

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

2.2015



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Zollkodex-Anpassungsgesetz

Bagatellgrenzen für die Nichtanwendung der Abfärberegulierung bei geringfügigen gewerblichen Einkünften

Von Organgesellschaften vereinnahmte Schachteldividenden gewerbesteuerlich zu 100 % freigestellt

Umsatzsteuer:

Begriff der „festen Niederlassung“ des Empfängers einer Dienstleistung

Lohnsteuer:

Keine Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers, wenn die Lohnsteuer beim Mitarbeiter verjährt ist

TAX | Internationales

Inlandsbezug des § 6b EStG verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit

LEGAL

Erbrecht:

Die EU-Erbrechtsverordnung (EuErbVO) kommt – was ist zu beachten?

CONSULTING

Financial Advisory:

IDW konkretisiert im Standard IDW S 11 den Begriff der Zahlungsunfähigkeit

Compliance:

Erfolgstreiber Industrie 4.0

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	1 Ertragsteuern	c Begriff der „festen Niederlassung“ des Empfängers einer Dienstleistung	18
5	a Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Zollkodex-Anpassungsgesetz	d Unentgeltlichkeit bei kostenlos ausgeführten Leistungen gegen Vorlage eines zuvor in Umlauf gegebenen Gutscheins	19
6	b Bagatellgrenzen für die Nichtanwendung der Abfärberegulierung bei geringfügigen gewerblichen Einkünften	e Erweiterung der Nichtbeanstandungsregelung bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung bestimmter Metalle	20
7	c Abschreibungszeitraum und AfA-Methode in positiven Ergänzungsbilanzen	f Klarstellung zur Nichtbeanstandungsregelung bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen	20
8	d Sonstige Leistungen einer Kapitalgesellschaft in Abgrenzung zur Rückzahlung von Nennkapital	3 Grunderwerbsteuer	
9	e Verhältnis DBA-Schachtelprivileg zu § 8b Abs. 5 KStG	a Verlust der Steuervergünstigung bei Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft	21
10	f Fallstricke bei der Mindestlaufzeit von fünf Jahren bei Gewinnabführungsverträgen	b Anteilsvereinigung bei Erwerb eines eigenen Anteils durch eine GmbH	22
10	g Von Organgesellschaften vereinnahmte Schachteldividenden gewerbsteuerlich zu 100 % freigestellt	c Grunderwerbsteuerpflichtiger Gesellschafterswechsel nach vorausgegangenem Grundstückserwerb vom Gesellschafter	22
11	h In Ausnahmefällen mehrere Geschäftsbetriebsstätten möglich	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer	
12	i Systemwidrige Doppelbesteuerung von Destinatären nicht gemeinnütziger Stiftungen im Jahr 2001 verfassungsgemäß	EuGH-Vorlage zur Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens und einem mit ausländischer Erbschaftsteuer belasteten Vorerwerb	23
13	j Gesellschafterbeschluss als Zuflusszeitpunkt für Vorabausschüttungen an den beherrschenden Gesellschafter	5 Lohnsteuer	
14	k Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Darlehen zwischen Ehegatten	a Keine Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers, wenn die Lohnsteuer beim Mitarbeiter verjährt ist	24
15	l Kein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten bei Günstigerprüfung	b Übernahme von Studiengebühren durch den neuen Arbeitgeber steuerpflichtig	25
16	m Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein im Keller gelegenes häusliches Arbeitszimmer eines Pensionärs	c Bewertung von Essensmarken bei Mitarbeitern auf Dienstreise	25
	2 Umsatzsteuer	d Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung für angestellte Rechtsanwälte als Arbeitslohn	26
17	a Elektronische Rechnungen im ZUGFeRD-Datenformat	6 Abgabenordnung	
17	b Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht	Keine Einspruchsbefugnis inländischer Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft gegen Feststellungsbescheid	26

	TAX Internationales	LEGAL	
Seite			Seite
	7 Deutschland	1 Erbrecht	
28	a Inlandsbezug des § 6b EStG verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit	Die EU-Erbrechtsverordnung (EuErbVO) kommt – was ist zu beachten?	35
28	b Keine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. wegen Sperrwirkung aus DBA	2 Kapitalmarktrecht	
		Umsetzung der überarbeiteten EU-Transparenzrichtlinie	36
	8 Norwegen		
29	Änderungsprotokoll zum DBA Norwegen in Kraft getreten	CONSULTING	
	9 OECD	1 Financial Advisory	
30	a Entwurf zur BEPS-Maßnahme 10 – Profit Splits	a IDW konkretisiert im Standard IDW S 11 den Begriff der Zahlungsunfähigkeit	37
30	b BEPS-Maßnahmen 8, 9 und 10 – mögliche Änderungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch Risikoallokation	b Vorabinformationen zu dem Entwurf der „GoRS – Grundsätze ordnungsgemäßer Restrukturierung und Sanierung“	38
	10 Österreich	c DRSC veröffentlicht Rechnungslegungs Standard E-DRS 31 Konzerneigenkapital	39
32	Die geplante Steuerreform 2015/2016 in Österreich	d DRSC überarbeitet den DRS 4 zur Kapitalkonsolidierung	39
		2 Compliance	
		a Erfolgstreiber Industrie 4.0	40
		b Internal Audit Readiness – ein Weg zur Revisionssicherheit von Organisationen und Prozessen	41
		c Collective Action – Korruptionsprävention in der Immobilienwirtschaft	42



Dr. Karen Möhlenkamp,
Rechtsanwältin,
Partnerin WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

bis zum 05.12.2015 wird die WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH für ihre eigenen Energieverbräuche ein verpflichtendes Energieaudit durchführen. Wer sich jetzt wundernd fragt, welche anderen Unternehmen von einer derartigen gesetzlichen Verpflichtung betroffen sind, dem kann ich sagen: Alle Unternehmen, die im Konzernverbund mehr als 249 Mitarbeiter beschäftigen! Davon betroffen sind sämtliche Branchen, also auch Banken, Versicherungen, die Immobilienwirtschaft, Anwaltskanzleien und sonstige Beratungsfirmen, Händler, Recyclingfirmen, Fernsehsender, Vertriebsfirmen und sogar kommunale Unternehmen wie Verkehrsbetriebe, Krankenhäuser oder Gartenbauunternehmen sowie Stiftungen.

Die nationalen Zertifizierer klopfen an die Türen der Unternehmen und weisen auf entsprechendes Know-How hin. Doch Vorsicht! Für international agierende Unternehmen ist ein nationales Energieaudit ohne Berücksichtigung der ausländischen Aktivitäten nicht ausreichend.

Eine EU-Energieeffizienz-Richtlinie verpflichtet nämlich alle europäischen Mitgliedstaaten dazu, ein verpflichtendes Energieaudit für alle Unternehmen bzw. alle unternehmerischen Aktivitäten in Europa einzuführen. Legt man den weiten europarechtlichen Unternehmensbegriff zugrunde, steht „jede Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt“, in der Pflicht. Damit müssen ausländische Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ebenfalls zertifiziert werden.

In Deutschland wird die Durchführung eines Energieaudits nach DIN EN 16247-1 vorgeschrieben. Darunter ist ein systematisches, von unabhängigen Auditoren durchzuführendes Verfahren zur Analyse, Bewertung und Effizienzsteigerung des

Energieverbrauchs zu verstehen. Befreit sind zwar Unternehmen, die ein Energiemanagementsystem nach DIN EN ISO 50001 oder ein Umweltmanagementsystem nach EMAS bereits betreiben oder jeweils mit dessen Einführung begonnen haben. Bisher haben aber oft nur energieintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes solche Systeme installiert und dann zumeist auch nur national.

Das Audit muss 90 % des Energieverbrauchs aller relevanten Energieverbräuche im Unternehmen erfassen. Hierzu zählt beispielsweise auch der Kraftstoffverbrauch für Dienstwagen. Worauf sich die 90 % Wesentlichkeitsschwelle bei verbundenen Unternehmen beziehen soll, ist noch nicht eindeutig geklärt. Bezieht man sie auf jedes einzelne Unternehmen, müssten auch verbundene Kleinstfirmen ein Energieaudit durchführen, was zu einem enormen Verwaltungsaufwand führen würde. Da das Energieaudit in Deutschland behördlich überwacht und begleitet wird und auch Bußgelder von bis zu € 50.000 drohen, bleibt festzustellen: Unternehmen müssen sich um dieses Thema kümmern!

WTS hat hier nachgefragt, wie in den anderen Mitgliedstaaten der Stand der Umsetzung ist, um internationale Energieaudits zu organisieren und damit einhergehende Rechts- und Prozessfragen zu lösen. Auch wenn momentan vieles noch nicht abschließend geklärt ist, sind die Mitgliedstaaten in der Umsetzung. Wenn Sie hierzu mehr erfahren möchten, sprechen Sie uns gerne an.

Ihre Dr. Karen Möhlenkamp

1a | Regierungsentwurf 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 (vgl. WTS Journal 01/2015) des nachfolgend als „Protokollumsetzungsgesetz“ bezeichneten Änderungsgesetzes griff insoweit insgesamt 13 Maßnahmen auf. Am 25.03.2015 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf dieses Gesetzes beschlossen. Im Vergleich zum Referentenentwurf des Protokollumsetzungsgesetzes halten sich die Änderungen in engen Grenzen. Besonders erwähnt seien an dieser Stelle nochmals die nachfolgenden zentralen Bundesratsanliegen, die das Gesetz umsetzen soll:	begrenzt werden. Sofern dies günstiger ist, sollen als Schwelle max. € 300.000, höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten Vermögens, herangezogen werden. Änderungen im Vergleich zum Referentenentwurf sind auch hier lediglich redaktioneller Natur. Der ursprüngliche Bundesratsantrag hatte hingegen noch eine einheitliche Schwelle von 10 % des Buchwerts vorgesehen. Die neuen Schwellen sind nun – ebenfalls anders als noch im Bundesratsantrag – in allen Vorschriften einheitlich mit dem Wort „soweit“ verknüpft. Dies führt zu einer nicht unkomplizierten Verhältnisrechnung. Der Gesetzesbegründung ist ein diesbezügliches Berechnungsbeispiel zu entnehmen. Auch die Ausnahmen von der Einbringungsgewinnbesteuerung in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG werden entsprechend angepasst. Die Neuregelungen sollen unter Berufung darauf, dass seit der Protokollerklärung der Bundesregierung ein schutzwürdiges Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand der Rechtslage nicht mehr besteht, erstmals anzuwenden sein auf Einbringungen mit Umwandlungsbeschluss bzw. Abschluss des Einbringungsvertrags nach dem 31.12.2014.	Rückwirkende Anwendung
Zentrale Maßnahmen des Gesetzes	→ 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). In allen Varianten wird zudem generell neben einer natürlichen oder juristischen Person auch eine Personenhandels-gesellschaft, also eine OHG (§§ 105 ff. HGB) oder eine KG (§§ 161 ff. HGB) oder vergleichbare ausländische Personenhandels-gesellschaften, als Konzernspitze zugelassen. Laut Gesetzesbegründung ist dabei bezüglich der Anteile nur auf das Gesamthandsvermögen der Personenhandels-gesellschaft abzustellen. Änderungen im Vergleich zum Referentenentwurf sind lediglich redaktioneller Natur.	→ Zum einen wird in Reaktion auf die gegenläufige BFH-Rechtsprechung die vom Bundesrat geforderte Regelung zur mittelbaren Änderung von Beteiligungsverhältnissen an grundbesitzenden Personengesellschaften aufgegriffen (§ 1 Abs. 2a GrEStG-E). Die bisherige Verwaltungsmeinung, wonach die Höhe der mittelbaren Änderung im Gesellschafterbestand in Abhängigkeit von der Rechtsform der die Beteiligung vermittelnden Gesellschaften zu ermitteln ist, wird im Gesetz verankert. Auf die noch im Bundesratsantrag enthaltene Rückwirkung wurde insoweit bereits im Referentenentwurf verzichtet. Zum anderen sieht der Gesetzentwurf als weitere Änderung eine Konkretisierung der Anzeigepflicht (§ 21 GrEStG) vor. Diesbezüglich war im Referentenentwurf noch eine echte Rückwirkung auf nach dem 06.06.2013 verwirklichte	Mittelbare Änderung von Beteiligungsverhältnissen bei der Grunderwerbsteuer Konkretisierung der Anzeigepflicht (§ 21 GrEStG)
Klarstellung bzw. Ausweitung der Konzernklausel des § 8c KStG	→ 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		
Begrenzung sonstiger Gegenleistungen bei Einbringungsfällen des UmwStG			

	Erwerbsvorgänge enthalten. Auch darauf verzichtet der Regierungsentwurf. Abgestellt wird nun für beide Änderungen einheitlich auf Erwerbsvorgänge, die nach dem Tag der Verkündung des Protokollumsetzungsgesetzes verwirklicht werden.	ausweislich der Begründung des vorliegenden Regierungsentwurfs in anderen Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt werden. Dies gilt insbesondere für die Themen: → „Hybride Gestaltungen“; hierzu wurde am 16.01.2015 eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe konstituiert, auf Basis deren Ergebnisse ein Gesetzentwurf zur Neutralisierung hybrider Steuergestaltungen 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 fachlicher Regelungsbedarf	In begrenztem Umfang wird darüber hinaus auch weiterer fachlicher Regelungsbedarf aufgegriffen. Auch dieser bleibt im Vergleich zum Referentenentwurf ohne wesentliche Änderungen. 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	Nach der gegenwärtigen Zeitplanung soll das Gesetzgebungsverfahren mit der Zustimmung des Bundesrats am 16.10.2015 abgeschlossen werden.

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

1b | Bagatellgrenzen für die Nichtanwendung der Abfärberegulung bei geringfügigen gewerblichen Einkünften | Autor: Tobias Stäblein, München

BFH vom 15.12.2010 (AZ: VIII R 50/09)	Bisher hatte der BFH in Bezug auf eine Nichtanwendung der „Abfärberegulung“ (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) bei nur geringfügigen gewerblichen Einkünften lediglich entschieden, dass gewerbliche Nettoerlöse in geringem Umfang erlaubt sind und ein Anteil von 1,25 % an den Gesamtnettoerlösen noch als äußerst geringfügig anzusehen ist. In der Praxis führte das Fehlen von exakten Grenzen jedoch zu erheblicher Unsicherheit.	für die Tätigkeit des Gesellschafters als Insolvenzverwalter Einkünfte i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG vor. Durch die Tätigkeit des Angestellten als Insolvenzverwalter erzielte die GbR hingegen auch gewerbliche Einkünfte i. H. v. 2,68 % der Gesamtnettoeinkünfte (€ 21.065). → Klägerin war eine Gesangsgruppe in der Rechtsform einer GbR, die neben freiberuflichen Einkünften (künstlerische Tätigkeit der Sänger) in geringfügigem Maße (1,56 % bzw. € 5.000) gewerbliche Einkünfte durch den Verkauf von Merchandising-Artikeln erzielte.	AZ: VIII R 16/11
BFH vom 27.08.2014 (AZ: VIII R 6/12, VIII R 16/11 und VIII R 41/11)	Mit gleich drei Urteilen hat der BFH nunmehr die Grenzen konkretisiert. Danach ist eine Umqualifizierung von selbständigen Einkünften in Einkünfte aus Gewerbebetrieb unverhältnismäßig, wenn in einem Veranlagungszeitraum die gewerblichen Nettoumsätze 3 % der Gesamtnettoumsätze (Bagatellgrenze) und zugleich den absoluten Betrag von € 24.500 nicht überschreiten. Folgende drei Sachverhalte lagen den Urteilen zugrunde: → Klägerin war eine Rechtsanwalts-GbR, bei welcher ein Gesellschafter sowie ein Angestellter regelmäßig als Treuhänder und (vorläufige) Insolvenzverwalter bestellt wurden. Nach Ansicht des BFH liegen auf Ebene der Klägerin	→ Klägerin war eine Werbeagentur in der Rechtsform einer GbR, die mit Webdesign-Tätigkeiten selbständige Einkünfte erzielte und daneben Druckaufträge vermittelte. Diese als gewerblich zu qualifizierenden Einkünfte machten in 2007 4,27 % (€ 10.840) und in 2008 4,91 % (€ 8.237) der Gesamtnettoumsätze aus.	AZ: VIII R 41/11
AZ: VIII R 6/12	In den beiden erstgenannten Fällen lehnte der BFH eine Umqualifizierung auf Grund des äußerst geringen Umfangs als unverhältnismäßig ab; im letzten Fall sah er die Wesentlichkeitsgrenze hingegen als überschritten an.		

Fazit Mit der kumulativen Definition einer relativen und einer absoluten Grenze wurde im Hinblick auf die Abfärberegelung für die Praxis Rechtssicherheit geschaffen. Die absolute Grenze soll eine Privilegierung von Personengesellschaften mit besonders hohen Gesamtnettoumsätzen

verhindern, die bei Anwendung lediglich einer relativen Grenze in größerem Umfang gewerblich tätig werden könnten. Bei der absoluten Grenze orientierte sich der BFH an dem Freibetrag für Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG.

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

1c | Abschreibungszeitraum und AfA-Methode in positiven Ergänzungsbilanzen |

Autorin: StBin Monika Renzler, München

BFH vom 20.11.2014
(AZ: IV R 1/11)

Mit seinem Urteil vom 20.11.2014 hatte der BFH über den anzuwendenden Abschreibungszeitraum und die Abschreibungsmethode hinsichtlich der in positiven Ergänzungsbilanzen zu erfassenden Anschaffungskosten zu entscheiden.

und die Sache wegen noch erforderlicher Feststellungen zu Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode an das Finanzgericht zurückverwiesen. Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzamts, wonach die in den Ergänzungsbilanzen erfassten Mehrwerte auf der Grundlage der tatsächlichen Restnutzungsdauer in Einklang mit § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG im Zeitpunkt des jeweiligen Anteilserwerbs abzuschreiben sind. Überdies stehe jedem Erwerber das Recht zur Wahl der im Erwerbszeitpunkt möglichen Abschreibungsmethode zu.

Urteilsfall

Die Klägerin war eine in Liquidation befindliche KG, deren Unternehmensgegenstand auf den Bau und Betrieb eines Containerschiffs gerichtet war. Das Schiff hatte die Klägerin im Jahr 1985 erworben. Gesellschafter waren eine Vielzahl von Kommanditisten. In den Jahren 1992 bis 1995 veräußerten einige Gesellschafter ihre Kommanditanteile. Da die Kaufpreise jeweils die Buchwerte der Kapitalkonten der ausscheidenden Gesellschafter überstiegen, erfasste die Klägerin diese Mehrwerte in positiven Ergänzungsbilanzen der eintretenden Gesellschafter. Diese Mehrwerte wurden in den Streitjahren (1993 bis 1996) zeitlich korrespondierend zur Abschreibung des Containerschiffs in der Gesamthandsbilanz abgeschrieben. Davon abweichend vertrat das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung die Auffassung, dass die Mehrwerte auf der Grundlage der tatsächlich zu erwartenden Restnutzungsdauer des gebrauchten Schiffes im Zeitpunkt des Anteilserwerbs abzuschreiben seien.

Der BFH begründet seine Auffassung mit dem Zweck der Ergänzungsbilanz, den Erwerb eines Mitunternehmeranteils und den Erwerb eines Einzelunternehmens gleich zu behandeln. Steuerlich erwirbt der Mitunternehmer keine Gesellschaftsanteile, sondern (mittelbar) Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft. Demzufolge ist der Anschaffungspreis der Wirtschaftsgüter – wie auch bei einem Erwerber eines Einzelunternehmens – Ausgangspunkt für den in der Folge vom Gesellschafter erzielten Gewinn. Da beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils jedoch die Vermögensrechte aus der Beteiligung und damit auch das Kapitalkonto des Veräußerers übernommen werden, lässt sich der Anschaffungspreis des Erwerbers nur mittels einer Ergänzungsbilanz berichtigen.

Urteilsbegründung

Auffassung des Finanzamts

FG Niedersachsen vom 20.10.2009
(AZ: 8 K 323/05)

Das Finanzgericht entschied nach erfolglosem Einspruchsverfahren zugunsten der Klägerin, dass die in den Ergänzungsbilanzen aktivierten Mehrwerte des Wirtschaftsguts entsprechend der in der Gesamthandsbilanz zugrunde gelegten Abschreibungsmethode und Restnutzungsdauer abzuschreiben sind.

Der BFH sieht in seinem Urteil keinen Widerspruch zu seiner Rechtsprechung im Falle negativer Ergänzungsbilanzen nach § 24 Abs. 2 UmwStG 1995, wonach die Auflösung der negativen Korrekturposten korrespondierend zur Veränderung der Buchwerte in der Gesamthandsbilanz zu erfolgen hat. Im Fall einer negativen Ergänzungsbilanz diene die Auflösung des

Abweichende Behandlung im Fall negativer Ergänzungsbilanzen
BFH vom 06.07.1999
(AZ: VIII R 17/95)

Restnutzungsdauer und AfA-Methode sind neu zu bestimmen

Im Revisionsverfahren hat nun der BFH das vorinstanzliche Urteil aufgehoben

Korrekturpostens dazu, zu hohes Abschreibungspotenzial zu neutralisieren, welches sich aus den zu hohen Buchwerten in der Gesamthandsbilanz im Vergleich zu den Anschaffungskosten des Erwerbers ergibt. Der Fall der Fortführung positiver Korrekturpos-

ten wird jedoch gerade deshalb abweichend beurteilt, weil der vom betreffenden Gesellschafter aufgewendete Mehrbetrag in der Höhe ausgewiesen werden soll, in dem er zum jeweiligen Bilanzstichtag noch in dessen Vermögen vorhanden ist.

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

1d | Sonstige Leistungen einer Kapitalgesellschaft in Abgrenzung zur Rückzahlung von Nennkapital | Autorin: Sara Hansen-Resch, München

BFH vom 21.10.2014
(AZ: I R 31/13)

Der BFH hat im Revisionsverfahren vom 21.10.2014 entschieden, dass auch eine im Kapitalherabsetzungsbeschluss nicht vorgesehene Rückzahlung von Nennkapital zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos führen kann und in diesem Fall nicht als sonstige Leistung i. S. d. § 27 KStG zu qualifizieren ist.

Urteilsfall

Die Klägerin – eine GmbH – gehört als Tochtergesellschaft einem Konzern an. Um die Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS ab dem 31.12.2007 zu vermeiden, wurde u. a. die Reduzierung der Kapitalausstattung von Tochtergesellschaften beschlossen. Zu diesem Zweck beschloss die alleinige Gesellschafterin der Klägerin im Oktober 2006 die Herabsetzung des Stammkapitals der Klägerin um € 16 Mio. auf € 1 Mio., wobei danach der herabgesetzte Betrag in die Kapitalrücklage einzustellen war. Nachdem die Kapitalherabsetzung im November 2007 im Handelsregister eingetragen wurde, erfolgte aufgrund eines ebenfalls im November 2007 gefassten Gesellschafterbeschlusses eine Zahlung bzw. Auskehrung aus der Kapitalrücklage i. H. v. € 4 Mio. an die Anteilseignerin.

Finanzamt verweigerte
Direktzugriff auf steuer-
liches Einlagekonto

In der Erklärung der Klägerin zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2007 wurde ein Bestand von € 12 Mio. ausgewiesen (Kapitalherabsetzung in Höhe von € 16 Mio. abzüglich der ausgezahlten € 4 Mio.). Zum 31.12.2006 betrug der Bestand des steuerlichen Einlagekontos noch € 0. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass es sich bei der Auszahlung der € 4 Mio. um eine sonstige Leistung i. S. d. § 27 KStG 2002 n.F. handelte und folglich Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen sei. Im Beschluss über die Kapitalherabsetzung (Oktober 2006)

sei die Auskehrung an die Anteilseignerin nicht vorgesehen gewesen. Infolgedessen habe kein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto erfolgen können. Die Rückzahlung stelle keine Kapitalrückzahlung i. S. d. § 28 KStG 2002 n.F. dar. Sowohl der Einspruch gegen die entsprechenden Feststellungs- und Steuerbescheide als auch die nachfolgende Klage vor dem Finanzgericht blieben erfolglos.

Der BFH hielt nunmehr allerdings die Revision der Klägerin für begründet und hob das vorinstanzliche Urteil auf. Die Vorschrift des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F. bestimme, dass Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i. S. d. § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG 2002 das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung mindern, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn überstiegen (Einlagenrückgewähr). Mithin komme es im Streitfall entscheidend darauf an, ob die Auszahlung unter die als Ausnahme angeführte Vorschrift des § 28 Abs. 2 KStG 2002 n.F. subsumiert werden könne. Wenn die Vorinstanz die Anwendbarkeit dieser Regelung mit der Begründung verneint, dass zwar die beschlossene Kapitalherabsetzung die Rückzahlung aus der Kapitalrücklage vorbereitet hätte, jedoch in dem Herabsetzungsbeschluss nicht zugleich auch die Rückzahlung bestimmt worden sei, so werde der Gesetzeswortlaut des § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 n.F. verkannt. Diesem sei nicht zu entnehmen, dass eine Rückzahlung bereits im Herabsetzungsbeschluss ausdrücklich angeführt werden müsse. Vielmehr sei ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto immer dann zuzulassen, wenn die Leistung anderweitig und unmissverständlich als Auszahlung

Ebenso FG Berlin-
Brandenburg vom
09.04.2013
(AZ: 8 K 8200/09)

Erfolgreiche Revision
der Klägerin

Rückzahlung muss
nicht bereits im Her-
absetzungsbeschluss
ausdrücklich angeführt
werden

des Herabsetzungsbetrags qualifiziert werden könne. Dies sei hier wegen der zeitlichen Nähe der Nennkapitalherabsetzung und der (teilweisen) Auszahlung an die Anteilseignerin und des Umstands der Fall gewesen, dass die Nennkapitalrückzahlung als zweckmäßiges „Instrument“ genutzt worden sei, den Einbezug dieser

GmbH in einen Konzernabschluss zu verhindern.

Auch § 27 Abs. 5 KStG 2002 n.F. stehe dem im Ergebnis nicht entgegen, da die Herabsetzung des Nennkapitals und deren steuerliche Rechtsfolgen nach Maßgabe von § 28 Abs. 2 KStG 2002 n.F. davon unberührt bleibe.

Auszahlung ist keine bescheinigungspflichtige Leistung

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

1e | Verhältnis DBA-Schachtelprivileg zu § 8b Abs. 5 KStG |

Autoren: RAin/StBin Barbara Bongers, Christoph Betting, beide München

FG Düsseldorf
vom 16.09.2014
(AZ: 6 K 2018/12 K)

Nach einem Urteil des FG Düsseldorf sind nach § 8b Abs. 5 KStG auch dann 5 % der Bezüge, die nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, als nicht abziehbare Betriebsausgaben hinzuzurechnen, wenn die Bezüge nach einem DBA vollständig steuerfrei gestellt sind.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige GmbH, hat in 2008 Dividenden von in ausländischen Staaten ansässigen Tochtergesellschaften bezogen, an denen sie zu jeweils 100 % beteiligt war. Die Klägerin machte geltend, dass die Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG nicht vorzunehmen sei, weil die Dividenden nicht nur nach § 8b Abs. 1 KStG, sondern auch nach dem DBA-Schachtelprivileg steuerfrei seien.

quantifiziere und typisiere lediglich eine nationale Beschränkungsnorm (§ 3c Abs. 1 EStG). Das FG Düsseldorf hat zwar die Revision zugelassen. Diese wurde jedoch offenbar nicht eingelegt. Das Urteil des FG Düsseldorf ist damit rechtskräftig.

Anders verhält es sich bei Dividenden aus Frankreich. Das DBA-Frankreich enthält eine Besonderheit in der Formulierung, wonach Art. 20 Abs. 1 Buchst. b die Steuerfreistellung auf die „Nettoeinkünfte“ gewährt. Die Finanzverwaltung akzeptiert insofern, dass im DBA-Frankreich eine weitergehende Vergünstigung gewährt werden soll. Sofern die Betriebsausgaben nicht mehr als 5 % der Dividende betragen, sollen die Dividenden nach Abzug des tatsächlichen Beteiligungsaufwands vollständig freigestellt werden.

Besonderheit im DBA Frankreich

OFD Karlsruhe vom 10.03.2014 und FSen Berlin vom 29.08.2014

Entscheidung

Das FG Düsseldorf hielt die Klage für unbegründet. Das nationale Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 KStG und das abkommensrechtliche Schachtelprivileg stünden selbständig nebeneinander, ohne sich wechselseitig auszuschließen. Da § 8b Abs. 1 KStG greife, komme auch Abs. 5 zur Anwendung, ohne dass auf die DBA-Freistellung zurückzugreifen sei. Da die DBA die Frage der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben nicht behandeln, stelle die wirtschaftliche Belastung von 5 % der Dividenden keinen Verstoß gegen diese dar. Aus rechtlicher Sicht erfahre die gewährte vollständige Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG durch die wirtschaftliche Teilrücknahme keine Einschränkung. Auch ein unzulässiges Treaty Override liege darin nicht. Denn § 8b Abs. 5 KStG

Ob die Betriebsausgabenpauschalierung des § 8b Abs. 5 KStG dem DBA-Schachtelprivileg entgegensteht, lässt sich aus dem Sinn und Zweck der in den DBA verwendeten Terminologie ableiten. Der Begriff der „Dividendeneinnahme“ zielt auf die Dividenden vor Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ab. Dagegen umfasst der Begriff der „Nettoeinkünfte“ die Dividenden nach Abzug der Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Die Steuerfreistellung des DBA-Frankreich suspendiert § 8b Abs. 5 KStG mit der Folge, dass die Betriebsausgabenpauschalierung keine Anwendung findet und im Ergebnis eine Günstigerprüfung vorgenommen wird. Hieraus ergibt sich eine Deckelung der Hinzurechnung der tatsächlichen Betriebsausgaben auf 5 % der Dividenden.

Fazit

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

1f | Fallstricke bei der Mindestlaufzeit von fünf Jahren bei Gewinnabführungsverträgen | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

FG Düsseldorf
vom 03.03.2015
(AZ: 6 K 4332/12 K, F)

Eine der Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist gem. § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG das Vorliegen eines Gewinnabführungsvertrags mit einer Mindestlaufzeit von fünf Zeitjahren. Diese Voraussetzung hält das FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 03.03.2015 für nicht gegeben, da die Klägerin tatsächlich nicht während der gesamten vereinbarten Mindestlaufzeit existiert habe.

Urteilsfall

Mit Vertrag vom 09.08.2005 erwarb die B-GmbH die Anteile an der Klägerin, die als Vorratsgesellschaft mit Vertrag vom 09.02.2005 gegründet worden war. Mit Vertrag vom 16.08.2005 übertrug die B-GmbH Teile ihres Vermögens im Wege der Umwandlung durch Ausgliederung mit Wirkung zum 01.01.2005 auf die Klägerin. Zugleich schlossen die B-GmbH und die Klägerin einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, der ab 01.01.2005 gelten sollte und erstmals zum 31.12.2009 gekündigt werden konnte. Dieser Vertrag (bzw. seine Neufassung) wurde auch in 2005 ins Handelsregister eingetragen. Aufgrund einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die fünfjährige Mindestlaufzeit nicht erfüllt sei mit der Folge, dass die Gewinnabführungen als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen seien.

Entscheidung

Dem ist das FG Düsseldorf gefolgt und hat die Klage abgewiesen. Es hat entschieden, dass durch die rückwirkende Ausgliederung zum 01.01.2005 zwar entsprechend

der Rechtsprechung des BFH zur rückwirkenden Begründung einer Organschaft nach Ausgliederung eines Teilbetriebs ab dem 01.01.2005 die erforderliche finanzielle Eingliederung bestehe. Aus der Entscheidung des BFH folge aber nach Auffassung des Finanzgerichts nicht, dass die steuerliche Rückwirkung auch für die Berechnung der Mindestlaufzeit gelte. Vielmehr setze die Berücksichtigung eines Rückwirkungszeitraums für die Mindestdauer als tatsächlicher Umstand voraus, dass die Gesellschaft zumindest bereits bestanden habe.

Zusätzlich wirft das FG Düsseldorf aber sogar die Frage auf, ob die Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG überhaupt für die Berechnung der Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags gelte. Denn die vertragliche Mindestlaufzeit sei ein auf die tatsächlichen Umstände abstellendes Tatbestandsmerkmal, das nach Ansicht des Finanzgerichts einer fiktiven Rückbeziehung nicht zugänglich sei.

Das FG Düsseldorf hat die Revision zugelassen. Derzeit ist aber noch offen, ob diese eingelegt wird und der BFH somit Gelegenheit zur Stellungnahme erhält.

Beim Abschluss von Gewinnabführungsverträgen empfiehlt es sich, den Beginn der vertraglichen Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrages genauer zu prüfen bzw. das Ende unter Berücksichtigung der dargestellten Risiken zu wählen.

BFH vom 28.07.2010
(AZ: I R 89/09)

Existenz der Gesellschaft
während gesamter Mindestlaufzeit erforderlich

Fiktive Rückbeziehung
bei Berechnung Mindestlaufzeit möglich?

Revision zugelassen

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

1g | Von Organgesellschaften vereinnahmte Schachteldividenden gewerbesteuerlich zu 100 % freigestellt | Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

Urteilsfall

Im Streitfall hatte eine Organgesellschaft in 2006 Dividendenzahlungen von einer ausländischen Tochtergesellschaft erhalten. Das Finanzamt kürzte den Gewerbeertrag der Organgesellschaft gem. § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG vollständig um den Betrag der Gewinnausschüttung. Allerdings rechnete es dem Gewerbeertrag der in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisierten Organträgerin 5 % der Dividenden als pauschale nichtabzugsfähige

Betriebsausgaben hinzu. Das Finanzamt begründete seine Rechtsauffassung damit, dass § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG, der die Anwendung des § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG bei der Organgesellschaft ausschließt und auf die Ebene des Organträgers verlagert (Bruttomethode), nur bei der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung gelte. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers sei wegen der Betriebsstättenfiktion des § 2 Satz 2 GewStG die Anwendung

FG Münster
vom 14.05.2014
(AZ: 10 K 1007/13)

der Bruttomethode ausgeschlossen. Dagegen klagte die Organträgerin erfolgreich vor dem FG Münster (vgl. WTS Journal 04/2014).

BFH vom 17.12.2014
(AZ: I R 39/14)

Der BFH bestätigte nun die Auffassung der Vorinstanz und wies die Revision des Finanzamts zurück. Der Verweis auf die Gewinnermittlungsvorschriften des KStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 Satz 1 GewStG) umfasse auch die Vorschrift des § 15 KStG, der die Anwendung des § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft ausschließe. Die Bruttomethode sei daher auch im Rahmen der Gewerbesteuer anwendbar und zwar bei der Ermittlung des Gewerbeertrags von Organgesellschaft und Organträger. Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft sei gem. § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG vollständig um den Dividendenertrag zu kürzen. Eine Berücksichtigung der 5%igen Schachtelstrafe scheide wegen der Bruttomethode aus. Beim Organträger laufe die Anwendung des § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG ins Leere, weil die Dividende im Gewerbeertrag der Organgesellschaft nicht mehr enthalten sei. Die Korrektur einer etwaig bestehenden „Hinzurechnungslücke“ über die Betriebsstättenfiktion des § 2 Satz 2 GewStG komme nicht in Betracht, da der Ausschluss der 5%igen Schachtelstrafe nicht durch die Zusammenrechnung von Gewerbeerträgen verursacht sei, sondern auf der gesetzgeberischen Entscheidung beruhe, die Anwendung des § 8b KStG auf die Ebene des Organträgers zu verlagern. Insoweit bestehe auch kein Raum für eine Auslegung oder Analogie.

Volle „Schachtelprivilegierung“ im gewerbesteuerlichen Organkreis infolge sog. Bruttomethode

Im Ergebnis sind damit die von einer Organgesellschaft vereinnahmten Schachteldividenden zwar in Höhe von 5 % körperschaftsteuerpflichtig, aber

nicht gewerbesteuerpflichtig. Schachteldividenden, die in nicht organschaftlich verbundenen Strukturen vereinnahmt werden, sind weiterhin in Höhe von 5 % körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig. Der Streitfall betrifft zwar den Erhebungszeitraum 2006, die Entscheidung dürfte allerdings auch auf die aktuelle Rechtslage übertragbar sein, da sich insoweit keine Gesetzesänderungen ergeben haben.

Bisher ist die Entscheidung noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht und daher nicht über den Urteilsfall hinaus anwendbar. Hinsichtlich der Frage, ob gegen entsprechende Bescheide Rechtsbehelf eingelegt werden sollte, bedarf es – trotz der auf den ersten Blick positiven Steuerfolgen für die Steuerpflichtigen – bei jedem Sachverhalt einer Einzelfallprüfung. In Anlehnung an die Verfügung der OFD Münster vom 04.09.2006 (AZ: G 1421 - 138 - St 12 - 33), Tz. 3.1, kann es im Einzelfall auch günstiger sein, der Auffassung der Finanzverwaltung zu folgen, wenn die mit der Dividende im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten höher sind als die nach § 8b Abs. 5 KStG fingierten nicht abziehbaren Betriebsausgaben i. H. v. 5 % der Bruttodividende. In diesen Fällen müsste – um eine Schlechterstellung zu vermeiden – der gewerbsteuerliche „Korrekturbetrag“ auf Ebene des Organträgers negativ sein.

Eine Reaktion des Gesetzgebers ist nicht ausgeschlossen. Dem Vernehmen nach ist eine Prüfbitte des Bundesrats sogar bereits in Vorbereitung. Für den Fall, dass die 5%ige Steuerpflicht für derartige Schachteldividenden ohne Rückwirkung gesetzlich normiert wird, wäre u.U. zu überlegen, ob geplante Ausschüttungen vorgezogen werden sollten.

Praxisinweis

Ausblick

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

1h | In Ausnahmefällen mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten möglich | Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

Urteilsfall

Die Klägerin war eine GmbH & Co. KG, deren Komplementärin (B-GmbH) ihre Geschäftsführung besorgte. Weiterhin waren drei Kommanditisten (allesamt Kapitalgesellschaften) an der Klägerin beteiligt. Als Geschäftsführer der B-GmbH wurden drei Personen bestellt, die hierfür jeweils ein

monatliches Gehalt von DM 5.000 bezogen und gleichzeitig eine leitende Position bei einem der Kommanditisten innehatten. Die Geschäftsführer waren jeweils an unterschiedlichen Orten geschäftsansässig und teils an anderen Orten wohnhaft. Die seltenen Zusammenkünfte aller drei

	Personen, wie auch die weiteren Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Sitzverlegung der Klägerin von F nach N, fanden an verschiedenen Orten statt.	Gewichtung der Geschäftsführungstätigkeiten zur Bestimmung der Geschäftsleitungsbetriebsstätte
FG Schleswig-Holstein vom 30.06.2011 (AZ: 1 K 73/06)	Das Finanzamt erließ nach erfolgter Außenprüfung einen Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages für 1992, der die Gemeinden F und N berücksichtigte. Weitere Gemeinden waren an der Zerlegung nicht beteiligt. Einspruch und Klage gegen den Zerlegungsbescheid blieben erfolglos.	
BFH vom 05.11.2014 (AZ: IV R 30/11)	Die Revision führte nun zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückweisung an das Finanzgericht, da dieses zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass ein Unternehmen zur gleichen Zeit nur eine einzige Geschäftsleitungsbetriebsstätte haben könne. Anhand der bisherigen Feststellungen könne jedoch keine Entscheidung getroffen werden, an welchen Orten die Klägerin Betriebsstätten unterhalten habe.	In Ausnahmefällen mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten
Zerlegung bei mehreren im Erhebungszeitraum bestehenden Betriebsstätten	In der Begründung verweist der BFH darauf, dass nach § 28 Abs. 1 GewStG in der 1992 geltenden Fassung der einheitliche Steuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile zu zerlegen sei, wenn im Erhebungszeitraum in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhalten wurden. Für die Bestimmung des Betriebsstättenbegriffs in § 28 Abs. 1 GewStG gelte die Definition des § 12 AO. Die Stätte der	Ansatz eines fiktiven Unternehmerlohns
	Geschäftsleitung gehört nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO i.V.m. § 10 AO zu den Orten, die insbesondere als Betriebsstätte anzusehen sind. Kommen mehrere Orte als Geschäftsleitungsort in Betracht, sei eine Gewichtung der Tätigkeiten an den verschiedenen Orten vorzunehmen, wobei die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutsamste Stelle den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung bilde. Sei eine Gewichtung ausnahmsweise nicht möglich, weil mehrere Personen mit gleichwertigen Geschäftsführungsaufgaben betraut sind und diese von unterschiedlichen Orten aus wahrnehmen, bestünden mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten.	
	Ergänzend wies der BFH darauf hin, dass bei der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags ein fiktiver Unternehmerlohn für die Komplementärin von DM 50.000 nach § 31 Abs. 5 GewStG anzusetzen sei, da das Unternehmen nicht von einer juristischen Person betrieben werde. Dies gelte auch, wenn das Unternehmen von einer Mitunternehmerschaft betrieben wird, deren Mitunternehmer juristische Personen sind.	
	Sollten mehrere Personen mit Geschäftsführungsaufgaben betraut sein, empfiehlt es sich, die Gewichtung der Tätigkeiten und somit – insbesondere vor dem Hintergrund stark variierender gewerbesteuerlicher Hebesätze – das Vorliegen mehrerer Geschäftsleitungsbetriebsstätten zu prüfen.	Praxishinweis
		Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de

1i | Systemwidrige Doppelbesteuerung von Destinatären nicht gemeinnütziger Stiftungen im Jahr 2001 verfassungsgemäß | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund	Mit dem Jahreswechsel 2000/2001 vollzog sich der Systemwechsel in der Besteuerung von Körperschaften und deren Ausschüttungen vom Anrechnungsverfahren hin zum Halbeinkünfteverfahren (jetzt: Teileinkünfteverfahren). Hiervon betroffen waren nicht nur Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner, sondern auch steuerpflichtige Stiftungen und deren Destinatäre.	vatstiftung, dass die ihnen 2001 zugeflossenen Destinatärsleistungen, soweit sie auf Stiftungserträgen beruhen, die bis einschließlich 2000 erzielt wurden, von der Besteuerung ausgenommen werden. Diese hätten bereits auf Ebene der Stiftung einer Besteuerung von mindestens 40 % unterlegen, so dass eine erneute Besteuerung auf Destinatärebene ohne Anrechnungsmöglichkeit zu einer – insbesondere im Vergleich zur Besteuerung der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften – system- und gleichheitswidrigen Doppel-
Urteilsfall	Im Urteilsfall begehrten die Kläger, beide Destinatäre einer steuerpflichtigen Pri-	

besteuerung führe. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht lehnten das Begehren unter Hinweis auf die „klare“ Gesetzeslage ab.

BFH vom 21.01.2015
(AZ: X R 31/13)

Der BFH hat sich dem angeschlossen: Zwar führe der Systemwechsel im Jahre 2001 tatsächlich zu einer höheren Belastung der Destinatärsleistungen gegenüber Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften. Dies sei aber verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden und daher hinzunehmen. Selbst wenn – was der erkennende Senat bezweifelt – vergleichbare Sachverhalte im Lichte des Art. 3 GG vorlägen, sei in der infolge eines grundlegenden und komplexen Systemwechsels nur vorübergehend existierenden Ungleichbehandlung noch keine Verletzung des Gleichheitssatzes zu sehen. Es liege im Rahmen der dem Steuergesetzgeber zustehenden Gestaltungsfreiheit, bei einem grundlegenden Systemwechsel neue Regeln einzuführen, ohne durch den Grundsatz der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein.

Anmerkung

Die Entscheidung ist insofern bemerkenswert, als das Gericht den – unter rein

steuersystematischen Gesichtspunkten schlüssigen – Klägervortrag mit einer sehr zielorientierten Argumentation widerlegt: Dabei vergleicht der BFH die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern bzw. steuerpflichtigen Stiftungen und deren Destinatären vor und nach 2001 und kommt zu dem Schluss, dass die von den Klägern postulierte gleiche Gesamtsteuerbelastung auch unter Geltung des Anrechnungsverfahrens nicht gegeben war, vielmehr in dieser Zeit die Stiftungsdestinatäre gegenüber den Anteilseignern von Kapitalgesellschaften privilegiert besteuert wurden. Dies wäre im Übrigen auch für das Jahr 2001 der Fall, wären die Kläger mit ihrem Klageantrag durchgedrungen. Generell bleibt festzuhalten, dass nach Ansicht des BFH durch einen grundlegenden und komplexen Systemwechsel veranlasste vorübergehende Härten auch dann von den Steuerpflichtigen in Kauf zu nehmen sind, wenn diese im Einzelfall nicht dem Grundsatz der Folgerichtigkeit der Besteuerung entsprechen. Es bleibt abzuwarten, ob sich der Kläger damit abfindet oder in letzter Konsequenz noch das Bundesverfassungsgericht anruft.

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

1j | Gesellschafterbeschluss als Zuflusszeitpunkt für Vorabausschüttungen an den beherrschenden Gesellschafter | Autorin: Franziska Junge, München

BFH vom 02.12.2014
(AZ: VIII R 2/12)

Mit Urteil vom 02.12.2014 hat der BFH entschieden, dass eine Vorabausschüttung einer zahlungsfähigen GmbH an ihren beherrschenden Gesellschafter diesem bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zufließt, auch wenn im Gesellschafterbeschluss eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs vorgesehen wurde.

Urteilsfall

Der Kläger war im Streitjahr 2004 zu 80,98 % an der X GmbH beteiligt. Mit Gesellschafterversammlung vom 05.11.2004 beschlossen die Gesellschafter eine Vorabausschüttung für das laufende Geschäftsjahr 2004 i.H.v. € 4.140.000, die erst am 21.01.2005 fällig sein sollte. Die Auszahlung erfolgte auch tatsächlich erst am 21.01.2005. Der Kläger erklärte die Einkünfte aus Kapitalvermögen in seiner Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2005. Das Finanz-

amt berücksichtigte die Kapitaleinkünfte bereits im Veranlagungszeitraum 2004. Die hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde vom Finanzgericht abgewiesen.

Einnahmen sind gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zufließen, d.h. er wirtschaftlich über sie verfügen kann. Der BFH sieht dies dann als gegeben an, wenn der Anspruch auf Gewinnausschüttung fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Bei einem beherrschenden Gesellschafter geht der BFH nach ständiger Rechtsprechung von der sofortigen Fälligkeit aus, und zwar unabhängig von einer anderslautenden Fälligkeitsbestimmung im Gesellschafterbeschluss, da der beherrschende Gesellschafter sich jederzeit geschuldete Beträge auszahlen lassen kann.

Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter im Zeitpunkt der Beschlussfassung

Etwas anderes gelte nur, wenn sich eine abweichende Fälligkeitsbestimmung aus der Satzung ergebe. Dem Kläger sei somit die Vorabausschüttung bereits im Jahr der Beschlussfassung, also 2004, zugeflossen.

Vergleich mit
Entstehungszeitpunkt
der KapEst

Der BFH stellt klar, dass sich aufgrund dieser Rechtsprechung der Zeitpunkt des Zuflusses nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG von dem Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer unterscheiden kann. Letztere entsteht gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2

i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG an dem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist.

Sollten beherrschende Gesellschafter für Vorabausschüttungen einen steuerlich anzuerkennenden späteren Zuflusszeitpunkt als dem der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung wünschen, ist dafür Sorge zu tragen, dass die GmbH-Satzung entsprechende bindende Fälligkeitsregelungen enthält.

Praxishinweis

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

1k | Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Darlehen zwischen Ehegatten |

Autorin: RAIN/StBin Stephanie Renner, München

BFH vom 28.01.2015
(AZ: VIII R 8/14)

Nach den BFH-Entscheidungen im vergangenen Jahr zur Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei nahestehenden Personen (vgl. hierzu WTS Journal 04/2014 sowie 01/2015) hat der BFH mit Urteil vom 28.01.2015 die Anforderungen an ein „abgeltungsteuerschädliches“ Näheverhältnis weiter konkretisiert.

eine Fremdfinanzierung über eine Bank möglich gewesen wäre. Das Finanzamt unterwarf die Zinserträge aufgrund des bestehenden Näheverhältnisses zwischen Gläubiger und Schuldner beim Kläger der tariflichen Einkommensteuer. Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht blieben ohne Erfolg.

Hintergrund

Für Kapitalerträge, bei denen Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind, erfolgt die Besteuerung beim Gläubiger nicht mit dem Abgeltungsteuersatz, sondern mit dem – meist höheren – individuellen Steuertarif. Hierdurch sollen missbräuchliche Gestaltungen verhindert werden.

In der Revision hat sich der BFH der Auffassung von Finanzamt und Finanzgericht angeschlossen und die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes abgelehnt: Zwar sei ein lediglich aus der Ehe abgeleitetes persönliches Interesse nicht ausreichend, um ein „abgeltungsteuerschädliches“ Näheverhältnis zu begründen. Allerdings bestehe im Streitfall zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau ein finanzielles Abhängigkeits- und damit Beherrschungsverhältnis, da der Ehefrau keine anderweitige Finanzierungsmöglichkeit und damit kein eigener Entscheidungsspielraum zugestanden habe.

Näheverhältnis i. S. d.
§ 32d Abs. 2 Satz 1
Nr. 1 Buchst. a EStG

Wer als nahestehende Person anzusehen ist, regelt das Gesetz 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. Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse reicht demnach nicht aus.

Der BFH hat auch zur Verfassungsmäßigkeit der einschlägigen Regelung Stellung genommen: Nach Ansicht der Richter ist der Ausschluss der Abgeltungsteuer verfassungsrechtlich unbedenklich, da die Vorschrift nicht auf das persönliche Näheverhältnis der Ehegatten abstelle, sondern auf der finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber beruhe.

Verfassungsmäßigkeit
des § 32d Abs. 2 Satz 1
Nr. 1 Buchst. a EStG

Urteilsfall

Im Urteilsfall gewährte der Kläger seiner Ehefrau ein Darlehen zur Anschaffung und Renovierung einer fremdvermieteten Immobilie. Die Ehefrau war auf die Darlehensgewährung durch den Kläger angewiesen, da sie selbst weder über eigene finanzielle Mittel verfügte noch

Im Urteilsfall hat der Kläger den „Fehler“ begangen, ausdrücklich auf das finanzielle Abhängigkeitsverhältnis hinzuweisen.

Praxishinweis

Wäre dies anders gewesen, hätte der BFH wohl zugunsten des Klägers entschieden, weil die Ehe an sich kein besonderes Näheverhältnis i. S. d. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG begründet. Ist einem Steuerpflichtigen daran gelegen, für Einnahmen aus einem Privatdarlehen den Abgeltungsteuersatz zur Anwendung zu bringen, so sollte er Argumente sammeln, die gegen ein finanzielles Abhängigkeitsverhältnis vorgebracht werden können.

Voraussichtlich werden aber auch die Verfassungsrichter Gelegenheit haben, sich zu den Ausnahmeregelungen bei der Abgeltungsteuer zu äußern: In Bezug auf den Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Gesellschafterfremdfinanzierungen wegen einer mindestens 10%igen Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist gegen das BFH-Urteil vom 29.04.2014 (AZ: VIII R 23/13) Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht erhoben worden.

Anhängige Verfassungsbeschwerde beim BVerfG (AZ: 2 BvR 2325/14)

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

11 | Kein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten bei Günstigerprüfung |

Autorin: Stephanie Schadenfroh, München

Hintergrund	Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden die generell abgeltungsteuerpflichtigen Kapitaleinkünfte den Einkünften i. S. d. § 2 EStG zugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen, falls dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer einschließlich Zuschlagsteuer führt (Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG). Der BFH hatte nun zu entscheiden, ob die Verweisung auf die allgemeinen Tarifvorschriften für Kapitaleinkünfte auch dazu führt, dass Werbungskosten über die in § 20 Abs. 9 EStG normierte Grenze von pauschal € 801 hinaus abgezogen werden können.	Ermittlung der Kapitaleinkünfte sei auch im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 20 EStG vorzunehmen; dies schließe das in § 20 Abs. 9 EStG normierte Verbot des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten mit ein. Der Abzug blieb im Urteilsfall damit auf den Sparer-Pauschbetrag i.H.v. € 801 beschränkt.
Urteilsfall	Im Streitfall hatte die Klägerin für 2009 neben Renteneinkünften auch Einnahmen aus Kapitalvermögen i.H.v. € 30.238 erklärt. Mit der Verwaltung ihres Vermögens war ein Treuhänder beauftragt. Für die Betreuung durch den Treuhänder machte sie Aufwendungen i.H.v. € 10.647 geltend. Das Finanzamt berücksichtigte davon für die allgemeine Betreuung einen Teilbetrag von € 3.549 als außergewöhnliche Belastung. Die Treuhandvergütung i. H. v. € 7.098 berücksichtigte das Finanzamt lediglich mit dem sog. Sparer-Pauschbetrag (€ 801). Der individuelle Steuersatz der Klägerin lag weit unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Der gerichtlich geltend gemachten Forderung nach Abzug der gesamten Werbungskosten i.H.v. € 7.375 (nicht berücksichtigte Treuhandvergütung und Steuerberatungskosten für die Kapitaleinkünfte i.H.v. € 277) gab das Finanzgericht statt.	Nach Auffassung des BFH halten sowohl die Günstigerprüfung als auch das Werbungskostenabzugsverbot verfassungsrechtlichen Anforderungen stand. Die Günstigerprüfung ist vornehmlich als Billigkeitsmaßnahme zu verstehen, mit der Steuerpflichtige, deren individueller Einkommensteuersatz unter 25 % liegt, eine weitere Begünstigung erfahren. Diese soll aber nicht dazu führen, dass die derart Begünstigten vollumfänglich aus dem System der Abgeltungsteuer ausscheiden. Ob es sich hier um einen atypischen Extremfall handelt, für den eine Billigkeitsmaßnahme nach der Abgabenordnung in Betracht zu ziehen ist, hatte der BFH nicht zu entscheiden. Er wies jedoch darauf hin, dass es keinen Anspruch auf „Meistbegünstigung“ selbst gewählter Gestaltungen gibt.
BFH vom 28.01.2015 (AZ: VIII R 13/13)	Der BFH bestätigte indes die Rechtsauffassung des Finanzamts und hob die vorinstanzliche Entscheidung wieder auf. Die	Der BFH hat dieses Ergebnis in Bezug auf die sog. Günstigerprüfung noch in einem weiteren, gleichzeitig veröffentlichten Urteil bestätigt. Zusätzlich befand der Senat in diesem Urteil, dass das Werbungskostenabzugsverbot gem. § 20 Abs. 9 EStG generell auch dann Anwendung findet, wenn Ausgaben, die nach der Einführung der Abgeltungsteuer 2009 getätigt wurden, mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die bereits vor dem Zeitpunkt der Einführung

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken

BFH vom 02.12.2014 (AZ: VIII R 34/13)

zugeflossen sind. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG beziehe sich nicht auf „zufließende Kapitalerträge“, sondern auf „abfließende Werbungskosten“.

Fazit Diese jüngsten Entscheidungen des BFH zum Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften

sind zuungunsten der Steuerpflichtigen ausgegangen. Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass nach dem 31.12.2008 entstandene Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen – mit Ausnahme der gesetzlich normierten Fälle – nicht mehr abgezogen werden können.

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

1m | Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein im Keller gelegenes häusliches Arbeitszimmer eines Pensionärs | Autorin: Bettina Blößer, Frankfurt a. M.

BFH vom 11.11.2014
(AZ: VIII R 3/12)

Der BFH hat mit Urteil vom 11.11.2014 entschieden, dass Pensionäre mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehen können, auch wenn der Kläger neben diesen Einkünften Versorgungsbezüge als Pensionär bezieht.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte der Kläger nach seiner Pensionierung im März 2007 eine selbständige Tätigkeit als Gutachter aufgenommen. Neben seinen Versorgungsbezügen sowie den Einkünften aus der aktiven Gutachtertätigkeit erzielte er noch geringfügig Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus der Vermietung einer Wohnung. Für seine Tätigkeit nutzte der pensionierte Ingenieur ein im Keller seines privaten Einfamilienhauses gelegenes Arbeitszimmer, das seiner Funktion, seiner baulichen Beschaffenheit, Lage und Ausstattung nach dem Standard eines Wohnraums entsprach. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte der Pensionär die anteiligen Gebäudekosten als auf das Arbeitszimmer entfallende Betriebsausgaben geltend. Den Kostenanteil ermittelte er durch Gegenüberstellung der Fläche des Arbeitszimmers zur Gesamtwohnfläche des Hauses einschließlich der Fläche des „Keller-Arbeitszimmers“.

Das Finanzamt beschränkte den Abzug der Kosten für das häusliche Arbeitszimmer auf den Höchstbetrag von € 1.250, da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers gebildet habe.

FG Niedersachsen
vom 08.11.2011
(AZ: 12 K 264/09)

Das FG Niedersachsen ließ dann zwar den uneingeschränkten Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer zu, weil dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers dar-

stelle. Es gab jedoch der Klage nicht in vollem Umfang statt. Denn neben der Wohnfläche sei auch die gesamte Kellerfläche, nicht nur die Fläche des Arbeitszimmers selbst, bei der Ermittlung des auf das Arbeitszimmer entfallenden Kostenanteils einzurechnen.

Der BFH erkannte nun im Gegensatz zur Vorinstanz den vollen Abzug der vom Kläger geltend gemachten Kosten des häuslichen Arbeitszimmers an. Das sich im Keller befindliche Arbeitszimmer des Pensionärs bilde – nach zutreffender Auffassung des Finanzgerichts – den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit. Nicht in die Gesamtbetrachtung für die Ermittlung des Tätigkeitsschwerpunkts einzubeziehen seien die Versorgungsbezüge, da sie weder durch eine im Veranlagungszeitraum ausgeübte aktive Tätigkeit erzielt würden, noch Teil der Nutzenziehung aus einer vermögensverwaltenden Betätigung seien. Die Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung und aus Kapitalvermögen konnten im Urteilsfall wegen Geringfügigkeit vernachlässigt werden.

Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit

Dagegen ist der BFH dem Urteil des FG Niedersachsen bei der Ermittlung des auf das Arbeitszimmer entfallenden Kostenanteils nicht gefolgt. Dafür sei die Fläche des Arbeitszimmers zu der Gesamtwohnfläche des Hauses einschließlich „Keller-Arbeitszimmer“ ins Verhältnis zu setzen. Maßgebend sei grundsätzlich die Wohnfläche gemäß Wohnflächenverordnung. Hiernach werden nur Wohnflächen, nicht die weiteren Kellerräume als Nebenräume in den Flächenschlüssel einbezogen. Da das Arbeitszimmer des Klägers in die häusliche Sphäre eingebunden und seiner Ausstattung und Einrichtung nach wie ein Wohnraum gestaltet war, stellt es keinen Zubehörraum dar, sondern zählt zur Gesamtwohnfläche.

Nur Einbeziehung des „Keller-Arbeitszimmers“ in Aufteilungsmaßstab

Kontakt:
WPin/StBin
Dr. Elisabeth
Strobl-Haarmann,
Frankfurt a. M.,
elisabeth.strobl-haarmann@wts.de

2a | Elektronische Rechnungen im ZUGFeRD-Datenformat |

Autor: Jens Heidrich, Düsseldorf

Bürokratieentlastung	Vom Bundeskabinett wurden am 11.12.2014 Eckpunkte zur weiteren Entlastung der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie beschlossen. Mit dem vom BMWi entwickelten „Zentrale User Guideline Forum elektronische Rechnung Deutschland“ (ZUGFeRD)-Datenformat steht ein niedrigschwelliges Angebot für den B2B-Bereich zur Verfügung. Die Vorgaben aus dem noch laufenden europäischen Normungsverfahren zur elektronischen Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen und die daraus resultierenden Anforderungen an die Verwaltung müssen bei der Weiterentwicklung von ZUGFeRD Beachtung finden.	genutzt. In diese Datei werden strukturierte XML-Daten eingebunden. So hat man einerseits eine Datei, die immer lesbar und des Weiteren noch zum vollständig automatisierten Import in das vorhandene ERP-System geeignet ist.	
ZUGFeRD-Datenformat	Das ZUGFeRD-Datenformat wurde von Unternehmen aus der Automobilindustrie, dem Einzelhandel, dem Bankensektor, der Software-Industrie sowie dem öffentlichen Sektor erarbeitet. Dabei wird auf Techniken und Bibliotheken zurückgegriffen, die für EDI im Großhandel bereits seit langem genutzt werden. Beim ZUGFeRD-Datenformat wird bei der Übermittlung ein Container mit einer pdf/A3-Datei	Da es sich hierbei um ein hybrides Dokument handelt, stellt sich die Frage, ob die pdf-Datei oder die xml-Datei das Original darstellt. Diese Frage wird durch die Art der Verarbeitung des Dokuments im ERP-System beantwortet, so dass z. B. bei einer manuellen Eingabe der Daten in das ERP-System die pdf-Datei als Original anzusehen ist und beim Einlesen der xml-Datei in das ERP-System diese das Original darstellt.	Original der Rechnung
		In der Praxis kann dieses Datenformat eine Alternative zu den bisherigen Standards im Bereich der elektronischen Rechnungen werden, da es rein theoretisch von jedem Unternehmen ohne großen Aufwand eingesetzt werden und zu einer Prozessoptimierung einhergehend mit erheblichen Kostenreduzierungen führen kann.	Praxishinweis
			Kontakt: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf, karen.moehlenkamp@wtS.de

2b | Bruchteilsgemeinschaft im Umsatzsteuerrecht |

Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

BFH vom 28.08.2014 (AZ: V R 49/13)	Hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung einer Bruchteilsgemeinschaft vertritt die Finanzverwaltung in einigen Detailfragen eine von der Rechtsprechung abweichende Rechtsauffassung (vgl. BMF vom 01.12.2006 und vom 09.05.2008 sowie Abschn. 15.2b Abs. 1 Sätze 6 ff. UStAE i. d. F. ab 02.01.2014). Der BFH hat nunmehr seine ständige Rechtsprechung dahin gehend bestätigt, dass eine Bruchteilsgemeinschaft grundsätzlich nicht als Unternehmer zu qualifizieren sei. Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung einer Bruchteilsgemeinschaft ist auch die bisherige Rechtsprechung (insbesondere BFH vom 01.10.1998, AZ: V R 31/98, EuGH vom 21.04.2005, Rs. C-25/03, und BFH vom 06.10.2005, AZ: V R 40/01) zu beachten. Die Kernaussagen der BFH-Rechtsprechung lassen sich wie folgt zusammenfassen:	→ Eine Bruchteilsgemeinschaft selbst sei grundsätzlich nicht als Unternehmer anzusehen, wenn sie weder eine Gesellschaft ist noch als Gemeinschaft mit eigener (umsatzsteuerrechtlicher) Rechtspersönlichkeit handelt und als solche somit keine unternehmerische Tätigkeit ausübt. Entgegen der Auslegung der Finanzverwaltung begründe allein die unentgeltliche Überlassung eines in Miteigentum erworbenen Gegenstands an die Gemeinschaftler keinen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch. Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuerrechts sind in den strittigen Sachverhalten sodann aber ein oder mehrere Gemeinschaftler.	Bruchteilsgemeinschaft ≠ Unternehmer
		→ Im Falle der gemeinschaftlichen Bestellung durch eine Bruchteilsgemeinschaft seien daher die Miteigentümer und – entgegen der Auffassung der	Gemeinschaftler = Unternehmer
			Bruchteilsgemeinschaft ≠ Leistungsempfänger

Gemeinschafter
= Leistungsempfänger

Veräußerung Mitei-
gentumsanteil ohne
Zwischenerwerb durch
Bruchteilsgemeinschaft

Übertragung Miteigen-
tumsanteil = Lieferung
vs. sonstige Leistung

Finanzverwaltung – gerade nicht die Bruchteilsgemeinschaft als Leistungsempfänger anzusehen.

→ Folglich seien ihnen bei der Anschaffung die Miteigentumsanteile direkt zuzurechnen. Im Fall der Veräußerung eines Miteigentumsanteils wird dieser somit unmittelbar von dem veräußernden Miteigentümer auf den erwerbenden Gemeinschafter übertragen. Ein Zwischenerwerb durch die Bruchteilsgemeinschaft – wie von der Finanzverwaltung angenommen – erfolge nicht.

Offen gelassen hat der BFH die Frage, ob es sich bei dem Miteigentumsanteil um einen Gegenstand handelt und die Übertragung somit als Lieferung anzusehen ist oder ob die Übertragung als sonstige Leistung zu qualifizieren ist.

Es ist nach diesem Urteil fraglich, ob das BMF an seiner Rechtsauffassung, dass die Rechnung an die Bruchteilsgemeinschaft ausgestellt werden könne, auch weiterhin festhalten wird. Zu empfehlen ist daher, dass in den Eingangsrechnungen sämtliche Gemeinschafter als Leistungsempfänger mit vollständigem Namen und Anschrift sowie unter Angabe des Miteigentumsanteils benannt werden.

Zu prüfen ist ferner, ob eine gesonderte Feststellung der Vorsteuerbeträge gem. § 180 Abs. 2 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO beim Erwerb eines Gegenstands durch die Bruchteilsgemeinschaft geboten ist. Es ist zu erwarten, dass das BMF den insoweit geltenden Nichtanwendungserlass vom 09.05.2008 nach dieser neuerlichen Niederlage vor dem BFH aufheben wird.

Praxisinweis
Rechnungsausstellung

Gesonderte und einheitliche Feststellung von Vorsteuerbeträgen

Kontakt:
*RA*in Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,
karen.moehlenkamp@wts.de

2c | Begriff der „festen Niederlassung“ des Empfängers einer Dienstleistung |

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

Begriff der festen
Niederlassung

Obwohl eine präzise Definition einer festen Niederlassung in der unternehmerischen Praxis von signifikanter Bedeutung u. a. zur Bestimmung des umsatzsteuerlichen Leistungsorts sowie im Rahmen des Besteuerungsverfahrens ist, ist diese de facto aktuell weder im nationalen deutschen Umsatzsteuerrecht noch im Unionsrecht verankert.

Art. 11 MwStVO

Zwar enthält Art. 11 MwStVO 282/2011 seit dem Jahr 2011 eine Kodifizierung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung zur festen Niederlassung, jedoch sind in die maßgeblichen Formulierungen keine über die bisherige einzelfallbezogene Rechtsprechung des EuGH hinausgehenden generellen Überlegungen eingegangen. Dies führt dazu, dass sich zwar auf Basis der ständigen EuGH-Rechtsprechung mit der Notwendigkeit der Existenz von personellen und materiellen Ressourcen wesentliche Anknüpfungskriterien zur Bestimmung einer festen Niederlassung herausgebildet haben. Nicht final geklärt ist jedoch, inwieweit diese Ausstattungsmerkmale der festen Niederlassung zumindest teilweise selbst zuzurechnen sein müssen oder ob das bloße Vorhandensein fremder (d. h. ausgelagerter) Sach- und Personalmittel ausreichend ist,

wenn diese von der festen Niederlassung längerfristig genutzt werden können.

Der EuGH hat in diesem Zusammenhang in der Rs. Welmory jüngst erneut entschieden, dass eine feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweisen und die strukturelle Ausstattung mit Sach- und Personalmitteln es ermöglichen muss, die jeweiligen Umsätze lokal zu erbringen oder zu verwenden. Möglicherweise ist das EuGH-Urteil sogar so zu verstehen, dass es ausreicht, dass Sachmittel ausschließlich von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden; der Dritte könne ggf. auch der Leistende sein, dessen Dienstleistungen zu beurteilen sind. Dies könnte im Urteilsfall auch dann gelten, wenn das konkrete Geschäftsmodell keine eigenen Personalmittel erfordere. Allerdings hob der EuGH auch hervor, dass der Umstand, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten der beiden durch einen Kooperationsvertrag verbundenen Gesellschaften eine ökonomische Einheit darstellen und dass ihre Ergebnisse im Wesentlichen Verbrauchern in Polen zugute kommen, für die Beurteilung der Frage, ob die zypriische Gesellschaft über eine feste Niederlassung in Polen verfügt, ohne Belang sei.

EuGH vom 16.10.2014
(Rs. C-605/12)

Notwendigkeit eigener
Sach- und Personal-
mittel?

FG Münster
vom 05.09.2013
(AZ: 5 K 1768/10 U)

Eine weitergehende Prüfung oder allgemeine Aussagen bezüglich der Anforderungen an die Ausstattung einer festen Niederlassung in Abhängigkeit des Geschäftsmodells hat der EuGH jedoch nicht getroffen. Hieraus resultieren – wie z. B. anhand einer aktuelleren Entscheidung des FG Münster zur Qualifikation eines Windrads als feste Niederlassung (die keine Personalmittel aufweist) deutlich wird – dann erhebliche Qualifikationskonflikte, wenn zwar die grundsätzlichen Anforderungsmerkmale an eine feste Niederlassung nicht erfüllt sind, diese aber auch für das vorliegende Geschäftsmodell in dieser Form nicht erforderlich sind bzw. wären.

Vor diesem Hintergrund müssen die Anforderungen an eine feste Niederlassung in Abhängigkeit unterschiedlichster Geschäftsmodelle individuell beurteilt werden. Eine statische Anknüpfung an universell anwendbare Kriterien zur Bestimmung einer festen Niederlassung führt beispielsweise hinsichtlich Handelsvertretern, Serverfarmen oder auch Windrädern und Förderplattformen aktuell regelmäßig zu Auseinandersetzungen mit der deutschen Finanzverwaltung – soweit der Steuerpflichtige in diesem Fall nicht von der Existenz einer festen Niederlassung ausgeht und somit in Deutschland keinen Anknüpfungspunkt der Besteuerung annimmt.

Fazit

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

2d | Unentgeltlichkeit bei kostenlos ausgeführten Leistungen gegen Vorlage eines zuvor in Umlauf gegebenen Gutscheins | Autor: RA Anton A. Appel, München

BFH vom 19.11.2014
(AZ: V R 55/13)

Der BFH hat mit Urteil vom 19.11.2014 klargestellt, dass in der Regel kein entgeltlicher Leistungsaustausch vorliegt, wenn ein Unternehmer einen Gutschein in Umlauf gibt, der dessen Besitzer berechtigt, eine Leistung des Unternehmers kostenlos in Anspruch zu nehmen.

Dem widerspricht der BFH und stellt klar, dass die Klägerin durch die Freimünzung keine entgeltliche Leistung erbringt. Die Einlösung des Gutscheins stelle kein Entgelt für die Zuwendung der Spielmöglichkeit und der Gewinnchance dar. Der Vorgang erschöpfe sich wirtschaftlich vielmehr darin, dass der Kunde „umsonst“ spielen darf. Insofern liege keine entgeltliche Leistung vor.

Keine entgeltliche Leistung

Urteilsfall

Die Klägerin des zugrundeliegenden Verfahrens ist Spielhallenbetreiberin. Zur Kundengewinnung gibt sie Werbegutscheine aus. Bei Einlösung der Gutscheine wird ein Geldspielautomat durch einen Mitarbeiter der Klägerin in Höhe des eingelösten Gutscheinbetrags durch den Einwurf von Geldmünzen freigeschaltet („Freimünzung“), so dass der Gutscheininhaber in Höhe dieses Betrags an dem Geldspielautomat um Geldgewinne spielen kann. Die streitgegenständliche Frage in dem zugrundeliegenden Verfahren war insbesondere, ob die Umsätze aus den eingelösten Gutscheinen steuerpflichtig sind.

Richtigerweise stellt der BFH klar, dass im vorliegenden Fall die Einlösung des Gutscheins kein Entgelt für eine Leistung darstellt, da die Ausgabe des Gutscheins unabhängig von einer bestehenden Leistungsbeziehung zum Gutscheinempfänger erfolgt.

Fazit

Es ist jedoch zu beachten, dass sich eine andere rechtliche Bewertung ergibt, wenn bereits die Ausgabe des Gutscheins Teil eines Leistungsaustauschs ist. Das gilt insbesondere auch in den Fällen, in denen Gutscheine im Rahmen von sog. Payback-Programmen ausgegeben werden. Die Ausgabe von Gutscheinen kann komplexe umsatzsteuerrechtliche Anforderungen nach sich ziehen. Insofern empfehlen wir ein besonderes Augenmerk auf die umsatzsteuerrechtliche Handhabung von Sachverhalten zu legen, bei denen Gutscheine ausgegeben oder gutscheinähnliche Konditionen zur Kundengewinnung oder Kundenbindung gewährt werden.

Praxishinweis

FG Nürnberg
vom 29.10.2013
(AZ: 2 K 755/11)

Das FG Nürnberg ist in dem vorinstanzlichen Verfahren davon ausgegangen, dass zwischen der Klägerin und den Kunden bei Einlösung eines Gutscheins ein entgeltlicher Leistungsaustausch vorliege. Der Gutscheininhaber habe den Gutscheinbetrag verwendet, um Spieleinsätze zu tätigen und dadurch Spielmöglichkeit und Gewinnchance zu erhalten. Die Klägerin erbringe in den „Gutscheinfällen“ eine umsatzsteuerbare sonstige Leistung gegen Entgelt.

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

2e | Erweiterung der Nichtbeanstandungsregelung bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung bestimmter Metalle |

Autorin: StBin Ute Spohrer, München

Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens zum 01.10.2014 (KroatienÄndG)	Seit dem 01.10.2014 (Kroatienänderungsgesetz) umfasst der Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG auch die steuerpflichtigen Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets, die in der Anlage 4 des UStG aufgelistet sind (vgl. WTS Journal 03/2014).	Verfahren betroffen waren, ist dies ab dem 01.01.2015 nicht mehr der Fall. → Zudem ist die Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger davon abhängig, dass die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens € 5.000 beträgt.	Einführung der Betragsgrenze von € 5.000
BMF vom 26.09.2014 und vom 05.12.2014	Bei Lieferungen im obigen Sinne, die nach dem 30.09.2014 und vor dem 01.07.2015 ausgeführt werden, dürfen die Vertragspartner einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgehen; vorausgesetzt, dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird. Gleiches gilt in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts nach dem 30.09.2014 und vor dem 01.07.2015 vereinnahmt wird und die Leistung erst nach der Vereinnahmung des Entgelts oder von Teilen des Entgelts ausgeführt wird.	Um Umstellungsschwierigkeiten für die betroffenen Unternehmer zu vermeiden, erweitert die Finanzverwaltung zum einen die bis zum 30.06.2015 geltende Nichtbeanstandungsregelung um die vorgenannten Fälle. Ferner wird es nicht beanstandet, wenn bei Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets, die nach dem 31.12.2014 und vor dem 01.07.2015 ausgeführt werden, die Vertragspartner einvernehmlich die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Basis der Rechtslage bis zum 31.12.2014 (KroatienAnpG) angewendet haben, obwohl unter Berücksichtigung der Neufassung des § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG sowie der Anlage 4 des UStG (ZollkodexAnpG) der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre. Entsprechende Anwendung findet diese Regelung auch in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts nach dem 31.12.2014 und vor dem 01.07.2015 vereinnahmt und die Leistung erst nach der Vereinnahmung des Entgelts oder von Teilen des Entgelts ausgeführt wird.	BMF vom 22.01.2015
Nichtbeanstandungsregelung			Erweiterung der Übergangsregelung
Neuregelung durch das ZollkodexAnpG zum 01.01.2015	Durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz wurde mit Wirkung zum 01.01.2015 der Anwendungsbereich der Anlage 4 des UStG eingeschränkt und eine Betragsgrenze von € 5.000 in § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG eingeführt:		
Ausdünnung der Anlage 4 zum UStG	→ Während nach der bis zum 31.12.2014 geltenden Fassung der Anlage 4 Selen und Gold sowie Draht, Stangen, Bänder, Folien, Bleche und andere flachgewalzte Erzeugnisse und Profile aus unedlen Metallen noch vom Reverse-Charge-		
			Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de

2f | Klarstellung zur Nichtbeanstandungsregelung bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen |

Autorin: StBin Ute Spohrer, München

Rechtslage bis zum 14.02.2014	Wir haben bereits mehrfach über die Rechtsänderungen bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen berichtet (vgl. zuletzt WTS Journal 04/2014). Diese lassen sich wie folgt zusammenfassen: → Bis zum 14.02.2014 war die Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Bauleistungen lt. Auffassung der Finanzverwaltung davon abhängig, dass der Leistungsemp-	fänger ein Unternehmer ist, der selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt und mithin selbst als sog. Bauleistender anzusehen war. → Durch die Entscheidung des BFH vom 22.08.2013 (AZ: V R 37/10) änderte sich diese Rechtslage zumindest für den Zeitraum vom 15.02.2014 (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils) bis zum 30.09.2014 (Inkrafttreten der Änderung des UStG) dahingehend, dass	Rechtslage vom 15.02.2014 bis zum 30.09.2014
-------------------------------	---	---	--

Rechtslage ab dem 01.10.2014	der Leistungsempfänger nur noch dann zum Steuerschuldner wurde, wenn er die bezogene Bauleistung selbst zur Erbringung einer derartigen Bauleistung verwendete. → Für Umsätze, die nach dem 30.09.2014 erbracht werden, findet die Neuregelung aufgrund des sog. Kroatienänderungsgesetzes Anwendung. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist nun wieder davon abhängig, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt.	begonnen wurde, die aber erst nach dem 14.02.2014 beendet wurden.	Klarstellung der Nichtbeanstandungsregelung
BMF vom 05.02.2014 und 08.05.2014	Allerdings lies die Finanzverwaltung die Anwendung des BFH-Urteils in allen offenen Fällen zu. Damit konnte der Leistende für eine Bauleistung, die er vor dem 14.02.2014 unter Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ausgeführt hatte, selbst wieder zum Steuerschuldner werden. Mit einer einvernehmlichen Entscheidung des Leistenden und des Leistungsempfängers, dass sie auch nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens beibehalten, konnte dies jedoch umgangen werden. Diese Nichtbeanstandungsregelung wendet die Finanzverwaltung auch bei Bauleistungen an, mit deren Ausführung vor dem 15.02.2014	Mit einem neuerlichen BMF-Schreiben vom 04.02.2015 stellt die Finanzverwaltung klar, dass diese Nichtbeanstandungsregelung auch für eine Bauleistung gilt, mit der vor dem 15.02.2014 begonnen, die aber erst nach dem 30.09.2014 abgeschlossen wurde, und für die der Leistende die Steuer unter Anwendung der ab dem 01.10.2014 geltenden Rechtslage schulden würde, weil der Leistungsempfänger nicht nachhaltig Bauleistungen erbringt. Damit kann der Leistende in derartigen Fällen weiterhin ohne Ausweis von Umsatzsteuer und unter Hinweis auf die „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ abrechnen. Es empfiehlt sich jedoch zur Erläuterung folgenden Hinweis in der Rechnung aufzunehmen: „Leister der Unternehmer und Leistungsempfänger gehen einvernehmlich davon aus, dass der Leistungsempfänger in Anwendung der bis zum 14.02.2014 geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschn. 13b.3 und 13b.8 UStAE als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG auch Steuerschuldner ist.“	Praxishinweis
Nichtbeanstandungsregelung			Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wtS.de

3a | Verlust der Steuervergünstigung bei Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

BFH vom 17.12.2014 (AZ: II R 24/13)	In einem Urteil vom 17.12.2014 beschaffte sich der BFH mit dem Verlust der Steuervergünstigung gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG bei der Anteilsübertragung auf eine Kapitalgesellschaft.	am Gesellschaftsvermögen und dessen Fortbestand bei der erwerbenden Gesamthand an.	Doppelstöckige Gesamthand
Unmittelbare dingliche Mitberechtigung erforderlich	Verringert sich der Anteil eines Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem (zunächst nach § 6 GrEStG steuerbefreiten) Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand, ist die Grunderwerbsteuer auf den ursprünglichen Vorgang nachträglich zu erheben, § 6 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG. § 6 GrEStG knüpft insoweit an die die Gesamthand kennzeichnende unmittelbare dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder	Bei einer doppelstöckigen Gesamthand (bei der eine Gesamthand unmittelbar an einer anderen beteiligt ist) ist nicht die Gesamthand als solche grunderwerbsteuerliches Zurechnungsobjekt, sondern ein Rückgriff auf die am Vermögen der Gesamthand Beteiligten geboten. Werden – wie im Urteilsfall – deren Anteile an der Obergesellschaft (Gesamthand, die an der erwerbenden Gesamthand beteiligt ist) durch Umwandlung oder rechtsgeschäftlich auf eine Kapitalgesellschaft übertragen, stelle dies eine Verringerung der Anteile im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG dar.	
BFH vom 29.02.2012 (AZ: II R 57/09)			

Eine Beteiligung des übertragenden Gesamthänders an der erwerbenden Kapitalgesellschaft in entsprechender Höhe ändere hieran nichts. Durch die Übertragung handele es sich nur mehr um eine wirtschaftliche Beteiligung an dem Gesamthandsvermögen. Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sei nicht dinglich an einem zum Vermögen der

Personengesellschaft gehörenden Grundstück mitberechtigt. Die seitens des BFH im Rahmen des Tatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG im Bereich mittelbarer Gesellschafterstrukturen judizierte Transparenz von Kapitalgesellschaften sei auf die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG beschränkt und nicht auf § 6 GrEStG übertragbar.

BFH vom 24.04.2013
(AZ: II R 17/10)

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

3b | Anteilsvereinigung bei Erwerb eines eigenen Anteils durch eine GmbH |

Autorin: RAin Monika Kirsch-Waltinger, München

BFH vom 20.01.2015
(AZ: II R 8/13)

Der einzige verbleibende Gesellschafter einer grundbesitzenden GmbH verwirklicht den Tatbestand einer Anteilsvereinigung i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auch dann, wenn er nicht selbst, sondern die GmbH den Geschäftsanteil des anderen Gesellschafters kauft.

auf Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft und sei darauf gerichtet, dass der verbleibende Gesellschafter eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück erwirbt.

Urteilsfall

Im Streitfall übertrug ein Gesellschafter einer grundbesitzenden GmbH, an der er und der Kläger beteiligt waren, seinen GmbH-Geschäftsanteil an die GmbH mit der Folge, dass der Kläger als einziger Gesellschafter der GmbH verblieb. In einem späteren Aufhebungsvertrag wurde der Kaufvertrag rückgängig gemacht.

Zwar könne eine GmbH zivilrechtlich eigene Anteile halten (§ 33 Abs. 2 und 3 GmbH). Dies ändere aber nichts daran, dass sie begrifflich keine von ihr selbst verschiedene Person sein kann. Entscheidend sei, dass der Gesellschafter, der ohne Berücksichtigung der bei der Gesellschaft liegenden eigenen Anteile mindestens 95 % an einer Kapitalgesellschaft hält, das Vermögen dieser Gesellschaft in gleicher Weise beherrscht, wie der Gesellschafter, dessen Gesellschaft keine eigenen Anteile hält.

Beherrschung des Vermögens durch den Gesellschafter unabhängig von eigenen Anteilen

Anteilserwerb durch die Gesellschaft kann Anteilsvereinigung bewirken

Nach Auffassung des BFH verwirklicht der einzige verbleibende Gesellschafter einer grundbesitzenden GmbH den Tatbestand einer Anteilsvereinigung i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auch dann, wenn nicht er selbst, sondern die GmbH den Geschäftsanteil des anderen Gesellschafters kauft (gleiches gilt entsprechend auch im Rahmen des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG bei der Anteilsübertragung). Der Kaufvertrag begründe in diesem Fall den Anspruch

Eine Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG wegen der Rückabwicklung des Kaufvertrages scheiterte vorliegend mangels ordnungsgemäßer Anzeige an der Änderungssperre des § 16 Abs. 5 GrEStG.

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

3c | Grunderwerbsteuerpflichtiger Gesellschafterwechsel nach vorausgegangenem Grundstückserwerb vom Gesellschafter | Autoren: StB Christian Vogt und RA/StB Till Reinfeld, beide Düsseldorf

Urteilsfall
BFH vom 17.12.2014
(AZ: II R 2/13)

Im vorliegend verkürzt dargestellten Streitfall wurde ein Grundstück zunächst von dem Gesellschafter auf seine Personengesellschaft übertragen. Anschließend änderte sich der Gesellschafterbestand der Personengesellschaft zu mindestens 95 %.

Überträgt ein Gesellschafter seiner Personengesellschaft ein in seinem Alleineigentum stehendes Grundstück, wird der Vorgang gem. § 5 Abs. 2 GrEStG in der Höhe steuerbefreit, in welcher der Gesellschafter am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Vermindert sich nach der Übertragung

Steuerbefreiung und rückwirkende Versagung nach § 5 GrEStG

des Grundstücks innerhalb von fünf Jahren die Beteiligungsquote des Gesellschafters, so wird die zuvor beschriebene Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 3 GrEStG entsprechend der verminderten Beteiligungsquote rückwirkend nicht mehr gewährt.

Satz 3 GrEStG die Anrechnung der Bemessungsgrundlage für die Grundstücksübertragung mit dem entsprechenden Betrag auf die Bemessungsgrundlage der Übertragung der Anteile am Vermögen der Personengesellschaft vorgesehen.

Grundsätzlich zusätzliche Besteuerung gem. § 1 Abs. 2a GrEStG

Beträgt in diesen Fällen die übertragene Beteiligungsquote mindestens 95 %, wird neben der rückwirkenden Besteuerung der ursprünglichen Übertragung des Grundstücks auch ein weiterer Vorgang gem. § 1 Abs. 2a GrEStG wegen der Änderung des Gesellschafterbestands verwirklicht, der grundsätzlich der Grunderwerbsteuer unterliegt. Um diese doppelte Belastung zu vermeiden, ist in § 1 Abs. 2a

Der BFH entschied nun, dass diese Anrechnung unabhängig davon zu erfolgen hat, ob die Grunderwerbsteuer für die Grundstücksübertragung im ersten Schritt auch tatsächlich festgesetzt und erhoben wurde. Es kommt vielmehr allein darauf an, ob die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die rückwirkende Versagung der Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 3 GrEStG auch tatsächlich vorliegen.

Anrechnung unabhängig von Festsetzung und Erhebung der Steuer im ersten Schritt

Anrechnung gem. § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG

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

4 | EuGH-Vorlage zur Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens und einem mit ausländischer Erbschaftsteuer belasteten Vorerwerb | Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München

Steuerermäßigung gem. § 27 ErbStG

Um eine übermäßige erbschaftsteuerliche Belastung des Familienvermögens zu vermeiden, ermäßigt sich die Erbschaftsteuer für den jeweils letzten Erwerb, wenn das Vermögen mehrfach innerhalb von 10 Jahren auf Personen der Steuerklasse I übergegangen ist. Nach ihrem Wortlaut ist die Ermäßigungsvorschrift allerdings nur anwendbar, wenn für den Vorerwerb in Deutschland Erbschaftsteuer erhoben wurde.

Mutter. Diese war Rechtsnachfolgerin ihrer vorverstorbenen Tochter. Mutter und Tochter hatten zum Zeitpunkt des Ablebens der Tochter ihren Wohnsitz in Österreich. Für den letztgenannten Erwerb wurde in Österreich Erbschaftsteuer festgesetzt. In der Steuererklärung betreffend den Erwerb von seiner Mutter beantragte der Kläger im Hinblick auf die österreichische Erbschaftsteuer eine Steuerermäßigung, die das Finanzamt ablehnte. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Anwendungsbereich der Vorschrift

Für eine im EU-/EWR-Raum erhobene Steuer auf den Vorerwerb wird der enge Wortlaut der Ermäßigungsvorschrift im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit zu sehen sein: Bei einer beschränkten Steuerpflicht des Vorerwerbs im EU-/EWR-Ausland könnte eine entsprechende Anwendung der Regelung unter Heranziehung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung zur Geltung von Steuervergünstigungsvorschriften bei Auslandsvermögen (vgl. beispielsweise Rechtssache Jäger) in Betracht kommen. Für den Fall einer unbeschränkten Steuerpflicht des Vorerwerbs im EU-/EWR-Ausland ist – nach Vorlage durch den BFH – eine Klärung der Reichweite der Regelung durch den EuGH zu erwarten.

Der BFH hat das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem EuGH u. a. die Frage vorgelegt, ob die Kapitalverkehrsfreiheit der Vorschrift des § 27 ErbStG insofern entgegensteht, als eine Steuerermäßigung ausscheidet, wenn für den Vorerwerb Erbschaftsteuer in einem anderen Mitgliedstaat erhoben wurde.

BFH vom 20.01.2015
(AZ: II R 37/13)

Sachverhalt

Der Vorlagebeschluss des BFH betrifft folgenden Sachverhalt: Der Kläger war Erbe seiner in Deutschland lebenden

Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs könne nach Ansicht der Richter darin liegen, dass sich durch die Versagung der Steuerermäßigung der Wert des Nachlasses mindert, wenn mit ausländischer Erbschaftsteuer belastetes Vermögen Bestandteil dieses Nachlasses ist. Im Fall einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit sei fraglich, ob diese insbesondere vor dem Hintergrund einer Ungleichbehandlung mit einem Vorerwerb von

Beschränkung des Kapitalverkehrs?

Auslandsvermögen unter Beteiligung eines Gebietsansässigen – mit der Folge der Festsetzung von deutscher Steuer auf den Vorerwerb – gerechtfertigt sei. Die Situation des in Deutschland steuerpflichtigen Vorerwerbs von Auslandsvermögen

sei mit der Situation des in Deutschland nicht steuerpflichtigen Vorerwerbs von Auslandsvermögen vergleichbar, wenn für den Vorerwerb Erbschaftsteuer in einem anderen Mitgliedstaat festgesetzt werde.

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

5a | Keine Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers, wenn die Lohnsteuer beim Mitarbeiter verjährt ist | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Haftung des Arbeitgebers
für Lohnsteuer

Hat der Arbeitgeber Lohnsteuern nicht einbehalten oder nicht abgeführt oder keine oder fehlerhafte Lohnsteueranmeldungen abgegeben, kann er vom Betriebsstättenfinanzamt für die nicht einbehaltene bzw. nicht abgeführte Lohnsteuer in Haftung genommen werden. Ein Haftungsbescheid darf nach § 191 Abs. 5 Nr. 1 AO aber nicht mehr ergehen, soweit die Lohnsteuer gegen den Mitarbeiter als Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann.

Streitfall galt dies im Jahr 2012 für die in den Jahren 2006 und 2007 angemeldeten Lohnsteuern des Kalenderjahrs 2006.

Auch der Gesetzgeber hat die Problematik erkannt und durch eine Änderung des § 171 Abs. 15 AO festgelegt, dass auch Außenprüfungen beim Arbeitgeber zu einer Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist beim Mitarbeiter als Schuldner der Lohnsteuer führen. Dies gilt für alle am 30.06.2013 noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen.

Jahressteuergesetz 2013

FG München
vom 28.11.2014
(AZ: 8 K 2038/13)

Das FG München entschied hierzu, dass für die Festsetzung der Steuer gegenüber dem Steuerschuldner und für den Erlass eines Haftungsbescheids gegenüber dem Haftungsschuldner unterschiedliche Verjährungsfristen laufen können. Für den Beginn der Festsetzungsfrist des Lohnsteueranspruchs gegenüber dem Mitarbeiter ist der Zeitpunkt der Abgabe der Lohnsteueranmeldung durch den Arbeitgeber maßgebend. Es ist gleichgültig, ob und wann der Mitarbeiter eine Einkommensteuererklärung abgegeben hat.

Für am 30.06.2013 bereits abgelaufene Festsetzungsfristen gilt jedoch, dass der Arbeitgeber nicht mehr für die Lohnsteuern der Mitarbeiter in Haftung genommen werden kann. Dies betrifft alle Lohnsteueranmeldungszeiträume, für die die Lohnsteuer im Kalenderjahr 2008 angemeldet wurde (i. d. R. Lohnsteuern bis November 2008).

Keine Inanspruchnahme
für Lohnsteuern, die bis
31.12.2008 angemeldet
wurden

Keine Haftungsin-
anspruchnahme, wenn
Steueranspruch verjährt

Durch den Beginn einer Lohnsteuer Außenprüfung wird die Festsetzungsverjährung gegenüber dem Mitarbeiter grundsätzlich nicht gehemmt. Daher kann der Arbeitgeber nicht mehr für die Lohnsteuer in Haftung genommen werden, wenn der Steueranspruch gegenüber dem Mitarbeiter durch Verjährung erloschen ist. Im

Die Verjährung gilt aber nur für Lohnsteuern, für die der Arbeitgeber als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden soll. Hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschaliert (z. B. nach §§ 37b, 40 EStG), ist er selbst Schuldner der Lohnsteuer (vgl. § 40 Abs. 3 EStG). Insoweit wird der Ablauf der Festsetzungsfrist durch eine Lohnsteuer Außenprüfung gehemmt (§ 171 Abs. 4 AO), so dass auch für weiter zurückliegende Zeiträume Lohnsteuern vom Arbeitgeber nachgefordert werden können.

Gilt nicht für pauschale
Lohnsteuer

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

5b | Übernahme von Studiengebühren durch den neuen Arbeitgeber steuerpflichtig | Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., München

Übernahme von Studienkosten kein Arbeitslohn
R 19.7 LStR

Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für ein berufsbegleitendes Studium des Mitarbeiters, führt dies als Weiterbildung im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse nicht zu Arbeitslohn, wenn es sich nicht um die Erstausbildung des Mitarbeiters handelt und durch das Studium die Einsatzfähigkeit des Mitarbeiters im Betrieb erhöht werden soll. Dies gilt unabhängig davon, ob das berufsbegleitende Studium am Arbeitsplatz, in zentralen betrieblichen Einrichtungen oder in außerbetrieblichen Einrichtungen durchgeführt wird. Hat der Arbeitgeber vorab die Übernahme der Studiengebühren schriftlich zugesagt, ist es unschädlich, dass der Mitarbeiter Schuldner der Studiengebühren ist.

Im Regelfall muss der Mitarbeiter dem Arbeitgeber die übernommenen Studienkosten zurückzahlen, wenn er das Unternehmen innerhalb bestimmter Fristen auf eigenen Wunsch verlässt. Oft übernimmt der neue Arbeitgeber diese Rückzahlungsverpflichtung und erstattet dem Mitarbeiter den Betrag. Die Finanzverwaltung hat nun ergänzend zum BMF-Schreiben vom 13.04.2012 klargestellt, dass diese Erstattung steuerpflichtig ist. Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse wird für diese Zahlung nicht anerkannt. Dies gilt sowohl bei sofortiger Übernahme der Rückzahlungsverpflichtung durch den neuen Arbeitgeber als auch bei Übernahme des Rückzahlungsbetrags im Darlehenswege.

Rückzahlungsverpflichtung des Mitarbeiters beim Ausscheiden

FSen Berlin vom
16.01.2015 (Kurzinformation LSt Nr. 1/15)

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

5c | Bewertung von Essensmarken bei Mitarbeitern auf Dienstreise | Autor: RA Andreas Nocken, München

Bewertung von Essensmarken mit dem Sachbezugswert

Unter den Voraussetzungen von R 8.1 Abs. 7 Nr. 4a LStR können Essensmarken und Restaurantschecks wie eine arbeits-tägliche Mahlzeit mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden. Hierzu gehört u. a., dass tatsächlich eine Mahlzeit abgegeben wird, für jede Mahlzeit lediglich eine Essensmarke täglich in Zahlung genommen wird und der Verrechnungswert der Essensmarke maximal € 3,10 über dem amtlichen Sachbezugswert (derzeit € 3,00 für ein Mittagessen) liegt. Die Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist nicht zulässig, da die Mahlzeiten nicht im Betrieb des Arbeitgebers abgegeben werden. Durch eine Zuzahlung in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts durch den Mitarbeiter kann die Versteuerung des geldwerten Vorteils aber vermieden werden.

tätigkeit ausgegeben wurden. In diesen Fällen wurde der tatsächliche Verrechnungswert der Essensmarke als Arbeitslohn angesehen. Der Arbeitgeberzuschuss konnte innerhalb der Dreimonatsfrist allenfalls als Verpflegungszuschuss in Höhe der Verpflegungspauschale steuerfrei bleiben. Nach Ablauf der Dreimonatsfrist lag in Höhe des Arbeitgeberzuschusses zur Essensmarke steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Seit dem 01.01.2015 lässt es die Finanzverwaltung zu, die Essensmarken nach Ablauf der Dreimonatsfrist mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten, wenn die Voraussetzungen von R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR vorliegen. Es entsteht somit nur ein geldwerter Vorteil in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts. Ob die Finanzverwaltung auch eine pauschale Versteuerung dieses Vorteils nach § 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG zulässt, lässt sich dem BMF-Schreiben allerdings nicht entnehmen.

BMF vom 05.01.2015

Essensmarken an Mitarbeiter mit Auswärtstätigkeit

Bislang war die Bewertung mit dem Sachbezugswert nicht möglich, wenn Essensmarken an Mitarbeiter mit einer Auswärtstätigkeit

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

5d | Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung für angestellte Rechtsanwälte als Arbeitslohn | Autor: StB Thomas Mayer, München

FG Berlin-Brandenburg vom 03.06.2014 (AZ: 9 K 9369/12)	Das FG Berlin-Brandenburg entschied, dass die von einer Rechtsanwaltssozietät getragenen Versicherungsbeiträge für Berufshaftpflichtversicherungen ihrer angestellten Rechtsanwälte Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellen.	sicherung, die die Klägerin abgeschlossen habe, verschieden. Die von den Rechtsanwälten abgeschlossenen Versicherungen bezögen sich nur auf deren einzelunternehmerische Tätigkeit als Rechtsanwalt außerhalb der Kanzleimandate. Gegen dieses Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt.	Anhängige Revision (AZ: VI R 58/14)
Urteilsfall	Die Klägerin ist eine aus einem Notar sowie mehreren Rechtsanwälten und Steuerberatern bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Sie übernahm die Beiträge zu Berufshaftpflichtversicherungen, welche angestellte Rechtsanwälte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossen hatten (§ 51 BRAO). Darüber hinaus waren diese angestellten Rechtsanwälte auch in den Versicherungsschutz der Berufshaftpflichtversicherung der Klägerin einbezogen.	Nach einer Entscheidung des FG Hamburg stellen aber die Beiträge einer Rechtsanwalts-GmbH zu ihrer eigenen Berufshaftpflichtversicherung (§ 59j BRAO) für ihre angestellten Anwälte keinen zusätzlichen geldwerten Vorteil dar. Diese Beiträge werden im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers geleistet, da die Rechtsanwalts-GmbH ohne eine eigene Berufshaftpflicht nicht zur Anwaltschaft zugelassen werde. Auch zu dieser Entscheidung ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig.	FG Hamburg vom 04.11.2014 (AZ: 2 K 95/14)
Kein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers	Das Finanzgericht verneinte das überwiegend eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an der Übernahme der Versicherungsbeiträge. Zur Begründung wird auf die als zutreffend erachteten Ausführungen des Finanzamts in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. Danach seien die Objekte der Haftpflichtversicherungen, die die Rechtsanwälte in eigenem Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossen hätten, und der Haftpflichtver-	Gegen Haftungsbescheide, mit denen der Arbeitgeber für übernommene Berufshaftpflichtversicherungsbeiträge in Anspruch genommen wird, sollte Einspruch eingelegt werden und bis zur endgültigen Entscheidung des BFH Ruhen des Verfahrens und ggf. Aussetzung der Vollziehung beantragt werden.	Anhängige Revision (AZ: VI R 74/14)
		Fazit	
		Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de	

6 | Keine Einspruchsbefugnis inländischer Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft gegen Feststellungsbescheid |

Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

FG Niedersachsen vom 22.05.2014 (AZ: 10 K 245/13)	Nach einem Urteil des FG Niedersachsen sind die inländischen Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft nicht befugt, gegen den Feststellungsbescheid Einspruch einzulegen, sofern es sich nicht um eine Frage handelt, die einen Beteiligten persönlich angeht.	Personengesellschaft und Geschäftsführerin hatten ihren Sitz jeweils in den Niederlanden. Das Finanzamt hatte die nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien Einkünfte und den Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft in Höhe von jeweils null festgestellt. Der im Rahmen der Steuererklärung für Zwecke des Progressionsvorbehalts erklärte und auf die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung verteilte Verlust wurde im Bescheid nicht berücksichtigt, da die Personengesellschaft nach Auffassung des Finanzamts nicht gewerblich, sondern nur vermögensverwaltend tätig sei. Der Einspruch der beiden inländischen, nicht
Urteilsfall	Im Streitfall klagten zwei von insgesamt drei Gesellschaftern einer niederländischen Personengesellschaft gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Die dritte Gesellschafterin (und zugleich Geschäftsführerin) war eine niederländische Kapitalgesellschaft.	

Persönliche Betroffenheit
erforderlich

vertretungsberechtigten Gesellschafter wurde mangels Einspruchsbefugnis als unzulässig verworfen.

Das Finanzgericht schloss sich der Auffassung des Finanzamts an und wies die Klage aufgrund fehlender Einspruchsbefugnis der Kläger als unbegründet ab. Eine Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO bestehe für die Kläger nicht, da nur die niederländische Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung berufen gewesen sei. Mangels persönlicher Betroffenheit ergebe sich für die Kläger eine Einspruchsbefugnis auch nicht aus § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO. Im Streitfall sei ausschließlich die Frage zu klären, ob der Verlust der Gesellschaft anzuerkennen und entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen sei. Dies sei keine Frage, die einen Beteiligten persönlich angehe, sondern betreffe alle inländischen Gesellschafter gleichermaßen. Die im Urteilsfall streitige Höhe des Gewinns sowie die Qualifizierung der erzielten Einkünfte seien Merkmale, welche durch die Gesellschaft selbst verwirklicht werden. Auch aus der Tatsache, dass allei-

ne die Kläger als inländische Gesellschafter von den Feststellungen zu den dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften betroffen seien, ließe sich keine Einspruchsbefugnis für die Kläger ableiten. Schließlich ergebe sich auch aus der Anwendung höchstrichterlicher Rechtsprechungsgrundsätze keine andere Beurteilung. Zwar könne gegen einen negativen Feststellungsbescheid auch ein einzelner Gesellschafter Einspruch einlegen. Ein negativer Feststellungsbescheid liege hier aber nicht vor, da der angefochtene Bescheid der Personengesellschaft nicht die gemeinschaftliche Einkunftserzielung abspreche.

Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage ließ das Finanzgericht die Revision zu, welche zwischenzeitlich auch eingelegt wurde.

In ähnlichen Fällen empfiehlt es sich daher für die Praxis, stets auf einen Einspruch auch des Vertretungsberechtigten der Gesellschaft zu achten und die anderen Gesellschafter namentlich zu benennen.

Anhängige Revision
(AZ: I R 42/14)

Praxishinweis

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

DEUTSCHLAND 7a | Inlandsbezug des § 6b EStG verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

EuGH vom 16.04.2015
(Rs. C-591/13)

Der EuGH hat mit Urteil vom 16.04.2015 über eine Vertragsverletzungsklage der Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland entschieden. Danach verstößt § 6b EStG gegen die Niederlassungsfreiheit, weil die darin vorgesehene Stundungsregelung bei Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter (d. h. die Übertragung von stillen Reserven) nur unter der Voraussetzung gewährt wird, dass die angeschafften oder hergestellten (Ersatz-)Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören (§ 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG).

Diese Beschränkung könnte zwar grundsätzlich dadurch gerechtfertigt sein, dass für die einzelnen Mitgliedstaaten die Notwendigkeit bestehe, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu wahren. Der Eingriff gehe jedoch im Fall des § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG und die dadurch bewirkte Sofortbesteuerung über das zur Zielerreichung Erforderliche hinaus. Dem Steuerpflichtigen hätte vielmehr die Wahl gelassen werden können zwischen der sofortigen Zahlung der Steuer und dem Aufschub ihrer Zahlung, ggf. zuzüglich Zinsen entsprechend der anwendbaren nationalen Regelung.

Eingriff zur Wahrung der Besteuerungsbefugnisse unverhältnismäßig

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

§ 6b EStG ermögliche so die Stundung der Steuerschuld, wenn der Gewinn aus der Veräußerung in den Erwerb von Ersatzwirtschaftsgütern reinvestiert wird, die zum Anlagevermögen einer solchen in Deutschland belegenen Betriebsstätte gehören. Hingegen habe die Investition in Anlagevermögen einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte die sofortige Besteuerung zur Folge. Diese Ungleichbehandlung sei zumindest geeignet, eine außerhalb Deutschlands getätigte Investition weniger attraktiv zu machen, so dass hierin eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu sehen sei.

Es bleibt nun abzuwarten, wie der deutsche Gesetzgeber auf diese Entscheidung reagieren wird. In Anbetracht vergleichbarer Fälle der Vergangenheit (z.B. EuGH zur Streubesitzdividende) kann nicht ausgeschlossen werden, dass § 6b EStG vielleicht sogar insgesamt in Frage gestellt werden könnte. Andererseits ist die tatsächliche fiskalische Auswirkung nur schwer abzuschätzen. Insbesondere wenn man unterstellt, dass ein Großteil der Auslandsinvestitionen über ausländische Kapitalgesellschaften und damit – mit Ausnahme der Sonderregelung von § 6b Abs. 10 EStG – ohne Möglichkeit zur § 6b-Übertragung erfolgt, dürfte sich die Auswirkung der Entscheidung relativieren.

Fazit

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

DEUTSCHLAND 7b | Keine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. wegen Sperrwirkung aus

DBA | Autoren: Andreas Riedl, Frankfurt a. M., RA/StB Till Reinfeld, Düsseldorf

BFH vom 17.12.2014
(AZ: I R 23/13)

Mit Urteil vom 17.12.2014 hat der BFH zum Umfang der Sperrwirkung einer dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden DBA-Regelung gegenüber einer Einkünftekorrektur nach nationalem Recht der Vertragsstaaten (hier: § 1 Abs. 1 AStG a.F.) Stellung genommen.

length-Prinzip" derartige Berichtigungen auf Gewinnkorrekturen, die sich auf die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten erstrecken. Für die Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hatte der BFH eine solche Sperrwirkung bereits angenommen (vgl. WTS Journal 01/2013).

Siehe zu diesem Thema auch BFH vom 11.10.2012 (AZ: I R 75/11)

Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person können nach nationalem Recht berichtigt werden, sofern sie durch Bedingungen beeinträchtigt werden, die voneinander unabhängige Dritte nicht vereinbart hätten. Allerdings begrenze das in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA verankerte „dealing-at-arm's-

length-Prinzip" derartige Berichtigungen auf Gewinnkorrekturen, die sich auf die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten erstrecken. Für die Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hatte der BFH eine solche Sperrwirkung bereits angenommen (vgl. WTS Journal 01/2013).

Einkünftekorrektur nur dann möglich, wenn Verrechnungspreis der Höhe nach nicht dem Fremdvergleich standhält

gegenüber Fremdvergleichsgrundsätzen, soweit diese auch – in einem zweistufigen Vorgehen – auf den Grund des Vereinbarten abstellen. Eine Einkünftekorrektur nach nationalem Recht sei nur dann zulässig, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis – wie im vorliegenden Fall der vereinbarte Darlehenszins – seiner Höhe nach dem Fremdvergleich nicht standhalte. Ermöglicht werde indessen nicht die Korrektur einer Abschreibung, die (nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002) auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise unbesichert begeben hat. Insoweit wider-

spricht der BFH einer Grundannahme des BMF-Schreibens vom 29.03.2011.

Das Urteil betrifft die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2007 und ist für § 1 Abs. 1 AStG a.F. ergangen. Die Rechtsgrundsätze sollten aber aufgrund der weiterhin bestehenden Sperrwirkung entsprechender DBA-Regelungen grundsätzlich auch für den heutigen § 1 Abs. 1 AStG gelten. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass für Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen bei Kapitalgesellschaften ab dem Veranlagungszeitraum 2008 die Anwendung von § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG gegenüber der Korrekturvorschrift des § 1 AStG vorrangig ist, soweit § 1 AStG keine weitergehenden Rechtsfolgen vorsieht.

Entscheidung widerspricht BMF vom 29.03.2011

Die festgestellten Rechtsgrundsätze sollten auch für den heutigen § 1 Abs. 1 AStG gelten

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

8 | Änderungsprotokoll zum DBA Norwegen in Kraft getreten |

Autorin: StBin Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf

NORWEGEN

Ratifikationsurkunden ausgetauscht

Am 03.02.2015 ist nunmehr das Änderungsprotokoll zum DBA Norwegen vom 24.06.2013 ratifiziert worden und somit in Kraft getreten (vgl. auch WTS Journal 04/2013 und 05/2014). Das Abkommen ist nun rückwirkend ab dem 01.01.2015 in der neuen Fassung anzuwenden.

Arbeitslohns auf Antrag für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ist nun nicht mehr möglich. Die Anrechnung der Steuern kann grundsätzlich nur noch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erfolgen.

Anwendung ab 01.01.2015

Inhalte

Wie bereits zuvor berichtet, betreffen die Änderungen insbesondere die Ermittlung von Betriebsstättengewinnen (AOA), die Besteuerung von Ruhegehältern sowie den Methodenartikel (subject-to-tax clause).

Allerdings kann sich der Arbeitnehmer aus Billigkeitsgründen gem. § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c EStG auf Antrag beim Finanzamt das Vierfache der voraussichtlich abzuführenden ausländischen Abzugsteuer als Freibetrag auf der Lohnsteuerbescheinigung eintragen lassen, sofern es aufgrund der Anwendung der Anrechnungsmethode im laufenden Kalenderjahr zu einer zeitweiligen Doppelbesteuerung kommt. Dies hat das BMF bereits allgemein klargestellt. Bei Eintragung eines solchen Freibetrags besteht jedoch gem. § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG Steuererklärungs-pflicht für den Arbeitnehmer.

Freibetrag statt Freistellung

BMF vom 12.11.2014

Handlungsbedarf für Arbeitgeber

Aufgrund der Neuerungen ergibt sich Handlungsbedarf insbesondere für Arbeitgeber. Im Hinblick auf Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit findet aufgrund der Änderungen im Methodenartikel seit dem 01.01.2015 nur noch die Anrechnungsmethode Anwendung. Die Freistellung des

Kontakt:
Tax Desk Skandinavien,
StBin Anne-Kathrin
Steinröder, Düsseldorf,
anne-kathrin.stein
roeder@wtS.de

OECD 9a | Entwurf zur BEPS-Maßnahme 10 – Profit Splits | Autor: Kai Schwinger, Frankfurt a. M.

Hintergrund Am 16.12.2014 veröffentlichte die OECD den Entwurf zur Anwendung von „Profit Splits“ im Zusammenhang mit globalen Wertschöpfungsketten zur Maßnahme 10 des BEPS-Aktionsplans.

Entwurf diskutiert Gewinnaufteilungsmethode an Hand von neun Beispielen In diesem Entwurf wird die Anwendung und Anwendbarkeit der Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) anhand von neun Fallbeispielen zur Diskussion gestellt. Bis zur Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie im Jahr 2010 war die Gewinnaufteilungsmethode nur ausnahmsweise anwendbar (method of last resort). In den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien aus dem Jahr 2010 wurde der Gewinnaufteilungsmethode der Ausnahmecharakter genommen. Sie soll v.a. bei untereinander verbundenen Transaktionen und bei der Vergütung von schwer zu bewertenden immateriellen Wirtschaftsgütern fremdvergleichskonforme Ergebnisse liefern.

Erweiterte Anwendbarkeit der Gewinnaufteilungsmethode An der grundsätzlichen Methodenreihenfolge möchte der Entwurf explizit nichts ändern. Aus den Fallbeispielen ergibt sich aber die Intention einer Ausweitung der Gewinnaufteilungsmethode auf Sachverhalte, die bisher unzweifelhaft über einseitige Methoden gelöst worden wären. Prägnante Beispiele sind hierbei die Vergütung von Managementleistungen

(Fallbeispiel 1) und Vertreibern (Fallbeispiel 3), bei denen der Routinecharakter der jeweiligen Funktion in Frage gestellt wird.

Die mit der Gewinnaufteilungsmethode verbundenen Probleme, wie zum Beispiel die Ermittlung des relevanten Gewinns, die zu verwendenden Umlageschlüssel, der zeitliche Zusammenhang zwischen vorangegangenen Kosten (Risiken) und aktuellen Gewinnen oder die Vergütung im Verlustfall werden ohne expliziten Lösungsvorschlag angesprochen.

Insgesamt ist der Entwurf ein weiterer Schritt weg vom transaktionsbezogenen Fremdvergleich hin zur (globalen?) Gewinnaufteilungsmethode. Dies ist kritisch zu sehen, da im Hinblick auf das Country-by-Country Reporting (BEPS-Maßnahme 13) ausreichend Informationen zur Verfügung stünden, um die globale Gewinnaufteilungsmethode zu implementieren, diese aber eigentlich von der OECD abgelehnt wird.

Für weitere Details verweisen wir auf unsere veröffentlichten Kommentare zum Entwurf auf der OECD-Homepage (<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/public-comments-action-10-profit-splits-global-value-chains.htm>).

Tendenz zur globalen Gewinnaufteilungsmethode?

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

OECD 9b | BEPS-Maßnahmen 8, 9 und 10 – mögliche Änderungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch Risikoallokation |

Autoren: Kai Schwinger und Christopher Wutschke, beide Frankfurt a. M.

Hintergrund Am 19.12.2014 veröffentlichte die OECD im Zuge des BEPS-Aktionsplans einen Diskussionsentwurf zu den Maßnahmen 8, 9 und 10, die sich auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes beziehen. Alle drei Maßnahmen haben als Ziel, die konzerninternen Verrechnungspreise angemessen anhand der Wertschöpfungskette festzulegen, um Missbrauch und aggressive Verrechnungspreisgestaltungen zu verhindern. Der Diskussionsentwurf sieht eine Überarbeitung von Kapitel I Abschnitt D zum Thema „Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“ der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie aus dem Jahr 2010 vor.

Das Hauptaugenmerk der überarbeiteten Regelungen liegt auf der Funktions- und Risikoanalyse. Während bis dato die ausgeübten Funktionen die Risikoallokation zu großen Teilen bestimmt haben (und entsprechend die Verrechnungspreise), wird gemäß Diskussionsentwurf zukünftig die Risikozuordnung bzw. das Risikomanagement von zentraler Bedeutung zur Definition von Transaktionen und zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise sein. Neben der Darstellung des gesamten Wertschöpfungsprozesses und der transaktionsrelevanten Risiken ist zukünftig auch zu analysieren, welche Be-

Das Risiko als zentrales Steuerungselement fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise

deutung die Risiken für die Wertschöpfung haben und ob ggf. risikominimierende Funktionen ausgeübt werden. Die Verteilung von einzelnen Risiken auf mehrere Unternehmen durch Risikomanagementaktivitäten schränkt die Möglichkeit der Nutzung von traditionellen transaktionsbezogenen Methoden, die insbesondere für funktionale Gesellschaften mit geringem Risiko (z. B. Auftragsfertiger) verwendet werden, stark ein und kann letztendlich zu einer mit erheblichem Mehraufwand verbundenen Verwendung der Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) führen. Jedenfalls können Transaktionen dem Grunde nach nur abgebildet werden, wenn sich die Routineunternehmen durch eine andere Gestaltung nicht besser stellen können.

Abgrenzung von
konzerninternen
Transaktionen

Um eine untersuchte Transaktion zukünftig klar abgrenzen und definieren zu können, sind die Funktionen und Risiken

zwischen verbundenen Unternehmen und die damit verbundenen Bedingungen zu identifizieren. In den ursprünglichen OECD-Verrechnungspreisrichtlinien wurde bislang auf den Vergleich konzerninterner Transaktionen zu unabhängigen Dritten abgestellt. Zukünftig ist also in erster Linie die Funktions- und Risikoanalyse maßgeblich für die Transaktion und nicht umgekehrt. Dabei ist das vermutete tatsächliche Verhalten zu ergründen, während vertragliche Vereinbarungen nicht mehr ausschlaggebend sind.

Eine Umsetzung des Entwurfs würde neben zusätzlichem Dokumentationsaufwand für Steuerpflichtige auch zu erheblichen Unsicherheiten im Hinblick auf die Zuordnung und Beobachtbarkeit von Risiken führen. Insbesondere ist jedoch zu erwähnen, dass die Wahrung des Fremdvergleichsgrundsatzes in seiner jetzigen Form durch den Diskussionsentwurf fraglich ist.

Fazit

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

International Real Estate Tax Guide

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



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

ÖSTERREICH 10 | Die geplante Steuerreform 2015/2016 in Österreich |

Autor: StB Horst Bergmann, Wien

Zeitlicher Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens

Der Ministerrat der österreichischen Bundesregierung hat am 17.03.2015 die Punktation zur Steuerreform 2015/2016 beschlossen. Die Begutachtung des Gesetzentwurfes ist Anfang Mai 2015 vorgesehen, die Beschlussfassung der Regierungsvorlage dann bis Mitte Juni 2015, damit im Anschluss die Beratungen und Beschlussfassungen im österreichischen Parlament bis Ende Juli 2015 abgeschlossen werden können. Das Inkrafttreten der Steuerreform ist nach den uns vorliegenden Informationen überwiegend für 2016 vorgesehen (Ausnahmen siehe weiter unten).

- Maßnahmen zur Bekämpfung des Steuerbetrugs (rd. € 1,9 Mrd.),
- Erzielung von Einsparungen im Verwaltungsbereich (rd. € 1,1 Mrd.),
- Streichung von Ausnahmen im Steuerrecht,
- Erhöhung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 10 % auf 13 % (ab 01.04.2016),
- Erhöhung von sog. vermögensbezogenen Steuern (rd. € 1,2 Mrd.) sowie
- letztlich die Ankurbelung der Wirtschaft finanziert werden. Einige der Gegenfinanzierungsmaßnahmen sollen bereits noch in diesem Jahr in Kraft gesetzt werden (insbesondere die Kontenabfragemöglichkeit i.Z.m. Abgabeprüfungen soll bereits rückwirkend ab 01.03.2015 wirksam werden).

Geplante Entlastungen

Die geplante Steuerreform 2015/2016 sieht im nächsten Jahr folgende Steuerentlastungen vor: Für lohn- und einkommensteuerpflichtige Personen ein Betrag von insgesamt rund € 4,9 Mrd., für Familien ein Betrag von ca. € 0,1 Mrd. Lediglich ein Volumen von € 0,2 Mrd. soll zur Stärkung des österreichischen Wirtschaftsstandorts reserviert werden.

Das ehrgeizige Ziel – die „größte Entlastung der Zweiten Republik“ – soll vor allem durch eine Senkung des einkommensteuerlichen Eingangsteuersatzes von 36,5 % auf 25 % und die Einziehung dreier zusätzlicher Steuerstufen erreicht werden. Der neue Einkommensteuer-Tarif soll insgesamt sieben Steuersatzstufen aufweisen und wie folgt gestaltet sein.

Der neue Einkommensteuer-Tarif

Gegenfinanzierung

Die geplante Steuerreform 2015/2016 soll vor allem durch

Der neue ESt-Tarif (7 Stufen)

Einkommen-Stufe bis (in €)	Steuersatz
0 – 11.000	0 %
11.001 – 18.000	25 %
18.001 – 31.000	35 %
31.001 – 60.000	42 %
60.001 – 90.000	48 %
90.001 – 1.000.000	50 %
ab 1.000.001*)	55 %

Der bisherige ESt-Tarif (4 Stufen)

Einkommen-Stufe bis (in €)	Steuersatz
0 – 11.000	0 %
11.001 – 25.000	36,50 %
25.001 – 60.000	43,21 %
ab 60.001	50 %

Steuersatzstufen

*) Der erhöhte Einkommensteuersatz für Einkommen von mehr als € 1 Mio. soll befristet auf fünf Jahre gelten.

Entlastungen beim Tarif

Wie bisher bleiben Einkommen bis € 11.000 unverändert steuerfrei. Allerdings soll der 50%ige ESt-Satz im neuen Tarif erst bei einem steuerpflichtigen Einkommen von mehr als € 90.000 einsetzen

zen (im Vergleich zum bisherigen Tarif bei mehr als € 60.000). Der neue Tarif sieht auch vor, dass bei Einkommensanteilen von mehr als € 1 Mio. ein neuer Steuersatz von 55 % – (einstweilen?) auf fünf Jahre

	befristet – eingreifen soll. Im Ergebnis soll jeder Steuerzahler ab 2015 um durchschnittlich € 1.000 entlastet werden.	Die folgenden Maßnahmen dienen der Gegenfinanzierung der geplanten Steuerreform:	Maßnahmen zur Gegenfinanzierung
	Darüber hinaus sind noch folgende Entlastungen vorgesehen:	Derzeit können bestimmte Aufwendungen der privaten Lebensführung, vor allem Ausgaben zur Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung, ferner Ausgaben für die Altersversorgung und für Personenversicherungen etc. als Sonderausgaben – allerdings mit Höchstbeträgen – als Topfsonderausgaben geltend gemacht werden. Für bestehende Verträge soll die Regelung für höchstens fünf Jahre beibehalten werden. Bei Neuverträgen soll es hingegen keine Absetzmöglichkeit mehr geben.	Entfall der „Topfsonderausgaben“
Erhöhung von Absetzbeträgen für Arbeitnehmer	Der bisherige Arbeitnehmerabsetzbetrag soll in den Verkehrsabsetzbetrag integriert und dieser auf € 400 erhöht werden (derzeit € 345). Außerdem ist für geringverdienende Pendler eine Erhöhung des Pendlerzuschlags vorgesehen.		
Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen für Kleinverdiener	Jene Arbeitnehmer, die keine Lohnsteuer bezahlen, sollen ab 2016 eine Steuergutschrift in Höhe von 50 % der jährlichen Sozialversicherungsbeiträge erhalten, maximal € 400. Auch Selbständige und Landwirte, die keine Einkommensteuer zahlen, sollen analog zu den lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmern entlastet werden. Für Pensionisten ist ebenfalls eine 50%ige Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen bis maximal € 110 pro Jahr vorgesehen.	Im Rahmen der Gebäudeabschreibungen soll künftig ein einheitlicher Abschreibungssatz in Höhe von 2,5 % zur Anwendung gelangen. Bisher wurde je nach Nutzungsart der Gebäude differenziert. Die Verteilung von Instandsetzungsaufwendungen wird von zehn Jahren auf fünfzehn Jahre verlängert.	Einheitlicher Abschreibungssatz für Gebäude, Instandsetzungsaufwendungen
Erhöhung des Kinderfreibetrags	Der Kinderfreibetrag pro Kind soll auf € 440 (derzeit € 220) erhöht werden.	Bei Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz wird derzeit ein monatlicher Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Höhe von 1,5 % der Anschaffungskosten versteuert. Nach dem Reformvorschlag sollen künftig Kfz mit einem CO ₂ -Ausstoß von mehr als 120 g/km einem Sachbezug von 2 % der Anschaffungskosten unterliegen. Im Gegenzug sollen privat genutzte Dienstfahrzeuge mit Elektromotor künftig steuerfrei sein.	Änderungen beim Kfz-Sachbezug
Maßnahmen zur Stärkung des Standorts	Die im Rahmen der Steuerreform vorgeschlagenen Maßnahmen zur Ankurbelung der Wirtschaft betreffen → die Erhöhung der Forschungsprämie auf 12 % (derzeit 10 %), → die Erstellung eines KMU-Finanzierungspakets, → die Schaffung einer Möglichkeit zur Schwarmfinanzierung (Crowdfunding), → die Erhöhung der steuerfreien Mitarbeiterbeteiligung von € 1.460 auf € 3.000 pro Jahr für Vorteile aus dem Dienstverhältnis (Preisvorteil für Dienstnehmer im Zusammenhang mit entsprechenden Kapitalbeteiligungsmodellen) und → die Verbesserung der Zuzugsbegünstigung für Wissenschaftler und Forscher. Außerdem sollen ab 2018 die Lohnnebenkosten graduell gesenkt werden, hier ist insbesondere an die Absenkung des Beitrags zum Familienlastenausgleichsfonds gedacht. Allerdings steht diese Maßnahme unter einem Budgetvorbehalt.	Die Immobilienertragsteuer, die bei Übertragungen (z. B. Verkauf) von Grundstücken anfällt, soll auf 30 % (derzeit 25 %) erhöht werden. Geplant ist auch die Ausweitung der Bemessungsgrundlage bei bestimmten Grundstückstransaktionen. Der Inflationsabschlag soll künftig entfallen. Durch die geplante Steuerreform soll auch die Kapitalertragsteuer auf 27,5 % (derzeit 25 %) angehoben werden. Davon betroffen sollen alle Kapitalerträge (z. B. Dividenden, Zinsen, Zuwendungen aus Stiftungen) und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften (z. B. realisierte Kursgewinne, Tilgungsgewinne, Einkünfte aus bestimmten Derivaten) mit Ausnahme	Erhöhung der Immobilienertragsteuer Erhöhung der Kapitalertragsteuer

von Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (vor allem Zinsen aus Sparverträgen und Girokonten) sein. Auch die Wegzugsbesteuerung im Fall einer Änderung der steuerlichen Ansässigkeit bzw. bei konzernweiten Arbeitnehmerentsendungen wird davon betroffen sein. Bei Familienunternehmen erhöht sich dadurch die Gesamtsteuerbelastung von ausgeschütteten Gewinnen aus einer Kapitalgesellschaft (nach Abzug der 25%igen Körperschaftsteuer) auf 45,625 % (derzeit 43,75 %).

Einführung einer Verlustverrechnungsbremse

Bei Beteiligungen an Personengesellschaften soll nach dem Vorbild des deutschen Steuerrechts eine Verlustverrechnungsbremse dergestalt eingeführt werden, dass bei den kapitalistischen Personengesellschaften die Verlustzuweisung auf die Höhe der Einlage begrenzt werden soll.

Änderung der GrEST-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Übertragungen von Immobilien

Für Übertragungen von Immobilien im Familienverband (insbesondere durch Schenkung und Erbschaft) soll die Grunderwerbsteuer künftig vom Verkehrswert berechnet werden (der bisherige dreifache Einheitswert soll nicht mehr anwendbar sein). Außerdem soll für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ein Stufentarif anwendbar sein:

Bemessungsgrundlage (Verkehrswert) in €	Steuersatz
0 bis 250.000	0,50%
250.001 bis 400.000	2,00%
ab 400.001	3,50%

Anhebung des GrEST-Freibetrages

Bei Übertragungen von Immobilien im Rahmen von Unternehmen soll der Freibetrag auf € 900.000 (derzeit € 365.000) angehoben werden.

Sonstige Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung

In diesen Bereich fallen vor allem geplante Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung im Zusammenhang mit Abgaben und auch solche zur Bekämpfung eines Sozialbetruges. Solche Maßnahmen sind unter anderem:

- Die Einführung einer Registrierkassenpflicht für Bargeschäfte ab einem Nettoumsatz von € 15.000 verbunden mit einer Belegerteilungspflicht für jeden Geschäftsfall.
- Verpflichtende Bankauskünfte im Zusammenhang mit Abgabenprüfungen: Aus Anlass einer abgabenbehördlichen Prüfung (vor allem Betriebsprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung, Lohnsteuerprüfung) sollen die bestehenden Kontenverbindungen der Abgabepflichtigen – einschließlich der Konten, über die sie verfügungsberechtigt sind – abgefragt werden können. Für einen effizienten Vollzug dieser Maßnahme (im Hinblick auf die steuerliche Verwertung der abgefragten Daten) soll ein zentrales Kontenregister oder vergleichbare Maßnahmen geschaffen werden. Das Bankgeheimnis soll entfallen. Die Möglichkeit der Selbstanzeige soll davon aber nicht betroffen sein. Als Begleitmaßnahmen sollen Banken befristet zur Mitteilung höherer Kapitalabflüsse (Barabhebungen, Verschiebungen ins Ausland) verpflichtet werden. Die Mitteilung soll jährlich im Nachhinein erfolgen und erstmals im Jahr 2016 für den Zeitraum – und somit rückwirkend! – vom 15.03.2015 bis 31.12.2015 vorgesehen werden.
- Bekämpfung von Sozialbetrug und von Scheinrechnungen, vor allem in der Baubranche: Zur Aufdeckung von Scheinfirmen und Zurückdrängung des sogenannten Anmeldekaufs sind die Verwertung von Ergebnissen strukturierter Datenanalysen der Gebietskrankenkassen sowie eine verbesserte Zusammenarbeit von Behörden durch Schaffung eines Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes geplant. Die Reform sieht auch Maßnahmen zur Bekämpfung von Scheinrechnungen im Baubereich vor, z. B. soll ein Barzahlungsverbot (mit Ausnahmen für Kleinstbeträge) im B2B-Bereich geschaffen werden.

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

1 | Die EU-Erbrechtsverordnung (EuErbVO) kommt – was ist zu beachten? |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund Im Sommer 2012 ist die Verordnung (EU) Nr. 650/2012 über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines europäischen Nachlasszeugnisses – kurz EuErbVO – in Kraft getreten. Sie regelt unter anderem, welches Erbrecht auf einen Erbfall Anwendung findet und weicht hierbei vom bisherigen Verständnis des deutschen internationalen Erbrechts ab. Dies kann bei Erbfällen mit Auslandsbezug – nicht zuletzt auch für deutsche Staatsangehörige – erhebliche Auswirkungen haben. Aufgrund einer Übergangsregelung findet sie erst auf nach dem 16.08.2015 eintretende Erbfälle Anwendung. Als europäisches Gesetzesrecht wirkt die EuErbVO unmittelbar und bedarf keiner weiteren Umsetzung in nationales Recht.

Was die EuErbVO regelt Die EuErbVO bestimmt zunächst, welches Erbrecht auf einen Erbfall Anwendung findet und erklärt die Gerichte der entsprechenden Jurisdiktion für zuständig. Anders als bisher hierzulande und in weiteren, durch den römischen Rechtskreis geprägten kontinentaleuropäischen Ländern bestimmt nach der EuErbVO nicht die Staatsangehörigkeit des Erblassers, sondern dessen letzter gewöhnlicher Aufenthalt das anzuwendende Erbrecht. Eine Rechtswahl zugunsten des Heimatrechts ist zulässig. Daneben sind Regelungen zur gegenseitigen Anerkennung öffentlicher Urkunden in Erbsachen enthalten. Schließlich soll ein europäisches Nachlasszeugnis dabei helfen, den Nachweis der Legitimation für den oder die Erben im Ausland zu erleichtern.

Was die EuErbVO nicht regelt Nicht geregelt durch die EuErbVO werden die materiellen Erbrechte der teilnehmenden Staaten und auch nicht die nationalen

Erbschaftsteuerrechte. Auch gilt die EuErbVO nicht für lebzeitige Übertragungen. Ferner bleiben andere Rechtsgebiete, wie beispielsweise das Güter- oder Gesellschaftsrecht, unberührt. Da insbesondere die letztgenannten Rechtsgebiete häufig in Wechselwirkung mit den nationalen Erbrechten stehen, kann sich zusätzlicher Planungsbedarf ergeben, wenn sich das anzuwendende Erbrecht aufgrund der EuErbVO ändert.

Die EuErbVO gilt in allen teilnehmenden Mitgliedstaaten; dies sind alle EU-Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Dänemark, Großbritannien und Irland. In den teilnehmenden Ländern bestimmt sie nicht nur das Verhältnis dieser Länder untereinander, sondern beansprucht Geltung auch im Verhältnis zu Drittstaaten. So werden beispielsweise die Erben eines Deutschen, der in den USA lebte und verstorben ist, nach dem 16.08.2015 vor einem deutschen Gericht nicht erfolgreich die Anwendung deutschen Erbrechts erreichen können, wenn sie sich nicht auf eine entsprechende Rechtswahl des Erblassers berufen können.

Insbesondere Deutsche, die im Ausland leben sowie ausländische Staatsangehörige, die in Deutschland leben, sollten prüfen, ob die gewünschte Rechtsnachfolge auch unter dem Regime der EuErbVO gewährleistet ist. Aber auch schon signifikantes Immobilien- oder Betriebsvermögen im Ausland kann im Einzelfall eine Anpassung oder eine erstmalige Anfertigung letztwilliger Verfügungen und/oder von Gesellschaftsverträgen erforderlich machen. In Zweifelsfällen sollte zudem die Möglichkeit der Rechtswahl zugunsten des Heimatrechts erwogen werden.

Für wen die EuErbVO gilt

Für wen Handlungsbedarf besteht

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

2 | Umsetzung der überarbeiteten EU-Transparenzrichtlinie |

Autor: RA Dr. Thorsten Voß, Frankfurt a. M.

Referentenentwurf
zur überarbeiteten
EU-TransparenzRL

Am 06.02.2015 hat das BMF den lang erwarteten Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinien-Änderungsrichtlinie (Richtlinie 2013/50/EU vom 22.10.2013) veröffentlicht. Das Regelwerk befasst sich mit den wesentlichen Transparenzvorgaben im Hinblick auf börsengehandelte Wertpapiere. Hierunter fällt zunächst die Regelpublizität, also die periodische Rechnungslegung für Emittenten von Wertpapieren, aber auch die Beteiligungstransparenz, die sich mit der Offenlegung des Erwerbs bzw. des Verlusts wesentlicher Beteiligungen an börsennotierten Unternehmen befasst. Die Umsetzungsfrist der in deutsches Recht umzusetzenden Änderungsrichtlinie endet (bereits!) im November 2015.

te Unternehmen, bleibt es den Börsenbetreibern überlassen, ob sie für die an geregelten Märkten notierten Emittenten Quartalsberichte vorschreiben. Vorgesehen ist auch die Einführung eines jährlichen Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen. Bestimmte Inlandsemitenten, die selbst oder durch ein Tochterunternehmen in der mineralgewinnenden Industrie oder im Holzeinschlag in Primärwäldern tätig sind und nicht schon nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Offenlegung eines Zahlungs- oder Konzernzahlungsberichts verpflichtet sind, müssen zukünftig einen solchen jährlichen Zahlungsbericht aufstellen.

Einführung eines jährlichen
Zahlungsberichts an staatliche
Stellen

Steigerung der
Attraktivität von Kapital-
märkten für kleine und
mittlere Emittenten

Die Ziele der Gesetzesreform liegen insbesondere darin,

- die bisherige Verpflichtung zur Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen entfallen zu lassen, um Kapitalmärkte insbesondere für kleine und mittlere Emittenten attraktiver zu machen,
- die Vorgaben im Hinblick auf die Meldung wesentlicher Unternehmensbeteiligungen weiter zu harmonisieren (im Fokus steht die Erfassung von Barausgleichsderivaten und ähnlichen Instrumenten) und
- die Möglichkeiten der Marktaufsichtsbehörden zur Durchsetzung der Transparenzvorgaben zu stärken (u. a. wirksamere Sanktionen).

Ein Schwerpunkt der übrigen Änderungen liegt auf der Reform der Meldepflichten bei Erwerb bzw. Veräußerung bedeutender Beteiligungen, insbesondere unter Einsatz von Finanzinstrumenten. Damit einher geht ein erhöhter Bußgeld- und Ordnungsgeldrahmen für Verstöße gegen Transparenzpflichten sowie eine grundsätzlich zwingende Veröffentlichung von Maßnahmen und Sanktionen durch die BaFin als Aufsichtsbehörde.

Neues Regime bei Stimm-
rechtsmitteilungen

Abschaffung der
Verpflichtung zu
Quartalsberichten

Mit der wesentlichen Neuerung, also der Abschaffung der Pflicht zur Erstellung und Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen der Geschäftsführung bzw. von Quartalsfinanzberichten für börsennotier-

Die Umsetzung der Änderungsrichtlinie macht vor allem eine Anpassung des WpHG (vorgesehen ist auch eine neue Nummerierung der §§-Reihenfolge) sowie des hierauf gestützten Verordnungsrechts notwendig. Damit einhergehend entsteht weiterer Änderungsbedarf u. a. im WpPG, KAGB, dem WpÜG sowie dem HGB. Zudem erfolgt eine Neuregelung des Erlaubnisverfahrens für die Tätigkeit als Zentralverwahrer im KWG in Umsetzung der Vorgaben der EU-Zentralverwahrer-Verordnung (EU) Nr. 909/2014.

Anpassung bzw. Änderung
weiterer Gesetze und Ver-
ordnungen

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

1a | IDW konkretisiert im Standard IDW S 11 den Begriff der Zahlungsunfähigkeit |

Autor: StB Christian Verse, München

IDW S 11 veröffentlicht

Der Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 27.03.2015 mit dem IDW S 11 einen Standard zur Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung und drohenden Zahlungsunfähigkeit veröffentlicht, der den IDW PS 800 zur Beurteilung des Vorliegens einer (drohenden) Zahlungsunfähigkeit und den IDW St/FAR 1/1996 zur Beurteilung des Vorliegens einer Überschuldung ersetzt. Der Standard greift u. a. im Schrifttum kontrovers diskutierte Zweifelsfragen auf und berücksichtigt aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung.

Insolvenzeröffnungsgründe: Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung, drohende Zahlungsunfähigkeit

Die Insolvenzordnung setzt für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens voraus, dass ein Eröffnungsgrund gegeben ist. Gründe für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens sind die Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO), die drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO) und die Überschuldung (§ 19 InsO). Bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ist in den Fällen des § 15a InsO von den Verantwortlichen die Eröffnung des Insolvenzverfahrens unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, zu beantragen. Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 InsO haben die Mitglieder des Vertretungsorgans oder die Abwickler einen Antrag spätestens drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu stellen. Diese Frist darf jedoch nur dann ausgeschöpft werden, wenn Maßnahmen zur Beseitigung der Insolvenzeröffnungsgründe eingeleitet sind oder werden, die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit innerhalb der Drei-Wochen-Frist zum Erfolg führen.

Abgrenzung zwischen Zahlungsunfähigkeit und Zahlungsstockung

Wird der Liquiditätsengpass innerhalb eines absehbaren Zeitraums beseitigt, liegt kein Insolvenzeröffnungsgrund vor, sondern lediglich eine Zahlungsstockung.

Die Abgrenzung zwischen Zahlungsunfähigkeit und Zahlungsstockung basiert auf einem Urteil des BGH aus dem Jahr 2005. Während der BGH mehrere Interpretationen hinsichtlich der Frage zulässt, ob eine Lücke von unter 10 % auf Dauer akzeptiert werden kann, nimmt das IDW zu dieser Frage eine insgesamt eher konservative Sichtweise ein.

Ist die Liquiditätslücke am Ende des Drei-Wochen-Zeitraums immer noch vorhanden, aber geringer als 10 % der fälligen Verbindlichkeiten, muss sie in dem sich daran anschließenden Prognosezeitraum, der in Ausnahmefällen längstens drei bis sechs Monate betragen kann, mit überwiegender Wahrscheinlichkeit wieder vollständig geschlossen werden. Anderenfalls ist das Unternehmen zahlungsunfähig – auch bei einer dann nur geringfügigen Liquiditätslücke.

Ist die Lücke am Ende des Drei-Wochen-Zeitraums größer als 10 %, muss die Lücke demnächst (in Ausnahmefällen längstens drei bis sechs Monate) ebenfalls vollständig geschlossen werden. In diesem Fall reicht es aber nicht aus, dass die Lücke nur mit überwiegender Wahrscheinlichkeit geschlossen wird. Vielmehr ist es erforderlich, dass z. B. geplante Sanierungsmaßnahmen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu Liquiditätszuflüssen führen. Zudem muss den Gläubigern ein Zuwarten nach den besonderen Umständen des Einzelfalls zumutbar sein.

Im Ergebnis ist nach IDW S 11 ein Unternehmen zahlungsunfähig, wenn es eine auch nur geringfügige Liquiditätslücke von wenigen Prozent der zum Stichtag fälligen Verpflichtungen auf Dauer nicht vollständig schließen kann.

Zahlungsunfähigkeit auch bei nur geringfügiger Liquiditätslücke

Erhöhte Anforderungen an Zahlungsfähigkeit bei nicht nur geringfügiger Liquiditätslücke

Kontakt:
Dr. Rainer Doll,
München,
rainer.doll@wtS.de

1b | Vorabinformationen zu dem Entwurf der „GoRS – Grundsätze ordnungsgemäßer Restrukturierung und Sanierung“ | Autoren: Christoph Kretschmar und Matthias Ambiel, beide München

GoRS als Klammerfunktion

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Restrukturierung und Sanierung (kurz GoRS), die vom Bundesverband Deutscher Unternehmensberater e.V. (BDU) herausgegeben werden, sollen einen allgemeinen Verständnis- und Handlungsrahmen für die beratungsseitige Begleitung von Unternehmen in Krisenfällen darstellen. Sie sollen eine Klammerfunktion für bereits bestehende Einzelstandards, wie unter anderem die Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer, den IDW S 6 (Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten) oder den IDW S 9 (Bescheinigung im Schutzschirmverfahren nach § 270b InsO), wahrnehmen.

wurden in Auszügen bereits auf der letzten Fachkonferenz des BDU-Fachverbandes Sanierungs- und Insolvenzberatung in Königswinter vorgestellt (13.03.2015).

Der Hauptgrund für die Arbeit an den GoRS liegt gemäß Burkard Jung, Vorsitzender des BDU-Fachverbandes Sanierungs- und Insolvenzberatung, an der vereinzelt wahrgenommenen Kritik an Restrukturierungsberatern im Hinblick auf die Qualität der Arbeitsergebnisse und die Höhe der Beratungskosten, die in Krisenfällen die Liquiditätssituation eines Unternehmens weiter belasten können.

GoRS als Beitrag zur Verbesserung der Beratungsqualität

Nachsorge als eigenständige Beratungsphase

Mit der Definition einer sogenannten „Nachsorge“-Phase ist erstmals eine nachlaufende Beratungsphase im Anschluss an eine erfolgreiche Sanierung genannt, in der v.a. die Vertrauensbasis für die weitere Zusammenarbeit aller Beteiligten gestärkt werden soll.

Die GoRS werden aus zwei Hauptbestandteilen bestehen. Zum einen aus den sogenannten „Allgemeine(n) Anforderungen an Beratungsleistungen“. Diese Anforderungen umfassen die Definition von Arbeitsgrundsätzen, welche unabhängig vom jeweiligen Krisenstadium sind. Diese Grundsätze umfassen z. B. die Auftragsanbahnung und vertragliche Gestaltung, die Auftragsbearbeitung sowie die persönlichen Anforderungen an Berater. Der zweite Bestandteil der GoRS wird die „Definition der Beratungsphasen nach GoRS“ beinhalten. In diesem Bestandteil werden in Anlehnung an die im IDW S 6 genannten Krisenstadien die folgenden drei Beratungsphasen beschrieben:

Der Inhalt der GoRS besteht aus allgemeinen Anforderungen an Beratungsleistungen und der Definition der Beratungsphasen

Erweiterte Zielgruppe

Die GoRS richten sich v.a. an Beratungsspezialisten aus Restrukturierung und Sanierung, sollen jedoch auch weiteren Stakeholdern, wie z. B. Kreditinstituten, Warenkreditversicherern, Lieferanten, Kunden oder auch Gewerkschaften als Orientierung dienen (s. Interview mit Herrn Burkard Jung, KSI 01.15). Die GoRS werden vom BDU derzeit noch entwickelt und

Beratungsphase	Zeitliche Einordnung	Kurzfristiges Ziel
Restrukturierung	→ Zumeist frühes Krisenstadium. → Fehlen eines unmittelbaren Handlungsdrucks.	→ Verhinderung einer weiteren Verschärfung der Krise und des Abrutschens in eine Liquiditätskrise.
Sanierung	→ Fortgeschrittene Erfolgs- oder Liquiditätskrise.	→ Umsetzung von schnellgreifenden Sofortmaßnahmen. → Prüfung von Insolvenzantragsgründen dringend erforderlich.
Nachsorge	→ Restrukturierung im Anschluss an eine erfolgreiche Sanierung.	→ Wiederherstellung einer Vertrauensbasis für die weitere Zusammenarbeit mit Stakeholdern.

In allen drei genannten Beratungsphasen ist die Wiedererlangung bzw. die Schaffung der Voraussetzung für die nachhaltige Sanierungsfähigkeit, bestehend aus Wettbewerbs- und Renditefähigkeit, das gemeinsame mittelfristige Ziel.

Der BDU plante die Veröffentlichung Ende März 2015. Die genauen Details wie auch neue Aspekte im Vergleich zu den bestehenden IDW Standards sind abzuwarten bzw. sind noch zu analysieren.

Kontakt:
Dr. Rainer Doll,
München,
rainer.doll@wts.de

1c | DRSC veröffentlicht Rechnungslegungs Standard E-DRS 31 Konzerneigenkapital | Autor: StB Christian Verse, München

Überarbeitung des derzeit geltenden DRS 7

Der DRS 7 Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis des Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) ist bereits seit mehreren Jahren auf der Agenda des HGB-Fachausschusses des DRSC. Aufgrund der sich abzeichnenden weitreichenden Anpassungen hatte sich der HGB-Fachausschuss dazu entschlossen, einen neuen Standard herauszugeben. Im Februar 2014 wurde der E-DRS 29 Konzerneigenkapital veröffentlicht. Aufgrund der daraufhin eingegangenen Stellungnahmen wurden neue Themen aufgenommen und Änderungen eingearbeitet.

DRS 31 im Entwurf veröffentlicht

Am 12.03.2015 hat nun der HGB-Fachausschuss den überarbeiteten Standardentwurf E-DRS 31 Konzerneigenkapital zur erneuten Stellungnahme herausgegeben.

Der überarbeitete Entwurf geht stärker als der in 2014 veröffentlichte E-DRS 29 auf konzernspezifische Fragestellungen wie die Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung von Rückbeteiligungen der Tochterunternehmen am Mutterunternehmen sowie die Rücklagenverrechnung beim Erwerb eigener Anteile im Konzernabschluss ein. Ferner werden die Besonderheiten der Darstellung des Konzerneigenkapitals von Mutterunternehmen in Form einer Personenhandelsgesellschaft ausführlicher behandelt.

Neu: Darstellung von Rückbeteiligungen; Behandlung eigener Anteile; Personenhandelsgesellschaften als Muttergesellschaft

Der Standardentwurf E-DRS 31 steht zum download bereit. Stellungnahmen können bis zum 22.05.2015 beim DRSC eingereicht werden.

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

1d | DRSC überarbeitet den DRS 4 zur Kapitalkonsolidierung | Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

E-DRS 30 soll DRS 4 ersetzen

Der DRS 4 des Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) regelt, wie Unternehmenserwerbe in Konzernabschlüssen darzustellen sind. Im Jahr 2012 entschloss sich der DRSC den DRS 4 zu überarbeiten und hat nun am 12.03.2015 den E-DRS 30 Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss) veröffentlicht.

Konkretisierung der Erwerbsmethode, insb. Erst-, Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung

Der E-DRS 30 bezieht sich insbesondere auf die Regelungen der §§ 301, 307 und 309 HGB. Der Standard konkretisiert hierbei die Einbeziehung von Tochterunternehmen nach der Erwerbsmethode, die Behandlung ggf. bestehender Anteile

anderer Gesellschafter sowie die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags. Vor allem werden die Themengebiete der Erst-, Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung aufgegriffen.

In den persönlichen Anwendungsbereich des E-DRS 30 fallen alle Unternehmen, die gem. § 290 HGB (ggf. i.V.m. § 264a HGB) und § 11 PubLG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (vgl. auch DRS 19.7 ff.).

Anzuwenden im Falle des § 290 HGB / § 11 PubLG

Der DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum 22.05.2015.

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

2a | **Erfolgstreiber Industrie 4.0** | Autor: Carsten Schirp, Köln

Was bedeutet Industrie 4.0?	Wer dieses Jahr die CeBit besucht hat, wird an dem Thema „Industrie 4.0“ nur schwer vorbeigekommen sein. Nach der Dampfmaschine, dem Fließband und der Elektronik wird die industrielle Produktion durch die Digitalisierung und das Internet die vierte große Revolution erleben. Der Begriff „Industrie 4.0“ beschreibt den Trend zur innovativen und vollständigen Vernetzung von Produktionsstätten und Logistik. Doch was genau bedeutet die Vernetzung der Industrie, wie wird diese vorangetrieben, welche Potentiale können erschlossen werden und was sind typische Erfolgstreiber?	bzw. unternehmensübergreifend vom Kunden bis zum Rohstofflieferanten. Der Einkauf verlagert sich in Richtung Internetportal mitsamt der Möglichkeit zur individuellen Produktgestaltung, bis hin zur automatischen Bestellung der dafür notwendigen Rohstoffe. Informationen gelangen damit schneller an den Ort der Nutzung, Fehler werden minimiert und der Bearbeitungsaufwand verschwindet nahezu komplett.	
Was sind typische Erfolgstreiber?		Die Visualisierung der Vernetzung sowie zielgerichtete Datenanalysen unterstützen die Entscheidungsfindung und somit die Unternehmenssteuerung. Die hergestellten Produkte selbst sollten mit der Zeit gehen und den Kunden bspw. mittels Schnittstellen zum Smartphone zusätzliche Funktionen einräumen. Auch hier besteht ein hohes Potential für innovative Ansätze.	Ausgeklügelte Zusatzfunktionen
Ausbau der Infrastruktur	Die notwendige Infrastruktur dafür, wie das Internet selbst, ausgefeilte cyberphysikalische Sensorikinstrumente, automatische und individuell programmierbare Produktionsanlagen oder Tablets mit Produktionsanweisungen, sind bereits ausreichend vorhanden. Gesucht sind intelligente Konzepte, um diese effektiv durch Verknüpfungen mit den Unternehmensprozessen unterstützend einzusetzen. Unternehmen, die damit bereits voranschreiten, können durch gezielte Kosteneinsparungen und schnellere Reaktionszeiten in Bezug auf veränderte Situationen erhebliche Wettbewerbsvorteile erzielen.	Da die Unternehmen für die Koordinierung ihrer Betriebsabläufe (mehr oder weniger) öffentlich zugängliche Infrastrukturen nutzen, entsteht auch ein umfangreiches Bedrohungsszenario durch potentielle Angreifer. Die Unternehmen müssen dafür Sorge tragen, dass die Kommunikationswege mit teils sensiblen Informationen, Steuerungsanlagen und im Unternehmen vorhandenem Wissen angemessen geschützt werden.	Kritische Unternehmenswerte schützen
(Big) Data Analysen – den Unternehmensschatz heben	Welches unbegrenzte Potential in der Analyse großer Datenmengen liegt, zeigen Unternehmen wie Google oder Facebook bereits seit Jahren. Aber auch im kleineren Umfang helfen Datenanalysen, belastbare Informationen bezüglich Markt- und Kundenerwartungen, Einsatzplanung, Wartungsintervallen oder Maschinensteuerung zu erzeugen, die sogar in autonome Entscheidungsprozesse integriert werden können. Auch hierfür bedarf es intelligenter Lösungen, um solche Datenanalysen wirksam in die Unternehmensprozesse zu integrieren.	Wer den Trend der Digitalisierung und die Nutzung der darin schlummernden Potentiale verpasst, riskiert von Wettbewerbern überholt und abgehängt zu werden. Dabei werden ganz neue Geschäftsmodelle und -felder entwickelt und teilweise auch wieder verschwinden. Es kann daher nur dringend angeraten werden, das eigene Geschäftsmodell auf die Einsatzmöglichkeiten der neuen Technologien hin zu analysieren. Neben den beschriebenen Chancen sollte aber auch das Risikopotential in Bezug auf Themen wie die Informationssicherheit, den Datenschutz, Intellectual Property (IP) und weitere relevante (IT-)Compliance-Anforderungen nicht außer Acht gelassen werden. Diese Risiken sollten durch die Verantwortlichen identifiziert, bemerkt und durch entsprechende Maßnahmen reduziert werden.	Fazit
Integration in die komplette Wertschöpfungskette	Derartige Konzepte funktionieren natürlich nicht als „stand-alone“ bzw. Insellösung, sondern bedürfen einer Vernetzung der kompletten Wertschöpfungskette. Vertikal, d.h. über die verschiedenen Produktionsstandorte hinweg, um einen optimalen Lastenausgleich aller verfügbaren Ressourcen zu schaffen, und horizontal		Kontakt: Rüdiger Giebichenstein, Köln, ruediger.giebichenstein@wts.de

2b | Internal Audit Readiness – ein Weg zur Revisionssicherheit von Organisationen und Prozessen | Autorin: Sabine Rottmann, Düsseldorf

Unternehmerische Herausforderungen bei der Prozess- und Organisationsausgestaltung

In Zeiten stetig steigender und komplexer werdender regulatorischer Anforderungen an die Compliance-, Governance- und Organisationsstrukturen sowie die Effizienz und Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen ist es unumgänglich, sich kontinuierlich mit seiner Organisation und den zugrundeliegenden Prozessen auseinanderzusetzen. Es gilt, diese hinreichend zu erfassen und zu dokumentieren, da andernfalls nicht unerhebliche Risiken für die Organisation bestehen, z. B. die Bildung von Kopf- und Wissensmonopolen, von ineffektiven Prozessen oder auch dolozen Handlungen. Um Prozess- und Dokumentationsschwächen sowie daraus resultierenden Risiken vorzubeugen, bieten sich Internal Audit Readiness Checks an. Dabei handelt es sich um einen Stress-Test der internen Prozesse und Kontrollen, bevor diese z. B. einer offiziellen (Pflicht-) Prüfung seitens des Mutterkonzerns oder externer Stellen unterzogen werden.

Internal Audit Readiness Projekte sind nicht nur in Unternehmen realisierbar

Ein Internal Audit Readiness Check empfiehlt sich bspw. für Unternehmen, die Wachstum durch Akquisitionen anstreben oder Tochtergesellschaften im Ausland haben, die – bedingt durch die räumliche Entfernung – nicht im direkten Zugriff des Mutterunternehmens stehen. Die genannten Rahmenbedingungen führen oftmals dazu, dass sich eine heterogene Prozess- und Dokumentationslandschaft in den Gesellschaften entwickelt. Dadurch besteht das Risiko der Entwicklung von Parallelprozessen. Das Thema Internal Audit Readiness ist aber nicht nur für Unternehmen relevant. Auch Behörden können hieraus einen Mehrwert ziehen. In diesem Zusammenhang ist bspw. das US-Militär zu erwähnen. Dieses arbeitet derzeit an einem umfassenden Audit Readiness Projekt mit dem Ziel, die Finanzprozesse und das Haushaltsbudget bis zum Jahr 2017 prüfbar zu machen.

Die Optimierung aller relevanten Prozesse und deren Dokumentation ist das Ziel

Der Begriff des Audit Readiness ist hier nicht nur im Sinne der finanzbuchhalterischen Prozesse und der Jahresabschlussprüfung, sondern ganzheitlich in Bezug auf alle Unternehmensprozesse zu

verstehen. Zielsetzung ist es, die Prozesse, die Funktionen und das Interne Kontrollsystem sowie deren schriftliche Dokumentation so aufzuarbeiten und zu optimieren, dass diese für interne und externe sachverständige Dritte prüf- und nachvollziehbar und somit revisionssicher sind. Weiterhin gilt es, die Prozesse und deren Dokumentation so auszugestalten, dass diese sowohl den regulatorischen Anforderungen als auch den individuellen Anforderungen des jeweiligen Unternehmens entsprechen.

Die Vorgehensweise beim Internal Audit Readiness Check orientiert sich an den Standards des Institute of Internal Auditors (IIA), insbesondere an IIAS 2000 bis IIAS 2300. Für die Durchführung eines solchen Audits sind die Interne Revision (sowohl intern als auch extern) oder auch externe Berater prädestiniert, da diese über das notwendige Fachwissen verfügen. Im ersten Schritt werden die als relevant einzustufenden Kernprozesse identifiziert. Daran anschließend werden Dokumente ausgewertet sowie prozessorientierte Walkthroughs und Interviews durchgeführt. Abschließend erfolgt die Berichterstattung der identifizierten Schwachstellen und des festgestellten Änderungsbedarfs. Anders als bei regulären Audits wird die anschließende Entwicklung und Implementierung von Änderungsmaßnahmen in Zusammenarbeit mit der Revision bzw. den Beratern erarbeitet und nicht allein den Fachabteilungen überlassen. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die im Rahmen des Audits herausgearbeiteten Ergebnisse den gestellten Anforderungen entsprechen.

Von vergleichbarer Prozessoptimierung unterscheidet sich der Internal Audit Readiness Check durch die Einbringung des fachlichen Revisions-Know-hows. Hierdurch wird gewährleistet, dass die Organisation, die Prozesse und deren Dokumentation sowohl den Ansprüchen der internen als auch einer externen Revision gerecht werden.

Das Vorgehen beim Internal Audit Readiness Check orientiert sich an den IIAS-Standards

Erweiterter Rahmen im Vergleich zur Prozessoptimierung

Kontakt:
WP/StB Christian Parsow, Düsseldorf,
christian.parsow@wtS.de

2c | Collective Action – Korruptionsprävention in der Immobilienwirtschaft |*Autorin: Agnes Hanko, Düsseldorf*

Immobilienwirtschaft
von hohem Korruptions-
risiko geprägt

Die Immobilienwirtschaft ist, bedingt durch die Geschäftsprozesse und Eigenheiten der Branche, besonderen Korruptionsrisiken ausgesetzt. So sind die meisten Projekte in der Immobilienwirtschaft individuelle Projekte, geprägt durch hohe Transaktionsvolumina, eine geringe Anzahl an beteiligten Personen bei wesentlichen Geschäfts- und Entscheidungsprozessen, langjährige und zumeist enge Geschäftsbeziehungen sowie häufige Beschäftigung von Subauftragnehmern und Vermittlern. Diese Individualität birgt das Risiko der Verschleierung von Korruptionshandlungen und Bestechungszahlungen. Korruption kann somit in jeder Projektphase (von der Finanzierung über die Ausschreibung, die Projektdurchführung bis hin zur Betriebs- und Instandhaltungsphase) vorkommen.

Verstärkt durch mediale Berichterstattung ist das Bewusstsein der Öffentlichkeit für die negativen Folgen von Korruption in den letzten Jahren immer weiter gestiegen. Gesetzgeber, internationale Organisationen und Aufsichtsbehörden weltweit haben durch eine Verschärfung von Gesetzen sowie die Etablierung von Anti-Korruptionsinitiativen reagiert. Bisher fokussierte sich die praktische Umsetzung solcher Maßnahmen auf interne Anti-Korruptionsmaßnahmen im Rahmen der Compliance Management Systeme individueller Unternehmen. Zahlreiche Medienberichte über teils weitreichende Korruptionfälle lassen jedoch immer mehr die Erkenntnis reifen, dass die Bemühungen individueller Unternehmen lediglich eine begrenzte Reichweite haben und nicht ausreichend sind, um einen korruptionsfreien Wettbewerb herzustellen.

Interne Anti-
Korruptionsmaßnahmen
nicht ausreichend

Collective Action als
gemeinsamer Kampf
gegen Korruption

Eine Ergänzung zu den Anti-Korruptionsmaßnahmen individueller Unternehmen kann „Collective Action“ sein. Collective Action wird in diesem Zusammenhang als eine gemeinschaftliche und nachhaltige Kooperation unter Stakeholdern gegen Korruption verstanden. Diese Form der Kooperation bringt verschiedene Vorteile für die teilnehmenden Unternehmen mit sich:

- Der Einfluss und die Glaubwürdigkeit von Einzelmaßnahmen kann erhöht werden.
- Es können gleiche und faire Marktbedingungen unter Mitbewerbern geschaffen werden.
- Besonders risikobehaftete Unternehmen sowie kleine und mittelständische Unternehmen profitieren von einem Netzwerk gleichgesinnter Unternehmen.
- Collective Action kann unzureichendes lokales Recht sowie Anti-Korruptionsverfahren ergänzen sowie vorübergehend stärken bzw. sogar ersetzen.

Die Umsetzung von Collective Action kann projektbasiert oder langfristig jeweils mit unterschiedlicher Intensität und Durchsetzung erfolgen. Projektbasierte Collective Action ist passend, wenn Korruptionsrisiken lediglich bei einzelnen Projekten existieren, die Schaffung eines Netzwerks nicht möglich ist oder Collective Action im Rahmen eines Pilotprojekts getestet werden soll. Die am Projekt teilnehmenden Unternehmen können sich bspw. anhand einer Anti-Korruptionserklärung zu ethischem Geschäftsverhalten verpflichten. Im Rahmen eines formalen, schriftlichen Integritätspaktes wird z. B. die Überwachung des Bieterprozesses sowie die Projektumsetzung von einer externen Partei überwacht, auch werden Verstöße sanktioniert. Beispielhaft wurde im Rahmen eines Bauvorhabens der HOWOGE Wohnungsbaugesellschaft mbH in Berlin zwischen dem Unternehmen und Transparency International Deutschland eine Vereinbarung zur Integrität und Transparenz mit Überwachung des Bauvorhabens durch einen unabhängigen Monitor geschlossen. Im Fokus der Vereinbarung stehen Ausschreibungen und die Vergabe von Verträgen in der gesamten Planungs- und Bauphase des Projekts.

Projektbasierte vs. lang-
fristige Collective Action

Die Bildung langfristiger Collective Action Initiativen indessen eignet sich, wenn eine umfassende Veränderung des gängigen Geschäftsverhaltens der betroffenen Branche gewünscht oder die Umsetzung

Langfristige Collective
Action ist zum ethischen
Handeln verpflichtet

projektbasierter Initiativen nicht möglich ist. Langfristige Initiativen sind prinzipienbasiert, d.h. die unterzeichnenden Unternehmen verpflichten sich, ethisch zu handeln und in ihrem Tagesgeschäft keinen korruptiven Handlungen nachzugehen. Auch bei dieser Variante des Collective Action gibt es Möglichkeiten zur externen Durchsetzung. So können zertifizierte Bündnisse gebildet werden, bei denen die Mitgliedschaft an Compliance-relevante Anforderungen gebunden ist, deren Einhaltung durch externe Stellen geprüft wird. Mitglieder werden bei Einhaltung der Anforderungen zertifiziert; aber auch vom Bündnis ausgeschlossen, wenn sie diese nicht erfüllen. Beispiele für bereits bestehende langfristige Collective Action Initiativen in der Immobilienwirtschaft sind die Initiative Corporate Governance der deutschen Immobilienwirtschaft e.V. sowie der EMB-Wertemanagement Bau

e.V. des Bayerischen Bauindustrieverbands.

Der Erfolg und die Glaubwürdigkeit von Collective Action Initiativen können erhöht werden, wenn von Beginn an ein neutraler Moderator einbezogen wird, der die Initiative unterstützt. Die Rolle von Moderatoren können bspw. nichtstaatliche Organisationen (z. B. Transparency International Deutschland), glaubwürdige Personen sowie Handelskammern übernehmen.

Wie alle Branchen sieht sich auch die Immobilienwirtschaft mit steigenden Anforderungen an Anti-Korruptionsmaßnahmen konfrontiert. Collective Action kann dazu beitragen, die Wirksamkeit und Reichweite dieser Maßnahmen zu erweitern und durch gleiche und faire Marktbedingungen ein „level playing field“ in der Branche schaffen.

Erhöhung der Glaubwürdigkeit durch neutrale Moderatoren

Schaffung eines „level playing field“ in der Branche

Kontakt:
WP/StB Christian Parsow, Düsseldorf, christian.parsow@wts.de

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, Jochen Breitenbach, 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 Vereinigung („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 im Dialog

Terminankündigungen 1. Halbjahr 2015

Seminare → **Endlich sicher durch die Betriebsprüfung!**
Prüfungen der Hauptzollämter zur Energie-,
Strom- und Brantweinsteuer
Düsseldorf 09.06.2015 09:00 – 11:00 Uhr
München 10.06.2015 09:00 – 11:00 Uhr
Hamburg 11.06.2015 08:30 – 10:30 Uhr

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

Messe → **11. Norddeutscher Unternehmertag**
Hamburg 19.05.2015 09:00 – 17:30 Uhr
Handelskammer Hamburg

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

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

Wir freuen uns auf Sie!

