in unserer vergleichsweise kurzen Unternehmensgeschichte hat sich einiges bewegt und wir werden auch in Zukunft nicht aus dem Auge verlieren, an der Weiterentwicklung und Ergänzung unserer Services zu arbeiten.

Damit ist die WTS bestens für kommende Aufgaben gerüstet, um Sie auch künftig auf Ihren unterschiedlichsten Wegen zu begleiten.

Herzlichst Ihr



1a | Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Zollkodex-Anpassungsgesetz | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Hintergrund

Ende letzten Jahres konnte die Anrufung des Vermittlungsausschusses für das Zollkodex-Anpassungsgesetz nur in letzter Minute vermieden werden. Die Bundesregierung musste sich in einer Protokollerklärung verpflichten, im ersten Quartal 2015 einen Gesetzentwurf zu denjenigen Forderungen des Bundesrats vorzulegen, zu denen sie in ihrer Gegenäußerung eine Prüfung zugesagt hatte. Der am 20.02.2015 veröffentlichte Referentenentwurf eines Änderungsgesetzes greift insoweit insgesamt 13 Maßnahmen auf. Die drei nachfolgenden Änderungen seien besonders erwähnt:

Klarstellung bzw. Ausweitung der Konzernklausel des § 8c KStG

→ Die Konzernklausel der sog. Mantelkaufregelung soll rückwirkend für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 um Fallkonstellationen erweitert werden, in denen die Konzernspitze Erwerber oder Veräußerer ist (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-E). Zudem soll generell auch eine Personenhandelsgesellschaft als Konzernspitze zugelassen werden.

Verschärfung für steuerneutrale Vorgänge im Einbringungsteil des UmwStG

→ Das für die Wahl des Buchwertansatzes unschädliche Maß sonstiger Gegenleistungen, welche neben den neuen Gesellschaftsrechten gewährt werden, soll im Einbringungsteil des UmwStG (§§ 20, 21 und 24 UmwStG) auf maximal 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens begrenzt werden. Sofern dies günstiger ist, sollen als Schwelle maximal € 300.000, höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten Vermögens, herangezogen werden. Der ursprüngliche Bundesratsantrag hatte hier lediglich eine Schwelle von 10 % des Buchwerts vorgesehen. Die neuen Schwellen sind in allen Vorschriften einheitlich mit dem Wort „soweit" verknüpft. Dies führt zu einer nicht unkomplizierten Verhältnisrechnung (vgl. Beispiel der Gesetzesbegründung). Auch die Ausnahmen von der Einbringungsgewinnbesteuerung in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG werden entsprechend angepasst. Die Neuregelungen sollen erstmals anzuwenden sein bei Umwandlungsbeschluss bzw. Abschluss des Einbringungsvertrags nach dem 31.12.2014.

Mittelbare Änderung von Beteiligungsverhältnissen bei der Grunderwerbsteuer

→ In Reaktion auf gegenläufige BFH-Rechtsprechung wird die vom Bundesrat geforderte Regelung zur mittelbaren Änderung von Beteiligungsverhältnissen an grundbesitzenden Personengesellschaften aufgegriffen (§ 1 Abs. 2a GrEStG-E). Die bisherige Verwaltungsmeinung wird im Gesetz verankert, allerdings ohne die noch im Bundesratsantrag enthaltene Rückwirkung.

Weiterer fachlicher Regelungsbedarf

In begrenztem Umfang wird darüber hinaus auch weiterer fachlicher Regelungsbedarf aufgegriffen. So sollen u.a. das Funktionsbenennungserfordernis beim Investitionsabzugsbetrag abgeschafft (§ 7g EStG-E) und Regelungen zur Einkommensermittlung von Unterstützungskassen aufgenommen (§ 6 Abs. 5a – neu – und § 6a – neu – KStG-E) werden.

Weitere Bundesratsanliegen in anderen Gesetzgebungsverfahren

Weitere Forderungen des Bundesrats zum Zollkodex-Anpassungsgesetz sollen ausweislich der Begründung des vorliegenden Referentenentwurfs in anderen Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt werden. Dies gilt insbesondere für die Themen:

→ „Hybride Gestaltungen"; hierzu wurde eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe konstituiert, auf Basis derer Ergebnisse ein Gesetzentwurf vorgelegt werden soll.

→ Reform der Investmentbesteuerung einschließlich der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz; zum Ende des zweiten Quartals 2015 ist ein Gesetzentwurf angekündigt.

Weiterer Verfahrensgang

Nach der gegenwärtigen Zeitplanung soll der Regierungsentwurf des vorliegenden Änderungsgesetzes in einer Kabinettssitzung am 25.03.2015 beschlossen werden.

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

1b | Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Veräußerung von SBV aufgrund einheitlicher Planung | *Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen*

BFH vom 09.12.2014 (AZ: IV R 29/14)

In seinem Urteil vom 09.12.2014 entschied der BFH, dass eine zeitlich der unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils vorgelagerte Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen (SBV) der Anwendung der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegensteht, selbst wenn beides auf einer einheitlichen Planung beruht.

Urteilsfall

Im Urteilsfall veräußerte ein Vater (Kläger zu 2.), der zu 2/3 an einer GmbH & Co. KG (Klägerin zu 1.) beteiligt war, am 02.10.2007 ein Grundstück, welches sich aufgrund Nutzungsüberlassung an die Klägerin im SBV befand, an einen Dritten. Nur Tage später, am 18.10.2007, übertrug er dann seinen gesamten KG-Anteil zusammen mit seinem Anteil an der Komplementär-GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seinen Sohn.

In der Feststellungserklärung der Klägerin wurde der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks als steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahme des Klägers erfasst. Die zeitlich nachgelagerte unentgeltliche Übertragung des KG-Anteils an den Sohn wurde hingegen unter Anwendung von § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG steuerneutral behandelt. Der später ergangene Gewinnfeststellungsbescheid enthielt demgegenüber einen – nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigten – Aufgabegewinn des Klägers, der neben dem erklärten Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks auch die Aufdeckung der stillen Reserven des eigentlichen KG-Anteils umfasste. Das Finanzamt berief sich dabei auf die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts ist die Gesamtplanrechtsprechung auf Übertragungen i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG nicht anzuwenden.

Keine Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung auf § 6 Abs. 3 EStG

Der BFH bestätigte nun das vorinstanzliche Urteil. Eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils i.S.d. § 16 EStG scheide im Urteilsfall aus, da das zuvor verkaufte Grundstück im maßgeblichen Zeitpunkt der Übertragung des KG-Anteils nicht mehr im Eigentum des Klägers stand und deshalb nicht mehr als Sonderbetriebsvermögen bzw. nicht mehr als Teil des Mitunternehmeranteils anzusehen war. Insofern sei am 18.10.2007 der gesamte Mitunternehmeranteil i.S.v. § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG unentgeltlich übertragen worden.

Unterschiedlicher Telos bei § 6 Abs. 3 EStG und §§ 16, 34 EStG

Die Gesamtplanrechtsprechung sei nicht anwendbar, da es sich hierbei nicht um einen allgemeinen Rechtssatz handele. Vielmehr sei diese Rechtsprechung im Lichte der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG entwickelt worden. Diese Tarifbegünstigung soll nach Sinn und Zweck eine Versteuerung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven mit hoher Tarifprogression vermeiden, sofern alle stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden. Diese zusammengeballte Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven wird aufgrund der Gesamtplanrechtsprechung verneint, wenn aufgrund einheitlicher Planung kurz vor einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs z. B. wesentliche Betriebsgrundlagen des SBV ohne Aufdeckung der in ihnen gebundenen stillen Reserven übertragen werden.

Betriebliche Einheit im Übertragungszeitpunkt

Auf die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG könne man, so der BFH, diese Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung nicht übertragen. § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG diene der ertragsteuerlich unbelasteten Vermögensübertragung zur Sicherung der Liquidität im Zusammenhang mit der Weitergabe des Betriebs an die nächste Generation. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG setze aus diesem Grund „lediglich" voraus, dass im Zeitpunkt der Übertragung eine funktionsfähige betriebliche Einheit besteht.

BFH vom 02.08.2012 (AZ: IV R 41/11)

Mit diesem Urteil setzt der IV. Senat des BFH seine Rechtsprechungslinie mit Bezug auf seine Entscheidung vom 02.08.2012 fort. Hier hatte der IV. Senat entschieden, dass eine nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten erfolgte Überführung eines Wirtschaftsguts des SBV in ein anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers der Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG nicht entgegensteht, selbst wenn die unentgeltliche Übertragung des KG-Anteils zeitgleich (am selben Tag) erfolgt. In die-

sem Urteil findet die stringente zeitliche Betrachtungsweise bereits ausdrücklich Anklang (vgl. WTS Journal 04/2012).

BFH vom 09.11.2011 (AZ: X R 60/09)

Der X. Senat des BFH vertrat in seinem Urteil vom 09.11.2011 im Zusammenhang mit einer Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft bereits die Auffassung, dass eine zuvor unter Aufdeckung der stillen Reserven erfolgte Veräußerung von notwendigem Betriebsvermögen für die Anwendung des § 24 UmwStG (und damit für die Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) unschädlich ist. Auch dabei wurde ausschließlich auf das Betriebsvermögen im Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung abgestellt.

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

1c | Übertragung eines GmbH-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch |

Autorin: Sandra Paintner, München

BFH vom 18.11.2014 (AZ: IX R 49/13)

Mit Urteil vom 18.11.2014 entschied der BFH, dass Zahlungen für die Ablösung eines (Vorbehalts-)Nießbrauchs an einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG nachträgliche Anschaffungskosten (AK) auf die Beteiligung darstellen. Darüber hinaus urteilte er, dass eine unentgeltliche Übertragung i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG auch dann vorliegt, wenn ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft unter Vorbehaltsnießbrauch unentgeltlich übertragen wird.

Urteilsfall

Der Vater des Klägers war zu 90 % an einer GmbH beteiligt und schenkte seinem Sohn im Jahr 2001 einen Teilgesellschaftsanteil und drei weitere Anteile im Jahr 2004. Hinsichtlich der in 2004 übertragenen Anteile behielt sich der Vater jedoch einen lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauch vor, welcher sich u. a. auf ausgeschüttete Gewinnanteile bezog. Die AK des Vaters für diese drei Anteile beliefen sich auf insgesamt € 293.270.

Im Jahre 2006 verkauften beide ihre GmbH-Anteile für insgesamt € 3.220.000. Im Rahmen der Veräußerung verzichtete der Vater gegen eine Leistung in Höhe des kapitalisierten Werts des Nießbrauchrechts (€ 1.679.000) auf den Nießbrauch. Der Sohn entrichtete den Betrag an ihn und zog diesen neben den AK des Vaters i.H.v. € 293.270 bei der Ermittlung seines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG ab. Hinsichtlich dieser beiden Punkte kam es zum Streit zwischen dem Kläger und dem Finanzamt.

FG Düsseldorf vom 26.04.2013 (AZ: 1 K 1143/12)

Das Finanzgericht stellte zunächst fest, dass der Sohn das wirtschaftliche Eigentum an den nießbrauchbelasteten Anteilen bereits im Jahr 2004 erlangt hat. Es rechnete die gesamten € 1.679.000 als nachträgliche AK den vom Vater übernommenen AK i.H.v. € 293.270 hinzu. Seine Revision begründete das Finanzamt damit, dass eine ungeschmälerte Übernahme der AK nicht möglich sei, da nur jener Teil der AK des Rechtsvorgängers übergehe, welcher auf den durch den Vorbehaltsnießbrauch belasteten Gesellschaftsanteil entfalle. Dieser würde sich nach Ansicht des Finanzamts nach dem Verhältnis des Verkehrswerts des belasteten Anteils zum Verkehrswert des unbelasteten Anteils im Ablösezeitpunkt ermitteln.

Revisionsentscheidung

Der BFH bestätigte jedoch die Rechtsauffassung des Finanzgerichts. Zunächst wurde nur ein mit dem dinglichen Nutzungsrecht belasteter Gegenstand erworben. Erst durch die Ablösezahlung verschaffte sich der Erwerber die vollständige Eigentümerbefugnis. Die Ablösezahlung für das Nießbrauchrecht ist somit zutreffend im Rahmen der Einkünfteermittlung nach § 17 EStG in vollem Umfang als nachträgliche AK qualifiziert worden. Auch die ungeschmälerte Übernahme der AK vom Vater erfolgte zutreffend. Denn nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG habe der Rechtsnachfolger die AK des Rechtsvorgängers zu übernehmen – und zwar ohne jede Einschränkung durch den Vorbehaltsnießbrauch.

Fazit

Es bleibt mit Spannung abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagiert, zumal hinsichtlich der ungeschmälerten Übernahme der AK in einem Schreiben des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 28.01.2011 zur entgeltlichen Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs an einem vermieteten Grundstück die gegenläufige Meinung vertreten wird.

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

1d | Durch Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft ausgelöste Grunderwerbsteuern sind keine Anschaffungskosten |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 02.09.2014 (AZ: IX R 50/13)

In seinem Urteil vom 02.09.2014 entschied der BFH, dass die infolge eines Wechsels im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG ausgelösten Grunderwerbsteuern nicht als Anschaffungs(neben)kosten zu behandeln sind.

Urteilsfall

Die Klägerin – eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG – erzielte im Urteilsfall aus der Vermietung einer ihr gehörenden Immobilie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Am Vermögen und Ergebnis waren zwei Kommanditisten beteiligt, die im Streitjahr ihre Kommanditanteile an eine andere KG (S-KG) verkauften und abtraten. Aufgrund des Gesellschafterwechsels wurden gemäß §§ 1 Abs. 2a, 13 Nr. 6 GrEStG gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuern festgesetzt, die von der Klägerin an die S-KG weiterbelastet wurden. Im einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahren der Klägerin wurden die Grunderwerbsteuern als sofort abziehbare (Sonder-)Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Das Finanzamt behandelte die Grunderwerbsteuern jedoch als Anschaffungs(neben)kosten und berücksichtigte diese lediglich im Rahmen der AfA. Der hiergegen gerichtete Einspruch war erfolglos. Die erstinstanzliche Klage vor dem Finanzgericht hatte dagegen Erfolg.

Grunderwerbsteuern als sofort abzugsfähige Aufwendungen

Der BFH bestätigte nun das erstinstanzliche Urteil. Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts könnten nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen seien. Ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang reiche hierfür nicht aus, vielmehr müssten die Aufwendungen zum Erwerb des Wirtschaftsguts geleistet worden sein (sog. finaler Begriff der Anschaffungskosten). Im Fall des § 1 Abs. 2a GrEStG entstehe die Grunderwerbsteuer jedoch nicht „für" die Anschaffung der Gesellschaftsanteile (und damit aufgrund des Transparenzprinzips im Einkommensteuerrecht auch nicht indirekt für die Anschaffung der Wirtschaftsgüter), da der Kauf der Gesellschaftsanteile an sich noch keine Grunderwerbsteuer auslöse. Erst die Fiktion des § 1 Abs. 2a GrEStG führe zur Steuerpflicht. Demnach könne der Aufwand aus der Grunderwerbsteuerbelastung aus ertragsteuerlicher Sicht nicht spezifisch und final den erworbenen Gesellschaftsanteilen zugeordnet werden.

BFH vom 20.04.2011 (AZ: I R 2/10)

Mit diesem Urteil setzt der IX. Senat die Rechtsprechungslinie des I. Senats aus dessen Entscheidung vom 20.04.2011 fort. Hier hatte der I. Senat bereits entschieden, dass auch bei einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG mangels Finalität die Grunderwerbsteuern keine Anschaffungskosten darstellen und demnach als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln sind (vgl. TJ 03/2011).

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

1e | Behandlung der betrieblichen Nutzung eines zum Betriebsvermögen des anderen Ehegatten gehörenden PKW | *Autorin: RAin Susanne Heufelder, München*

BFH vom 15.07.2014 (AZ: X R 24/12)

Der BFH hat Grundsätze zur Beurteilung von Fallgestaltungen aufgestellt, in denen ein PKW, der sich im Betriebsvermögen eines Ehegatten befindet, von beiden Ehegatten im jeweils eigenen Betrieb genutzt wird.

Urteilsfall

Im Urteilsfall nutzte die Klägerin für betriebliche Fahrten in ihrem Einzelunternehmen einen PKW, der zum Betriebsvermögen ihres Ehemanns gehörte. Der Ehemann trug die Anschaffungskosten und alle laufenden Aufwendungen für den PKW und berücksichtigte diese im Rahmen seiner Betriebsausgaben. Die private Nutzung des PKW versteuerte er pauschal mit 1 % des Brutto-Listenpreises nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Die Klägerin beteiligte sich nicht an den PKW-Kosten, setzte aber trotzdem einen Pauschalbetrag von € 0,30 je selbst gefahrenem Kilometer in ihrem Einzelunternehmen als Betriebsausgaben an.

Tatsächliche Aufwendung maßgeblich

Der BFH lehnte den Betriebsausgabenabzug der Klägerin ab und bestätigte damit die Auffassung des Finanzamtes. Die Klägerin habe keinerlei Kosten getragen, daher seien bei ihr tatsächlich keine Aufwendungen angefallen. Ein Betriebsausgabenabzug bei der Klägerin komme weder unter dem Aspekt des abgekürzten Zahlungsweges noch unter dem Aspekt des abgekürzten Vertragsweges in Betracht. Ein abgekürzter Zahlungsweg sei dadurch gekennzeichnet, dass eine fremde Schuld getilgt werde. Im Urteilsfall sei dies nicht der Fall, da der Ehemann Aufwendungen für den in seinem Eigentum stehenden PKW getragen habe und damit selbst Schuldner der Aufwendungen war. Auch eine Zurechnung unter dem Aspekt des abgekürzten Vertragsweges sei abzulehnen, da die Klägerin im Innenverhältnis zu keinem Aufwendungsersatz verpflichtet gewesen sei.

Abgeltungswirkung der 1%-Regelung

Darüber hinaus stellte der BFH klar, dass die Nutzung des zum Betriebsvermögen des Ehemanns gehörenden PKW durch die Klägerin mit dem pauschalen Ansatz der Nutzungsentnahme beim Ehemann abgegolten sei. Die zusätzliche Nutzung des PKW durch die Ehefrau führe zu keiner Erhöhung der Nutzungsentnahme. Darüber hinaus sei das Besteuerungsergebnis insgesamt als ausgewogen anzusehen. Der Steuerpflichtige, der die Aufwendungen tatsächlich getragen hat, könne alle Kosten als Betriebsausgaben ansetzen und habe die private Nutzung im Wege der Anwendung der 1%-Regelung zu versteuern. Im Gegenzug könne die Klägerin mangels tatsächlich getragener Aufwendungen keine Betriebsausgaben geltend machen, die Nutzung durch die Klägerin unterliege aber auch keiner weiteren Einkommensbesteuerung.

Fazit

Die Ablehnung des Betriebsausgabenabzugs bei der Klägerin erscheint sachgerecht, weil beim Ehemann bereits voller Kostenabzug gewährt wurde und ein nochmaliger Abzug bei der Klägerin zu einer doppelten steuermindernden Auswirkung derselben Aufwendungen führen würde.

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

1f | Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten verfassungswidrig? | *Autorin: Franziska Junge, München*

BFH vom 17.07.2014 (AZ: VI R 2/12 und VI R 8/12)

Mit zwei Beschlüssen vom 17.07.2014 hat der VI. Senat des BFH dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage vorgelegt, ob es mit dem Grundgesetz vereinbar ist, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein eine Erstausbildung vermittelndes Studium gem. § 9 Abs. 6 EStG keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

Sachverhalte

Dem BFH lagen mehrere Streitfälle vor, bei denen die Steuerpflichtigen jeweils auf eigene Kosten außerhalb eines Anstellungsverhältnisses eine Ausbildung zum Flugzeugführer (Kosten ca. € 70.000) absolvierten. In anderen Fällen hatten Steuerpflichtige Erstausbildungen an Universitäten oder Fachhochschulen absolviert. Nach der abgeschlossenen Berufsausbildung wurden alle Steuerpflichtigen auf deren Grundlage beruflich tätig. Die Steuerpflichtigen hatten die Berücksichtigung der Aufwendungen für ihre Berufsausbildung als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht und begehrten die Feststellung entsprechend vortragsfähiger Verluste, um diese mit künftig auf Basis ihrer Ausbildung erzielten Einkünften verrechnen zu können.

Kein Werbungskostenabzug aufgrund von § 9 Abs. 6 EStG

Dem von den Steuerpflichtigen begehrten Werbungskostenabzug stand jedoch die Regelung des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG entgegen, die den Abzug der Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium als Werbungskosten versagt, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert wird. Die Regelung wurde mit dem BeitrRLUmsG vom 07.12.2011 eingeführt und gilt rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004.

Ausbildungsaufwendungen nach BFH-Ansicht berücksichtigungsfähige Werbungskosten

Nach Ansicht des BFH verstößt der Ausschluss des Werbungskostenabzugs gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Besteuerung nach der finanziellen

Leistungsfähigkeit. Die Aufwendungen für eine Berufsausbildung würden keine Form der beliebigen Einkommensverwendung darstellen, sondern seien die notwendige Voraussetzung für eine künftige berufliche Tätigkeit. Sie dienten der Existenz- und Einkommenssicherung und müssten daher als beruflich veranlasste Aufwendungen einkommensteuerlich berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung als Sonderausgaben sei jedoch nicht gerechtfertigt, da diese nur im jeweiligen Veranlagungsjahr wirken und nicht wie Werbungskosten zu einem in späteren Jahren mit Einkünften verrechenbaren Verlustvortrag führen.

Auch auf aktuelle Gesetzeslage übertragbar

Die Entscheidungen des BFH ergingen zwar noch zu der Regelung des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG. Dieselben Erwägungen dürften jedoch auch auf die aktuell geltende Fassung des § 9 Abs. 6 EStG, der zuletzt durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz vom 22.12.2014 geändert wurde, übertragbar sein. Denn auch nach dieser aktuellen Fassung können Aufwendungen für eine Erstausbildung nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

Praxishinweis

Aufgrund der Häufigkeit der Streitfälle und der meist hohen Berufsausbildungskosten bleibt mit Spannung zu erwarten, ob sich das BVerfG der Meinung des BFH anschließen wird. Vergleichbare Fälle sind daher bis zur Entscheidung des BVerfG offen zu halten (vgl. BMF vom 20.02.2015 zu Vorläufigkeit und AdV).

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

1g | Europarechtswidrigkeit der Pauschalbesteuerung von Erträgen aus Investmentfonds (§ 6 InvStG) – Verfahren bis zur gesetzlichen Neuregelung |

Autoren: StB Ronny Klopfleisch, RA/StB Markus Koch, Köln

EuGH vom 09.10.2014 (Rs. C-326/12)

Der EuGH hatte mit Urteil vom 09.10.2014 (van Caster und van Caster) entschieden, dass die sog. intransparente Besteuerung des § 6 InvStG nicht mit Europarecht (Kapitalverkehrsfreiheit) vereinbar ist, weil sie dem Steuerpflichtigen nicht ermöglicht, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte nachweisen lässt. In der Folgezeit wurde u. a. auf Basis des Entwurfs eines BMF-Schreibens diskutiert, wie Steuerpflichtige diesen Nachweis erbringen könnten, um zu vermeiden, weiterhin der Besteuerung nach § 6 InvStG bzw. einer an § 6 InvStG orientierten Schätzung (§ 162 AO) ausgesetzt zu sein (vgl. WTS Journal 05/2014, S. 29).

BMF vom 04.02.2015

Inzwischen liegt das finale Schreiben vor, in dem das BMF auf die offenen Fragen reagiert und Anforderungen an die Erklärung und Möglichkeiten der Nachweisführung dargelegt.

Mindestangaben

Nach Ansicht des BMF müssen zur Vermeidung einer Ertragsermittlung nach § 6 InvStG mindestens diejenigen Besteuerungsgrundlagen durch den Steuerpflichtigen erklärt und auf Anforderung des Finanzamts nachgewiesen werden, die zu einer „semitransparenten" Besteuerung führen würden, also alle Angaben im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG mit Ausnahme der Buchst. c und f. Zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben könne insbesondere eine Berufsträgerbescheinigung angefordert werden, aus der hervorgeht, dass die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden. Auch könne das Finanzamt – weiterhin in nicht abschließender Aufzählung – insbesondere den zum jeweiligen Geschäftsjahresende gültigen Verkaufsprospekt, den zum jeweiligen Geschäftsjahresende gültigen Jahresbericht, eine Summen- und Saldenliste aus der Fondsbuchhaltung, eine Überleitungsrechnung, aus der hervorgeht, wie aus der investmentrechtlichen Rechnungslegung die Besteuerungsgrundlagen nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden, oder eine Anlage für die Gewinn- und Verlustvorträge bezogen auf die einzelnen Ertragsarten anfordern.

Optionale Angaben

Soweit der Steuerpflichtige neben der bloßen Vermeidung der Folgen von § 6 InvStG auch steuerbegünstigende Tatbestände geltend machen will, müsse er entsprechende Besteuerungsgrundlagen i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c und f InvStG erklären und auf Anforderung des Finanz-

amts als Nachweis insbesondere detaillierte Übersichten über Quellensteuern, Dividenden und dergleichen einreichen. Auch könne der Nachweis des Aufteilungsmaßstabes im Rahmen der Zuordnung von Werbungskosten nach § 3 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 InvStG (Aktienquote) verlangt werden.

Übersetzung in deutsche Sprache

Zudem wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass gem. § 87 Abs. 2 AO für in fremder Sprache abgefasste Unterlagen eine deutsche Übersetzung verlangt werden kann.

Keine Erleichterung für Steuerpflichtige

Zwar sind die vom BMF geforderten Anforderungen nicht mehr so streng wie noch im Entwurf des Schreibens, da nun auch die Berufsträgerbescheinigung nur noch auf Anforderung vorzulegen sein soll. Die erwünschte Klarheit oder Erleichterung wird das BMF-Schreiben gleichwohl nicht erreichen. Die Bescheinigung eines Berufsträgers wird regelmäßig angefordert werden und dürfte mit nicht nur geringen Kosten für den Steuerpflichtigen verbunden sein. Während bei transparenten und semitransparenten Investmentfonds die Kosten für eine derartige Bescheinigung vom Investmentfonds und somit von allen Anlegern gemeinsam getragen werden, würden diese Kosten jedem einzelnen Steuerpflichtigen entstehen, der sein intransparentes Investment transparent machen möchte. Das gilt gleichermaßen für eine mögliche Übersetzung von Jahresbericht und/oder Prospekt. Ob damit der vom EuGH postulierte Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit behoben werden kann, erscheint zumindest fraglich.

Praxishinweis

In der Praxis wird dem Anleger kaum eine andere Möglichkeit bleiben, als auf die vollständige Erfüllung der Transparenzvorschriften durch die Investmentgesellschaft zu bestehen, da die Finanzbehörde weiterhin diese Angaben – nur eben direkt durch den Steuerpflichtigen – fordert, um eine Besteuerung nach § 6 InvStG zu vermeiden. Die durch das EuGH-Urteil zum Teil erhofften Erleichterungen bzgl. der Vermeidung der Strafbesteuerung dürften sich durch die restriktive Anordnung des BMF damit weitgehend erübrigen.

Kontakt:
StB Ronny Klopfleisch, Köln,
ronny.klopfleisch@wts.de

1h | Aktive Immobilienbewirtschaftung in Investmentfonds nur noch begrenzt möglich | *Autoren: StB Dieter Lübbehüsen, RA Andreas Walter, Frankfurt a. M.*

Hintergrund

Durch die andauernde Niedrigzinspolitik der EZB ist der Zustrom von Kapital in den Immobiliensektor ungebremst. Dies führt dazu, dass die Renditen von sogenannten Core-Immobilien stark gesunken sind. Institutionelle Investoren sind daher gezwungen, früher in die Wertschöpfungskette zu investieren, um ihren Rechnungszins noch zu erwirtschaften. Die rechtlichen Möglichkeiten dieser Investitionen haben sich mit der Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-StAnpG) geändert.

Zwei Kategorien von Investmentvermögen mit unterschiedlichen Besteuerungsregimen

Seit Inkrafttreten des AIFM-StAnpG unterteilt das InvStG Investmentvermögen in Investmentfonds, die die Anforderungen des § 1 Abs. 1b InvStG erfüllen, und Investitionsgesellschaften. Damit knüpft das Investmentsteuerrecht nicht mehr an die aufsichtsrechtliche Qualifikation an, sondern verlangt eine eigenständige materielle Einstufung ausschließlich für steuerliche Zwecke. Auch Immobilien-Investmentvermögen müssen, damit bei (ihnen und) ihren Anlegern die bisherige (günstige) Investmentbesteuerung zur Anwendung gelangen kann, alle Anforderungen des § 1 Abs. 1b InvStG kumulativ erfüllen.

Loslösung von aufsichtsrechtlicher Qualifikation

Anforderung Steuerrecht: „keine aktive unternehmerische Bewirtschaftung in Investmentfonds"

Nach § 1 Abs. 1b Nr. 3 Satz 1 InvStG muss der objektive Geschäftszweck des Alternativen Investmentfonds auf die Anlage und Verwaltung seiner Mittel für gemeinschaftliche Rechnung der Anteilsinhaber beschränkt (gemeinschaftliche Kapitalanlage) und eine aktive unternehmerische Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände ausgeschlossen sein.

Insofern ergeben sich ergänzende steuerliche Anforderungen gegenüber den aufsichtsrechtlichen Vorgaben des Kapitalanlagegesetzbuches (KAGB). Das KAGB bestimmt, dass ein Investmentvermögen ein Organismus ist, der von einer Anzahl von

Abweichende Anforderung im Aufsichtsrecht: „kein operativ tätiges Unternehmen"

Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen der Anleger zu investieren, ohne ein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors zu sein (§ 1 Abs. 1 KAGB). Damit weicht das InvStG („keine aktive unternehmerische Bewirtschaftung") von den Voraussetzungen des KAGB („kein operativ tätiges Unternehmen…„) ab.

1. Stufe: Aufsichtsrechtliche Anforderungen

Für das Aufsichtsrecht spezifiziert die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) die Tätigkeit von Unternehmen im Immobilienbereich dahingehend, dass der Betrieb einer Immobilie (z. B. eines Hotels) sowie die Projektentwicklung, die aus Konzeption, Ankauf, Entwicklung und anschließendem Verkauf der selbst entwickelten Immobilie besteht, als operativ anzusehen sind. Dagegen stellen der Erwerb, die Vermietung, die Verpachtung, die Verwaltung sowie der Verkauf von Immobilien keine operative Tätigkeit dar. Neben der laufenden Bewirtschaftung der Immobilie, der Durchführung von Baumaßnahmen und der Umwidmung von Objekten gehören auch Umschichtungen im Portfolio durch Kauf und Verkauf von Grundstücken einschließlich der Entwicklung der in diesem Zusammenhang jeweils notwendigen Strategien zu den Aufgaben der Verwaltung des Investmentvermögens. Eine Gewerblichkeit nur wegen Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze bleibt aufsichtsrechtlich folgenlos.

BaFin vom 14.06.2013, Tz. I.7. (GZ: Q 31-Wp 2137-2013/0006)

2. Stufe: Steuerrechtliche Anforderungen

Nach einhelliger Auffassung galt dies früher auch steuerrechtlich. Nunmehr führt jedoch die unterschiedliche Wortwahl zu zusätzlichen steuerrechtlichen Beschränkungen in der Immobilienbewirtschaftung. Der steuerrechtliche Begriff „aktive unternehmerische Bewirtschaftung" ist nicht definiert. Laut Gesetzesbegründung soll ein Investmentfonds, der dem Zweck der gemeinschaftlichen Kapitalanlage dient, dem Grundsatz der passiven Vermögensverwaltung folgen. Eine aktive unternehmerische Bewirtschaftung soll ausgeschlossen sein, da diese dem Wesen einer gewerblichen Tätigkeit entsprechen würde.

BMF-Entwurf vom 07.10.2014

Das BMF nimmt in dem Entwurf eines Schreibens zur Auslegung des § 1 Abs. 1b Nr. 3 InvStG zunächst allgemein wie folgt Stellung: Die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung einer gewerblichen von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit sind bei der Beurteilung einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände (z. B. Immobilien) von Investmentfonds nicht unmittelbar anzuwenden. Sofern sich jedoch aus den allgemeinen Grundsätzen ergibt, dass eine Tätigkeit vermögensverwaltenden und keinen gewerblichen Charakter hat, dann liegt auch keine aktive unternehmerische Bewirtschaftung vor. Umgekehrt ist trotz vorliegender Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Investmentanlage zu prüfen, ob darin auch eine aktive unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 1 Abs. 1b Nr. 3 Satz 1 EStG zu sehen ist.

Allgemeine Aussagen

Speziell zur Immobilienanlage führt das BMF aus: Offene Immobilienfonds sind ihrem Wesen nach Bestandshalter, d. h. das Halten von Immobilien und Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften muss im Vordergrund der Geschäftstätigkeit stehen. Die Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen bzw. das Halten von Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften hat grundsätzlich vermögensverwaltenden Charakter, auch dann, wenn der vermietete Grundbesitz sehr umfangreich ist und der Verkehr mit vielen Mietern erhebliche Verwaltungsarbeit erforderlich macht oder die vermieteten Räume gewerblichen Zwecken dienen.

Spezielle Aussagen zu Immobilienanlagen

In folgenden Fällen wird nicht von einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung ausgegangen: Zusatzleistungen oder Nebenleistungen des Vermieters, wenn sie nicht das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten; Vereinbarung von Umsatzmieten; häufiger Mieterwechsel bei dem Grunde nach langfristigen Vermietungen; Marketing-/Werbeleistungen, es sei denn, sie führen aufgrund ihres Umfangs und ihrer Qualität zur Gewerblichkeit; Veräußerung einer Immobilie, an der Baumaßnahmen durchgeführt wurden, deren Aufwand als Herstellungskosten zu qualifizieren ist, wenn (1) die Immobilie nach Abschluss einer solchen Baumaßnahme noch mindestens drei Jahre bis zur Veräußerung gehalten wird, oder (2) die Immobilie vor Beginn einer solchen Baumaßnahme mindestens drei Jahre gehalten wurde; Konzeption, Ankauf

Fälle außerhalb aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung

oder Entwicklung einer Immobilie, wenn die Absicht besteht, die Immobilie dauerhaft (= tatsächlich mindestens drei Jahre nach Anschaffung oder Fertigstellung) zu vermieten; geringfügige Einnahmen aus Nebentätigkeiten, wie z. B. der Energieerzeugung mittels Photovoltaik-Anlagen, Blockheizkraftwerken, Geothermie- und vergleichbaren Anlagen. Der Umschlag von Immobilien darf nicht prägend für die Tätigkeit des Investmentfonds sein. Von einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung ist nicht auszugehen, wenn die Erlöse aus dem Verkauf von Immobilien in den letzten fünf Jahren 50 % des Wertes des durchschnittlichen Immobilienbestandes desselben Zeitraums nicht übersteigen oder wenn die durchschnittliche Haltedauer der in den letzten fünf Jahren veräußerten Immobilien mindestens fünf Jahre beträgt. Objekte, deren Verkauf zur Erfüllung des Rückgabeverlangens der Anleger zwingend erforderlich ist, und Veräußerungen im Rahmen der Liquidation eines Investmentfonds bleiben dabei unberücksichtigt.

Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel: zeitliche und prozentuale Wertgrenze bei Immobilientransaktionen im Sondervermögen

Ist der objektive Geschäftszweck auf echte unternehmerische Beteiligung(en) an anderen Unternehmen und nicht auf die bloße kapitalwertsichernde Geldanlage gerichtet, lag und liegt grundsätzlich kein Investmentvermögen vor. Eine echte unternehmerische Beteiligung liegt insbesondere vor, wenn ein beherrschender Einfluss auf (die Geschäftspolitik beim) Beteiligungsunternehmen ausgeübt wird.

Sonderregelungen für Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum AIFM-StAnpG ist eine Ausnahmeregelung für Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften eingefügt worden. Nach § 1 Abs. 1b Nr. 3 Satz 2 InvStG ist eine aktive unternehmerische Bewirtschaftung bei Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 19 Nr. 22 KAGB ausdrücklich nicht schädlich. Dies bedeutet, solange die aufsichtsrechtlichen Anforderungen an eine Immobilien-Gesellschaft erfüllt werden, ist eine aktive Einflussnahme in die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft unschädlich.

Schließlich können nicht nur Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften, sondern auch die Immobilienanlagen in Immobilien-Gesellschaften selbst unternehmerisch bewirtschaftet werden. Denn § 1 Abs. 1b InvStG schreibt zwar (über das KAGB) hinausgehende Anforderungen für Investmentvermögen, nicht aber für Immobilien-Gesellschaften vor. Ein operativ tätiges Unternehmen (außerhalb des Finanzsektors) kann allerdings aufsichtsrechtlich keine Immobilien-Gesellschaft sein.

Konsequenzen und Empfehlungen für die Strukturierung von Immobilienanlagen

Immobilienanlagen, die Immobilien-Investmentvermögen und Immobilien-Gesellschaften aufsichtsrechtlich erlaubt sind (vgl. hierzu § 235 Abs. 1 KAGB, wonach sich deren Anlagemöglichkeiten grundsätzlich decken), aber (z. B. wegen ihrer Umschlaghäufigkeit) zu einer unternehmerischen Bewirtschaftung auf Ebene des Investmentvermögens führen, können in Immobilien-Gesellschaften gehalten werden, ohne dass insofern ein Verlust des Status als Investmentfonds droht. Ggfs. fällt auf Ebene der Immobilien-Gesellschaften Körperschaft- und/oder Gewerbesteuer nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen an.

Wegen fehlender Einkommen- bzw. Körperschaftsteuersubjektfähigkeit bietet sich regelmäßig eine Immobilien-Personengesellschaft an. Das Gewerbesteuerrisiko wegen gewerblichen Grundstückshandels lässt sich durch Einzelobjektgesellschaften minimieren. Die einkommensteuerliche „Einheit" der Mitunternehmerschaft bedeutet zwar nicht, dass deren Tätigkeiten den Mitunternehmern nicht zugerechnet werden können. So sind Grundstücksverkäufe einer Personengesellschaft einem Gesellschafter, der auch eigene Grundstücke veräußert, in der Weise zuzurechnen, dass unter Einbeziehung der Veräußerung(en) der Gesellschaft ein gewerblicher Grundstückshandel des Gesellschafters zu bejahen sein kann; in umgekehrter Richtung gilt dies aber grundsätzlich nicht: Bei Beantwortung der Frage, ob eine Personengesellschaft wegen Überschreitung der sog. Drei-Objekt-Grenze den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen hat, sind solche Grundstücksaktivitäten nicht mitzuzählen, die die Gesellschafter allein oder im Rahmen einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft entwickelt haben.

BFH vom 03.07.1995 (AZ: GrS 1/93) und vom 10.05.2000 (AZ: XI B 20/99) sowie vom 17.12.2008 (AZ: IV R 85/06)

BFH vom 09.02.2011 (AZ: I R 47/09)

Risiko: Verlust der Investmentfondseigenschaft des Immobilien-Investmentvermögens

Immobilienanlagen, die Immobilien-(Personen)Gesellschaften aufsichtsrechtlich nicht erlaubt sind (z. B. Projektentwicklung), sollten außerhalb der Investmentvermögensanlage getätigt werden, da sonst die (Personen-)Gesellschaft ihren Charakter als Immobilien-Gesellschaft verliert und damit eine allenfalls noch im Rahmen der „Schmutzgrenze" (vgl. § 1 Abs. 1b Nr. 5 InvStG) zu erwerbende Unternehmensbeteiligung ist, ansonsten aber zu einem Verlust der Investmentfondseigenschaft des Immobilien-Investmentvermögens führt. Bei Kapitalgesellschaften mit Immobilien kommt es regelmäßig wegen Verstoßes gegen § 1 Abs. 1b Nr. 6 und/oder Nr. 7 InvStG zu einem Verlust der Investmentfondseigenschaft. Öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen als Anleger sind zum Beispiel auch mit denjenigen gewerblichen Einkünften von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG, § 3 Nr. 11 GewStG), die sie aus den gesetzlich erlaubten Anlagen ihres Vermögens erzielen.

Einbeziehung in Gesamtstrategie notwendig

Kontakt:
StB Dieter Lübbehüsen, Frankfurt a. M., dieter.luebbehuesen@wts.de

RA Andreas Walter, Frankfurt a. M., andreas.walter@wts-legal.de

1i | Update zur Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen Angehörigen und nahestehenden Personen | *Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München*

Hintergrund

Seit dem 01.01.2009 werden Kapitalerträge grundsätzlich mit dem pauschalen Abgeltungsteuersatz von 25 % besteuert. Eine Ausnahme gilt unter anderem für solche Kapitalerträge, bei denen Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind. In diesem Fall werden die Kapitalerträge beim Gläubiger mit dem – meist höheren – individuellen Steuertarif besteuert.

Nahestehende Person

Wer dabei als nahestehende Person anzusehen ist, regelt das Gesetz allerdings nicht. Nach der Gesetzesbegründung ist ein Näheverhältnis nur dann anzunehmen, wenn ein eigenes wirtschaftliches Interesse einer Partei an der Erzielung der Einkünfte durch die andere Partei besteht oder wenn auf eine der Vertragsparteien ein beherrschender oder außerhalb der Geschäftsbeziehung liegender Einfluss ausgeübt werden kann.

BMF vom 09.10.2012 (Tz. 136)

Die Finanzverwaltung behandelte bisher (Familien-) Angehörige – unabhängig vom Vorliegen eines besonderen Abhängigkeitsverhältnisses – stets als nahestehende Personen. Dem hat der BFH in mehreren Entscheidungen aus 2014 widersprochen und den Begriff der nahestehenden Person auf den in der Gesetzesbegründung genannten Personenkreis eingeschränkt (vgl. WTS Journal 04/2014). Mit Veröffentlichung der Urteile im Bundessteuerblatt und der Anpassung der entsprechenden Verwaltungsanweisung mit BMF-Schreiben vom 09.12.2014 folgt nunmehr auch die Finanzverwaltung der restriktiven Auslegung des BFH. Danach ist von einem Beherrschungsverhältnis nur dann auszugehen, „wenn der beherrschten Person auf Grund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt (...)". Die (Familien-) Angehörigkeit alleine ist folglich nicht ausreichend für das Vorliegen eines (abgeltungsteuer-)schädlichen Näheverhältnisses.

BFH vom 29.04.2014 (AZ: VIII R 9/13, VIII R 44/13, VIII R 35/13) und vom 14.05.2014 (AZ: VIII R 31/11)

BMF vom 09.12.2014

Bei Darlehen innerhalb der Familie ist damit grundsätzlich der Abgeltungsteuersatz anzuwenden. Dies gilt auch für Darlehen, die von Angehörigen eines Gesellschafters an die (gewerbliche) Personengesellschaft gegeben werden.

Praxishinweis

Ergibt sich durch das Steuersatzgefälle zwischen Schuldner und Gläubiger ein steuerlicher Gesamtbelastungsvorteil, dürfte dies die Attraktivität von Angehörigenverträgen deutlich erhöhen. Zu beachten ist allerdings, dass solche Verträge dem Fremdvergleich standhalten, um die steuerliche Anerkennung zu gewährleisten.

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

1j | Teilabzugsverbot bei Auflösungsverlust |

Autorin: Stephanie Schadenfroh, München

BFH vom 02.09.2014 (AZ: IX R 43/13)

Mit Urteil vom 02.09.2014 bestätigte der BFH zur Rechtslage ab dem 01.01.2011, dass bei der Ermittlung des Verlusts i.S.v. § 17 EStG aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder der Auflösung der Gesellschaft die Anschaffungs- und die Veräußerungskosten nur zu 60 % abgezogen werden. Dies gilt selbst dann, wenn der Steuerpflichtige keine Einnahmen durch seine Beteiligung vermittelt bekam, aber gleichwohl mit der Absicht zur Erzielung einer Betriebsvermögensmehrung gehandelt hatte.

Urteilsfall

Im Streitfall erzielte der Kläger im Jahr 2011 aus der Liquidation einer GmbH, an deren Kapital er zu 20 % beteiligt war, einen (Total-)Verlust. Das Finanzamt berücksichtigte den vom Kläger in voller Höhe geltend gemachten Verlust aufgrund der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in Bezug auf die Anschaffungskosten im Ergebnis lediglich zu 60 %. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Entscheidungsgründe

Der BFH bestätigte nun das vorinstanzliche Urteil und setzte sich dabei insbesondere auch mit der Verfassungsmäßigkeit der durch das JStG 2010 eingefügten Neuregelung des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG auseinander, welche für die Anwendung des Teilabzugsverbots bereits eine Einnahmeerzielungsabsicht ausreichen lässt. In zwei Entscheidungen aus dem Jahr 2011 hatte der BFH die Anwendung des Teilabzugsverbots für Verluste aus Anteilsveräußerungen noch verneint, wenn der Steuerpflichtige aus der Beteiligung weder laufende Einnahmen noch einen Veräußerungserlös erzielt hatte (vgl. TJ 05/2011). Ausweislich der Gesetzesbegründung dient der neu eingefügte Passus der Praktikabilität und der Vereinfachung, da die Regelung verhindern soll, dass aufgrund der in § 3c Abs. 2 EStG verankerten veranlagungszeitraumunabhängigen Begrenzung eine laufende rückwirkende Anpassung vorgenommen werden müsste, wenn in späteren Jahren Einnahmen anfielen. Insbesondere sah der BFH in der Neuregelung aber weder einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz noch gegen das Folgerichtigkeitsgebot.

Fazit

Im Ergebnis hat der Steuerpflichtige hinzunehmen, dass er seit dem 01.01.2011 einen geringeren Liquidations- oder Veräußerungsverlust aus einer nicht ertragbringenden Kapitalgesellschaftsbeteiligung geltend machen kann, als dies noch bei Verlusten im Jahr 2010 der Fall war.

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

2a | Änderungen aufgrund des Zollkodex-Anpassungsgesetzes |

Autoren: StB Andreas Masuch, Jens Heidrich, Düsseldorf

Änderungen durch ZollkodexAnpG

Durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) wird auch das Umsatzsteuergesetz geändert. Vor allem die beiden folgenden Gesetzesänderungen sind zu erwähnen:

- BMF erhält Kompetenz zur Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens durch Rechtsverordnung im Rahmen des sog. Schnellreaktionsmechanismus.
- Einschränkung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger für Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen.

Schnellreaktionsmechanismus

Betrugsfälle im Bereich der Umsatzsteuer resultieren oftmals daraus, dass Vorsteuer durch den Rechnungs-/Leistungsempfänger geltend gemacht, aber die entsprechende Umsatzsteuer nicht vom leistenden Unternehmer abgeführt wird. In der Vergangenheit wurde zur Vermeidung von Steuerausfällen für bestimmte Umsätze das Reverse-Charge-Verfahren eingeführt (z. B. für Bauleistungen, Gebäudereinigungsleistungen etc.). Jedoch kann derzeit weder der Gesetzgeber noch die Finanzverwaltung kurzfristig und gezielt reagieren, da für die Erweiterung des Anwendungsbereichs des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungs-

empfänger ein mehrmonatiges Antrags- und Genehmigungsverfahren durch den EU-Ministerrat zu durchlaufen ist. In der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie wurde daher ein sog. Schnellreaktionsmechanismus geschaffen, der nunmehr in das UStG übernommen wurde. Demnach ist das BMF bei Verdacht auf schwerwiegende Betrugsfälle durch eine Neuregelung in § 13b Abs. 10 UStG mit Zustimmung des Bunderates durch Rechtsverordnung unter weiteren Voraussetzungen ermächtigt, das Reverse-Charge-Verfahren – national und zeitlich beschränkt – zu erweitern. Ob und in welchem Umfang das BMF davon Gebrauch machen wird, bleibt abzuwarten.

Reverse-Charge-Verfahren bei (un-)edlen Metallen

Durch das Kroatienanpassungsgesetz wurde das Reverse-Charge-Verfahren auf die Lieferung von bestimmten Edelmetallen und unedlen Metallen gemäß der neu eingeführten Nr. 11 in § 13b Abs. 2 UStG zum 01.10.2014 erweitert (vgl. WTS Journal 03/2014, Beitrag 2a). Diese Vorschrift verweist insoweit auf eine Anlage 4 zum UStG, die die Metalle unter Aufführung der entsprechenden Zolltarifnummern

Anpassung Anlage 4 UStG

nennt. Aufgrund massiver Kritik der Wirtschaftsverbände wurde die Anlage 4 und folglich die Gegenstände, die unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen, erheblich ausgedünnt. Darüber hinaus wurde

Entgeltschwelle

eine Entgeltschwelle eingeführt: Demnach kommt die Steuerschuldumkehr nur dann zur Anwendung, wenn die Summe der in Rechnung gestellten Entgelte für einen wirtschaftlichen Vorgang mindestens € 5.000 beträgt. Diese Änderungen des Reverse-Charge-Verfahrens traten mit Wirkung zum 01.01.2015 in Kraft.

Nichtbeanstandungsregelungen

Hinsichtlich der Rechtsänderungen aufgrund des Kroatienanpassungsgesetzes hatte das BMF eine Nichtbeanstandungsregelung für Lieferungen, die nach dem 30.09.2014 und vor dem 01.07.2015 ausgeführt werden, erlassen. Demnach ist es beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgegangen wird. Voraussetzung hierfür ist, dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird. Mit einem weiteren BMF-Schreiben wurde diese Nichtbeanstandungsregelung auch auf die neue Rechtslage aufgrund des ZollkodexAnpG ausgedehnt. Zusätzlich wird es ebenfalls nicht beanstandet, wenn die Vertragspartner für Lieferungen, die nach dem 31.12.2014 und vor dem 01.07.2015 ausgeführt werden, einvernehmlich die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers angewendet haben, obwohl unter Berücksichtigung der Neufassung des § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG und der Anlage 4 des UStG zum 01.01.2015 der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre.

BMF vom 05.12.2014

BMF vom 22.01.2015

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

2b | Der Einbau von Betriebsvorrichtungen unterliegt nicht dem Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen | *Autorin: Karin Bauer, München*

BFH vom 28.08.2014 (AZ: V R 7/14)

Mit Urteil vom 28.08.2014 hat der BFH entschieden, dass der Einbau von Betriebsvorrichtungen nicht unter das Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a. F. fällt.

Urteilsfall

Die Klägerin ließ eine selbst entwickelte Entrauchungsanlage von zwei Fremdunternehmern in die Produktionshalle eines Kunden einbauen. Die Leistungen der zwei Fremdunternehmer wurden gegenüber der Klägerin mit gesondertem Umsatzsteuerausweis abgerechnet. Den entsprechenden Vorsteuerabzug machte sie geltend. Das Finanzamt vertrat jedoch im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Auffassung, dass es sich im vorliegenden Fall um Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG a.F. handele, mit der Folge einer Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens. Dementsprechend versagte das Finanzamt der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der zwei Fremdunternehmer.

FG Berlin-Brandenburg vom 13.11.2013 (AZ: 7 K 7001/13)

In der Vorinstanz stellte das Finanzgericht bereits fest, dass es sich bei dem Einbau von Betriebsvorrichtungen nicht um eine Werklieferung oder sonstige Leistung handele, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient; Betriebsvor-

richtungen seien keine Bestandteile eines Bauwerks.

Revisionsentscheidung

Der BFH bestätigte nun die Vorinstanz und führte weiter aus, dass auch Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinrichtungen nicht als Teile eines Bauwerks anzusehen seien, wenn diese als Betriebsvorrichtungen i. S. d. § 68 BewG zu qualifizieren sind. Nach § 68 BewG sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht in das Grundvermögen einzubeziehen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks darstellen. Damit widerspricht der BFH ausdrücklich der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung.

Kroatienänderungsgesetz

Anlässlich des EU-Beitritts Kroatiens wurden Anpassungen des nationalen Steuerrechts und dabei u. a. auch der Regelungen zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bei der Ausführung von Bauleistungen gem. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG vorgenommen (wir berichteten hierzu fortlaufend, vgl. zuletzt WTS Journal 04/2014). Die aktuelle Rechtsprechung gilt jedoch auch für die derzeitige Gesetzeslage. Nicht nur Dienstleistungen an Betriebsvorrichtungen, sondern auch Lieferungen der Betriebsvorrichtungen selbst inkl. Montage und Installation (Werklieferung) sind von der neuen Rechtsprechung des BFH betroffen. Insoweit kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Die Reaktion der Finanzverwaltung, insbesondere die Gewährung einer Nichtbeanstandungsregelung für in der Vergangenheit ausgeführte Umsätze, bleibt abzuwarten.

Fazit

Die Entscheidung des BFH hinsichtlich der Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG bei der Lieferung inkl. Montage einer Photovoltaikanlage steht noch aus. Rund um das Thema „Umsatzsteuerschuld des Leistungsempfängers" bleibt es daher weiterhin spannend.

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

2c | Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs |

Autorin: StBin Valerie Widow, München

Zinsnachteil

Die Frage, ob einer Rechnungsberichtigung Rückwirkung für Zwecke des Vorsteuerabzugs zukommen kann, hat insbesondere für Zinsen nach § 233a AO Bedeutung.

Ordnungsgemäße Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug ist das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung, die alle in § 14 Abs. 4 UStG aufgeführten Angaben enthält. Bei Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund fehlender oder unzutreffender Angaben in der ursprünglichen Rechnung wird der Vorsteuerabzug durch die Finanzverwaltung erst im Zeitpunkt der Rechnungskorrektur gewährt; eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungserteilung nahm auch die bisherige Rechtsprechung nicht an. Da häufig erst zu einem viel späteren Zeitpunkt (beispielsweise im Rahmen einer Außenprüfung) festgestellt wird, dass keine ordnungsgemäße Rechnung vorlag, ergibt sich in der Regel ein Zinsnachteil. Gegebenenfalls ist der Vorsteuerabzug auch definitiv verloren, wenn von dem Rechnungsaussteller keine berichtigte Rechnung mehr zu erlangen ist.

EuGH vom 15.07.2010 (Rs. C-368/09) und vom 08.05.2013 (Rs. C-271/12)

Die EuGH-Urteile Pannon Gép und Petroma Transports entfachten in Bezug auf die Rückwirkung eine Diskussion in Rechtsprechung (vgl. u. a. BFH-Beschlüsse vom 20.07.2012, AZ: V B 82/11 und vom 10.01.2013, AZ: XI B 33/12) und Literatur. Der EuGH hatte entschieden, dass der Vorsteuerabzug nicht mit der Begründung versagt werden könne, dass eine Rechnung ein falsches Datum hinsichtlich der Leistungserbringung aufweise, wenn im Übrigen die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Unternehmer der Finanzverwaltung vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung hat zukommen lassen, in der das falsche Datum berichtigt wurde.

BMF vom 16.03.2011

Nach Erörterung der angesprochenen Rechtsprechung des EuGH haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder allerdings an der bestehenden Verwaltungsauffassung festgehalten. Der EuGH habe nicht entschieden, dass eine Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung zurückwirkt.

FG Niedersachsen vom 03.07.2014 (AZ: 5 K 40/14)

Das FG Niedersachsen hat nun mit Vorlagebeschluss vom 03.07.2014 das Thema aufgegriffen und dem EuGH die Frage vorgelegt, ob – und ggf. unter welchen Bedingungen – einer Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommt. Im Streitfall

Sachverhalt

wurde im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2008 - 2011 festgestellt, dass ein Vorsteuerabzug aus erteilten Gutschriften der Klägerin an ihre Handelsvertreter nicht möglich sei, da weder in den Rechnungen noch in den Anlagen die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des jeweiligen leistenden Unternehmers (= Gutschriftempfängers) angegeben war. Der Vorsteuerabzug wäre unter Anwendung der nationalen Rechtsgrundsätze erst 2013 vorzunehmen, da in diesem Besteuerungszeitraum die Rechnungen berichtigt wurden und somit sämtliche Rechnungsvoraussetzungen vorliegen. Die aufgrund der ursprünglichen Rechnungen zu Unrecht in Abzug gebrachten Vorsteuern wären nach § 233a AO zu verzinsen. Da der vorlegende Senat jedoch Zweifel hatte, ob die nationale Regelung mit dem Unionsrecht vereinbar ist, bittet das Gericht den EuGH um entsprechende Klarstellung.

Praxishinweis

Die Entscheidung des EuGH zur Frage, ob – und ggfs. unter welchen Bedingungen – einer Rechnungsberichtigung Rückwirkung für Zwecke des Vorsteuerabzugs zukommt, ist von erheblicher praktischer Bedeutung. Es ist anzuraten, entsprechende Fälle unter Hinweis auf das beim EuGH anhängige Verfahren offen zu halten. Einspruchsverfahren ruhen bei entsprechender Begründung gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes.

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

2d | Leistungsbeschreibung in einer Rechnung durch Verweis auf andere Dokumente |

Autor: StB Daniel Brunner, München

Hintergrund

Der BFH hatte sich erneut mit der Frage zu befassen, welche Anforderungen an die Leistungsbeschreibung in einer Rechnung zu stellen sind, damit der Vorsteuerabzug gewährleistet ist.

FG Köln vom 12.02.2014 (AZ: 5 K 1548/11)

Im Ausgangsverfahren begehrte der Kläger den Vorsteuerabzug aus Rechnungen, in denen die Leistungsbeschreibung lediglich in Form von Verweisen auf bestehende Vereinbarungen enthalten war. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug im Einspruchsverfahren. Der anschließenden Klage gab das Finanzgericht statt und ließ die Revision nicht zu. Hiergegen richtete sich die Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts.

BFH vom 22.07.2014 (AZ: XI B 29/14)

Der BFH sah jedoch keinen Revisionsgrund. Insbesondere sei die Frage bereits höchstrichterlich geklärt, inwiefern für die Leistungsbeschreibung in einer Rechnung auf andere Geschäftsunterlagen Bezug genommen werden kann und ob diese der Rechnung beigefügt sein müssen. Insoweit konnte der BFH auf seine bisherige Rechtsprechung (zuletzt BFH vom 16.01.2014, AZ: V R 28/13, vgl. WTS Journal 03/2014) verweisen.

Anforderungen an Leistungsbeschreibungen

Eine Rechnung müsse Angaben enthalten, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglichen (Leistungsbeschreibung). Diese müssten entweder im Rechnungstext selbst oder aber in anderen Unterlagen, auf die im Rechnungstext eindeutig Bezug genommen wird, enthalten sein. Solche Angaben dürften jedoch nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Was zur Erfüllung der Anforderungen erforderlich ist, richte sich nach den Umständen des Einzelfalls. Generell geltende Erfordernisse konnte der BFH daher nicht abschließend festlegen.

Praxishinweis

Sofern in der Rechnung für die Leistungsbeschreibung auf andere Geschäftsunterlagen (insbesondere Verträge, Bestellungen) Bezug genommen wird, müssen diese der Rechnung nicht beigefügt werden. Sie müssen jedoch eindeutig bezeichnet und natürlich sowohl beim Rechnungsaussteller als auch beim Rechnungsempfänger vorhanden sein. Pauschale Verweise auf „bestehende Vereinbarungen" genügen dieser Anforderung nicht. Hinweise auf mündliche Absprachen sind in keinem Fall ausreichend, da diese keine Bezugnahme auf andere Geschäftsunterlagen darstellen. Die in Bezug genommenen Unterlagen müssen zusammen mit der Rechnung ordnungsgemäß archiviert werden.

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

2e | Dienstleistung von Stammhaus an ausländische Zweigniederlassung kann der Umsatzsteuer unterliegen | *Autorin: Susanne Lindner, München*

EuGH vom 17.09.2014 (Rs. C-7/13)

Mit seinem Urteil in der Rechtssache Skandia America Corp. (SAC), filial Sverige, hat der EuGH entschieden, dass Dienstleistungen, welche von einem Stammhaus in einem Drittland gegenüber ihrer Zweigniederlassung in einem EU-Mitgliedstaat erbracht werden, dann steuerbare Umsätze darstellen, wenn die Niederlassung Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft (Mehrwertsteuergruppe) im EU-Mitgliedstaat ist. Die Umsatzsteuer wird sodann von der Organschaft im Wege des Reverse-Charge-Verfahrens geschuldet.

Urteilsfall

Die US-amerikanische SAC (Klägerin) war in den Jahren 2007 und 2008 global für den Einkauf von IT-Dienstleistungen im Skandia-Konzern zuständig. Ihre Tätigkeiten übte sie in Schweden durch ihre Niederlassung Skandia Sverige aus, welche in Schweden Mitglied einer umsatzsteuerlichen Organschaft war. Bei der Erbringung der Dienstleistungen der SAC an ihre Niederlassung als auch an übrige Gesellschaften des Skandia-Konzerns wurde ein Aufschlag von 5 % berechnet. Das schwedische Finanzamt (Beklagter) sah in den erbrachten Dienstleistungen steuerbare und steuerpflichtige Umsätze.

Der EuGH entschied nun – entgegen der Auffassung der Klägerin –, dass die Dienstleistungen zwischen dem US-Stammhaus und der schwedischen Niederlassung als umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu behandeln seien. Der EuGH bestätigt zunächst mit Verweis auf das EuGH-Urteil vom 23.03.2006 (FCE Bank), dass grundsätzlich Dienstleistungen zwischen einem Stammhaus und seiner ausländischen Niederlassung als sog. Innenumsätze nicht steuerbar seien, da die Niederlassung einen unselbständigen Teil des Stammhauses darstelle. Im vorliegend zu entscheidenden Fall jedoch, so der EuGH, gehöre die Niederlassung einer Mehrwertsteuergruppe in Schweden an. Folglich sei die Zugehörigkeit der Niederlassung zur umsatzsteuerlichen Organschaft in Schweden vorrangig zu ihrer Zugehörigkeit zum US-Stammhaus. Im Ergebnis erbringt SAC somit keine Leistungen an die Niederlassung Skandia Sverige, sondern an die schwedische Umsatzsteuerorganschaft. Da die Organschaft als Empfänger der Dienstleistungen gilt, schuldet sie im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens die Umsatzsteuer.

Abgrenzung zu EuGH vom 23.03.2006 (Rs. C-210/04)

Keine Innenumsätze

Reverse-Charge-Verfahren

Fazit

Eine besondere Bedeutung dürfte sich aus dem Urteil für Finanzdienstleistungsunternehmen ergeben, da diese in der Regel nur eine eingeschränkte Vorsteuerabzugsberechtigung haben. Es bleibt daher abzuwarten, wie die deutsche Finanzverwaltung auf das Urteil reagieren wird.

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

2f | Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen | *Autorin: StBin Christiane Harwardt-Linde, Hamburg*

BMF vom 20.10.2014

Das BMF hat erneut zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld Stellung genommen und die im BMF-Schreiben vom 05.11.2013 vertretene Rechtsauffassung teilweise revidiert.

Hintergrund

Für die Belieferung mit Waren werden im Groß- und Einzelhandel Transportbehältnisse eingesetzt. Hierbei wird zwischen Transporthilfsmitteln (u. a. Paletten) und Warenumschließungen (u. a. Flaschen, Getränkekästen) unterschieden. Grundsätzlich werden die Transportbehältnisse entweder gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld oder im Rahmen reiner Tauschsysteme überlassen.

Hingabe von Transportbehältnissen gegen ein gesondertes Pfandgeld

Die Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen ein gesondertes Pfandgeld ist nach Auffassung des BMF auch weiterhin als eigenständige Lieferung zu behandeln, die dem Regelsteuersatz unterliegt. Warenumschließungen teilen hingegen das Schicksal der Hauptleistung und folgen entsprechend den für diese geltenden Regeln.

Rückgabe von Transportbehältnissen gegen Rückgewähr des Pfandgelds

Die mit BMF-Schreiben vom 05.11.2013 angeordnete Behandlung der Rückgabe

von Transporthilfsmitteln gegen Rückgewähr des Pfandgelds als eigenständige Lieferung wurde wieder aufgegeben. Stattdessen wird nun bei Rückgabe von Transportbehältnissen (Warenumschließungen sowie Transporthilfsmittel) und Rückzahlung des Pfandgelds grundsätzlich von einer Entgeltminderung ausgegangen. Der leistende Unternehmer hat bei Rückgabe die aus der ursprünglichen Hingabe des Transportbehältnisses geschuldete Umsatzsteuer zu korrigieren. Die Berichtigung ist für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Korrespondierend hat der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Lieferung zu berichtigen.

Vereinfachungsregelung

Auf die Vereinfachungsregelung nach Abschn. 10.1 Abs. 8 UStAE wird hingewiesen. Somit besteht nun auch für die Hin- und Rückgabe von Transporthilfsmitteln gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld die Möglichkeit der Ermittlung eines Pfandbetragssaldos am Jahresende (so bereits bei Warenumschließungen nach dem BMF-Schreiben vom 05.11.2013).

Anwendungsregelung

Die Grundsätze des neuen BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Das Schreiben vom 05.11.2013 wird aufgehoben, soweit es dem neuen Schreiben widerspricht. Die bisherigen Ausführungen des BMF zur Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme bleiben unberührt. Im Ergebnis wurde also der massiven Kritik von Wirtschaft und Verbänden Rechnung getragen. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn die Beteiligten für die Umsätze, die vor dem 01.07.2015 ausgeführt werden, nach den bisherigen Grundsätzen verfahren.

Nichtbeanstandungsregelung

Fazit

Die Änderung der Verwaltungsauffassung ist für Unternehmen, die im Hinblick auf die ursprünglich vorgesehene und spätestens zum 01.01.2015 anzuwendende Neureglung bereits ihre ERP-Systeme umgestellt haben, höchst unerfreulich. Die komplette Umstellung muss wieder rückgängig gemacht werden und führt wieder sowohl zu administrativen als auch zu finanziellen Mehrbelastungen.

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

3a | Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung? |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

BFH vom 30.06.2010 (AZ: II R 12/09 und II R 60/08)

Aufbauend auf den noch als Ankündigung zu verstehenden Entscheidungen des BFH aus dem Jahr 2010 hat dieser nun in zwei aktuellen Beschlüssen zu Einheitswertbescheiden auf den 01.01.2009 die Klageverfahren ausgesetzt und die Vorschriften der Einheitsbewertung dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorgelegt.

BFH vom 22.10.2014 (AZ: II R 16/13 und II R 37/14)

Der BFH vertritt die Ansicht, dass die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse zum 01.01.1964 für die Feststellung der Einheitswerte in den alten Bundesländern und West-Berlin (spätestens) seit dem 01.01.2009 wegen des zu diesem Zeitpunkt bereits 45 Jahre zurückliegenden letzten Hauptfeststellungzeitpunktes nicht mehr den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichmäßige Ausgestaltung des Steuerrechts genüge. Erst recht gelte dies – wenn auch nicht Gegenstand der Vorlage – für Einheitswerte in den neuen Bundesländern und Ost-Berlin, die noch auf die Wertverhältnisse zum 01.01.1935 abstellen.

Wertverhältnisse der Hauptfeststellungszeitpunkte entsprechen nicht aktuellen Entwicklungen

Durch den Verzicht auf weitere Hauptfeststellungszeitpunkte würden die seit dem 01.01.1964 zu beobachtende rasante städtebauliche Entwicklung (insbesondere im großstädtischen Bereich), die Fortentwicklung des Bauwesens im Hinblick auf Bauart, Bauweise, Konstruktion, Objektgröße sowie andere tiefgreifende Veränderungen am Immobilienmarkt durch die Einheitswerte, gemessen am Maßstab des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), nicht mehr angemessen abgebildet.

Belastung mit Grundsteuer muss mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar sein

Laut Pressemitteilung des BFH vom 03.12.2014 vertritt dieser dabei nicht die Auffassung, dass das Niveau der Grund-

steuer insgesamt zu niedrig sei und angehoben werden müsse. Es gehe vielmehr darum, dass die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten innerhalb der jeweiligen Gemeinde im Verhältnis zueinander realitätsgerecht bewertet werden müssen. Nur dann sei gewährleistet, dass die Belastung mit Grundsteuer als Objektsteuer sachgerecht ausgestaltet und mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist.

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

3b | Zurechnung von aufschiebend bedingt erworbenen Grundstücken bei Anteilsvereinigungen | *Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München*

Grundstücksbestand am Stichtag

Zwingender Inhalt der grunderwerbsteuerlichen Anzeige einer Anteilsvereinigung oder -übertragung nach § 1 Abs. 3 GrEStG sind u. a. auch Ausführungen zum Grundstücksbestand, der am Stichtag zum Vermögen der Gesellschaft gehört (§§ 19, 20 GrEStG). Maßgebend hierfür ist eine spezifisch grunderwerbsteuerliche Zurechnung. Diese ist weder nach zivilrechtlichen noch nach sonstigen, an § 39 AO angelehnten Wertungen ausgerichtet. Sie orientiert sich vielmehr allein daran, ob ein Grundstück im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerlich (bereits) dem Gesellschaftsvermögen zuzurechnen ist oder spiegelbildlich aufgrund eines Veräußerungsvorgangs (bereits) wieder aus dem Gesellschaftsvermögen ausgeschieden ist.

BFH vom 11.12.2014 (AZ: II R 26/12)

Bislang wurde die Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs i.S.d. § 23 GrEStG als maßgeblicher Anknüpfungszeitpunkt für die grunderwerbsteuerliche Zurechenbarkeit angesehen. Mit seinem Urteil hat der BFH den grunderwerbsteuerlichen Zurechnungszeitpunkt im Zusammenhang mit aufschiebend bedingten Grundstückserwerben nunmehr weiter präzisiert. Allein die Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs reicht nach der neuen Entscheidung nicht aus. Vielmehr müsse ein vorangegangener Erwerbstatbestand auch i.S.d. § 38 AO verwirklicht sein. Dies bedeutet, dass die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang entstanden sein muss. Erst dann gehöre das Grundstück zum Vermögen der Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG.

Zurechnung erst mit Bedingungseintritt

Bei Rechtsgeschäften unter aufschiebenden Bedingungen (§ 158 Abs. 1 BGB) sei der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG bis zum vollständigen Bedingungseintritt noch nicht erfüllt. Zivilrechtlich verfüge der Käufer eines Grundstücks vor dem Bedingungseintritt noch über keinen durchsetzbaren Anspruch auf Übereignung. Konsequenterweise sei die Leistungspflicht aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 38 AO) vom Gesetzgeber gem. § 14 Nr. 1 GrEStG erst an den Eintritt der Bedingung geknüpft worden.

BFH vom 10.02.2005 (AZ: II B 115/04)

Der BFH stellte ausdrücklich fest, dass hieran auch die im Urteilsfall bereits vor dem Bedingungseintritt erfolgte Erklärung der Auflassung nichts ändert. Auch ein aufschiebend bedingter Kaufvertrag sei ein der Auflassung vorausgehendes Rechtsgeschäft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG, das einen Anspruch auf Übereignung begründe und daher die Anwendung des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG ausschließe. Frühere Ausführungen des BFH in diesem Zusammenhang seien nur für das Verhältnis der Nr. 1 und 2 innerhalb des § 1 Abs. 1 GrEStG von Bedeutung, nicht jedoch für die Beurteilung der grunderwerbsteuerlichen Zurechnung.

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

4a | Erbschaftsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen teilweise verfassungswidrig | *Autor: RA/FAStR Michael Althof, München*

Hintergrund

Auf Vorlage des BFH hatte sich das BVerfG bereits zum dritten Mal seit 1995 mit der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zu befassen. Die jetzt zu beurteilenden Regelungen sind im Wesentlichen erst seit dem 01.01.2009 in Kraft und haben der Prüfung der Verfassungsrichter erneut nicht standgehalten.

BVerfG vom 17.12.2014 (AZ: 1 BvL 21/12)

Das BVerfG hat zwar die mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 eingeführten Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen als geeignet und im Grundsatz auch erforderlich angesehen, um die legitimen gesetzgeberischen Ziele zu erreichen. Allerdings verstößt deren Ausgestaltung im Detail so eklatant gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, dass das Gesetz insgesamt als nicht mehr mit der Verfassung vereinbar angesehen werden kann.

Regelungen zur Lohnsumme, zum Verwaltungsvermögen und zur Verschonung großer Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung verfassungswidrig

Die Verfassungshüter monierten im Kern die folgenden Aspekte:

- Eine erhebliche oder sogar völlige Steuerverschonung ohne jede Bedürfnisprüfung sei für vom Gesetzgeber als besonders förderungswürdige kleine und mittlere Unternehmen gerechtfertigt, nicht aber für Großunternehmen.
- Zwar sei die Lohnsummenregelung ein grundsätzlich geeignetes Kriterium, um das Ziel des Arbeitsplatzerhalts zu erreichen. Praktisch laufe sie aufgrund der Mindestbeschäftigtenzahl von mehr als 20 Beschäftigten weitgehend leer, da nur rund 10 % der Unternehmen diese Voraussetzung erfüllen.
- Schließlich seien die Regelungen zum Verwaltungsvermögen zu wenig zielgenau und begünstigten dadurch auch eine Reihe von Gestaltungen, welche dem Gesetzeszweck zuwiderlaufen.

Beseitigung der Verfassungsverstöße bis spätestens zum 30.06.2016

Der Gesetzgeber ist nun aufgefordert, spätestens bis zum 30.06.2016 eine verfassungskonforme Neuregelung zu schaffen. Bis dahin gelten die aktuellen Regelungen fort. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber ausdrücklich erlaubt, Gestaltungen unter „exzessiver Ausnutzung" der gleichheitswidrigen §§ 13a und 13b ErbStG auch rückwirkend auf den Tag der Urteilsverkündung die Anerkennung zu versagen; insoweit besteht kein Vertrauensschutz.

Praxishinweis

Die Politik hat als Reaktion auf das Urteil bereits angekündigt, die von den Verfassungshütern beanstandeten Regelungen „minimalinvasiv" zu korrigieren. Mit einer umfassenden Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist daher in dieser Legislaturperiode nicht mehr zu rechnen. Gleichwohl werden die nötigen Korrekturen dazu führen, dass unternehmerisches Vermögen künftig nicht mehr in allen Fällen so steuergünstig wie unter den derzeit geltenden Regelungen übertragen werden kann. Übergabebereite Unternehmer sollten daher überlegen, ob sie das enge Zeitfenster – der Gesetzgeber plant, die gesetzte Frist nicht auszuschöpfen und die Änderungen bis zum Jahreswechsel 2015/2016 umzusetzen – für Übertragungen nach dem geltenden Recht nutzen wollen. Um unerwünschten Steuerfolgen aufgrund einer theoretisch möglichen rückwirkenden Gesetzesverschärfung vorzubeugen, sollten für diesen Fall Rückforderungsrechte vorbehalten werden.

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

4b | Schenkungsteuerliche Risiken bei Kapitalerhöhungen einer GmbH | *Autor: RA/FAStR Michael Althof, München*

Hintergrund

Übernimmt jemand im Rahmen einer Kapitalerhöhung neu ausgegebene Geschäftsanteile an einer GmbH und bleibt die hierfür zu leistende Einlage hinter dem Marktwert der Geschäftsanteile zurück, kann hierin eine Schenkung der Altgesellschafter an den Dritten liegen.

BFH vom 27.08.2014 (AZ: II R 43/12)

Dies hat der BFH mit Urteil vom 27.08.2014 erneut bestätigt und dabei zudem Folgendes festgestellt: Ist der Übernehmer der neuen Anteile eine Kapitalgesellschaft, z. B. ebenfalls eine GmbH, ist grundsätzlich diese der Erwerber und nicht deren Gesellschafter; entsprechendes gilt für die Person

des Zuwendenden, wenn der Altgesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist. Weiter sind – soweit ein Altgesellschafter vor der Kapitalerhöhung zu mehr als 25 % am Stammkapital der GmbH beteiligt war – die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung zu gewähren.

Betriebsvermögensvergünstigungen können anwendbar sein

Die Bereicherung liegt in der Differenz zwischen dem Verkehrswert der neuen Geschäftsanteile nach Einlage und der zu leistenden Einlage. Für Steuerzwecke anzuwendende typisierende Bewertungsverfahren, die – wie vorliegend das damals geltende „Stuttgarter Verfahren" – nicht den wahren Verkehrswert abbilden, können zur Verkehrswertermittlung nicht herangezogen werden. Stattdessen ist die Verkehrswertermittlung nach bürgerlichrechtlichen Grundsätzen vorzunehmen. Gegenstand der Zuwendung sind die neuen Geschäftsanteile, die Einlageleistung ist nicht teilweise Gegenleistung, sondern Erwerbsaufwand. Zwar ist für die Annahme einer Schenkung auch in diesen Fällen der Wille zur Freigebigkeit als subjektive Komponente erforderlich; allerdings wird diese schon dann – widerlegbar – vermutet, wenn Verkehrswert und Wert der Einlageleistung in einem auffallenden Missverhältnis zueinander stehen. Die konkreten Motive des Zuwendenden sind hingegen unbeachtlich.

Schenkungswille wird bei auffallendem Missverhältnis von Anteilswert und Einlageverpflichtung widerlegbar vermutet

Praxishinweis

Der BFH bestätigt mit dieser Entscheidung seine neuere Rechtsprechungslinie für Zuwendungen im gesellschaftsrechtlichen Bereich. Die Entscheidung ist auf das derzeit noch geltende – und wohl auch auf das künftige – Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ohne weiteres übertragbar. Um bei Kapitalerhöhungen ungewollte Schenkungsteuerfolgen zu vermeiden, sollte sowohl die Bewertung der Geschäftsanteile als auch die etwaiger Gegenleistungen, insbesondere solcher neben der Einlageverpflichtung, möglichst sorgfältig dokumentiert werden. Nachdem die Motive des Zuwendenden – sofern sie sich nicht in einem Geldwert darstellen lassen – nach Auffassung der Richter keine Rolle spielen sollen, gilt der Grundsatz, dass sich Fremde nichts zu schenken pflegen, in derartigen Fallkonstellationen leider nicht mehr uneingeschränkt.

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

5a | Verzinsung von Genussrechten als Arbeitslohn |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Einkunftsart für Erträge aus Mitarbeiterbeteiligungsmodellen

Zahlungen des Arbeitgebers, die wegen anderer Rechtsbeziehungen als dem Dienstverhältnis zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter geleistet werden, gehören nicht zum Arbeitslohn. Solche Rechtsbeziehungen können z. B. bei einem Miet- oder Kaufvertrag, aber auch bei der Überlassung von Kapital an den Arbeitgeber vorliegen. Bei Erträgen aus Mitarbeiterbeteiligungsmodellen muss daher immer geprüft werden, ob diese Gegenleistung für das Zurverfügungstellen von Kapital (Einkünfte nach § 20 EStG) oder für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft (Einkünfte nach § 19 EStG) sind.

BFH vom 21.10.2014 (AZ: VIII R 44/11)

Der BFH hatte dies für die Verzinsung von Genussrechten, die der Arbeitgeber dem Mitarbeiter gewährte, zu entscheiden. Im Urteilsfall war der Zinssatz nicht fest bestimmt. Es war lediglich festgelegt, dass das Genussrechtskapital „angemessen" verzinst werden sollte. Die Höhe der Zinsen wurde durch ein Gremium, das sich aus einem Vertreter der begünstigten Mitarbeiter, einem Gesellschafter und einem Mitglied der Geschäftsführung zusammensetzte, bestimmt.

Zinsen aus Genussrechtskapital sind nur Kapitaleinkünfte, wenn Sonderrechtsverhältnis unabhängig vom Arbeitsverhältnis

Der BFH entschied, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, wenn aufgrund der Kapitalüberlassung ein Sonderrechtsverhältnis begründet wird, das unabhängig vom Arbeitsverhältnis besteht und den gesamten Leistungsaustausch der Vertragspartner abbildet. Die Höhe der vereinbarten Erträge darf nicht von der Arbeitsleistung des Mitarbeiters oder von seinem Verhalten (z. B. Ausscheiden aus eigenem Wunsch) abhängig sein. Jedoch liegt nicht automatisch Arbeitslohn vor, nur weil die Genussrechte nur Mitarbeitern des Unternehmens angeboten werden oder weil die Rechte beim Ausscheiden des Mitarbeiters zurückgegeben werden müssen.

Marktübliche Bedingungen unverzichtbar

Im Urteilsfall erfolgte die Verzinsung der Genussrechte nicht zu marktüblichen Konditionen. Da sie der Höhe nach völlig unbestimmt war – worauf sich ein fremder Kapitalgeber niemals eingelassen hätte – sah sich der BFH an die tatrichterliche Würdigung des Finanzgerichts gebunden, wonach die Erträge aus den Genussrechten als Arbeitslohn zu erfassen seien.

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

5b | Betriebsveranstaltungen ab 01.01.2015: Freibetrag anstelle Freigrenze |

Autor: Thomas Mayer, München

§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG n.F.

Durch das sog. Zollkodex-Anpassungsgesetz ist seit dem 01.01.2015 gesetzlich geregelt, dass Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass einer Betriebsveranstaltung – d. h. einer Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter – grds. zum Arbeitslohn gehören.

§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG n.F.

Die bisher nur in den Lohnsteuerrichtlinien geregelte Freigrenze von € 110 wurde in einen gesetzlichen Freibetrag in gleicher Höhe umgewandelt. Daher unterliegt nunmehr bei Aufwendungen über € 110 nur noch der übersteigende Betrag der Lohnsteuer. Der Freibetrag kann für bis zu zwei Veranstaltungen jährlich geltend gemacht werden.

Pauschalierung weiterhin möglich

§ 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG wurde durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz nicht verändert. Daher kann aus Anlass einer Betriebsveranstaltung gezahlter Arbeitslohn (also auch der € 110 übersteigende Betrag) weiterhin mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % versteuert werden und bleibt dann beitragsfrei in der Sozialversicherung.

§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2 EStG n.F.

Bei der Prüfung des Freibetrags sind sowohl Zuwendungen des Arbeitgebers an den Mitarbeiter als auch an dessen Begleitpersonen einzubeziehen. Zuwendungen in diesem Sinne sind alle Aufwendungen einschließlich Umsatzsteuer, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für die Betriebsveranstaltung aufwendet. Dies gilt auch in Bezug auf die Kosten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung, nicht aber für steuerfreie Reisekosten und (kalkulatorische) Selbstkosten des Arbeitgebers (z. B. Buchhaltung, interne Eventabteilung).

Verwaltungsanweisung in einigen Wochen erwartet

Die Finanzverwaltung wird sich nun mit den Details der gesetzlichen Regelung beschäftigen und vermutlich im Frühjahr ein diesbezügliches BMF-Schreiben veröffentlichen. Bis dahin können die in R 19.5 LStR niedergelegten Grundsätze weiter angewendet werden, soweit sie der gesetzlichen Regelung nicht widersprechen.

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

5c | Steuerliche Behandlung von Rabatten Dritter |

Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., München

BMF vom 20.01.2015

Die Finanzverwaltung hat den bisherigen „Rabatterlass" aus dem Jahr 1993 durch ein neues BMF-Schreiben ersetzt.

Kein Arbeitslohn bei eigenwirtschaftlichem Interesse des Dritten und bei marktüblichen Rabatten

Ausweislich des neuen Rabatterlasses sind Preisvorteile, die Mitarbeitern von Dritten eingeräumt werden, kein Arbeitslohn, wenn sie vom Dritten in dessen überwiegend eigenwirtschaftlichem Interesse gewährt werden. Gleiches gilt, wenn und soweit der Preisvorteil auch fremden Dritten üblicherweise im normalen Geschäftsverkehr eingeräumt wird (z. B. Mengenrabatte).

Aktive Mitwirkung des Arbeitgebers

Wie bisher geht die Finanzverwaltung aber davon aus, dass ein Vorteil, der dem Mitarbeiter von einem Dritten eingeräumt wird, Arbeitslohn ist, wenn der Arbeitgeber an der Verschaffung des Vorteils aktiv mitgewirkt hat. Nach dem BMF-Schreiben liegt ein aktives Mitwirken vor, wenn aus dem Handeln des Arbeitgebers ein Anspruch des Mitarbeiters auf den Preisvorteil entstanden ist, der Arbeitgeber für den Dritten Verpflichtungen übernommen hat, z. B. Inkassotätigkeit oder Haftung, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten eine enge wirtschaftliche oder

tatsächliche Verflechtung/enge Beziehung sonstiger Art besteht, z. B. Organschaftsverhältnis, oder bei gegenseitiger Rabattgewährung.

Keine Mitwirkung des Arbeitgebers

Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers an der Verschaffung von Preisvorteilen wird aber nicht angenommen, wenn allein eine vom Arbeitgeber unabhängige Selbsthilfeeinrichtung der Mitarbeiter oder der Betriebs- bzw. Personalrat mitwirkt, der Arbeitgeber Angebote Dritter im Betrieb lediglich bekannt macht oder duldet, die Betriebszugehörigkeit der Mitarbeiter bescheinigt oder Räumlichkeiten für Treffen der Mitarbeiter mit Ansprechpartnern des Dritten zur Verfügung stellt.

Rahmenabkommen des Betriebsrats wie bisher unkritisch

Da die Finanzverwaltung für die Frage, wann sie von einem Mitwirken des Arbeitgebers an der Verschaffung eines Preisvorteils ausgeht, an den bisherigen Regelungen festhält, sollten Arbeitgeber weiterhin keine Rahmenvereinbarungen mit Dritten abschließen, nach denen die Mitarbeiter Rabatte oder Preisvorteile beanspruchen können. Rahmenvereinbarungen des Betriebsrats oder die bloße Bekanntmachung bzw. das Zurverfügungstellen von Räumlichkeiten für Angebote Dritter sind aber unkritisch.

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

6a | Keine Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke | *Autorin: Sandra Paintner, München*

Hintergrund

Mit Beschluss vom 18.12.2013 hatte der BFH in einem Anwendungsfall der sog. Zinsschranke auf Grundlage von § 69 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Abs. 3 Satz 1 FGO vorläufigen Rechtsschutz in Form einer Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt. Der BFH hatte ganz generell ernstliche Zweifel im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gemäß § 4h EStG geäußert (vgl. WTS Journal 02/2014). Im Raum stand dabei ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und das Folgerichtigkeitsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG).

BFH vom 18.12.2013 (AZ: I B 85/13)

BMF vom 13.11.2014 (Nichtanwendungserlass)

Das BMF hat mit Schreiben vom 13.11.2014 reagiert und angeordnet, dass der Beschluss nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden ist (sog. Nichtanwendungserlass). Die Finanzverwaltung hält die vom BFH geäußerten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschrankenregelung nach § 4h EStG und § 8a KStG für nicht berechtigt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip nicht gegeben, da die Zinsschranke veranlagungszeitraumübergreifend konzipiert sei und daher Zinsaufwendungen aufgrund des Zinsvortrags nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG allenfalls vorübergehend nicht abziehbar seien. Zudem sei die Zinsschranke verfassungsrechtlich gerechtfertigt, da sie zielgerichtet etwaige Gewinnverlagerungen im Konzern einschränkt und damit zugleich einen qualifizierten Fiskalzweck verfolgt.

Keine Verfassungswidrigkeit

Kein besonderes Aussetzungsinteresse

Eine AdV setzt auch ein besonderes Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen voraus. Dies verlangt eine sorgfältige Abwägung der Bedeutung und Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheides eintretenden Eingriffs auf Seiten des Steuerpflichtigen gegenüber den öffentlichen Belangen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung hat der BFH auch diese Abwägung nicht zutreffend vorgenommen. In dem Streitfall habe kein besonderes persönliches Aussetzungsinteresse vorgelegen. Die Steuerschuld war vergleichsweise niedrig. Das öffentliche Interesse hingegen hätte als nicht gering eingestuft werden müssen, da sich die finanziellen Auswirkungen seit Einführung der Zinsschranke im Jahr 2008 auf etliche Jahre aufsummiert haben.

Praxishinweis

Die Finanzverwaltung wird künftig keine AdV allein aufgrund von Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke gewähren. Diesbezüglich müsste somit weiterhin der finanzgerichtliche einstweilige Rechtsschutz gesucht werden. Stellt die Vollziehung allerdings eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte dar, so kann die AdV weiterhin gewährt werden. § 361 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 AO und § 69 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 FGO bleiben vom Nichtanwendungserlass ausdrücklich unberührt.

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

6b | Gemeinsames Konzept von Bund und Ländern zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ | *Autor: StB Henning Burlein, München*

Diskussionsentwurf zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“

Das BMF hat am 25.11.2014 den Diskussionsentwurf eines Konzepts für eine Modernisierung des Besteuerungsverfahrens veröffentlicht (abrufbar auf der Homepage des BMF, dort unter dem Thema „Steuern“ und dem Datum 21.11.2014). Erklärtes Ziel ist es dabei, das Gesetzgebungsverfahren noch dieses Jahr (2015) abzuschließen, so dass die Änderungen möglichst zum 01.01.2016 in Kraft treten können.

Maßnahmenkatalog

Der Diskussionsentwurf umfasst insbesondere folgende Handlungsfelder:

- Weitgehende elektronische Kommunikation zwischen Verwaltung und den am Besteuerungsverfahren Beteiligten unter Berücksichtigung einer Steigerung der sog. ELSTER-Quote. Dies soll ohne zusätzliche gesetzliche Verpflichtungen zur Abgabe elektronischer Steuererklärungen durch Verbesserung der Servicequalität erzielt werden.
- Reduzierung des Umfangs der Steuererklärungen durch die Einführung einer sogenannten Belegvorhaltepflicht beim Steuerpflichtigen anstelle der bisherigen Vorlagepflicht.
- Ausbau der „elektronischen vorausgefüllten Steuererklärung“ aufgrund elektronischer Datenübermittlungspflichten Dritter (z. B. Krankenversicherung). Dies könnte zu Erleichterung bei der Erstellung der Steuererklärung führen.
- Deutliche Steigerung der Quote ausschließlich elektronisch bearbeiteter Einkommensteuerklärungen einschließlich automatischer Erteilung elektronischer Steuerbescheide (derzeit unter 10 %).
- Verbesserung des Rechtsschutzes im elektronischen Steuerverfahren einschließlich spezifischer Datenschutzregelungen.
- Verankerung eines Auskunftsanspruchs im Besteuerungsverfahren als Reaktion auf die verstärkte Nutzung elektronischer Daten.
- Neuregelung der Steuererklärungsfristen und des Verspätungszuschlages zur Verbesserung einer effizienten Planbarkeit der Arbeitsanfälle bei Steuerberatern und in den Finanzämtern mit dem Ziel einer zeitnäheren Steuererhebung.

Pflicht zur elektronischen Abgabe der Einkommensteuererklärung bisher nur für Gewinneinkünfte

Dem Diskussionsentwurf ist zu entnehmen, dass die Finanzverwaltung im Rahmen dieses Modernisierungsvorhabens das Massendatenverfahren „Einkommensteuerveranlagung“, insbesondere die „Arbeitnehmerveranlagung“, in den Fokus rückt. Die Bandbreite der Modernisierung reicht dabei von der Einführung eines elektronischen Lohnsteuerermäßigungsverfahrens, der Festsetzung des Faktors bei der Steuerklassenkombination „IV/IV mit Faktor“ auf zwei Jahre (bisher jedes Jahr durch die Steuerpflichtigen neu zu beantragen), der Abgabe von Einkommensteuererklärungen in elektronisch und maschinell vollständig verarbeitbarer Form über einen vollständig maschinell erstellten und übermittelbaren elektronischen Steuerbescheid bis hin zum elektronischen Einspruchsverfahren und der Übermittlung der elektronischen Prüfungsanordnung an die Steuerpflichtigen.

Gesetzgebungsverfahren bis zum 31.12.2015 abgeschlossen?

Dem Diskussionsentwurf kann zudem entnommen werden, dass noch zahlreiche offene Fragen im Raum stehen. Als Beispiel seien hier nur die geplanten Regelungen in der Abgabenordnung bezüglich der Bekanntgabe von elektronischen Steuerbescheiden genannt. Bislang ist diesbezüglich vorgesehen, zwischen teilweise automationsgestützter und vollmaschineller Steuerfestsetzung zu unterscheiden. Damit sind z. B. auch zwei Arten der Bekanntgabe und entsprechend unterschiedliche Korrektur- bzw. Änderungsvorschriften vorgesehen.

Fazit

Es bleibt momentan abzuwarten, welche weiteren Diskussionspunkte sich aus den Stellungnahmen der Verbände ergeben. Deren Eingaben zum Diskussionsentwurf waren seitens des im Oktober 2014 gegründeten BMF IT-Gesprächskreises bis Ende Januar 2015 erbeten worden.

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

6c | Wirksame Abgabe der Einkommensteuererklärung per Fax |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 08.10.2014 (AZ: VI R 82/13)

Gegenstand des BFH-Urteils vom 08.10.2014 war die Frage, ob Einkommensteuererklärungen wirksam und damit fristwahrend per Fax abgegeben werden können.

Urteilsfall

Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2007 nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Über den Inhalt der von der Steuerberaterin erstellten Einkommensteuererklärung 2007 hatte sie sich ausschließlich telefonisch informiert und das zugefaxte Deckblatt der Erklärung unterschrieben. Die Steuerberaterin übermittelte die Steuererklärung über das Elster-Portal ohne Zertifizierung an das Finanzamt. Am 30.12.2011 ging beim Finanzamt die zugehörige komprimierte Erklärung ein. Die erste Seite der Erklärung war das zugefaxte Deckblatt mit der telekopierten Unterschrift der Klägerin. Erst im Januar 2012 unterschrieb die Klägerin das Deckblatt erneut im Finanzamt. Das Finanzamt lehnte den Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer 2007 wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist ab. Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

Der BFH bestätigte die Entscheidung der Vorinstanz. Eine Einkommensteuererklärung könne auch wirksam per Fax übermittelt werden. Denn für eine Einkommensteuererklärung könne insoweit nichts anderes gelten als für die Übermittlung von fristwahrenden Schriftsätzen, für die höchstrichterlich geklärt sei, dass deren Übermittlung per Telefax in allen Gerichtszweigen uneingeschränkt zulässig ist.

Blankounterschrift nicht ausreichend

Mit der Unterschrift auf dem Deckblatt sei die Einkommensteuererklärung eigenhändig unterschrieben worden. Es liege insoweit keine Blankounterschrift vor, welche nicht ausreichend gewesen wäre. Dem stehe nicht entgegen, dass die Steuererklärung dem Finanzamt mit Unterschrift per Fax übermittelt worden sei. Es solle sichergestellt sein, dass die Person und der Inhalt der Erklärung sicher festgestellt werden könnten und kein Entwurf an das Finanzamt übermittelt werde. Mit der telekopierten Unterschrift auf dem Deckblatt sei sichergestellt, dass die Erklärung von der Klägerin stammte und nach ihrem Wissen und Wollen abgegeben worden sei.

Unterschrift per Fax möglich

Kenntnisnahme vom vollen Inhalt der Steuererklärung unerheblich

Unerheblich sei dabei, ob die Klägerin den Inhalt der Erklärung tatsächlich in vollem Umfang zur Kenntnis genommen oder ob ihr die Erklärung auch tatsächlich vorgelegen habe. Denn mit der Unterschrift mache sie sich deren Inhalt zu eigen und übernehme hierfür die Verantwortung.

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

WTS feiert Jubiläum

15 Jahre Leidenschaft und Erfolg für unsere Kunden

2000

Gründung der WTS

Als Spin-off eines DAX-Konzerns wird die WTS mit 5 Mitarbeitern in München gegründet. Von Anfang an zählen große, internationale Kunden zum Klientenkreis, welche vor allem die Geschäftsnähe der WTS honorieren. Das hochmotivierte Mitarbeiterteam verfügt über sehr viel Erfahrung in der Industrie- und Finanzverwaltung. Besonderes Merkmal der WTS ist der bewusste Verzicht auf Audit Services, um unabhängig und konfliktfrei beraten zu können.

2003

WTS Alliance

Gründung des internationalen Netzwerkes „WTS Alliance". Damit baut die WTS ihre weltweite Präsenz konsequent aus, um weltweit agierende Kunden global betreuen zu können. Die Zusammenarbeit im WTS-Netzwerk basiert auf strengen Qualitätskriterien. Die internationalen Partnerfirmen zeichnen sich durch eine starke Mandantenorientierung, Praxisbezug, Umsetzungsstärke, Teamgeist und schnelle Reaktionszeiten aus.

2009

Consulting

Erweiterung der Aktivitäten um den Bereich Consulting, insbesondere Financial Advisory und Accountin Services. Die gesamte WTS umfasst 333 Kollegen und Kolleginnen.

2010

Legal

Die WTS wird um den Bereich „Legal“ erweitert. Circa 370 Mitarbeiter beraten und betreuen Mandanten an 6 deutschen Standorten. Über die WTS Alliance, in der ca. 70 Partnerunternehmen assoziiert sind, ist die WTS mittlerweile in über 100 Ländern präsent.Die Kooperation mit führenden Steuer- und Anwaltskanzleien in der ganzen Welt wird auf dem Weg zum globalen Beratungsunternehmen weiter ausgebaut.

2012

WTS mit neuer Marke

WTS bündelt ihre Einzelunternehmungen und Geschäftsbereiche Tax, Legal und Consulting unter einer einheitlichen Dachmarke. Das neue rote Logo ist Mittelpunkt eines neuen Kommunikationsdesigns und signalisiert ein einheitliches Erscheinungsbild für alle Geschäftsbereiche und das internationale Netzwerk.

2015

Wir feiern „15 Jahre WTS“

WTS hat sich seit der Gründung mit einem Umsatz von über 76 Mio. Euro, mit 7 Standorten in Deutschland und Vertretungen in 104 Ländern zu einem führenden Anbieter im Markt entwickelt. Die WTS offeriert national und international ein umfassendes Serviceangebot in den Geschäftsbereichen Steuer-, Rechts- und Unternehmensberatung. Für Vorstand, Partner und über 550 Mitarbeiter sind „15 Jahre WTS“ Bestätigung und Ansporn erfolgreicher Kundenarbeit. Auch zukünftig wird die Wachstumsstrategie ein konsequenter Teil des Unternehmenserfolges bleiben.

BRASILIEN 7 | Aktuelles zur PIS/COFINS | *Autor: StB Ralf Pestl, Düsseldorf*

Aussetzung PIS/COFINS für bestimmte Aktivitäten im Biodiesel Sektor

Mit Veröffentlichung der Gesetzesanweisung 1.514/2014 im brasilianischen Bundesgesetzblatt am 21.11.2014 hat Brasilien Regelungen zur Sozialintegrationsabgabe (PIS) und zur Sozialabgabe (COFINS) in Bezug auf den Verkauf von Rohmaterial für die Produktion von Biodiesel mit Wirkung vom gleichen Tage in Kraft gesetzt.

Gemäß dieser Gesetzesanweisung wird die Erhebung von PIS und COFINS auf das Einkommen aus dem Verkauf von Rohmaterial pflanzlichen Ursprungs für die Produktion von Biodiesel ausgesetzt, wenn der Verkauf erfolgt:

- durch juristische Personen oder Genossenschaften der pflanzlichen Aufzucht oder Agrarwirtschaft, oder
- durch Getreideproduzenten, die sich mit der Reinigung, Standardisierung, Lagerung und Kommerzialisierung von Rohmaterial pflanzlichen Ursprungs für die Herstellung von Biodiesel befassen.

1%-Zusatzabgabe zur Import-COFINS – konsolidierter Standpunkt der brasilianischen Finanzbehörden

Des Weiteren wurde am 21.11.2014 ein Gesetzesgutachten (10/2014) im Bundesgesetzblatt veröffentlicht, welches eine konsolidierte Position der brasilianischen Steuerbehörden zur Anwendung der 1%-Zusatzabgabe zur 7,6%igen Import-COFINS wiedergibt. Diese Zusatzabgabe, welche auf ein breites Spektrum an Produkten Anwendung findet, wurde im August 2011 eingeführt und seitdem mehrfach geändert. Diese Änderungen führten zu zahlreichen Fragen und Irritationen bezüglich der Auslegung und Anwendung der Zusatzabgabe. Das Gesetzesgutachten 10/2014 soll nunmehr zu einer Richtigstellung und einheitlichen Handhabung führen. Danach ergeben sich folgende zeitliche und inhaltliche Klarstellungen:

- Zwischen Dezember 2011 und Juli 2013 war die Zusatzabgabe nur auf eine kleine Anzahl von Produkten anwendbar, welche sich durch Inkrafttreten der einstweiligen Verfügung 612/2013 erheblich vergrößerte.
- Die Zahlung der Zusatzabgabe führt nicht zu einem COFINS-Guthaben für den Importeur des Produktes.
- Die Erhebung der Zusatzabgabe ist unabhängig von der Anwendung rechtlicher Regelungen zur Reduzierung oder Änderung der 7,6%igen Import-COFINS.
- Die Zusatzabgabe ist nicht anwendbar auf den Import von befreiten Gütern und Waren oder von Produkten, für die die Aussetzung der Import-COFINS greift (z. B. im Biodiesel Sektor, s.o.).
- Die Zusatzabgabe ist jedoch anwendbar auf importierte Produkte, für die nur eine partielle Aussetzung der Import-COFINS einschlägig ist.

Geplante Änderungen 2015 PIS/COFINS, CIDE, IOF und IPI

Am 19.01.2015 wurde durch den brasilianischen Finanzminister die Umsetzung eines vier Punkte umfassenden Maßnahmenkatalogs zur Erhöhung des Steueraufkommens und zur Ankurbelung der Wirtschaft angekündigt. Eine Umsetzung der folgenden Maßnahmen wird daher in naher Zukunft zu erwarten sein:

- Anhebung der PIS und der COFINS auf Importe von insgesamt 9,25 % auf 11,25 % als Kompensation der Eliminierung der PIS/COFINS von der Bemessungsgrundlage der Warenumlaufsteuer (ICMS; Reaktion auf das Urteil des Obersten Bundesgerichts vom 20.03.2013).
- Erhöhung der PIS/COFINS und der Zusatzabgabe auf technische Dienstleistungen (CIDE) für Treib-/Kraftstoffe.
- Anhebung der Finanztransaktionssteuer (IOF) auf Kreditgeschäfte natürlicher Personen von 1,5 % auf 3 %.
- Änderung des Industrieproduktsteuersystems (IPI) für die kosmetische Industrie.

Kontakt:
Tax Desk Brasilien,
StB Ralf Pestl,
Düsseldorf,
ralf.pestl@wts.de

8a | Darlehensverzicht zugunsten einer ausländischen Immobilien-Kapitalgesellschaft im Inland nicht steuerbar | *Autorin: Nicole Rode LL.M., München*

DEUTSCHLAND

FG Berlin-Brandenburg vom 12.11.2014 (AZ: 12 K 12320/12)

Mit Urteil vom 12.11.2014 hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass ein Darlehensverzicht zugunsten einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit Immobilienbesitz im Inland nicht steuerbar ist, sofern diese nicht über eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Inland verfügt.

Urteilsfall

Die Klägerin ist eine Immobilien-Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg (S.a r.l.), die ausschließlich vermögensverwaltend tätig war und in Deutschland keine Betriebsstätte unterhielt. Den Kauf einer deutschen Immobilie finanzierte die Klägerin u. a. mit einem Darlehen einer im Ausland ansässigen, verbundenen Gesellschaft. Im Jahr 2011 veräußerte die Klägerin die Immobilie. Da das Darlehen gegenüber der verbundenen, ausländischen Gesellschaft nicht bedient werden konnte, verzichtete diese auf ihre Darlehensforderung. Streitig ist, ob das Darlehen als inländisches Betriebsvermögen qualifiziert und damit der Darlehensverzicht zu Einnahmen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Klägerin in Deutschland führt.

Hintergrund

Durch die Gewerblichkeitsfiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f Satz 2 EStG werden im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung oder aus der Veräußerung inländischen unbeweglichen Vermögens einer ausländischen Kapitalgesellschaft als gewerbliche Einkünfte fingiert. Voraussetzung ist allerdings, dass diese Einkünfte von einer Körperschaft erzielt werden, die weder eine Betriebsstätte noch einen gesetzlichen Vertreter im Inland hat, und die mit einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG vergleichbar ist. Zum Umfang der Besteuerung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG vertreten die Finanzverwaltung und die herrschende Literatur allerdings gegensätzliche Meinungen.

BMF vom 16.05.2011

Mit seiner Entscheidung wendet sich der Senat gegen die Auffassung der Finanzverwaltung und schließt sich der herrschenden Literatur an. Durch die Gewerblichkeitsfiktion werde ausdrücklich keine inländische Betriebsstätte fingiert. Daher dürfe die ausländische Gesellschaft für steuerliche Zwecke auch nicht so behandelt werden, als hätte sie eine Betriebsstätte in Deutschland. Maßstab für die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f Satz 2 EStG habe vielmehr zu sein, durch welche Wirtschaftsgüter die jeweilige Tätigkeit als solche (Vermietung und Verpachtung bzw. Veräußerung) ausgeübt werde. Forderungen und Verbindlichkeiten seien daher nur insoweit zu erfassen, wie sie unmittelbar mit der jeweiligen Tätigkeit zusammenhängen. An dieser Unmittelbarkeit scheitere die Einbeziehung der Finanzierungsverbindlichkeit.

Unmittelbarer Zusammenhang des Wirtschaftsguts mit der jeweiligen Tätigkeit maßgeblich

Zudem betont der Senat des Finanzgerichts, dass aus Sicht des Ansässigkeitsstaates der Klägerin die Darlehensverbindlichkeit grundsätzlich dem luxemburgischen Betriebsvermögen zuzuordnen sei. Eine nochmalige Erfassung des Ertrags aus dem Darlehensverzicht in Deutschland aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion würde daher bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu einer nicht im Einklang mit dem DBA Deutschland-Luxemburg stehenden doppelten Erfassung führen.

Keine doppelte Erfassung eines Forderungsverzichts bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Fazit

Besonders relevant ist dieses Urteil für ausländische Immobiliengesellschaften, die im Inland lediglich Vermietungseinkünfte erzielen. Mit seiner Entscheidung wendet sich das FG Berlin-Brandenburg gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, dass sich ein Darlehensverzicht, der mit einer im Inland belegenen Immobilie im Zusammenhang steht, auf das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen in Deutschland auswirkt. Die vom Finanzgericht zugelassene Revision hat das Finanzamt bereits angekündigt. Es bleibt also abzuwarten, ob der BFH die Auffassung der Vorinstanz bestätigt.

Kontakt:
StB Peter Jung, München,
peter.jung@wts.de

DEUTSCHLAND 8b | Abzug finaler Verluste erneut von Finanzgericht akzeptiert |

Autoren: RAin/StBin Barbara Bongers, Nicole Rode LL.M., München

FG Nürnberg vom 27.11.2014 (AZ: 6 K 866/12)

Mit Urteil vom 27.11.2014 hat das FG Nürnberg als weiteres Finanzgericht den Abzug sog. finaler Verluste akzeptiert. Das Verhältnis der finalen Verluste zu den deutschen Hinzurechnungsbesteuerungsvorschriften bleibt allerdings immer noch umstritten. Zudem ist die Revision bereits beim BFH anhängig.

Anhängige Revision (AZ: I R 2/15)

Urteilsfall

Die Klägerin ist eine deutsche GmbH, welche in den Jahren 1996 bis 1999 als Kommanditistin zu 40 % an einer deutschen KG beteiligt war, die ihrerseits eine Betriebsstätte in Italien unterhielt. In 1999 veräußerte die Klägerin ihren gesamten Kommanditanteil. Bei der italienischen Betriebsstätte waren von 1996 bis 1999 beträchtliche Verluste aufgelaufen, die aufgrund des DBA-Italien von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen waren. Die auf die Klägerin entfallenden laufenden Verluste wurden in den Entstehungsjahren jedoch nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. in Deutschland gewinnmindernd berücksichtigt. Auch aus der Veräußerung des Kommanditanteils entstand für die Klägerin ein Verlust, der ebenfalls in Deutschland abgezogen wurde. Streitig war, ob die Betriebsstättenverluste der Jahre 1996 bis 1999 im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 2a Abs. 4 EStG nachversteuert werden müssen und ob der auf die italienische Betriebsstätte entfallende Veräußerungsverlust in Deutschland steuerlich geltend gemacht werden kann. Rechtlich zu klären war somit – neben einer möglicherweise verfassungswidrigen, rückwirkenden Erweiterung der Hinzurechnungstatbestände –, ob die Verluste als finale Verluste in Deutschland zum Abzug zugelassen werden müssen, nachdem sie in Italien nicht mehr genutzt werden können.

Kohärenz des deutschen Steuersystems

Für die Abziehbarkeit der Betriebsstättenverluste der Jahre 1996 bis 1999 in Deutschland erteilte das FG Nürnberg der Klägerin eine Absage. Die Nachversteuerung verstoße zwar grundsätzlich gegen die EU-Niederlassungsfreiheit, sei aber gerechtfertigt. Um die Kohärenz des deutschen Steuerrechts zu wahren, müsse eine asymmetrische Verlustberücksichtigung vermieden werden. Dabei spiele es keine Rolle, ob die Verluste endgültig seien oder nicht. Die Hinzurechnung der Betriebsstättenverluste zu den Einkünften des Stammhauses sei das untrennbare und logische Pendant der vorangegangenen Berücksichtigung dieser Verluste.

Vgl. auch EuGH vom 23.10.2008 (Rs. C-157/07)

Berücksichtigung finaler Veräußerungsverluste

Demgegenüber ist nach Auffassung des Senats der auf die italienische Betriebsstätte entfallende Veräußerungsverlust im Hinblick auf die europarechtliche Niederlassungsfreiheit als finaler Verlust in Deutschland zu berücksichtigen, obwohl dieser durch das DBA-Italien grundsätzlich freigestellt ist. Die Berücksichtigung solcher finaler Verluste wird inzwischen als ständige Rechtsprechung angesehen. Der Verlustabzug scheitere nicht an der grundsätzlich im Veranlagungszeitraum 1999 bestehenden Nachversteuerungspflicht gem. § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG n.F., da es sich nicht um die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 EStG zuvor abgezogener Verluste, sondern um einen eigenständigen europarechtlichen Verlustabzug handle, der vom Tatbestand des § 2a Abs. 4 EStG nicht erfasst werde.

Abzug finaler Verluste als ständige Rechtsprechung anerkannt, FG Hamburg vom 06.08.2014 (AZ: 2 K 355/12)

Ein Hinweis gilt noch dem Vorlagebeschluss des FG Köln, mit welchem dem EuGH Fragen zur Behandlung finaler Verluste und dem Verhältnis zu der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung vorgelegt wurden (vgl. hierzu WTS Journal 05/2014).

Hinweis: FG Köln vom 19.02.2014 (AZ: 13 K 3906/09)

Kontakt:
StB Peter Jung, München,
peter.jung@wts.de

9 | Gesetzesänderungen/-vorhaben in Ägypten und Jordanien |

Autor: StB Ralf Pestl, Düsseldorf

Ägypten (ausstehende Einführung eines Umsatzsteuergesetzes)

Mit Verlautbarung durch die ägyptische Steuerbehörde vom 09.04.2014 wurde auf die im Prozess befindliche Einführung eines Umsatzsteuergesetzes (VAT Law) in Ägypten hingewiesen, welches das derzeit existierende System der General Sales Tax (GST) ablösen soll. Der Entwurf des VAT Law befindet sich bereits seit 2010 in Diskussion. Nach Ankündigung durch den ägyptischen Finanzminister vom 27.10.2014 sollte das Gesetz eigentlich noch gegen Ende 2014 in Kraft treten. Bisher steht jedoch die notwendige Veröffentlichung im ägyptischen Bundesgesetzblatt noch aus.

Der wesentliche Inhalt des neuen VAT Law lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- Der VAT werden alle Lieferungen und Leistungen unterliegen, unabhängig davon, ob diese lokal erbracht oder importiert werden.
- Es wird nur ein einziger einheitlicher Steuersatz einschlägig sein, welcher derzeit noch nicht bekannt ist, sich aber voraussichtlich zwischen 10 und 12 % bewegen wird.
- Ein Null-Steuersatz wird für folgende Umsätze zur Anwendung kommen:
  - Güter und Dienstleistungen, die für den Export vorgesehen sind;
  - Importierte Güter, welche für die Nutzung außerhalb Ägyptens vorgesehen sind;
  - Güter und Dienstleistungen für die Reparatur von vorübergehend importiertem Equipment;
  - Güter für die Produktion internationaler Transportmittel;
  - Güter und Dienstleistungen für militärische Zwecke, welche vom Verteidigungs- oder Innenministerium oder von speziellen nationalen Militärbehörden importiert werden.
- Aktivitäten in Free Zones werden ebenfalls Gegenstand der VAT sein, um Steuerumgehungen zu reduzieren. Im Gegenzug werden jedoch administrative Erleichterungen für Umsätze mit/in Free Zones implementiert werden.
- Einführung eines Reverse-Charge-Systems für Dienstleistungen von ausländischen Leistungserbringern.
- Harmonisierung der Aufbewahrungsfristen für Buchhaltungsunterlagen und Geschäftsdokumente auf fünf Jahre.

Sobald es zur endgültigen Umsetzung der geplanten VAT-Einführung kommt, werden wir entsprechend informieren.

Jordanien (Steuergesetzänderungen)

Am 02.12.2014 stimmte das Parlament in Jordanien den Steuergesetzänderungen des vorliegenden Gesetzentwurfs (vgl. WTS Journal 03/2014) zu. Die Zustimmung zum neuen Steuergesetz insgesamt erfolgte am 30.12.2014. Mit gleichem Datum wurde das Gesetz dann auch unter No. 34 im jordanischen Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Die Änderungen treten offiziell zum 01.01.2015 in Kraft.

Die wesentlichen Änderungen betreffen die Steuersätze, die Höhe der Sozialversicherungsbeiträge und die Begrenzung möglicher Verlustvorträge auf fünf Jahre (vgl. zu Einzelheiten WTS Journal 03/2014). Eine Änderung im Vergleich zum vorgenannten Beitrag hat sich allerdings bezüglich der Körperschaftsteuersätze ergeben, die nunmehr wie folgt gültig sind:

- 24 % für Unternehmen mit Hauptzweck Telekommunikation, Elektrizitätserzeugungs- und Vertriebsunternehmen, Bergbauunternehmen, Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen, Finanzmakler, Finanzunternehmen inklusive Wechselstuben und Finanzleasingunternehmen (wie bisher).
- 35 % für Unternehmen des Bankensektors (bisher 30 %).
- 14 % für den Industriebereich (wie bisher)
- 20 % für alle anderen Sektoren/Unternehmen (bisher 14 %)

Kontakt:
Tax Desk Naher/ Mittlerer Osten,
StB Ralf Pestl,
Düsseldorf,
ralf.pestl@wts.de

OECD 10a | Neue Richtlinien zur Dokumentation von Verrechnungspreisen |

Autorin: Stefanie Tausend, München

Fakt

Im Rahmen des BEPS-Aktionsplans hat die OECD am 16.09.2014 eine neue Fassung von Kapitel V der OECD-Richtlinien unter dem Titel „Guidance on Transfer Price Documentation and Country-by-Country Reporting" veröffentlicht, welche das bisherige Kapitel ersetzen soll. Da es Verknüpfungen zu den anderen BEPS-Maßnahmen gibt, kann es nach deren Finalisierung in 2015 noch zu Anpassungen kommen.

Ziele der OECD

Die OECD möchte mit dem neuen Kapitel V folgende Ziele erreichen (vgl. Abschnitt B, Tz. 5 ff. des OECD-Dokuments):

- Sicherstellung, dass der Steuerpflichtige die Voraussetzungen für die Bestimmung und Dokumentation von Verrechnungspreisen bei der Festlegung von Preisen und Bedingungen für Transaktionen beachtet und darüber hinausgehendes Einkommen in der Steuererklärung erläutert.
- Steuerbehörden sollen alle notwendigen Informationen erhalten, um eine Verrechnungspreis-Risikoanalyse durchführen zu können.
- Steuerbehörden sollen hilfreiche Informationen zur angemessenen und sorgfältigen Prüfung des Verrechnungspreissystems des Steuerpflichtigen im jeweiligen Staat erhalten.

Dazu sieht die OECD eine Verrechnungspreisdokumentation vor, die aus drei Teilen besteht: Master File, Local File und einem sog. Country-by-Country Report.

Master File

Das Master File soll grundsätzlich für die multinationale Unternehmensgruppe als Ganzes erstellt werden; in begründeten Fällen kann aber auch eine Erstellung nach einzelnen wichtigen Geschäftszweigen erfolgen. Das Master File soll den Steuerbehörden in allen beteiligten Staaten zur Verfügung gestellt werden. Neben den in der Praxis bereits jetzt gängigen Inhalten sieht die Neuerung darüber hinaus insbesondere folgende Informationen als Inhalte eines Master Files verbindlich vor:

- Übersichtschart über wesentliche Servicetransaktionen (ohne F&E).
- Diagramm der Wertschöpfungskette der fünf größten Produkte/Dienstleistungen (oder Produkte/Dienstleistungen mit mehr als 5 % des Umsatzes).
- Darstellung wichtiger Restrukturierungen, Akquisitionen, Veräußerungen.
- Informationen über immaterielle Wirtschaftsgüter (IWG), inklusive:
  - Beschreibung der Gruppenstrategie bzgl. Entwicklung, Inhaberschaft und Nutzung des Konzern-IP,
  - Ort von F&E Aktivitäten und ihrer Überwachung,
  - Liste der wesentlichen IWGs in der Gruppe und Eigentümer sowie
  - konzerninterne Übertragung der Inhaberschaft von IWGs inkl. Gesellschaft, Land und Vergütung.
- Finanzierungsstruktur des Konzerns:
  - Beschreibung der Gruppenfinanzierung inkl. der wesentlichen unverbundenen Darlehensgeber.

Local File

Das Local File ist eine transaktionsbezogene nationale Dokumentation und bildet eine Ergänzung zum Master File. Es soll nachfolgende detaillierte Informationen über die jeweiligen lokalen Gesellschaften als Ergänzung zum Master File beinhalten:

- Darstellung der lokalen Organisationsstruktur und Berichtslinien im Konzern.
- Detaillierte Beschreibung der lokalen Geschäftsstrategie.
- Informationen über Umstrukturierungen/Übertragung IWG.
- Nennung der Hauptwettbewerber.
- Beschreibung aller wesentlichen Transaktionen.
- Detaillierte Transaktionsmatrix nach Leistungskategorien.
- Kopien sämtlicher konzerninterner Verträge.
- Funktions- und Risikoanalyse des Steuerpflichtigen und der relevanten verbundenen Unternehmen.
- Auswahl der geeigneten Verrechnungspreismethode.
- Darstellung für jede Leistungskategorie, welche Gesellschaft „Tested Party" ist.
- Angemessenheitsanalyse.
- Begründung für Mehrjahresanalysen.
- Begründung von Anpassungsrechnungen.
- Kopie der APAs, die einen Bezug zu den Liefer- und Leistungsströmen haben.

- (Geprüfter) Jahresabschluss der lokalen Gesellschaft.
- Überleitungsrechnung der Anwendung der Verrechnungspreismethode auf lokale Finanzdaten.
- Übersicht der Finanzdaten der Vergleichsunternehmen und Datenquellen.

Die angeforderten Informationen dienen dem Nachweis dafür, dass der Steuerpflichtige in seinen wesentlichen konzerninternen Geschäftsvorfällen den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat. Die OECD empfiehlt, dass die nationalen Dokumentationsregeln eigene Wesentlichkeitsstandards definieren sollten, welche die lokalen Gegebenheiten berücksichtigen. Ausdrücklich werden Vereinfachungsregeln für Dokumentationsregeln hinsichtlich kleiner und mittlerer Unternehmen empfohlen.

Country-by-Country Reporting

Das Country-by-Country Reporting verpflichtet multinational agierende Unternehmen, jährlich und für jede Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte, folgende Finanzkennzahlen in einem Formblatt systematisch zu erfassen:

- Kapitalausstattung.
- Gewinn-/Verlustsituation.
- Globale Gewinnaufteilung innerhalb der Gruppe.
- Gezahlte Steuern.
- Wirtschaftliche Indikatoren, u. a. materielle WG, Anzahl der Mitarbeiter, Lohnkosten.
- Vereinfachte Funktionsbeschreibung pro Gesellschaft.

Aus Sicht der OECD ist der Country-by-Country Report kein Ersatz für eine eingehende Verrechnungspreisanalyse auf Transaktionsbasis, sondern dient dem Zweck eines allgemeinen Risikomanagements im Bereich der Verrechnungspreise sowie einer wirtschaftlichen und statistischen Analyse der Gruppe.

Abgabe der Verrechnungspreisdokumentation

Aufgrund unterschiedlicher Anforderungen der Staaten für den Zeitpunkt der Erstellung und Abgabe der Dokumentationsunterlagen geht die OECD davon aus, dass das Master File und Local File zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuererklärung der obersten Muttergesellschaft überprüft und gegebenenfalls aktualisiert werden sollte. Das Country-by-Country Reporting sollte spätestens ein Jahr nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der obersten Muttergesellschaft abgegeben werden. Eine Überprüfung und Aktualisierung sollte jährlich erfolgen, auch wenn sich inhaltlich keine wesentlichen Veränderungen ergeben haben.

Fazit

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Anforderungen an den Steuerpflichtigen durch das neue Kapitel V der OECD-Richtlinien erheblich steigen werden. Zudem ist bis Ende 2020 eine erneute Prüfung des Kapitels V geplant, um zu sehen, inwieweit weitere oder andere Aspekte in das Country-by-Country Formular aufzunehmen sind.

Kontakt:
StB Maik Heggmair, München,
maik.heggmair@wts.de

10b | Verrechnungspreise für Routinedienstleistungen | OECD

Autoren: Andreas Riedl, Frankfurt a.M., Sebastian Hoffmann, München

BEPS-Aktionspunkt 10

Die OECD hat am 03.11.2014 den Entwurf einer Neuformulierung des Kapitels VII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien veröffentlicht. Die geplante Änderung bzw. Ergänzung der Richtlinien beruht auf Aktionspunkt 10 des BEPS-Aktionsplans, der die Entwicklung von international einheitlichen Regelungen im Zusammenhang mit Transaktionen vorsieht, die nur innerhalb eines multinationalen Unternehmens vorkommen und für die daher die Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen eine besondere Herausforderung darstellt.

OECD definiert erstmals Routinedienstleistungen

Entsprechend beschäftigt sich der Entwurf grundsätzlich mit der Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen. Ein besonderer Fokus bei der Neuformulierung liegt auf Routinedienstleistungen. Diese werden erstmals von der OECD definiert und zwar als rein unterstützende Dienstleistungen, die nicht Teil des Kerngeschäfts des Konzerns sein dürfen und kein IP benötigen oder Risiken erzeugen. Hervorzuheben ist, dass F&E- und Marketing-Leistungen ausdrücklich nicht unter diese Definition der OECD fallen.

OECD stellt vereinfachten Ansatz zur Bestimmung und Dokumentation von Verrechnungspreisen vor

Für diese Routinedienstleistungen ist ein vereinfachter Ansatz bzgl. der Bestimmung und Dokumentation von Verrechnungspreisen entworfen worden. Dieser beinhaltet eine Definition der Kostenbasis, einen vereinfachten „Benefit-Test", die Anwendung eines einheitlichen Kostenaufschlags und eine vereinfachte Dokumentation. Die Höhe des Kostenaufschlags für Routinedienstleistungen ist ebenfalls von der OECD eingegrenzt worden und soll zwischen 2 % und 5 % betragen. Der von der OCED vorgeschlagene Kostenaufschlag liegt deutlich unter der Bandbreite des gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums (EU JTPF) aus dem Jahr 2010 (zwischen 3 % und 10 %).

Konzerninterne Dienstleistungen weiter im Fokus

Durch den Entwurf der OECD wird klar, dass konzerninterne Dienstleistungen auch weiterhin im Fokus stehen werden. Jeder Steuerpflichtige sollte seine Dienstleistungsverrechnungen, zum Beispiel bei Servicegesellschaften, ausgegliederten Service-Centern oder innerhalb der Zentralfunktionen eines Konzerns, auf Fremdvergleichskonformität hin überprüfen. Auch wenn die Dienstleistungen die engen Anforderungen der OECD an den vereinfachten Ansatz für Routineleistungen erfüllen sollten, so kann es nicht nur zu Problemen kommen, wenn der vereinbarte Gewinnaufschlag nicht innerhalb der von der OECD vorgeschlagenen Bandbreite zwischen 2 % und 5 % liegt. Auch die Ermittlung der Kostenbasis wird weiterhin ein umstrittenes Thema bleiben. Entsprechend sollten insbesondere die genannten Punkte im Fokus einer entsprechenden Verrechnungspreisdokumentation stehen.

Kontakt:
RA/StB Till Reinfeld, Düsseldorf,
till.reinfeld@wts.de

OECD 10c| BEPS-Aktionspunkt 1 – mögliche Auswirkungen für die Digital Economy |

Autor: Christopher Wutschke, Frankfurt a.M.

Die Digital Economy und deren Besonderheiten

Die wesentlichen Charakteristika von Unternehmen der Digital Economy stellen auch gleichzeitig deren Grundproblematik in Besteuerungsfragen dar. Zumeist betreiben diese Unternehmen lediglich eine Website bzw. einen Online-Shop in den Ländern, in denen sie tätig sind. So besitzen Unternehmen der Digital Economy häufig nur eine digitale Präsenz, ohne dabei steuerpflichtig zu werden. Zurückzuführen ist dies auf mangelnde Anknüpfungspunkte nach der derzeitigen internationalen Rechtslage. Diese fehlende physische Präsenz (als Grundvoraussetzung für die Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte) und die damit verbundenen steuerlichen Problemstellungen werden von der OECD in Aktionspunkt 1 erörtert. Im Zuge dessen zeigt die OECD auch mögliche Lösungsvorschläge für die Zukunft auf.

Lösungsvorschläge der OECD im Hinblick auf die Betriebsstättenproblematik der Digital Economy

Im Hinblick auf die Betriebsstättenproblematik schlägt die OECD beispielsweise vor, den Ausnahmenkatalog aus Art. 5 Abs. 4 OECD-MA unter generellen Vorbehalt zu stellen und diesen lediglich für vorbereitende oder Hilfstätigkeiten anzuwenden. So würden hoch technisierte Warenlager (Beispiel „amazon") nicht mehr als Hilfstätigkeit angesehen werden, sondern eine steuerliche Betriebsstätte begründen.

Die Schaffung der „erheblichen digitalen Präsenz" als neues steuerliches Anknüpfungsmerkmal stellt einen weiteren Vorschlag dar, um dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einzuräumen, sofern das Unternehmen im Quellenstaat lediglich digitale Aktivitäten ausübt. So würde ein Besteuerungsrecht geschaffen, das derzeit aufgrund der mangelnden Erfüllung der Tatbestandsmerkmale einer Betriebsstätte nicht vorliegt. In diesem Zusammenhang ist eine weitere Option, die physischen Kriterien der Betriebsstättendefinition durch eine sog. erhebliche Präsenz zu ersetzen. Maßgebend sind für Unternehmen der Digital Economy dann die Geschäftsbeziehungen mit Kunden in verschiedenen Ländern und die Nutzung der Kundendaten in den jeweiligen Ländern, auch wenn dies nicht zu einer physischen Präsenz führt.

Mögliche Einführung einer Quellensteuer

Unabhängig von möglichen Anpassungen der Betriebsstättendefinition schlägt die OECD vor, eine Quellensteuer auf die Erbringung digitaler Leistungen zu erheben.

Diese Quellensteuer könnte mit der Einführung eines neu geschaffenen Anknüpfungsmerkmals verbunden werden.

Die Wiederbelebung der Bit-Steuer (Internetsteuer)?

Ein weiterer Vorschlag liegt in der Einführung einer sogenannten „Bit"-Steuer, die an die Nutzung von Bytes durch Webseiten von Unternehmen anknüpfen soll. Im Hinblick auf die jüngst zurückliegenden Versuche in Ungarn ist die praktische Realisierbarkeit eines solchen Vorschlags aktuell jedoch noch zweifelhaft.

Fazit

Da ein finaler Abschluss von Aktionspunkt 1 erst mit Abschluss aller 14 weiteren BEPS-Maßnahmen erzielt werden kann, ist die zukünftige Besteuerung für Unternehmen der Digital Economy weiterhin risikobehaftet und von Rechtsunsicherheit geprägt.

Kontakt:
StB Maik Heggmair, München, maik.heggmair@wts.de

11a | Erste österreichische Gruppenanfrage an die Schweiz | ÖSTERREICH

Autor: StB Horst Bergmann, Wien

Betroffene Personen

Das österreichische Finanzministerium hat Ende Dezember 2014 eine sog. Gruppenanfrage an die Schweiz geschickt. Im Rahmen dieser Gruppenanfrage ersucht Österreich um Bekanntgabe jener Steuerpflichtigen, die sich dem Anwendungsbereich des Steuerabkommens zwischen Österreich und der Schweiz entzogen haben, indem sie das in der Schweiz gelegene Kapitalvermögen anonym nach Österreich transferiert haben und seitdem das betreffende Kapitalvermögen – ohne Erstattung einer Selbstanzeige für die Vergangenheit – in Österreich veranlagen und daraus grundsätzlich dem österreichischen KESt-System unterliegende Kapitalerträge generieren. Die im Steuerabkommen mit der Schweiz zwingend vorgesehene Nachversteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus der Vergangenheit konnte durch Rücktransferierung umgangen werden, wenn Anleger im Zeitfenster zwischen Unterzeichnung (13.04.2012) und Inkrafttreten (01.01.2013) des Steuerabkommens ihr Kapitalvermögen aus der Schweiz abgezogen haben.

Definition einer Gruppenanfrage

Bei einer Gruppenanfrage handelt es sich um ein Amtshilfeersuchen eines Staates an einen anderen Staat, das sich nicht auf einzelne Personen, sondern auf eine Gruppe von Steuerpflichtigen bezieht. Für die Zulässigkeit einer Gruppenanfrage ist es erforderlich, dass der ersuchende Staat die Gruppe sowie den konkreten Sachverhalt und die maßgeblichen Umstände ausführlich beschreibt. Zudem muss dargelegt werden, welches Gesetz die zu der Gruppe zählenden Steuerpflichtigen nicht eingehalten haben und warum Grund zu der Annahme besteht, dass das jeweilige Gesetz verletzt wurde. Darüber hinaus ist auszuführen, inwieweit die erbetenen Informationen bei der Ermittlung des Sachverhalts von Nutzen wären. Die detaillierte Umschreibung der Gruppe soll somit zulässige Gruppenanfragen von unzulässigen Anfragen ins Blaue („Fishing Expeditions") abgrenzen.

Rechtsgrundlage für eine Gruppenanfrage

Die rechtliche Grundlage für solche Auskunftsersuchen bildet auf völkerrechtlicher Ebene das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen der betroffenen Staaten, sofern dieses eine „große Auskunftsklausel" i.S.d. Art. 26 des OECD-Musterabkommens enthält. Auf nationaler Ebene wurde durch die Änderung des Amtshilfe-Durchführungsgesetzes (ADG) die Ermächtigung geschaffen, dass Österreich Informationen im Rahmen von Gruppenanfragen an andere Staaten herausgibt.

Zulässigkeit der gegenständlichen Gruppenanfrage

Bislang ist noch nicht geklärt, ob die Schweiz die österreichische Gruppenanfrage als zulässig erachtet. Die nationale Schweizer Rechtsgrundlage für Gruppenanfragen gilt nämlich erst seit 01.02.2013. Der für die konkrete Anfrage relevante Zeitraum (April bis Dezember 2012) liegt jedoch davor. Die Frage der Zulässigkeit einer rückwirkenden Gruppenanfrage wurde vom Schweizer Bundesverwaltungsgericht im Jahr 2013 für Zwecke des FATCA-Abkommens zwischen der Schweiz und den USA bejaht. Dies könnte auch für die Zulässigkeit der Gruppenanfrage aus Österreich sprechen. Die tatsächliche Behandlung der österreichischen Gruppenanfrage durch die Schweizer Behörden bleibt jedoch abzuwarten.

Ausblick

Betroffenen Personen steht der Weg in die Steuerehrlichkeit nach wie vor offen. Bislang war die Schweiz nur dazu verpflichtet, Österreich die Staaten zu nennen, in welche die Vermögenswerte transferiert wurden. Die in der Vergangenheit hinterzogenen Abgaben können somit im Rahmen einer Selbstanzeige offen gelegt und beglichen werden. Erachtet die Schweiz die Gruppenanfrage jedoch als zulässig und meldet die angeforderten Daten dem österreichischen Fiskus, ist die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige gefährdet. In der Beantwortung der Gruppenanfrage könnte eine Tatentdeckung durch die österreichischen Behörden gesehen werden, was der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige entgegenstehen würde.

Kontakt:
StB Horst Bergmann, Wien, horst.bergmann@wts.at

ÖSTERREICH 11b | Beschränkte Absetzbarkeit von Managergehältern über € 500.000 und sonstigen Bezügen verfassungskonform | *Autor: StB Horst Bergmann, Wien*

VfGH vom 09.12.2014 (AZ: Zl G 136/2014-25, G 166/2014-20, G 186/2014-23)

Das österreichische Bundesfinanzgericht (BFG) hatte beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) die Aufhebung der mit AbgÄG 2014 eingeführten Bestimmungen beantragt, wonach Gehälter nur bis zur Höhe von € 500.000 als Betriebsausgabe steuerwirksam abgesetzt werden können. Der VfGH hat nun entschieden, dass die entsprechenden Regelungen des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes verfassungskonform sind.

Beschränkte Absetzbarkeit von Managergehältern

Dem österreichischen Einkommensteuerrecht unterliegende Steuerpflichtige dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen (Geld- und Sachleistungen) nicht abziehen, soweit es den Betrag von € 500.000 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt (vgl. § 20 Abs. 1 Z. 7 öEStG). Für dem österreichischen Körperschaftsteuerrecht unterliegende Steuerpflichtige existiert eine entsprechende Bestimmung in § 12 Abs. 1 Z. 8 öKStG. Dabei gilt das Abzugsverbot für Aufwendungen, die nach dem 28.02.2014 angefallen sind.

VfGH bejaht Verfassungskonformität

Bereits mit Veröffentlichung des AbgÄG 2014, spätestens aber mit dem Inkrafttreten der beiden Betriebsausgabenbeschränkungen für Aufwendungen ab dem 01.03.2014 war fraglich, ob sich diese Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs noch innerhalb der verfassungsrechtlichen Schranken bewegen. Der VfGH hat sich im Zuge der mündlichen Verhandlung und seiner 138 Seiten umfassenden Urteilsbegründung detailliert mit der verfassungsrechtlichen Abwägung aller Argumente auseinandergesetzt. In seiner am 14.01.2015 veröffentlichten Entscheidung hat er letztlich die Verfassungskonformität beider Abzugsverbote (samt den damit im Zusammenhang stehenden Bestimmungen) bejaht.

Urteilsbegründung

In der Sache sah das Höchstgericht weder einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip (Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts stellen Lenkungsmaßnahmen dar, die im öffentlichen Interesse liegen und somit einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertigen) noch eine Verletzung des Vertrauensgrundsatzes, da der österreichische Gesetzgeber mit den neuen Abzugsverboten nicht rückwirkend, sondern ausschließlich pro futuro in bestehende Rechtspositionen des Unternehmens eingreift. Darüber hinaus bestehe keine Unsachlichkeit, da die gesetzlichen Maßnahmen innerhalb des rechtspolitischen Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers liegen, wenn dadurch die Einkommensschere zwischen Führungskräften und anderen Dienstnehmern eines Unternehmens verringert werden kann.

Fazit

Gehälter können in Zukunft weiterhin nur bis zum Betrag von € 500.000 als Betriebsausgabe abgesetzt werden. Es ist zu erwarten, dass das BFG die anhängigen Beschwerden in Kürze abweist.

Kontakt:
StB Horst Bergmann, Wien, horst.bergmann@wts.at

12 | Besteuerung von Betriebsrenten nach dem neuen DBA Deutschland/Türkei | TÜRKEI

Autorin: RAin/StBin Heike Scholz, Frankfurt a. M.

Neues DBA Deutschland/Türkei vom 19.09.2011 (BGBl. 2012 II S. 527)

Am 01.08.2012 ist das neue Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der BRD und der Türkei in Kraft getreten. Es ist auf alle offenen Fälle ab 2011 anzuwenden. Art. 18 DBA-Türkei regelt die Besteuerung der Betriebsrenten: Danach steht das Besteuerungsrecht für Betriebsrenten grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu (Art. 18 Abs. 1 DBA-Türkei). Übersteigt die Rente einen Betrag von € 10.000, darf auch der Quellenstaat besteuern (Art. 18 Abs. 2 DBA-Türkei). Die Quellensteuer darf 10 % des Bruttobetrages nicht übersteigen; die gezahlte Steuer wird im Ansässigkeitsstaat angerechnet.

BMF vom 11.12.2014

Für deutsche Arbeitgeber, die eine Betriebsrente an in der Türkei ansässige ehemalige Mitarbeiter zahlen, war bisher unklar, wie dies umzusetzen ist. Mit Schreiben vom 11.12.2014 hat das BMF u. a. diese Frage beantwortet:

Ein Betriebsrentner, der in der BRD keinen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist mit seiner Betriebsrente beschränkt einkommensteuerpflichtig, soweit die frühere nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt wurde. Die Betriebsrente unterliegt als Arbeitslohn aus dem früheren Dienstverhältnis dem Lohnsteuerabzug. Es tritt grundsätzlich Abgeltungswirkung ein; diese wird lediglich durchbrochen, wenn ein Freibetrag in der Bescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer vermerkt ist. Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist zunächst keine Begrenzung des Steuerabzugs auf 10 % des Bruttobetrages vorzunehmen. Art. 27 Abs. 1 DBA-Türkei lässt insoweit einen Lohnsteuerabzug nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu. Die zu hoch einbehaltene Lohnsteuer kann sich der Betriebsrentner in entsprechender Anwendung von § 50 d Abs. 1 Satz 2 EStG vom Betriebsstättenfinanzamt erstatten lassen. Der Antrag muss bis zum Ablauf des vierten Kalenderjahres, das auf den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung folgt, gestellt werden.

Änderung ab 2016

Ab 2016 kann der Betriebsrentner beim Betriebsstättenfinanzamt beantragen, die jährlich gezahlte Betriebsrente bis zur Höhe von € 10.000 freizustellen und die Besteuerung auf 10 % zu begrenzen. Der Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer wird entsprechend ergänzt. Das Betriebsstättenfinanzamt erteilt eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug; beim Lohnsteuerabzug werden der Versorgungsfreibetrag, der Zuschlag dazu und der Werbungskostenpauschbetrag berücksichtigt. Der Grundfreibetrag wird vorrangig vor dem gekürzten Betrag nach Art. 18 Abs. 2 DBA-Türkei berücksichtigt. Der verbrauchte Teil des Grundfreibetrags soll in der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesen werden. Die Abgeltungswirkung bleibt in diesem Fall erhalten.

Kontakt:
RA/StB Frank Dissen, Frankfurt a. M., frank.dissen@wts.de

Der Regierungsentwurf des Kleinanlegerschutzgesetzes – vorgezogene Umsetzung der MiFID II im WpHG | *Autor: RA Dr. Thorsten Voß, Frankfurt a. M.*

Der Aktionsplan der Bundesregierung zum Verbraucherschutz im Finanzmarkt wird vorangetrieben

Am 10.11.2014 wurde der Regierungsentwurf für ein Kleinanlegerschutzgesetz veröffentlicht. Der Entwurf ist Ausfluss des am 22.05.2014 bekannt gegebenen Aktionsplans der Bundesregierung zum Verbraucherschutz im Finanzmarkt. Mit dem Gesetz soll den Anlegern eine bessere Bewertung der Erfolgsaussichten von Vermögensanlagen ermöglicht werden. Denn in der Vergangenheit gab es gerade bei hybriden Darlehen und Schuldverschreibungen Konstellationen, in denen Anleger bei den geltenden Prospektregimen keine hinreichende Grundlage für eine vernünftige Risikoeinschätzung der angebotenen Finanzprodukte erhalten haben.

Neue Prospektpflichten für partiarische Darlehen und Nachrangdarlehen

So werden partiarische Darlehen und Nachrangdarlehen mindestens prospektpflichtig und fallen unter Umständen sogar in den Anwendungsbereich des KAGB.

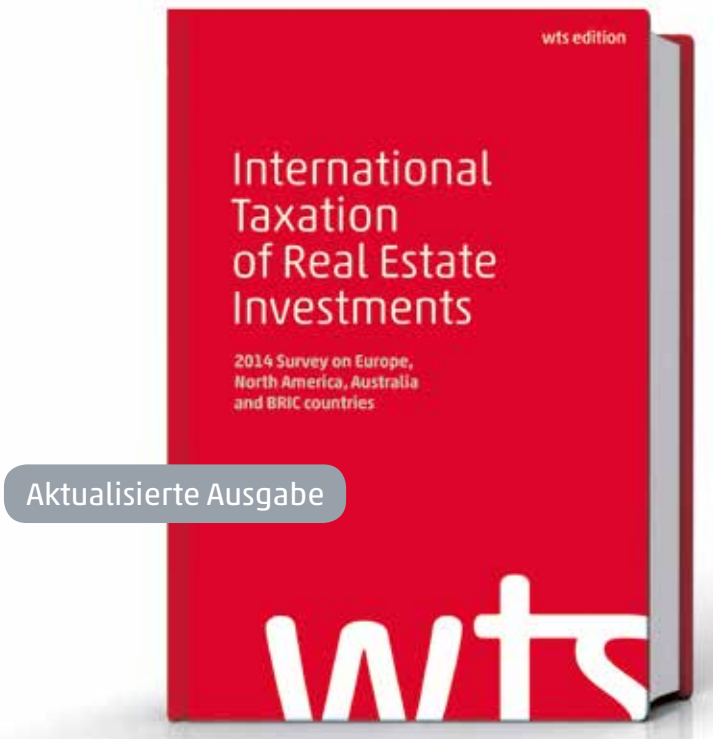
Von zentraler Bedeutung und bisher wenig diskutiert ist aber, dass der deutsche Gesetzgeber im Rahmen des Kleinanlegerschutzgesetzes zudem eine vorweg genommene Umsetzung der MiFID II plant, mit massiven Auswirkungen auf Wertpapierdienstleister.

Organisatorische Vorgaben betreffend Zielmarktprozesse

So stellt der Regierungsentwurf mit der geplanten Einführung der Absätze 3b bis 3d in § 33 WpHG (aus der MiFID II stammende) organisatorische Vorgaben auf betreffend Zielmarktprozesse für solche Wertpapierdienstleistungsunternehmen, die Finanzinstrumente konzipieren und/oder vertreiben. Zudem sind neben deutschen Wertpapierdienstleistungsunternehmen auch ausländische Anbieter betroffen, wenn sie in Deutschland EU/EWR-Zweigniederlassungen unterhalten und diese Finanzinstrumente konzipieren

International Real Estate Tax Guide

2014 Survey on Europe, North America, Australia and BRIC countries



Aktualisierte Ausgabe

Das wts-Fachbuch „International Taxation of Real Estate Investments" bietet in der aktualisierten Ausgabe einen umfassenden Überblick über die steuerlichen Regelungen in 42 Ländern, die insbesondere im Bereich von Immobilieninvestitionen relevant sind.

Format: 14 x 21 cm
Umfang: 426 Seiten
Sprache: Englisch
Kostenlose Bestellung:
Florian Kestler
Business Development & Marketing
WTS Group AG
Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Telefon +49 (0) 89 286 46-1565
florian.kestler@wts.de

bzw. (was praktisch von sehr hoher Relevanz ist), diese vertreiben. Diese nationale Gesetzesänderung wird daher erhebliche Auswirkungen auch für das Produktauflegen der Wertpapierdienstleistungsunternehmen in anderen Staaten der EU bzw. des EWR haben, sofern sie nur „ihre" Finanzinstrumente über ihre Zweigniederlassungen in Deutschland vertreiben.

Unterscheidung zwischen Finanzinstrumente konzipierenden und vertreibenden Wertpapierdienstleistungsunternehmen

Dabei differenzieren die neuen Normen zwischen (1) Finanzinstrumente konzipierenden Wertpapierdienstleistungsunternehmen, die für die Festlegung eines Zielmarktes verantwortlich sind und sämtlichen Vertrieben umfassende Informationen zur Verfügung stellen müssen und (2) Finanzinstrumente vertreibenden Wertpapierdienstleistungsunternehmen, welche die Informationen einholen und bei ihren Vertriebsaktivitäten den vom Emittenten festgelegten Zielmarkt verstehen und beachten müssen. Auch bei vertreibenden Wertpapierdienstleistungsunternehmen sind Prozesse zu implementieren, die einen hinreichenden Informationsfluss sicherstellen, was nun insbesondere entsprechende Anpassungen der Vertriebs- und Informationsverträge mit sich bringt.

Indirekte Betroffenheit von Drittstaatenanbietern

Nicht direkt betroffen von den Neuregelungen sind Drittstaatenanbieter. Gleichwohl ist zu beachten, dass wenn der Emittent nicht in Deutschland ansässig ist, das deutsche vertreibende Wertpapierdienstleistungsunternehmen dennoch vom Emittenten ausreichende Informationen zu den Eigenschaften des Finanzinstruments und zum Zielmarkt einholen muss. Hierin kann man durchaus eine indirekte extraterritoriale Wirkung des deutschen WpHG erblicken. Denn es werden in anderen Staaten ansässige Emittenten indirekt verpflichtet, einen Zielmarkt zu definieren oder zumindest Informationen bereitzustellen, die eine Zielmarktdefinition ermöglichen, um so die betroffenen Finanzinstrumente weiterhin in Deutschland vertreiben zu können.

Ergänzende Anforderungen an Produktinformationsblätter

Zudem sind Kunden im Produktinformationsblatt nach § 31 Abs. 3a Satz 1 WpHG über den Zielmarkt zu informieren.

Rückgriff auf den MiFID-Konsultationsprozess

Die Vorbereitung auf die neue Rechtslage wird noch dadurch erschwert, dass derzeit nicht auf finale oder jedenfalls weitgehend belastbare Level2-Maßnahmen/Technical Standards zurückgegriffen werden kann. Daher muss insoweit noch auf Basis der Überlegungen des Konsultationsverfahrens für MiFID II agiert werden. Im Konsultationspapier hat ESMA sich im Abschnitt Product Governance sehr detailliert mit den Regelungen der MiFID II befasst und sehr viel klarer als der deutsche Gesetzgeber eine Differenzierung zwischen Finanzinstrumenten konzipierenden und vertreibenden Wertpapierdienstleistungsunternehmen vorgenommen. Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen ist daher gut beraten, sich bei seinen Vorbereitungen an diesen Ausführungen zu orientieren, da die BaFin mutmaßlich bei der Interpretation des Kleinanlegerschutzgesetzes auf diese Gedanken zurückgreifen wird.

Auf weitere Neuerungen des Kleinanlegerschutzgesetzes werden wir in der folgenden Ausgabe des WTS Journals eingehen.

Kontakt:
RA Dr. Thorsten Voß,
Frankfurt a. M.,
thorsten.voss@wts.de

1a | Mögliche Auswirkungen auf Abschlussprüfungen bei rückwirkender Anwendung erhöhter Schwellenwerte | *Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München*

Neue Schwellenwerte

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) sollen die Schwellenwerte (§§ 267, 293 HGB-E) zur Bestimmung der Größenklassen angehoben werden. Dabei sind folgende neue Schwellenwerte vorgesehen:

	Kleinstunternehmen	Kleine Unternehmen	Mittlere Unternehmen	Große Unternehmen
Bilanzsumme	350 T€ (350 T€)	6 Mio. € (4,84 Mio.€)	20 Mio. € (19,25 Mio. €)	> 20 Mio. € (> 19,25 Mio. €)
Nettoumsatzerlöse	700 T€ (700 T€)	12 Mio. € (9,68 Mio. €)	40 Mio. € (38,5 Mio. €)	> 40 Mio. € (> 38,5 Mio. €)
Beschäftigte	10 (10)	50 (50)	250 (250)	>250 (> 250)

Anmerkung: In Klammern stehen die im Moment gültigen Werte.

Rückwirkende Anwendung ab dem 31.12.2013

Die neuen Schwellenwerte können gemäß dem aktuellen Regierungsentwurf des BilRUG bereits erstmals auf Abschlüsse für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden, d. h. bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr erstmals zum 31.12.2014. Bei der Beurteilung der Größenklassen sind die Abschlussstichtage von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren zu untersuchen. Für den Fall des Abschlussstichtags 31.12.2014 wären somit in der Regel der 31.12.2014 und der 31.12.2013 im Hinblick auf die neuen Schwellenwerte zu untersuchen.

Neue Definition der Umsatzerlöse

Mit der Anwendung der neuen Schwellenwerte muss auch die neue, weiter gefasste Definition der Umsatzerlöse rückwirkend beachtet werden. Durch die neuen, höheren Schwellenwerte könnten Unternehmen ggf. in eine andere, niedrigere Größenklasse einzuordnen sein. Insbesondere dann, wenn ein Unternehmen nicht mehr als mittelgroßes Unternehmen, sondern als kleines Unternehmen eingestuft wird, entfällt auch die Prüfungspflicht (§ 316 Abs. 1 HGB).

Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

Soweit sich ein Unternehmen mit Inkrafttreten des BilRUG (erwartet im 1. Halbjahr 2015) auf die neuen Schwellenwerte berufen möchte, ergeben hinsichtlich der Abschlussprüfung unterschiedliche Konstellationen und Entscheidungsmöglichkeiten für die Geschäftsführung. Das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) hat hierzu bereits mehrfach Anfragen erhalten. In den IDW Fachnachrichten Nr. 1/2015 hat es verschiedene Fallkonstellationen vorgestellt:

Abstandnahme bzw. Auflösung des Prüfungsauftrags, wenn Prüfung noch nicht begonnen

→ Der Wirtschaftsprüfer hat noch nicht mit der Abschlussprüfung begonnen:
Falls zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des BilRUG noch kein Prüfungsvertrag geschlossen wurde, kann der Mandant von der Erteilung eines Prüfungsauftrags Abstand nehmen. Ist bereits ein Prüfungsauftrag geschlossen worden, wird davon ausgegangen, dass die Auflösung des Prüfungsauftrags in Betracht zu ziehen ist.

Keine Handlungsmöglichkeit, wenn Prüfung bereits beendet

→ Der Wirtschaftsprüfer hat die Abschlussprüfung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des BilRUG bereits beendet und den Vertrag vollständig erfüllt:
In diesem Fall schließt das IDW eine rückwirkende Anwendung der höheren Schwellenwerte aus. Auch eine Umqualifizierung der gesetzlichen Abschlussprüfung in eine freiwillige Abschlussprüfung komme nicht in Betracht.

Beendigung des Prüfungsauftrags bei laufender Prüfung, ansonsten freiwillige Prüfung

→ Der Wirtschaftsprüfer hat bereits mit der Abschlussprüfung begonnen, die Prüfung aber noch nicht beendet: Nach Ansicht des IDW kommt in diesem Fall eine Beendigung des Prüfungsauftrags mit Wirkung „ex nunc" in Betracht.
Mit der rückwirkenden Anhebung der Schwellenwerte sei die Geschäftsgrundlage für den Prüfungsvertrag entfallen und dem beauftragenden Unternehmen ein Festhalten am

Prüfungsauftrag gemäß § 313 BGB nicht zumutbar. Falls das Unternehmen an der Prüfung festhalten will, z. B. aufgrund von Kreditverträgen, kann auf Basis des bereits geschlossenen Vertrags damit fortgefahren werden. Der Bestätigungsvermerk soll jedoch wie bei einer freiwilligen Prüfung erteilt werden.

Grundsätzlich weist das IDW auf die vergleichbare Vorgehensweise im Zusammenhang mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hin; siehe hierzu IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW RS HFA 28).

Verweis auf Übergangsregelungen des BilMoG

Kontakt:
WP/StB Nikolaus Färber, München, nikolaus.faerber@wts.de

1b | Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes |

Autoren: StB Bernhard Ahlers und WP/StB Nikolaus Färber, beide München

Regierungsentwurf am 07.01.2015 veröffentlicht

Am 07.01.2015 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf des Gesetzes zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) beschlossen. Auch wenn die Änderungen im Vergleich zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz aus dem Jahr 2009 grundsätzlich nicht so umfassend sind, ergeben sich für die Praxis einige wesentliche Aspekte. Unter anderem sollen die finanziellen Schwellenwerte der §§ 264, 293 HGB zur Bestimmung der Größenklasse angehoben sowie die Definition der Umsatzerlöse geändert werden.

Wesentliche Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf

Gegenüber dem bisherigen Referentenentwurf vom Juli 2014 (vgl. hierzu WTS Journal 04/2014) ergeben sich u. a. folgende wesentliche Änderungen:

- Soweit in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens oder eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden kann, sind planmäßige Abschreibungen über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen.
- Die Befreiungsvorschriften für Personenhandelsgesellschaften zur Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung wurden neu formuliert.
- Die Berechnung der Bilanzsumme zur Bestimmung der Schwellenwerte beinhaltet nun auch die aktiven latenten Steuern.
- Es wird eine neue Ausschüttungssperre auf Beteiligungserträge eingeführt, soweit letztere die eingegangenen Dividenden oder Gewinnanteile oder die Beträge, auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft einen Anspruch hat, übersteigen.
- Detailregelungen zur Darstellung des Anlagespiegels.
- Ein nach § 301 Abs. 3 HGB auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag (negativer Unterschiedsbetrag) kann nunmehr immer dann ergebniswirksam aufgelöst werden, soweit ein solches Vorgehen den Grundsätzen der §§ 297 und 298 HGB in Verbindung mit den Vorschriften des Ersten Abschnitts des HGB entspricht.

Änderung der Übergangsvorschriften

Darüber hinaus wurden auch die Übergangsvorschriften geändert. Unter anderem ist nun statt einer zwingenden Anwendung der neuen Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklasse sowie der neuen Definition der Umsatzerlöse für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre vorgesehen, dass diese Änderungen erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden dürfen, jedoch nur insgesamt. Ansonsten sind sie erstmals auf das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Kontakt:
WP/StB Nikolaus Färber, München, nikolaus.faerber@wts.de

1c | Neuer Standard für die Auslagerung der IT-Funktion eines Unternehmens |

Autor: Thomas Heimhuber, CISA, München

IDW ERS FAIT 5 vom 04.11.2014

Für die Auslagerung der IT-Funktion eines Unternehmens hat das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung, den IDW ERS FAIT 5, veröffentlicht. Diese Stellungnahme zu Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen bezieht sich nicht nur auf die herkömmlichen Auslagerungsvarianten, sondern auch auf das immer weiter verbreitete Cloud Computing.

Ergänzung zum IDW RS FAIT 1

Der IDW ERS FAIT 5 ist als Ergänzung zur bereits seit 2002 verabschiedeten IDW Stellungnahme zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1) zu verstehen.

GoB sind auch im Fall der Auslagerung einzuhalten

Grundsätzlich gelten die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen inkl. der Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach § 239 Abs. 4 HGB uneingeschränkt auch bei Auslagerung des IT-Betriebs. Neben den rechnungslegungsspezifischen Anforderungen trifft dies auch auf weitere Anforderungen aus dem Bundesdatenschutzgesetz (BDSG), dem Strafrecht oder dem Steuerrecht zu. Das Steuerrecht betreffend sind bspw. die Anforderungen hinsichtlich der Aufbewahrungspflichten steuerrelevanter Daten und Informationen gem. §§ 146 ff. AO zu nennen.

Verantwortung bleibt bei auslagerndem Unternehmen

Die Verantwortung für die Einhaltung aller bestehenden Anforderungen liegt bei den gesetzlichen Vertretern. Im Rahmen einer Auslagerung von betrieblichen Funktionen haben daher die gesetzlichen Vertreter Sorge zu tragen, dass ein ordnungsgemäßes internes Kontrollsystem unverändert besteht. Das interne Kontrollsystem muss nach dem IDW insbesondere so ausgestaltet sein, dass es auch im Hinblick auf die ausgelagerten Funktionen angemessen und wirksam ist, Unrichtigkeiten sowie Verstöße gegen rechtliche Normen und darüber hinausgehende Ordnungsmäßigkeitskriterien verhindert bzw. aufdeckt. Weiter haben die gesetzlichen Vertreter dafür Sorge zu tragen, dass festgestellte Schwächen abgestellt werden. Um dies sicherzustellen, müssen die gesetzlichen Vertreter die Auslagerung von Beginn an – d. h. beginnend mit der Entscheidung bis zur Beendigung – steuern und überwachen.

Outsourcing-Phasen

Die Maßgaben des IDW ERS FAIT 5 umfassen dabei die beim Outsourcing üblicherweise zu durchlaufenden Phasen der Vorbereitung, des Aufbaus, der eigentlichen Nutzung der ausgelagerten IT-Dienstleistung sowie der Beendigung. Ebenso wird auf Besonderheiten des Cloud Computing eingegangen.

Analyse der Risiken und notwendige Kontrollen

Für das auslagernde Unternehmen ist es demnach bereits mit Beginn der Vorbereitungsphase erforderlich, neben den eigenen fachlichen Anforderungen auch insbesondere Risiken und notwendige Kontrollen hinsichtlich Einhaltung von Anforderungen aus externen Regelungen zu analysieren. Dies ist entscheidend, um auch nach der Auslagerung zum Dienstleister eine geeignete Grundlage für die Erfüllung sowohl der geltenden Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanforderungen als auch der sonstigen relevanten gesetzlichen Regelungen zu schaffen. Darauf aufbauend kann dann im Anschluss die Bewertung des Kontrollumfelds des Dienstleisters, bspw. durch Einholung eines Prüfberichts nach IDW PS 951, erfolgen.

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

1d | Änderung des Bestätigungsvermerks | *Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München*

ISA 700 (revised) des IAASB am 15.01.2015 veröffentlicht

Am 15.01.2015 hat das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) den geänderten "International Standard on Auditing (ISA) 700 (revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements" veröffentlicht. Das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) sieht darin die größte Reform des Bestätigungsvermerks seit seiner Einführung. Es kann davon ausgegangen werden, dass der ISA 700 (revised) durch die entsprechenden europäischen Rechtsakte zur Umsetzung in der Europäischen Union erlassen wird.

Wesentliche Änderungen

Gegenüber dem heutigen Stand ergeben sich für deutsche Abschlussprüfungen insbesondere folgende Änderungen:

- Das Prüfungsurteil wird im ersten Abschnitt enthalten sein, statt wie bisher am Ende.
- Über die festgestellten, besonders wichtigen Prüfungssachverhalte (sog. Key Audit Matters) ist unternehmensindividuell im Bestätigungsvermerk zu berichten.

Der neue Standard wird voraussichtlich bei der Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden sein, die am oder nach dem 15.12.2016 enden.

Kontakt: WP/StB Nikolaus Färber, München, nikolaus.faerber@wts.de

1e | Kritische Stellungnahme des DRSC zur IDW Interpretation des IAS 36 | *Autor: StB Christian Verse, München*

DRSC Stellungnahme an das IDW zum IDW ERS HFA 40

Der IFRS-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat am 26.11.2014 zum Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung „Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36" (ERS HFA 40) des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) Stellung genommen. Der IDW ERS HFA 40 vom 04.06.2014 greift Zweifelsfragen bei der Auslegung des IAS 36 auf und berücksichtigt darüber hinaus aktuelle ESMA-Verlautbarungen in Zusammenhang mit der Anwendung von IAS 36.

Konkretisierungsgehalt wird angezweifelt

In seiner Stellungnahme geht der IFRS-Fachausschuss des DRSC auf folgende Aspekte ein:

- Durch die ausführliche Paraphrasierung des IAS 36 lässt sich der Konkretisierungsgehalt des ERS HFA 40 nur schwer erkennen.
- Die in ERS HFA 40 vorgenommene Auslegung des Begriffs „zahlungsmittelgenerierende Einheit" ist kritisch zu sehen.
- Einige Formulierungen im Entwurf erscheinen nicht klar, andere gehen über die Anforderungen des IAS 36 hinaus.

Zahlungsmittelgenerierende Einheit

Ausgangspunkt für die Kritik am IDW ERS HFA 40 bei der Auslegung des Begriffs „zahlungsmittelgenerierende Einheit" ist dessen Definition in IAS 36.6. Danach handelt es sich bei einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (CGU) um die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind. Für die Abgrenzung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit haben damit allein die Zahlungsmittelzuflüsse Relevanz. Zahlungsmittelabflüsse sowie Netto-Zahlungsströme sind für die Beurteilung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht maßgeblich. Insoweit stimmen IDW und DRSC überein.

ESMA/2014/377, Decision ref EECS/0114-04

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat in 2014 eine Enforcement Entscheidung aus 2011 veröffentlicht, bei der eine Zusammenfassung einzelner Läden einer Einzelhandelskette zu einer CGU verneint wurde. In diesem Fall verfügte die Einzelhandelskette über ausreichend Informationen über den täglichen Umsatz und die monatlichen Ergebnisse, anhand derer sie Entscheidungen gem. IAS 36.69 über die Fortführung der einzelnen Läden treffen konnte.

IFRIC Update, März 2007

Das IFRIC hatte bereits im März 2007 festgestellt, dass die Identifikation einer CGU auf der Basis von unabhängigen Zahlungsmittelzuflüssen statt auf Nettozahlungsmittelzuflüssen zu erfolgen hat und Abflüsse für geteilte Infrastruktur-und Marketingkosten nicht zu berücksichtigen sind. Der Entwurf des IDW (IDW ERS HFA 40) greift diese Veröffentlichungen auf

und versucht eine Auslegung des Begriffs „zahlungsmittelgenerierende Einheit" mit zwei Beispielen:

Beispiel 1: Einzelhandelskette

Besteht eine Einzelhandelskette aus verschiedenen Ladengeschäften, erzeugt grundsätzlich jedes einzelne Ladengeschäft weitestgehend unabhängige Zahlungsmittelzuflüsse aus Umsätzen. Daher stellt jedes Ladengeschäft eine eigene zahlungsmittelgenerierende Einheit dar, auch wenn die Einzelhandelskette Infrastruktur, Marketing, Preispolitik und Personal zentral organisiert hat (IAS 36. IE1 ff., IFRIC Update, März 2007).

Beispiel 2: Premium Store

So genannte Premium Stores seien ebenfalls separate zahlungsmittelgenerierende Einheiten. Auch wenn ein Premium Store in erster Linie Marketingzwecken dient und darauf ausgelegt ist, eine negative Marge zu erwirtschaften, darf er nicht mit anderen Ladengeschäften zur Vermeidung von Wertminderungen zusammengefasst werden, da es sich bei einem Premium Store nicht um ein so genanntes corporate asset handelt. Corporate assets sind z. B. Konzernzentralen oder IT-Systeme, d. h. Vermögenswerte, die zu den künftigen Zahlungsströmen nicht nur einer, sondern mehrerer CGUs beitragen.

Infragestellung der Klassifikation durch DRSC

In seiner Stellungnahme stellt der DRSC die Vergleichbarkeit von Premium Stores mit Einzelhandelsketten in Frage. Im Einzelfall sei zu hinterfragen, ob der Premium Store unabhängige Mittelzuflüsse erwirtschaftet (IAS 36.6). Eine Betrachtung eines Premium Stores als eigene zahlungsmittelgenerierende Einheit hätte für diese ggfs. die Folge, dass der Buchwert der einzelnen zahlungsmittelgenerierenden Einheiten aufgrund der Zahlungsmittelabflüsse für Marketingzwecke im Wert zu mindern wäre. Der IFRS-Fachausschuss des DRSC sieht – entgegen den Ausführungen des ERS HFA 40 – Premium Stores nicht in jedem Fall als separate CGUs an.

Risiko durch den IDW ERS HFA 40

Der IFRS-Fachausschuss des DRSC sieht die Gefahr, dass sich erst mit der Stellungnahme des IDW praktische Probleme ergeben. Dieses Risiko bestehe insbesondere deshalb, weil die Auslegung des IDW nach Ansicht des DRSC teilweise über den IAS 36 hinausgehe oder nicht immer sachgerecht erscheine.

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

1f | Entwurf zu Änderungen des IAS 7 Kapitalflussrechnungen |

Autor: Holger Pochat, München

Initiative zur Verbesserung der Angabepflichten

Am 18.12.2014 hat der IASB im Rahmen seiner Initiative zur Verbesserung der Angabepflichten (Disclosure Initiative) den ED/2014/6 zu IAS 7 "Kapitalflussrechnungen" veröffentlicht. Demselben Ziel dient auch die gleichzeitige Veröffentlichung der finalen Änderungen zum IAS 1 "Darstellung des Abschlusses". Während sich die Änderungen zum IAS 1 jedoch auf eine Konkretisierung der bereits verpflichtenden Angaben im Rahmen des IAS 1 beziehen (u. a. Wesentlichkeit, Struktur der Angaben), sollen die Änderungen zum IAS 7 u. a. zusätzliche Informationen in Bezug auf die Höhe der Verschuldung sowie deren Änderung während der Berichtsperiode ermöglichen. Letzteres basiert in der Begründung des IASB zum Änderungsentwurf des IAS 7 auf den von Investorenseite entsprechend formulierten Änderungswünschen (BC2 zu ED IAS 7).

Ziel der neuen Überleitungsrechnung

Ziel des IASB ist vor diesem Hintergrund, dass eine Überleitungsrechnung zur Nettoverschuldung eines Unternehmens Folgendes ermöglicht:

- eine bessere Überprüfbarkeit der Cashflows durch die Investoren,
- ein höheres Vertrauen der Investoren in die Prognose zukünftiger Cashflows des Unternehmens,
- zusätzliche Informationen zu den Finanzierungsquellen eines Unternehmens im Zeitablauf sowie
- ein besseres Verständnis zu möglichen Risiken der Finanzierungstätigkeit.

Darstellung einer Überleitung für Fremdkapitalpositionen ausgehend von der Eröffnungsbilanz zur Schlussbilanz

Um eine Legaldefinition des Begriffs Verschuldung zu vermeiden, hat der IASB festgelegt, dass die Überleitungsrechnung sich auf diejenigen Bilanzpositionen (ohne Berücksichtigung der Eigenkapitalpositionen) beziehen soll, deren zugehörige Cashflows der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Der Begriff der (Fremd-)finanzierungstätigkeit wird bereits in IAS 7.7 als Tätigkeit definiert, die sich auf den Umfang und

die Zusammensetzung der Fremdkapitalaufnahme des Unternehmens auswirkt. Demzufolge schreibt der IAS 7.44A der Entwurfsfassung vor, dass ein Unternehmen für alle Bilanzpositionen (ohne Berücksichtigung der Eigenkapitalpositionen) eine Überleitung zwischen den entsprechenden Buchwerten der Eröffnungsbilanz und der Schlussbilanz darzustellen hat, soweit die zugehörigen Cashflows der Finanzierungstätigkeit des Unternehmens zuzuordnen sind oder zuzuordnen wären. Dabei ist für jede relevante Bilanzposition zwischen zahlungswirksamen Veränderungen (z. B. Tilgungszahlungen), Veränderungen aufgrund der Erlangung oder dem Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftstätigkeiten sowie anderen nicht zahlungswirksamen Veränderungen (z. B. Wechselkursänderungen oder Änderungen von beizulegenden Zeitwerten) zu unterscheiden.

Erweiterte Angabepflichten zu Verwendungsrestriktionen von liquiden Mitteln

Zudem erhielt der IASB seitens der Investoren Rückmeldung, dass die derzeitigen Regelungen des IAS 7.48 zur Verfügbarkeit von wesentlichen Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten aus Konzernsicht als nicht ausreichend erachtet werden, um die tatsächliche Verfügbarkeit von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten eines Unternehmens zu beurteilen. Um dieser Forderung Rechnung zu tragen, wurde in die Entwurfsfassung der IAS 7.50A eingefügt. Diese Vorschrift erfordert die Angabe zu ökonomischen oder rechtlichen Restriktionen hinsichtlich der Verwendung von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten. Als eine mögliche Restriktion nennt die neue Regelung in diesem Zusammenhang explizit die Besteuerung des Transfers von Zahlungsmitteln zwischen unterschiedlichen Jurisdiktionen.

Prospektive Anwendung der neuen Regelungen

Die Entwurfsfassung zum IAS 7 enthält noch keine Angaben zum Erstanwendungszeitpunkt. Es ist jedoch vorgesehen, die neuen Regelungen prospektiv anzuwenden, wobei eine vorzeitige Anwendung unter Offenlegungspflicht gestattet ist. Stellungnahmen zu dem neuen Entwurf des IAS 7 können bis zum 17.04.2015 eingereicht werden.

Kontakt:
WP/StB Nikolaus Färber, München, nikolaus.faerber@wts.de

1g | DPR veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte für 2015 |

Autor: Matthias Neukäufer, München

Veröffentlichung am 28.10.2014

Am 28.10.2014 hat die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) ihre Prüfungsschwerpunkte für die kommende Prüfungsperiode veröffentlicht. Besonderes Augenmerk wird die DPR dabei auf die folgenden Bereiche legen:

IFRS 10, IFRS 12

→ Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen und dazugehörige Anhangangaben (IFRS 10, IFRS 12).

IFRS 11, IFRS 12

→ Rechnungslegung von Unternehmen mit „joint arrangements" (gemeinsame Vereinbarungen) und dazugehörige Anhangangaben (IFRS 11, IFRS 12).

IAS 12

→ Ansatz und Bewertung von latenten Steueransprüchen (IAS 12).

IAS 37, DRS 20

→ Abbildung von Rechtsstreitigkeiten und damit verbundenen Prozessrisiken:
- Ansatz und Bewertung von Rückstellungen für Prozessrisiken (IAS 37).
- Nachweis über die nur in Ausnahmefällen fehlende Möglichkeit einer verlässlichen Schätzung von Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten gemäß IAS 37.26, insbesondere über mehrere Perioden oder über eine Mehrzahl von Rechtsstreitigkeiten hinweg.
- Klare Trennung der Angaben zu den Rückstellungen für Prozessrisiken gemäß IAS 37.85 von den Angaben zu den Eventualverbindlichkeiten für Rechtsstreitigkeiten gemäß IAS 37.86 im Konzernanhang.
- Nachweis über die nur in Ausnahmefällen bestehende Möglichkeit zum Verzicht auf die Berichterstattung über einen Rechtsstreit und Beachtung der Mindestangaben gemäß IAS 37.92.
- Angabe der für das Verständnis des Abschlusses relevanten Bilanzierungsmethoden gemäß IAS 1.117, z. B. für Ansatz und Bewertung von Rückstellungen für wesentliche anhängige Sammelklagen.
- Transparente und verständliche Berichterstattung über Prozessrisiken im Konzernlagebericht gemäß

§ 315 Abs. 1 Satz 5 HGB, DRS 20.116 ff. sowie ggf. DRS 20.A1.19 ff. bzw. DRS 20.A2.17 ff.

§ 315 HGB, DRS 20, DRS 17

→ Konsistente und transparente Berichterstattung über die bedeutsamsten finanziellen und nicht-finanziellen Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht (§ 315 HGB, DRS 20, DRS 17):
- Darstellung der Berechnung von unternehmensindividuellen Leistungsindikatoren und – soweit sinnvoll möglich – Überleitung zu den im IFRS-Konzernabschluss veröffentlichten Zahlen (DRS 20.K45, DRS 20.104).
- Darstellung wesentlicher Veränderungen der Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahres-Istwert (DRS 20.113) sowie gegenüber der Vorjahresprognose (DRS 20.57) im Rahmen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns (§ 315 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 HGB).
- Darstellung der erwarteten Veränderung der prognostizierten Leistungsindikatoren gegenüber dem Istwert des Berichtsjahres (DRS 20.126, DRS 20.128) sowie Angabe der zugrunde liegenden wesentlichen Annahmen (DRS 20.120) im Prognosebericht (§ 315 Abs. 1 Satz 5 HGB).
- Darstellung der für das Vergütungssystem des Vorstands relevanten Leistungsindikatoren (§ 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB, DRS 17.78 ff.).

Die vollständige Veröffentlichung der aktuellen Prüfungsschwerpunkte kann unter **http://www.frep.info/pruefverfahren/pruefungsschwerpunkte.php** eingesehen werden.

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

1h | DPR-Tätigkeitsbericht 2014 konstatiert stabile Fehlerquote im Vergleich zum Vorjahr | *Autor: Alexander Schwalm, München*

28.01.2015 Tätigkeitsbericht veröffentlicht

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V. (DPR) hat am 28.01.2015 ihren Tätigkeitsbericht für das Jahr 2014 vorgelegt. Die DPR prüft seit Juli 2005 die Rechnungslegung von am regulierten Markt in Deutschland vertretenen Unternehmen; seitdem wurde der weitaus größte Teil aller in Deutschland dem Enforcement unterliegenden Unternehmen mindestens einmal geprüft.

Fünf Prüfungsschwerpunkte

Die Prüfungsschwerpunkte im Jahr 2014 waren Goodwill Impairment-Tests, Unternehmenszusammenschlüsse, Bilanzierung von leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen, die neuen Standards zur Konsolidierung (IFRS 10 - 12) und der Konzernlagebericht (insbesondere neue Anforderungen durch DRS 20). Insgesamt führte die DPR 104 Prüfungen im Jahr 2014 (Vorjahr 110) durch, davon 99 Stichprobenprüfungen, drei Anlassprüfungen und zwei Prüfungen auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

Fehlerquote auf Vorjahresniveau

Die Fehlerquote liegt mit 13 % auf einem ähnlich niedrigen Niveau wie im Vorjahr (14 %). Die um Mehrfachzählungen derselben Fehler und Prüfungen mit offenkundig fehlerhafter Rechnungslegung bereinigte normalisierte Fehlerquote beträgt 12 % (Vorjahr 11 %). Als einen der Gründe für die Stabilisierung der Fehlerquote auf niedrigem Niveau nennt die DPR ihre präventiven Maßnahmen, wie z. B. Workshops mit Vorständen und Aufsichtsräten sowie den Erfahrungsaustausch mit Wirtschaftsprüfern. Diese wurden im Jahr 2014 weiter verstärkt.

Nachschau fehlerfrei

Ein weiterer Bestandteil der Prüfungshandlungen ist die Nachschau für das jeweilige Vorjahr. Auch hier konnte die DPR ein positives Ergebnis feststellen: Alle im Jahr 2013 festgestellten Fehler wurden im darauffolgenden Abschluss korrigiert.

Mitwirkung bei der Erstellung einheitlicher europäischer Leitlinien

Hinsichtlich ihrer internationalen Tätigkeit nennt die DPR insbesondere ihre Mitwirkung bei der Erstellung einheitlicher europäischer Enforcement-Leitlinien. Hier war sie im Jahr 2014 gemeinsam mit der BaFin in einer Arbeitsgruppe der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, kurz ESMA) tätig. Nach Angaben der DPR ist hier von besonderer Bedeutung, dass die Zweistufigkeit des deutschen Enforcement-Verfahrens aus ihrer Sicht den Vorgaben der europäischen Leitlinien in ihrer finalen Fassung entspricht.

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

2 | TLAC und MREL – neue Regelwerke für zusätzliche Kapitalanforderungen und ihre Auswirkungen auf das Risikomanagement | *Autoren: Rüdiger Giebichenstein, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln, RA Dr. Thorsten Voß, Frankfurt a. M.*

Konsultation des Financial Stability Boards zu den TLAC-Standards

Am 10.11.2014 veröffentlichte das Financial Stability Board (FSB) ein Konsultationspapier zu den Standards bei global systemrelevanten Banken (Global Systemically Important Banks – G-SIBs) für die Anforderungen an die sog. Gesamt-Verlustabsorptionskapazität ("Total Loss Absorbing Capacity – TLAC"). Diese Standards sollen als Instrument dazu dienen, dass im Abwicklungs-/Krisenfall bei „too big too fail"-Kreditinstituten ausreichend hohes Verlustabsorptionskapital zur Durchführung einer geordneten Abwicklung vorhanden ist. Geordnete Abwicklung meint in diesem Zusammenhang eine solche ohne Rückgriff auf den Steuerzahler und ohne Gefährdung der Stabilität des Finanzsystems.

Ausdehnung der Pflichten nach Basel III zur Eigenkapitalausstattung

In der Sache geht es um eine Ausdehnung der nach Basel III vorgesehenen Anforderungen an die Eigenkapitalausstattung: So sollen nach der Vorstellung des FSB global systemrelevante Banken zusätzliches Verlustabsorptionskapital in Form von länger laufenden Verbindlichkeiten vorhalten, die bei Bedarf in Eigenkapital, z. B. durch Herabschreibung, umgewandelt werden können. Insbesondere wird in dem Konsultationspapier angedacht, dass die global systemrelevanten Banken eine Mindest-TLAC-Quote von 16 bis 20 % der risikogewichteten Vermögenswerte, mindestens aber das Zweifache des Basel III Leverage Ratio einbehalten sollen (Pillar 1). Erwartet wird, dass die zur Erfüllung der TLAC einbezogenen Kapitalinstrumente mindestens zu 33 % aus Fremdkapital bestehen und dass diese nicht bereits zur Erfüllung anderer regulatorischer Kapitalanforderungen dienen.

Zusätzliches Verlustabsorptionskapital

Berücksichtigung subjektiver Komponenten

Hinzukommen kann noch eine subjektive Komponente (Pillar 2) bei der Kalibrierung der TLAC. Diese ist für jedes in Rede stehende Institut individuell zu ermitteln und soll z. B. die jeweilige Abwicklungs- und Sanierungsplanung, die Systemrelevanz und spezifischen Risiken aus dem konkreten Geschäftsmodell berücksichtigen. Das Konsultationspapier enthält bereits Anregungen für die Ermittlung einer institutsspezifischen TLAC sowohl für die Herkunftsstaatbehörden als auch für Aufnahmestaatbehörden (home and host competent authorities).

Die BRR-Richtlinie führt auf EU-Ebene eine weitere Kennziffer (MREL) ein

Auf europäischer Ebene wird hierzu parallel mit den sog. Anforderungen Minimum Requirement for Eligible Liabilities (MREL) in der vom 15.05.2014 datierenden Richtlinie 2014/59/EU zur Festlegung eines Rahmens für die Sanierung und Abwicklung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen (Banking Recovery and Resolution Directive – BRR-Richtlinie) eine grundsätzlich vergleichbare, aber von der Risikogewichtung der Vermögenswerte unabhängige Kennziffer eingeführt. Aus dieser soll sich die im Ernstfall erforderliche hinreichend große Masse an Eigenkapital für die Durchführung einer geordneten Abwicklung des betroffenen Kreditinstituts ermitteln lassen.

Sanierungs- und Abwicklungsgesetz (SAG) setzt in Deutschland die BRR-Richtlinie um

Das neue Gesetz zur Sanierung und Abwicklung von Instituten und Finanzgruppen („Sanierungs- und Abwicklungsgesetz – SAG") wurde als Teil des BRRD-Umsetzungsgesetzes vom Bundestag bereits am 07.11.2014 beschlossen. Damit gelten die MREL-Regelungen bereits ab dem 01.01.2015 (Art. 10 Abs. 2 des BRRD-Umsetzungsgesetzes).

Berechnung der MREL-Quote

Die MREL-Quote ergibt sich aus den Eigenmitteln und zuweisungsfähigen sogenannten bail-in-fähigen Verbindlichkeiten im Verhältnis zu den Gesamtverbindlichkeiten und Eigenmitteln des Instituts. Verbindlichkeiten aus Derivaten werden bei der Berechnung der Gesamtverbindlichkeiten mit der Maßgabe berücksichtigt, dass Saldierungsvereinbarungen der Vertragspartner in voller Höhe anerkannt werden.

Bail-in-fähige Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten, die zur Erfüllung der MREL angerechnet werden können, unterliegen den folgenden Anforderungen (§ 49 Abs. 2 SAG):

- Sie müssen in der Höhe, in der sie berücksichtigt werden sollen, entstanden sein.
- Die Verbindlichkeiten bestehen nicht gegenüber dem Institut und sind nicht durch das Institut garantiert oder von dem Institut in sonstiger Weise besichert.

- → Die Verbindlichkeiten werden weder direkt noch indirekt durch das Institut finanziert.
- → Die Verbindlichkeiten müssen eine Restlaufzeit von mindestens einem Jahr haben, um sicherzustellen, dass sie im Zeitpunkt einer Krise nicht bereits fällig sind.
- → Es darf sich weder um eine Verbindlichkeit aus Derivaten noch um eine Verbindlichkeit aus Einlagen mit Vorrang im Insolvenzverfahren (§ 46f KWG) handeln.

Verlustabsorption und harte Kernkapitalquote

Bei der Festlegung der MREL für die deutschen Institute nach dem SAG werden die im Rahmen der BRR-Richtlinie angesetzten Kriterien angewendet (§ 49 Abs. 4 SAG). Dazu zählt unter anderem das Erfordernis, sicherzustellen, dass das Institut bei Anwendung der verschiedenen Abwicklungsinstrumente Verluste absorbieren und die harte Kernkapitalquote wiederherstellen kann, um mit ausreichendem Marktvertrauen bestimmte Tätigkeiten fortzuführen.

In der EU sind alle Institute betroffen

Alle Institute im Anwendungsbereich der BRR-Richtlinie müssen die MREL erfüllen. Demgegenüber bezieht sich TLAC – jedenfalls derzeit – auf global systemrelevante Institute. Perspektivisch sind die TLAC für 2019 angekündigt, mit den MREL müssen die Banken sich jedoch aufgrund der Geltung des SAG ab dem 01.01.2015 auseinandersetzen.

Integration in das Risikomanagement

Um die Fähigkeit zur Deckung aller unerwarteten Verluste mit Kapital, sprich die Risikotragfähigkeit, zielorientiert und nachhaltig steuern zu können, sollte MREL und bei systemrelevanten Instituten TLAC in das vorhandene Risikomanagement integriert werden. Des Weiteren sind die Auswirkungen auf die Steuerungssystematik der Risikotragfähigkeit zu identifizieren und entsprechende integrative Mechanismen zu verankern.

Kontakte:
Rüdiger Giebichenstein, Köln, ruediger.giebichenstein@wts.de,
RA Dr. Thorsten Voß, Frankfurt a. M., thorsten.voss@wts.de

International Tax Desks

Internationalität gehört zu unserem Anspruch.

Die WTS hat durch ihr ausgeprägtes internationales Beratungsgeschäft umfassende Steuer-Kompetenz für einzelne Länder und Regionen aufgebaut und in Deutschland in spezialisierten Tax Desks zu einem attraktiven Angebot gebündelt:

Länder
Brasilien | China | Indien | Russland | USA

Regionen
Afrika | Asien-Pazifik | Naher/Mittlerer Osten | Lateinamerika | Nord-/Mittelamerika | Osteuropa | Skandinavien | Südeuropa | Westeuropa

Weitere Informationen unter
www.wts.de/international_tax_desks

Sprechen Sie uns an.

Kontakt: WTS GmbH | StB Karsten Gnuschke
karsten.gnuschke@wts.de | Tel. +49 (0) 89 28646-139

Impressum

Herausgeber
WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Tel. +49 (0) 89 286 46-0
Fax +49 (0) 89 286 46-111
www.wts.de | wtsjournal@wts.de

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion
Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Agnes Daub-Kienle, Andrea Eisenberg, Nikolaus Färber, Florian Kestler, Anne Linke, Dr. Axel Löntz, Andreas Masuch, Till Reinfeld

Standorte
Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt | Hamburg | Köln | München | Raubling

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.

Die WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft ist Mitglied der WTS Alliance. Das Kennzeichen „WTS" bezieht sich auf die WTS Alliance Vereniging („WTS Alliance"), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder der WTS Alliance 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 Alliance zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Alliance und ihren Mitgliedern.

wts TAX LEGAL CONSULTING

wts im Dialog

Terminankündigungen 2015

Seminare

→ Energiekostenoptimierung zum Frühstück
Düsseldorf 26.03.2015 08:00 – 10:00 Uhr

→ Energie- und Stromsteuer 2015
Düsseldorf 15.04.2015 09:00 – 17:00 Uhr

→ International VAT Meeting 2015
Düsseldorf 22.06.2015 09:00 – 18:00 Uhr

Messe

→ Sino HR Conference 2015
Frankfurt 14.04.2015

Weitere Informationen zu den
WTS-Seminaren finden Sie online unter:
www.wts.de/seminare

Kontakt:

Kerstin Hermle
Telefon +49 (0) 211 200 50-613
Fax +49 (0) 211 200 50-950
kerstin.hermle@wts.de

WTS Group AG
Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt |
Hamburg | Köln | München | Raubling

Wir freuen uns auf Sie!