

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

1.2017



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Gesetzentwurf der Bundesregierung zur
Lizenzschranke

Gesetzgeber und Finanzverwaltung „ent-
schärfen“ § 50i EStG – Was ist jetzt zu beachten?

Umsatzsteuer:

Gesetzesänderungen im Bereich Umsatzsteuer

Abgabenordnung:

Großer Senat des BFH verwirft Sanierungserlass
der Finanzverwaltung

TAX | Internationales

Veröffentlichung neuer Verwaltungsgrundsätze
für die Betriebsstättengewinnaufteilung

Steuerliche Abzugsfähigkeit von US-Sanktionen
infolge von „Plea Agreements“

LEGAL

Erbrecht:

Gemeinschaftliches Testament – Wann führt die
Schenkung eines Ehegatten zur Ausgleichspflicht
des Beschenkten?

CONSULTING

Financial Advisory/Process & Risk Management:

Die Auswirkungen einer Abkehr von der Going-
Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen
Jahresabschluss (Überarbeitung des IDW RS HFA 17)

Compliance:

Steuer IKS – Nicht nur ein Thema für die Steuer-
abteilung

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite			Seite
	1 Ertragsteuern	c Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Organschaft	19
5	a Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Lizenzschranke	d Keine Organschaft in der Insolvenz – Keine Organschaft zwischen Schwester-gesellschaften	20
6	b Gesetzgeber und Finanzverwaltung „entschärfen“ § 50i EStG – Was ist jetzt zu beachten?	e Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	21
7	c Keine Abführungssperre für Entlastungs-effekte aus der Neubewertung von Pensi-onsverpflichtungen bei ertragsteuerlicher Organschaft	f Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen privater Krankenhäuser	21
9	d Finanzverwaltung ändert bisherigen Realteilungserlass	3 Grunderwerbsteuer	
9	e Abschreibungszeitraum und AfA-Methode eines in der Ergänzungsbilanz aktivierten Mehrwerts für ein bewegliches Wirtschaftsgut	Verschärfung der Grunderwerbsteuer?	22
10	f Abschreibungsbeginn beim Erwerb von Windkraftanlagen	4 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
11	g Beginn des Gewerbebetriebs der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft	Anzeigepflicht von inländischen Kredit-instituten im Erbfall umfasst auch bei unselbstständigen ausländischen Zweig-stellen verwahrtes bzw. verwaltetes Vermögen	23
12	h Keine Gewerbesteuerpflicht bei Ver-mietung eines Einkaufszentrums	5 Lohnsteuer	
13	i Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mieten für Messestandflächen	a Anwendung der sog. Fünftelregelung bei Einmalkapitalauszahlungen aus der betrieblichen Altersversorgung	24
14	j Entschließung des Bundesrats gegen gewerbesteuerliche Gestaltungsmodelle mittels innerdeutscher Lizenzzahlungen	b Dienstwagenbesteuerung in Leasing-fällen	24
15	k Die Einbauküche als einheitliches Wirt-schaftsgut – Änderung der Rechtsprechung	c Lohnsteuerliche Regelung zu Strom-tankstellen	25
15	l Aufgrund Selbstbehalts bei privater Krankenversicherung getragene Krank-heitskosten nicht als Sonderausgaben abziehbar	d Vordrucke für die Umsatzsteuer-Voran-meldung /Dauerfristverlängerung und die Lohnsteueranmeldung ab 2017	26
	2 Umsatzsteuer	6 Abgabenordnung	
16	a Gesetzesänderungen im Bereich Umsatz-steuer	a Großer Senat des BFH verwirft Sanie-rungserlass der Finanzverwaltung	26
18	b Sofortiger Vorsteuerabzug aufgrund Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung	b Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen	28
		7 Energie- und Stromsteuer	
		a Neue Selbsterklärung zu staatlichen Bei-hilfen im Energie- und Stromsteuerrecht	30
		b Auswirkungen der EEG- und KWKG-Novelle auf die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 StromStG	31

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	8 Deutschland	1 Erbrecht	
32	a Veröffentlichung neuer Verwaltungsgrundsätze für die Betriebsstättengewinnaufteilung	Gemeinschaftliches Testament – Wann führt die Schenkung eines Ehegatten zur Ausgleichspflicht des Beschenkten?	41
33	b Besonderheiten zu Bau- und Montagebetriebsstätten in den finalen Verwaltungsgrundsätzen zur Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung	2 Gesellschaftsrecht	
35	c Verabschiedung des „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes“ erweitert Dokumentationspflichten für multinationale Konzerne	Kaduzierung eines GmbH-Geschäftsanteils: Einwurf-Einschreiben genügt den Anforderungen des § 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG	42
36	d CFO-Fraud und Schadensallokation aus Verrechnungspreissicht		
37	e Steuerliche Abzugsfähigkeit von US-Sanktionen infolge von „Plea Agreements“	CONSULTING	
	9 Luxemburg	1 Financial Advisory/ Process & Risk Management	
38	Luxemburg veröffentlicht neues Rundschreiben bzgl. Verrechnungspreise für konzerninterne Gruppenfinanzierung	a Die Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (Überarbeitung des IDW RS HFA 17)	44
	10 Österreich	b Anwendungsfragen zur Umsetzung des BilRUG: Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB n. F.	45
39	a Achtung: Steuerfalle bei Schenkungen in Deutschland und Zweitwohnsitz in Österreich	c Konkretisierung der Anforderungen zur Tragfähigkeit von Sanierungskonzepten	46
40	b Anwendbarkeit des DBA Deutschland 1954 auf die Kommunalsteuer?	d Auswirkungen des neuen Kapitalisierungsfaktors nach § 203 BewG	47
		e Accountancy Europe nimmt Stellung zum Vorschlag der EU-Kommission für ein öffentliches Country-by-Country Reporting	48
		2 Compliance	
		Steuer IKS – Nicht nur ein Thema für die Steuerabteilung	50



Kay Masorsky,
Partner, WTS

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

seit dem 01.05.2016 findet in der Europäischen Union der Unionszollkodex (UZK) Anwendung. Daraus ergeben sich nicht nur neue Rechtsgrundlagen, sondern auch viele Änderungen in der Praxis. Was bedeutet es für Unternehmen? Was ist zu beachten, was zu veranlassen? Oder können Sie einfach abwarten, bis die Zollverwaltung auf Sie zukommt?

Von 1992 bzw. 1993 bis 2016 galt in der EU (abgesehen von kleineren Reformen) dasselbe Zollrecht. Vieles hatte sich aber über die Jahre verändert – man denke nur an die Technologisierung, die auch in der Zollabwicklung ihren Niederschlag fand. Eine Anpassung der Rechtsvorschriften war daher zwingend geboten. Die durchgeführte Reform soll u.a. eine Vereinfachung des Rechts und eine Vereinheitlichung bei dessen Anwendung innerhalb der Mitgliedstaaten bewirken.

Galtten bis zum April 2016 zwei europäische Zollrechtsnormen (eine VO und eine DVO), so sind es seither vier – neben den eigentlichen Unionszollkodex traten drei Durchführungsrechtsnormen (DA, IA, TDA). Schon für die Fachleute, die sich beruflich ganz überwiegend mit dem Recht befassen, stellt dies eine neue Herausforderung dar. Für die Anwender in den Unternehmen, die sich vor allem operativ den Änderungen ausgesetzt sehen, ist dies ungleich schwieriger.

Altbewährtes und auch lieb Gewonnenes wie das Zolllager Typ D und auch der Zugelassene Ausführer sind – rechtlich betrachtet – seit dem 01.05.2016 nicht mehr existent. Gleichwohl werden in Deutschland in beiden Fällen früher erteilte Bewilligungen ganz überwiegend weiterhin angewendet. Ursache dafür ist, dass der Gesetzgeber den nationalen Verwaltungen eine Übergangsfrist zur Anpassung an das neue Recht bis zum 01.05.2019 eingeräumt hat. Bis zu diesem Zeitpunkt sollen vor allem „alte“ Bewilligungen, wie z.B. die für das Zolllager und das vereinfachte Ausfuhrverfahren, neu bewertet und an das schon geltende Recht adaptiert werden.

Diese Übergangsfrist hat in Deutschland dazu geführt, dass die hiesige Zollverwal-

tung den betroffenen Wirtschaftsbeteiligten die Marschroute erteilt hat, nichts zu tun, bis die jeweilige örtlich zuständige Behörde auf Sie bzw. die Unternehmen zukommt.

Aber ist das tatsächlich der richtige Weg? Fast alle Bewilligungen und Vereinfachungen beispielsweise werden bei der Neubewertung den Standards des Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO) unterworfen – sei es, dass der AEO selbst Voraussetzung wird, sei es, dass die Einhaltung der Kriterien zur Erlangung des AEO ausreicht. Erfüllen Sie diese Kriterien? Sind Sie fit und aufgestellt für die Neubewertung Ihrer Bewilligungen? Besitzen Sie schon ein zollrechtliches Compliance Management System und müsste dieses nun überarbeitet werden? Welche Optimierungspotenziale ergeben sich für Sie durch das neue Recht? Sind die von Ihnen genutzten Verfahren noch die Richtigen?

Auch der Ausführerbegriff ist neu definiert worden und führt aktuell zu vielen Fragen. Insbesondere in den Fällen, in denen der Rechnungs- vom Warenempfänger abweicht, also ein Drei- oder gar Mehreck besteht, ist die Frage, welcher der am Rechtsgeschäft Beteiligten als Ausführer anzusehen ist, durch die Definitionen im UZK vielfach sehr viel schwieriger zu beantworten. Sind Sie darauf vorbereitet? Sind Sie sich sicher, immer die richtige Lösung zu haben?

Mit unserem StatusCheck-Zoll geben wir Ihnen die Antwort, machen wir Sie fit für den UZK, für die Neubewertung durch die deutsche Zollverwaltung, für die Fragen rund um den Ausführerbegriff und bei der Erstellung und Implementierung eines zollrechtlichen Compliance Management Systems. Weitere Informationen können Sie unserem Flyer „StatusCheck Zoll“ entnehmen, der dieser Ausgabe beigelegt ist.

Wir freuen uns darauf, Sie kompetent zu betreuen.

Ihr Kay Masorsky

1a | Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Lizenzschranke |

Autor: Hanno Scholz, München

Regierungsentwurf zur Lizenzschranke beschlossen	Am 19.12.2016 wurde vom BMF der Referentenentwurf eines „Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ veröffentlicht. Bereits am 25.01.2017 hat dann das Bundeskabinett den diesbezüglichen Regierungsentwurf beschlossen und damit das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren eröffnet.	anwendbar sein. Sofern die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4j EStG-E erfüllt sind, richtet sich die Höhe des Betriebsausgabenabzugsverbots nach der Ertragsteuerbelastung beim Gläubiger der Zahlung. D. h. der Betriebsausgabenabzug soll nicht vollständig, sondern anteilig i. H. d. Unterschreitung des „Niedrigsteuersatzes“ von 25 % versagt werden.	
Hintergrund	Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf für eine Lizenzschranke soll die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzzahlungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG eingeschränkt werden, wenn die Einnahmen beim Zahlungsempfänger aufgrund einer als schädlich einzustufenden Präferenzregelung (sog. „IP-Boxen“, „Lizenzboxen“ oder „Patentboxen“) nicht oder nur niedrig (unter 25 %) besteuert werden. Der Gesetzentwurf knüpft damit an die Vereinbarungen im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 5 („Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“) des BEPS-Projekts von OECD und G20 an und orientiert sich an dem für das Vorliegen einer schädlichen Steuerpraxis herangezogenen Merkmal der fehlenden substanziellen Geschäftstätigkeit („Nexus-Ansatz“). Nach dem Nexus-Ansatz sollte ein Staat nur dann eine betreffende Präferenzregelung an ein Unternehmen gewähren, wenn das Unternehmen in diesem Staat auch entsprechende Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten zur Schaffung von geistigem Eigentum durchgeführt und dafür effektiv Ausgaben getätigt hat. Sind diese Anforderungen des Nexus-Ansatzes nicht erfüllt, sollen die Regelungen des nun beschlossenen Gesetzentwurfs greifen.	Lizenzzahlungen, die an eine ausländische Zwischengesellschaft i. S. d. §§ 7 ff. AStG geleistet werden und nach § 10 AStG zu einer Hinzurechnungsbesteuerung führen, sollen von den Regelungen des § 4j EStG-E ausgenommen werden. Damit soll eine Doppelbelastung aus der Versagung des Betriebsausgabenabzugs und der Hinzurechnung der Lizenzeinkünfte der Zwischengesellschaft vermieden werden. Hat die Zwischengesellschaft jedoch Betriebsausgaben im Sinne des § 10 Abs. 4 AStG, die den Hinzurechnungsbetrag mindern, gilt diese Ausnahme insoweit nicht.	Zusammenspiel mit der Hinzurechnungsbesteuerung
		§ 4j EStG-E soll unabhängig vom Bestehen oder Nichtbestehen eines DBA zur Anwendung kommen. Durch das Erfordernis eines Näheverhältnisses i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG zwischen Schuldner und Gläubiger der Zahlung soll sichergestellt werden, dass die Regelung nur Sachverhalte zwischen nahestehenden Personen erfasst. Lizenzzahlungen an fremde Dritte wären somit von § 4j EStG-E nicht betroffen und weiterhin grundsätzlich uneingeschränkt abzugsfähig.	Unabhängigkeit von DBA
		Angesichts der derzeitigen Entwicklungen in den weltwirtschaftlichen Beziehungen sorgt der deutsche Alleingang mit der Lizenzschranke zum aktuellen Zeitpunkt für zusätzliche Verunsicherung bei den Unternehmen und wird seitens der Wirtschaftsverbände deutlich kritisiert. Da das BMF aus der Lizenzschranke nach eigenen Angaben „lediglich“ mit jährlichen Steuermehreinnahmen in Höhe von € 30 Mio. rechnet, kann die Signalwirkung der Maßnahme für den Investitionsstandort Deutschland zum jetzigen Zeitpunkt nur als kontraproduktiv gewertet werden.	Fazit und Ausblick
Einführung § 4j EStG-E und zeitlicher Anwendungsbereich	Die Umsetzung der Lizenzschranke soll durch Einführung eines § 4j EStG-E erfolgen und erstmals für Aufwendungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2017 den Steuerbilanzgewinn mindern.		
Ausgestaltung als partielle Abzugsbeschränkung	Zur Verhinderung von Ausweichgestaltungen sollen die Regelungen des § 4j EStG-E auch auf Zwischenschaltungsfälle		

Der Bundesrat wird das Gesetzesvorhaben dem Vernehmen nach im Grundsatz begrüßen. Die Stellungnahme stand zum Redaktionsschluss allerdings noch aus. Das Gesetzgebungsverfahren soll noch vor der

Sommerpause abgeschlossen werden. Bis zur Bundestagswahl nicht abgeschlossene Gesetzgebungsverfahren würden im Übrigen der Diskontinuität unterliegen und damit verfallen.

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

1b | Gesetzgeber und Finanzverwaltung „entschärfen“ § 50i EStG – Was ist jetzt zu beachten? | Autor: RA/StB Dr. Hendrik Mielke, München

Hintergrund Kaum eine Vorschrift des deutschen Steuerrechts hat in den letzten Jahren so viele Kontroversen und eine so erhebliche Rechtsunsicherheit hervorgerufen wie § 50i EStG und insbesondere dessen im Jahre 2014 eingeführter Absatz 2. Die Vorschrift „suspendiert“ in bestimmten Konstellationen eine Buchwertfortführung bei der Übertragung von steuerlichem Betriebsvermögen, welche nach anderen steuerlichen Vorschriften an sich möglich wäre. Die Folge ist eine Zwangsrealisation stiller Reserven.

Insbesondere Holdingstrukturen betroffen Tatbestandlich knüpft die Vorschrift an ein fiktives steuerliches Betriebsvermögen an (v.a. gewerblich geprägte Personengesellschaften, aber auch Betriebsaufspaltungskonstellationen), in das vor dem 29.06.2013 Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG zu Buchwerten übertragen oder überführt wurden.

Auch in Wegzugsfällen zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung genutzt Derartige Personengesellschafts-Holdingstrukturen waren und sind in der Praxis – insbesondere bei Familienunternehmen – sehr beliebt, weil sie u. a. eine direkte und flexible Unternehmensführung und -nachfolge ermöglichen. Sie wurden in der Vergangenheit in Wegzugsfällen aber auch gezielt zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG aufgesetzt. Damit sollte die Betriebsvermögensverhaftung in Deutschland gezielt herbeigeführt werden, um so die (Schluss-)Besteuerung der stillen Reserven (Entstrickung) nach § 6 AStG im Wegzugszeitpunkt zu vermeiden. Dies wurde in vielen Fällen durch eine verbindliche Auskunft abgesichert.

Rechtsprechungsänderung und „Treaty Override“ des Gesetzgebers Seit einer Rechtsprechungsänderung im Jahr 2010 gilt diese Betriebsvermögensverhaftung jedoch nur noch nach nationalem Recht. Im Rahmen der DBA wird

das betreffende Vermögen dagegen wie Privatvermögen behandelt – mit der Folge, dass das Besteuerungsrecht in Wegzugsfällen „unerkannt“ zum Wegzugsstaat „wanderte“ und damit für Deutschland – ohne finale Besteuerung der stillen Reserven (wegen der ursprünglich erteilten verbindlichen Auskunft) – endgültig verloren war.

Weil der Gesetzgeber deshalb erhebliche Steuerausfälle befürchtete, sollte § 50i Abs. 1 EStG diese Abkommensrechtsfolge zum Schutz des deutschen Besteuerungssubstrats überschreiben (sog. Treaty Override). Der 2014 neu geschaffene § 50i Abs. 2 EStG sollte verhindern, dass man sich zu Buchwerten (also steuerneutral) aus dem Anwendungsbereich des § 50i Abs. 1 EStG „hinausstrukturieren“ kann, der tatbestandlich an ein fiktives steuerliches Betriebsvermögen anknüpft (s.o.). Zu diesem Zweck ordnete § 50i Abs. 2 EStG die Suspendierung sämtlicher ertragsteuerlicher Buchwertfortführungsvorschriften an, soweit diese Betriebsvermögen im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG betrafen.

Vom Gesetzeswortlaut her waren damit auch Fälle erfasst, die überhaupt keinen Auslandsbezug aufwiesen, z. B. die mittelständische, seit Generationen von Steuerinländern gehaltene Familienholding-GmbH & Co. KG. Die Praxis sah sich vor diesem Hintergrund mit erheblicher Rechtsunsicherheit konfrontiert. Es wurde deshalb früh gefordert, jedenfalls reine Inlandsfälle vom Anwendungsbereich der Vorschrift auszunehmen.

Die Finanzverwaltung regierte zunächst mit einer Billigkeitsmaßnahme. Diese sah vor, dass in reinen Inlandsfällen auf Antrag von einer Anwendung des § 50i Abs. 2 EStG abgesehen werden könne. Ausgenommen waren jedoch unentgeltliche Übertragungen auf Stiftungen, für die keine Antrags-

Ziel des § 50i EStG:
Vermeidung von Steuerausfällen in Wegzugskonstellationen

Aber: Extensiver Wortlaut erfasste auch rein inländische Strukturen

BMF vom 21.12.2015:
Billigkeitsregelung, aber nicht für Übertragungen auf Stiftungen

	möglichkeit vorgesehen war. Auch war nicht zweifelsfrei, ob die Billigkeit ausreichend Rechtssicherheit bietet. Deshalb wurde eine gesetzgeberische Korrektur gefordert.	entgeltlichen Übertragung auf Stiftungen) ist künftig keine Versagung der Buchwertfortführung mehr zu befürchten.	
Grundlegende Änderung durch Gesetz vom 20.12.2016	Mit dem sog. „Ersten BEPS-Umsetzungsgesetz“ vom 20.12.2016 hat der Gesetzgeber nunmehr reagiert und eine grundlegende Änderung des § 50i EStG vorgenommen:	Mit Schreiben vom 05.01.2017 wurde unter Aufhebung des BMF-Schreibens vom 21.12.2015 ausdrücklich klargestellt, dass die restriktive „Altfassung“ des § 50i Abs. 2 EStG – auch in der Vergangenheit – zu keinem Zeitpunkt anzuwenden ist. Ein Billigkeitsantrag ist somit nicht mehr erforderlich.	Konkretisierung durch BMF vom 05.01.2017
„Suspendierung“ der Buchwertfortführung durch § 50i Abs. 2 EStG künftig doppelt beschränkt	Danach wird die nach anderen Vorschriften angeordnete Buchwertfortführung entsprechend der ursprünglich mit § 50i EStG verfolgten Intention nur noch „suspendiert“ → bei Einbringungen nach § 20 UmwStG; → soweit diese Vermögen erfassen, das ohne Anwendung des § 50i Abs. 1 EStG n. F. bereits vor dem 01.01.2017 „fiktiv“ entstrickt worden wäre.	Die Neuregelung ist für sämtliche Inlandsfälle uneingeschränkt zu begrüßen. Im internationalen Kontext wird dieser positive Effekt jedoch dadurch „getrübt“, dass § 50i Abs. 1 EStG n. F. künftig keinen „Entstrickungsschutz“ für Wegzugs- und sonstige Entstrickungsfälle nach dem 31.12.2016 mehr bietet. In sämtlichen Fällen von Anteilsübertragungen an im DBA-Ausland ansässige Rechtsnachfolger droht daher eine Zwangsversteuerung der stillen Reserven. Das gilt auch im Erbfall und bei Schenkungen sowie bei tatsächlichem Wegzug des Unternehmers/Gesellschafters ins DBA-Ausland.	„Wermutstropfen“: Wegfall des Entstrickungsschutzes im internationalen Kontext
Rückführung der Rechtsfolge auf ursprüngliche Intention	Im Ergebnis wird die Rechtsfolge des § 50i EStG daher auf dessen ursprüngliche gesetzgeberische Intention zurückgeführt: → Es wird im Wege eines „Treaty Override“ die Besteuerung von vor dem 01.01.2017 abkommensrechtlich bereits „ins Ausland verlagerten“ stillen Reserven sichergestellt (§ 50i Abs. 1 EStG n. F.); → es wird verhindert, dass durch eine Einbringung nach § 20 UmwStG die damit angeordnete Erweiterung des deutschen Besteuerungszugriffs dadurch umgangen werden kann, dass stille Reserven auf andere, nicht durch § 50i Abs. 1 EStG n. F. erfasste Anteile „verlagert“ werden.	In derartigen internationalen Fällen ist also mehr denn je „Entstrickungsvorsorge“ geboten. Denkbare Gestaltungen wären z. B. die „Anreicherung“ der fiktiv gewerblichen Einheit mit (auch abkommensrechtlich) originär gewerblicher Tätigkeit oder die Einbringung in eine weitere – originär gewerblich tätige – Personengesellschaft. Auch die (ggf. temporäre) Übertragung auf eine inländische Stiftung würde die Entstrickungsbesteuerung (mangels ausländischem Anteilseigner) vermeiden. Das dürfte auch dann gelten, wenn die Erträge der Stiftung ganz oder teilweise ausländischen Destinatären zustehen.	„Entstrickungsvorsorge“ geboten
Entwarnung in allen übrigen Fällen, insbesondere im „reinen Inlandsfall“	In allen übrigen Fällen, also Einbringungen, Übertragungen und Überführungen im Inlandskontext (einschließlich der un-		Kontakt: StB Peter Jung, München, peter.jung@wtS.de

1c | Keine Abführungssperre für Entlastungseffekte aus der Neubewertung von Pensionsverpflichtungen bei ertragsteuerlicher Organschaft |

Autor: RA/StB Bernd Keller, Köln

Ausschüttungssperre für den Unterschiedsbetrag zw. 7- und 10-jähriger Abzinsung von Altersversorgungsverpflichtungen (§ 253 Abs. 6 HGB n. F.)

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11.03.2016 wurde der Zeitraum für die Ermittlung der Durchschnittszinssätze für die handelsrechtliche Bewertung von

Altersversorgungsverpflichtungen von 7 auf 10 Jahre erhöht. Der sich aus der Anwendung der – für nach dem 31.12.2015 endende Geschäftsjahre zwingend anzuwendenden – Neuregelung ergebende Entlastungseffekt (Abstockungsgewinn)

unterliegt gemäß § 253 Abs. 6 HGB einer Ausschüttungssperre. Der Unterschiedsbetrag ist in jedem Geschäftsjahr im Anhang oder der Bilanz darzustellen.

Problem: Keine Folgeanpassung des § 301 AktG bei GAV

Dagegen ist § 301 AktG, der den Höchstbetrag der Gewinnabführung regelt, i.R.d. Gesetzgebungsverfahren nicht geändert worden. In der Folge wurde diskutiert, ob bei einem Gewinnabführungsvertrag (GAV) eine Abführungssperre korrespondierend zur Ausschüttungssperre existiert. Dies ist entscheidend für die Durchführung eines GAV und damit für die ertragsteuerliche Organschaft.

IDW: Wahlrecht zur Abführungssperre aus handelsrechtlicher Sicht

Das IDW als privater Standardsetzer für die Rechnungslegung lehnt eine Abführungssperre im Falle eines GAV ab, da sich der Gesetzgeber i.R.d. Neuregelung der Bewertungsvorschriften für Pensionsverpflichtungen in § 253 HGB bewusst gegen eine entsprechende Anpassung in § 301 AktG entschieden habe.

Allerdings hat der HFA des IDW in seiner 244. Sitzung vom 13. bis 15.06.2016 wegen fehlender Rechtssicherheit und unter Hinweis auf eine bis dato fehlende Äußerung des BMF eine „Wahlmöglichkeit“ dahingehend als zulässig angesehen, Abschlüsse handelsbilanziell sowohl ohne Berücksichtigung einer Abführungssperre als auch unter der Annahme einer Abführungssperre aufzustellen (mit Angabe der Wahl der Bilanzierungsmethode im Anhang und Risikohinweis im Lagebericht).

BMF vom 23.12.2016: Keine Abführungssperre aus steuerbilanzieller Sicht

Mit BMF-Schreiben vom 23.12.2016 hat nun die Finanzverwaltung hierzu Stellung genommen. Danach setze die nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 301 AktG notwendige Abführung des gesamten Gewinns voraus, dass auch Gewinne, die auf der Anwendung des § 253 HGB beruhen, vollständig an den Organträger abgeführt werden. Eine analoge Anwendung der Ausschüttungssperre komme nicht in Betracht.

Allenfalls unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG könne eine Einstellung des Abstockungsgewinns in die Rücklage der Organgesellschaft in Betracht kommen, d.h. soweit dies im Einzelfall bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

Schließlich enthält das BMF-Schreiben eine Nichtbeanstandungsregelung für eine vor dem 23.12.2016 unterlassene Gewinnabführung in Höhe des Abstockungsgewinns, wenn die Abführung des entsprechenden Abstockungsgewinns spätestens in dem nächsten, nach dem 31.12.2016 aufzustellenden Jahresabschluss nachgeholt wird.

Auch im Anschluss an das BMF-Schreiben vom 23.12.2016 sieht das IDW auskunftsgemäß in handelsrechtlicher Hinsicht noch nicht alle Unsicherheiten zu der Frage, ob § 253 Abs. 6 HGB als Abführungssperre wirke, als beseitigt an. Daher soll nach Auffassung des IDW zumindest handelsrechtlich auch derzeit weiterhin die o.g. „Wahlmöglichkeit“ bestehen. In seiner Stellungnahme zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (vgl. IDW RS HFA 30 n. F., IDW Life 2017, S. 102) äußert sich das IDW hierzu nicht.

Um die Durchführung eines GAV und damit die ertragsteuerliche Organschaft nicht zu gefährden, sollte unseres Erachtens – wenn möglich – ein Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz dahingehend angestrebt werden, dass auch ein Abstockungsgewinn gemäß § 253 Abs. 6 HGB an den Organträger abgeführt wird. Sollte jedoch handelsrechtlich vom Wahlrecht der Anwendung einer Abführungssperre Gebrauch gemacht werden, hat das die steuerliche Gefährdung der Organschaft nur dann zur Folge, wenn die Voraussetzungen für eine Einstellung in die Rücklage i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG nicht vorliegen.

Praxishinweis

Kontakt:
WP/StB Frank
Lüpges, Köln,
frank.luepges@wts.de

1d | Finanzverwaltung ändert bisherigen Realteilungserlass |

Autorin: RAin/StBin Birgit Weng, Erlangen

BMF vom 20.12.2016	Mit BMF-Schreiben vom 20.12.2016 ersetzt die Finanzverwaltung den sog. Realteilungserlass vom 28.02.2006. Die zentrale Änderung liegt dabei in der Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 17.09.2015 (AZ: III R 49/13), mit welchem der BFH unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden hatte, dass eine gewinnneutrale Realteilung einer Personengesellschaft beim Ausscheiden eines Gesellschafters auch dann vorliegen kann, wenn die Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt wird. Dagegen musste nach bisheriger Rechtsprechung die Mitunternehmerschaft für eine gewinnneutrale Realteilung beendet werden. Entsprechendes gilt im Fall doppelstöckiger Personengesellschaften beim Ausscheiden aus der Mutter-Personengesellschaft für die Mitnahme eines ganzen Mitunternehmeranteils an einer Tochter-Personengesellschaft.	Die Übertragung des Vermögens einer Personengesellschaft auf eine andere Mitunternehmerschaft anlässlich einer Realteilung fällt auch künftig nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht unter das Buchwertfortführungsgebot des § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG, selbst wenn Beteiligungskongruenz besteht. Eine Überführung in ein Sonderbetriebsvermögen ist jedoch unschädlich. Bei der Besteuerung eines etwaigen Spitzenausgleichs bleibt es beim bisherigen Verständnis der Finanzverwaltung, d. h. ein etwaig entstehender Veräußerungsgewinn ist nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt, sondern als laufender Gewinn zu versteuern. Das BMF-Schreiben vom 20.12.2016 ist auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. In Fällen der Abgrenzung der Realteilung von der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Mitunternehmeranteils vor dem 01.01.2016 sind die Passagen zur Berücksichtigung des oben genannten BFH-Urteils vom 17.09.2015 auf einvernehmlichen Antrag aller Mitunternehmer nicht anzuwenden.	Spitzenausgleich Anwendungszeitraum
Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	Demgegenüber erkennt die Finanzverwaltung im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern an ausscheidende Mitunternehmer eine Realteilung zum Buchwert unverändert nicht an. Die Übertragung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft wird als Übertragung eines Teilbetriebs behandelt.	Unternehmen sollten im Falle von Realteilungen die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung berücksichtigen und für zurückliegende Fälle die Möglichkeit der Antragstellung prüfen.	Kontakt: RA/StB Andreas Schreib, Regensburg, andreas.schreib@wts.de

1e | Abschreibungszeitraum und AfA-Methode eines in der Ergänzungsbilanz aktivierten Mehrwerts für ein bewegliches Wirtschaftsgut |

Autor: StB René Mohr, Frankfurt a.M.

BFH vom 20.11.2014 (AZ: IV R 1/11)	Mit Urteil vom 20.11.2014 hatte der BFH entschieden, dass anlässlich eines Gesellschafterswechsels und der Aufstellung einer positiven Ergänzungsbilanz für den Erwerber des Anteils an einer Mitunternehmerschaft die AfA eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer vorzunehmen ist. Dem Mitunternehmer stünden dabei die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er	ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilserwerbs angeschafft hätte (vgl. WTS Journal 02/2015). Der BFH wendet entsprechend der Auffassung des beklagten Finanzamts für die in der Ergänzungsbilanz erfassten Mehr- bzw. Minderanschaffungskosten eigene, von der Gesamthandsbilanz unabhängige Abschreibungsregeln an. Dies unterstreicht den Charakter der Ergänzungsbilanz als Korrekturbilanz für den eintretenden Gesellschafter.	Ergänzungsbilanz als Korrekturbilanz
---------------------------------------	---	--	---

BMF vom 19.12.2016	Mit BMF-Schreiben vom 19.12.2016 legt die Finanzverwaltung nun ihre Auffassung zur Berechnung der AfA anlässlich eines Gesellschafterwechsels bei einer Mitunternehmerschaft und – in Abgrenzung hierzu – zur Berechnung der AfA in Einbringungsfällen nach § 24 UmwStG dar. Unter Bezugnahme auf die vom BFH aufgestellten Grundsätze wird klargestellt, dass zu den Anschaffungskosten des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils nicht nur ein in der Ergänzungsbilanz ausgewiesener anteiliger Mehrwert gehört, sondern auch der in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene anteilige Buchwert, der auf den Erwerber des Mitunternehmeranteils entfällt. Die (eigene) AfA des Erwerbers bezieht sich somit nicht nur auf den in der Ergänzungsbilanz isoliert ausgewiesenen Anteil, sondern umfasst auch den Ansatz der AK/HK in der Gesamthandsbilanz. Das BMF konkretisiert anhand von zwei Beispielen, dass die	in der Ergänzungsbilanz zu berücksichtigende Mehr- oder Minder-AfA zusammen mit der bereits in der Gesamthandsbilanz berücksichtigten anteiligen AfA die neue Gesamt-AfA des Erwerbers des Mitunternehmeranteils ergeben muss. Hinsichtlich der Abschreibung von Mehr- oder Minderwerten in einer Ergänzungsbilanz im Rahmen von Einbringungsvorgängen nach § 24 UmwStG wird klargestellt, dass sich – mit Ausnahme der Fälle der Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach § 24 Abs. 4 i.V.m. § 23 Abs. 4 Hs. 1 UmwStG – keine Änderungen durch das o.g. Urteil ergeben. Es bleibt insoweit bei der gesellschaftsbezogenen Korrektur der zu niedrigen oder zu hohen Abschreibung in der Ergänzungsbilanz des einbringenden Gesellschafters aufgrund seiner höheren oder geringeren Anschaffungskosten gegenüber der Gesamthandsbilanz.	Vorgehensweise bei Einbringungsvorgängen Kontakt: StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wts.de
Umfang der AK des Mitunternehmers			

1f | Abschreibungsbeginn beim Erwerb von Windkraftanlagen |

Autor: Tobias Sauerteig, Hamburg

BFH vom 22.09.2016 (AZ: IV R 1/14)	In seinem Urteil vom 22.09.2016 hatte sich der BFH mit der Frage des Zeitpunkts des Abschreibungsbeginns beim Erwerb von Windkraftanlagen (WKA) zu befassen.	welche im Ergebnis einem bereits in 2012 ergangenen Urteil des I. Senats entspricht, hat der IV. Senat ausgeführt, dass als Jahr der Anschaffung nach § 9a EStDV das Jahr der Lieferung der WKA anzusehen sei. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sei ein Wirtschaftsgut geliefert, wenn der Erwerber zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut erlangt habe und insofern als wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO anzusehen sei. Danach ist wirtschaftliches Eigentum dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Dies sei bei der Anschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter regelmäßig dann der Fall, wenn (Eigen-) Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergehen, wobei der Besitz in Erwartung des Eigentumserwerbs gemeint sei. Wirtschaftliches Eigentum gehe noch nicht bereits dann auf den Erwerber über, wenn diesem die Nutzung (Fruchtziehung) des Wirtschaftsguts überlassen	Kein Übergang wirtschaftlichen Eigentums allein aufgrund Nutzung durch Erwerber
Urteilsfall	Im entschiedenen Fall hatte die Klägerin die P-GmbH mit der Errichtung von fünf WKA beauftragt. Vertraglich war vereinbart, dass mit Feststellung der Mangelfreiheit durch Aushändigung eines Abnahmeprotokolls die Gefahr auf die Klägerin übergehen sollte. Bereits im November 2004 setzte die zur Lieferung, Montage und Inbetriebnahme unterbeauftragte V-GmbH die WKA in Betrieb. Erst im September 2005 erfolgte die Abnahme der WKA durch die P-GmbH. Die Klägerin schrieb die WKA jedoch bereits ab dem 01.11.2004 degressiv ab und vereinnahmte auch ab 2004 die Einspeisegebühren. Finanzamt und Finanzgericht versagten der Klägerin die Absetzungen für Abnutzung (AfA) bereits ab dem 01.11.2004, da die WKA erst mit der Abnahme im September 2005 angeschafft worden seien.		
BFH vom 01.02.2012 (AZ: I R 57/10)	Der BFH hat die Revision der Klägerin zurückgewiesen. In seiner Urteilsbegründung,		

	werde, was in Form der Vereinnahmung der Einspeisegebühren ab 2004 erfolgt sei.	zufälligen Verschlechterung erst durch die Abnahme auf die Klägerin übergegangen, so dass erst ab diesem Zeitpunkt die WKA als angeschafft anzusehen und die AfA auf die WKA möglich seien.	
Gefahrübergang bei Abnahme	Für die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums sei der Übergang der Substanz des Wirtschaftsguts auf den Erwerber maßgeblich. Hinsichtlich des Übergangs der Substanz des Wirtschaftsguts sei wiederum der Zeitpunkt entscheidend, in dem die Gefahr auf den Erwerber übergehe, was vorrangig durch die getroffenen vertraglichen Vereinbarungen bzw. durch die gesetzlichen Regelungen des BGB bestimmt werde. Vorliegend sei die Gefahr des zufälligen Untergangs bzw. der	Wirtschaftliches Eigentum liege hingegen noch nicht vor, wenn der Erwerber das Wirtschaftsgut bereits vor Abnahme nutzt oder einen erheblichen Teil des Kaufpreises anzahlt, da der Lieferant bis zur Abnahme das Risiko des Werteverzehrs zu tragen habe. Auch die (fälschlicherweise) beim Lieferanten berücksichtigte Gewinnrealisierung führe zu keinem anderen Ergebnis.	Kontakt: StB/Fachberater IStR Torsten Hopp, Hamburg, torsten.hopp@wtS.de

1g | Beginn des Gewerbebetriebs der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft | Autorin: StBin Carina Meier, Köln

BFH vom 12.05.2016 (AZ: IV R 1/13)	Der BFH hat mit Urteil vom 12.05.2016 entschieden, dass der Beginn des Gewerbebetriebs einer originär gewerblichen Personengesellschaft von der tatsächlichen Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit abhängt, und zwar auch dann, wenn es sich um eine gewerblich geprägte Gesellschaft (z. B. in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG) handelt. Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft hängt der Beginn des Gewerbebetriebs der originär gewerblichen Obergesellschaft von dem Beginn der werbenden Tätigkeit der Untergesellschaft ab. Dabei sind im Einzelfall werbende Tätigkeiten von bloßen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen.	ten und einheitlichen Feststellung – nicht in ihrer Gewerbesteuererklärung erfasste, da sie annahm, dass vor Abschluss der Betriebseröffnungsphase erzielte Ergebnisse nicht der Gewerbesteuer unterliegen.	
Urteilsfall	Die im Streitfall als Klägerin auftretende GmbH & Co. KG hat als sog. Dachfonds Investoren angeboten, sich durch Kommanditeinlagen mittelbar an diversen Ein-Schiffs-Kommanditgesellschaften (sog. Zielfonds) zu beteiligen. Der alleinige Gesellschaftszweck der Klägerin bestand im Erwerb und der Verwaltung von Beteiligungen an den Zielfonds. Das für den Erwerb der Beteiligungen eingeworbene Kommanditkapital legte die Klägerin auf einem verzinslichen Kontokorrent- bzw. Termingeldkonto bei einer Bank an. Noch vor Ablieferung und Inbetriebnahme des ersten Schiffes erzielte die Klägerin hieraus Zinserträge. Durch Provisionszahlungen an ihre Gesellschafter erzielte die Klägerin ein positives Sonderbetriebsergebnis, das sie – anders als in ihrer Erklärung zur gesonder-	Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht folgten dieser Auffassung nicht und begründeten die Gewerbesteuerpflicht mit der gewerblichen Prägung der Klägerin. Der BFH hingegen entschied, dass der Gewerbebetrieb der Klägerin noch nicht mit der verzinslichen Kapitalanlage begonnen habe und führte seine Begründung wie folgt aus: Maßgeblich für den Beginn eines Gewerbebetriebs i. S. d. § 2 GewStG sei nach ständiger Rechtsprechung der Beginn der werbenden Tätigkeit. Entscheidend sei dabei, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt seien, so dass das Unternehmen sich daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen könne. Davon abzugrenzen seien bloße Vorbereitungshandlungen. Bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft beginne der Gewerbebetrieb bereits mit Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit, weil die Tätigkeit der Personengesellschaft in Folge der steuerlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gelte. Diese Grundsätze seien indes nicht auf eine GmbH & Co. KG mit originär gewerblichen Einkünften	Beginn des Gewerbebetriebs (ständige Rechtsprechung, BFH vom 25.06.1984, AZ: GrS 4/82, m.w.N.) Für rein gewerblich geprägte Personengesellschaft geltende Grundsätze nicht übertragbar

anzuwenden, da diese – auch in der Zeit, in der sie ihre werbende Tätigkeit lediglich vorbereitet – nicht als „bloß gewerblich geprägte“, sondern als originär gewerbliche Personengesellschaft anzusehen sei.

beurteilenden Fall war damit frühestens auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der erste Zielfonds seine werbende Tätigkeit begonnen habe. Dies sei mit Ablieferung des ersten Schiffes gewesen.

Originär gewerbliche Tätigkeit

Die Klägerin habe entsprechend ihrem Gesellschaftszweck – dem Erwerb und der Verwaltung von Beteiligungen an gewerblich tätigen Kommanditgesellschaften – originär gewerbliche Einkünfte als Mitunternehmerin nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt. Für die Bestimmung des Beginns der Gewerbesteuerpflicht sei daher der Beginn der werbenden Tätigkeit entscheidend. Dabei ist die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen. In dem zu

Es erscheint konsequent und systemgerecht, für den Beginn der Gewerbesteuerpflicht bei einer Gesellschaft mit einem originären Gewerbebetrieb auf die tatsächliche Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit auch dann abzustellen, wenn die Gesellschaft gewerblich geprägt ist. Andernfalls würden Vorbereitungshandlungen solcher Gesellschaften regelmäßig zu einer Gewerbesteuerpflicht führen und es läge eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Personengesellschaften mit originär gewerblicher Tätigkeit vor.

Fazit

Kontakt:
RA/StB Thomas
Dennissen, Köln,
thomas.dennissen@
wts.de

1h | Keine Gewerbesteuerpflicht bei Vermietung eines Einkaufszentrums |

Autorin: Marie-Christin Hackner, München

BFH vom 14.07.2016
(AZ: IV R 34/13)

Mit Urteil vom 14.07.2016 hat der BFH die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbe in Bezug auf die Vermietung und Verpachtung von Immobilienobjekten präzisiert.

Verpachtung; Gewerbesteuererklärungen wurden nicht abgegeben. Nach Ansicht des Finanzamts war der Anteil der erbrachten Sonderleistungen so erheblich, dass die KG eine gewerbliche Tätigkeit ausübte, da diese die auftraggebende Initiatorin war.

Urteilsfall

Im Streitfall errichtete eine GmbH & Co. KG ein sog. Fachmarktzentrum, welches sie an 40 Einzelhandels- und Dienstleistungsunternehmen vermietete. Jeweils einer der beteiligten Kommanditisten war zudem Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter einer Verwaltungs GmbH sowie einer Projektmanagement GmbH, welche die Verwaltung bzw. das Management des Marktes übernahmen. Durch die Beauftragung der Verwaltungs GmbH und der Projektmanagement GmbH seitens der KG oblag diesen Gesellschaften die gesamte Vermietung und Verwaltung des Centers und darüber hinausgehende Aufgaben wie die Reinigung, Pflege, Wartung, Instandhaltung und Modernisierung der Gemeinschaftsanlagen sowie die gemeinschaftliche Werbung für das Center und die Organisation öffentlich wirksamer Aktionen. Die anfallenden Kosten wurden anhand eines Flächenschlüssels auf die Mieter umgelegt.

Der BFH entschied jedoch, dass unter Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse noch eine vermögensverwaltende Tätigkeit vorlag, da die erbrachten Sonderleistungen für eine sachgerechte Vermögensverwaltung und Vermietung üblich und erforderlich gewesen seien. Aus der Entscheidung lässt sich Folgendes ableiten: Werden neben der reinen Vermietung noch weitere Leistungen erbracht, so sind stets die Art und das Ausmaß der vermieteten Immobilie zu berücksichtigen. Für eine erfolgreiche Vermietung eines Einkaufszentrums sind insbesondere die Bereitstellung einer geeigneten Infrastruktur sowie ein federführendes Immobilienmanagement üblich und unerlässlich. Erbrachte Sonderleistungen sollten zum überwiegenden Teil im Interesse des Vermieters des Centers liegen. Unter Beachtung dieser Gesichtspunkte stellt der BFH mit seinem Urteil klar, dass übliche Sonderleistungen, welche über die bloße Vermietungstätigkeit hinausreichen, für die Qualifikation als Vermögensverwaltung unschädlich sein können.

Übliche, über die reine Vermietung hinausgehende Sonderleistungen für die Vermögensverwaltung unschädlich

Die KG erklärte in den Streitjahren 1998 bis 2002 Einkünfte aus Vermietung und

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

1i | Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mieten für Messestandflächen |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

BFH vom 25.10.2016
(AZ: I R 57/15)

Der BFH hatte im Urteil vom 25.10.2016 über die viel diskutierte Frage zu entscheiden, ob Mietzinsen für die Anmietung von Ausstellungsflächen in Messehallen gewerbesteuerlich nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind.

Urteilsfall

Die Klägerin und Revisionsklägerin, eine GmbH, war in 2008 als sog. Durchführungsgesellschaft für Auslandsmessebeteiligungen der BRD bzw. des Freistaats Bayern tätig und organisierte die Messebeteiligungen in deren Auftrag. Über das Auslandsmesseprogramm konnten Unternehmen zu günstigen Bedingungen auf Gemeinschaftsständen an Messen teilnehmen. Zur Durchführung der Messteilnahmen schloss die Klägerin im eigenen Namen sog. Ausstellerverträge mit den Veranstaltern der Messen ab. Es handelte sich um standardisierte Formulare, mit denen neben der Buchung von Hallenflächen wahlweise weitere Leistungen wie z. B. Standbau, Möblierung des Stands, zusätzliche Werbeleistungen usw. in Anspruch genommen werden konnten. Das Entgelt für die Überlassung der Ausstellungsfläche wurde in allen Verträgen nach der Quadratmeterzahl bemessen. Im Fall der Messe A beinhaltete das Entgelt u. a. auch die Registrierung von Angestellten der Klägerin, Telefon, Ausschilderung, Grundausrüstung Möbel sowie die Gebühr für den Eintrag im Ausstellerkatalog. Bei der Messe B waren die organisatorische Betreuung während der Messe, die allgemeine Hallenreinigung sowie der Sicherheitsservice eingeschlossen.

Die Klägerin ermittelte ihren Gewerbeertrag, indem sie die an die Messeveranstalter zu entrichtenden Entgelte als Betriebsausgaben gewinnmindernd ansetzte und die Zahlungen des Bundes, des Freistaats Bayern sowie die Beteiligungsbeiträge der teilnehmenden Firmen gewinnerhöhend als Betriebseinnahmen berücksichtigte. Das Finanzamt rechnete demgegenüber die Aufwendungen für die entgeltliche Überlassung der Ausstellungsflächen auf den Auslandsmessen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewinn hinzu.

Dieser Ansicht des Finanzamts folgte der BFH im vorliegenden Fall nicht. Zwar differenzierte der Gesetzeswortlaut nicht nach dem Belegenheitsort, so dass die Regelung auch Nutzungsentgelte für Nutzungsüberlassungen im Ausland umfasse. Auch seien trotz der ergänzenden Nebenleistungen die zugrundeliegenden Vereinbarungen als Mietverträge i. S. d. bürgerlichen Rechts zu behandeln, da die Überlassung von Stand- bzw. Ausstellungsflächen zur Produktpräsentation im Vordergrund gestanden habe. Die ergänzenden Nebenleistungen seien weder als wesentliche noch als mietfremde Elemente anzusehen; Zusatzleistungen gegen zusätzliches Entgelt seien hingegen als (auch rechtlich) trennbare Leistungskomponenten zu würdigen.

Jedoch sei das Entgelt im vorliegenden Fall nicht für die Nutzung fiktiven Anlagevermögens gezahlt worden. In Bezug auf die Hinzurechnung nach § 8 GewStG sei darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er Eigentümer wäre. Entsprechend den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen seien diejenigen Gegenstände Anlagevermögen, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Wäre die Klägerin Eigentümerin der Ausstellungsflächen gewesen, hätten diese im Streitfall nicht zu ihrem Anlagevermögen gehört, da sie diese nicht ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb haben vorhalten müssen. Die „Durchleitung“ der Flächen (Anmietung im eigenen Namen und Weitergabe an die teilnehmenden Unternehmen) stehe der Zuordnung zum Anlagevermögen dabei allerdings nicht entgegen.

Allerdings müssten im Rahmen der Fiktion von Anlagevermögen die tatsächlichen Verhältnisse des Geschäftsgegenstandes des Unternehmens berücksichtigt werden. Nach diesem Maßstab sei von ausschlaggebender Bedeutung, dass die Klägerin als sog. Durchführungsgesellschaft nur aufgrund auftragsbezogener Weisung über die Teilnahme an einer konkreten Messe tätig werde. Angesichts

Keine Differenzierung nach Belegenheitsort im In- oder Ausland

Ausstellerverträge keine Verträge eigener Art

Keine Nutzung fiktiven Anlagevermögens

Umstand der „Durchleitung“ angemieteter Messestandflächen steht Hinzurechnung nicht entgegen

Kein fiktionaler Anlagevermögen jedenfalls bei sog. Messedurchführungsgesellschaft

der Zufälligkeit der konkreten Auswahlentscheidung des Auftraggebers sei nicht davon auszugehen gewesen, dass die Klägerin die entsprechenden Flächen ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorgehalten habe. Die Geschäftsbetätigung der Klägerin als Durchführungsgesellschaft sei vielmehr mit der Annahme von fiktionalem Anlagevermögen unvereinbar.

Es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung nach diesem Urteil allgemein zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Entgelten für Messestandflächen positioniert. Dem Vernehmen nach wartet die Finanzverwaltung den Ausgang eines weiteren beim BFH anhängigen Verfahrens (AZ: IV R 24/11) ab. Fälle hinsichtlich der Hinzurechnung von Mietzinsen für Ausstellungsflächen sollten vorsorglich offen gehalten werden.

Praxishinweis

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

1j | Entschließung des Bundesrats gegen gewerbsteuerliche Gestaltungsmodelle mittels innerdeutscher Lizenzzahlungen | Autor: Tobias Stäblein, München

Entschließungsantrag
(BR-Drs. 635/16)

Das Land Nordrhein-Westfalen hat einen Entschließungsantrag zur Verhinderung von Gestaltungsmodellen mit innerdeutschen Lizenzzahlungen auf die Tagesordnung der Bundesratssitzung vom 04.11.2016 gebracht. Dieser Antrag hat eine „gerechte Verteilung der Gewerbesteuer zwischen den Gemeinden“ zum Ziel.

auf die Gewerbeerträge verzichten müsse. Dieses Steuermodell betreffe nicht nur die laufenden Gewinne, sondern umfasse auch etwaige Veräußerungsgewinne. Denn nicht nur die Lizenzen, sondern auch die darin enthaltenen stillen Reserven würden gewerbesteuerrechtlich in die niedrig besteuerte Gemeinde verlagert.

Antragsbegründung

Der Begründung des Antrags ist zu entnehmen, dass ein mögliches Gestaltungsmodell unterbunden werden solle, bei dem Unternehmen ihre Gewerbesteuerlast durch die Gründung von Lizenzgesellschaften in Gemeinden mit sehr niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen minimieren. Hierbei werde das geistige Eigentum des Unternehmens in Form von Patenten, Markenrechten und Lizenzen steuerneutral zum Buchwert auf die konzernzugehörige Lizenzgesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft übertragen. Die Lizenzgesellschaft überlasse die übertragenen Rechte sodann der operativ tätigen Konzerngesellschaft gegen Lizenzzahlungen zur Nutzung. Der zu versteuernde Gewinn werde somit in der hebeberechtigten Gemeinde mit dem niedrigen Gewerbesteuerhebesatz gezeigt, während die Gemeinde, in der die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werde,

In der folgenden Bundesratssitzung vom 16.12.2016 wurde der Entschließungsantrag sodann beschlossen. Der Bundesrat fordert die Bundesregierung dazu auf, einen Gesetzesvorschlag zur Unterbindung von Gestaltungsmodellen mit innerdeutschen Lizenzzahlungen vorzulegen, um so eine angemessene Verteilung des Besteuerungssubstrats zwischen den Gemeinden sicherzustellen. Nach Auffassung des Bundesrats müssten steueroptimierte Gewinnverlagerungen nicht nur im internationalen, sondern auch im nationalen Kontext verhindert werden.

Bundesratsbeschluss
(BR-Drs. 635/16 (B))

Die Entschließung bindet die Bundesregierung nicht. Feste Fristen für die Behandlung innerhalb der Bundesregierung bestehen nicht. Dem Vernehmen nach wird das Thema vor der Bundestagswahl nicht aufgegriffen. Konkrete Gestaltungshinweise sind daher zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht möglich.

Ausblick

Kontakt:
StB Eric Bongers,
München;
eric.bongers@wts.de

1k | Die Einbauküche als einheitliches Wirtschaftsgut – Änderung der Rechtsprechung | Autorin: Stephanie Keusch, München

BFH vom 03.08.2016 (AZ: IX R 14/15)	Unter Änderung seiner Rechtsprechung entschied der BFH, dass die Aufwendungen für die komplette Erneuerung einer Einbauküche in einem vermieteten Immobilienobjekt nicht als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen geltend gemacht werden können.	werden können. Entgegen der früheren BFH-Rechtsprechung seien auch die Spüle und die Herdplatte (ebenso wie fest verbaute Elektrogeräte und Einbaumöbel) als Bestandteile der Einbauküche anzusehen. Nach bisheriger Rechtsprechung wurde davon ausgegangen, dass ein Wohngebäude ohne Spüle und Herd unfertig sei, so dass diese Elemente als unselbständige Gebäudebestandteile angesehen und somit zu den Herstellungskosten des Gebäudes gerechnet wurden. Daran könne der BFH jedoch aufgrund der gewandelten Verkehrsauffassung nicht mehr festhalten. Die heutige Ausstattungspraxis von Einbauküchen sei darauf ausgerichtet, dass Spüle, Herdplatte und andere fest eingebauten Geräte als einzelne Module einer Gesamtheit verbaut werden. Ein spezieller Status von Spüle und Herd gegenüber den übrigen Bestandteilen einer Einbauküche sei nicht mehr zu rechtfertigen.	Spüle und Herd als Teil der Einbauküche
Urteilsfall	Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 beantragten die Kläger den Abzug von Aufwendungen für die Erneuerung von den Einbauküchen in drei von ihnen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Immobilienobjekten als sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand. Das Finanzamt ließ dagegen nur für manche Teile der Küche (Spüle und Herd) den Sofortabzug zu. Die Aufwendungen für die übrigen Einbaumöbel wurden auf die voraussichtliche Nutzungsdauer von zehn Jahren verteilt, soweit es sich nicht um geringwertige Wirtschaftsgüter handelte. Die hiergegen gerichtete Klage blieb erfolglos (vgl. hierzu WTS Journal 03/2015).	Zwar beseitigt das BFH-Urteil die bestehende Rechtsunsicherheit. Da jedoch die Anschaffungskosten für die Einbauküche regelmäßig € 410 übersteigen werden, können die gesamten Aufwendungen zukünftig lediglich über einen Zeitraum von 10 Jahren verteilt werden. Für die Zukunft müssen sich Vermieter daher auf die neue Auslegung der Rechtslage einstellen.	Praxisbedeutung
FG Schleswig-Holstein vom 28.01.2015 (AZ: 2 K 101/13)	Der erkennende Senat des BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Bei einer Einbauküche handele es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut, dessen Anschaffungskosten lediglich im Wege der Absetzung für Abnutzung über einen Zeitraum von 10 Jahren geltend gemacht		Kontakt: StB Bernhard Brock, München, bernhard.brock@wts.de
Einbauküche als einheitliches Wirtschaftsgut			

1l | Aufgrund Selbstbehalts bei privater Krankenversicherung getragene Krankheitskosten nicht als Sonderausgaben abziehbar | Autorin: Rain Susanne Heufelder, München

BFH vom 01.06.2016 (AZ: X R 43/14)	Der BFH hat entschieden, dass Krankheitskosten, die von einem Steuerpflichtigen wegen der Vereinbarung eines Selbstbehalts mit einem privaten Krankenversicherungsunternehmen selbst zu tragen sind, nicht als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 lit. a EStG abgezogen werden können. In Betracht kommt nur eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung, wenn der Selbstbehalt die zumutbare Belastung gemäß § 33 Abs. 3 EStG übersteigt.	kenversicherung entsprechende Selbstbehalte vereinbart, so dass er für seinen Versicherungsschutz entsprechend geringere Versicherungsbeiträge zu zahlen hatte. Die von ihm getragenen krankheitsbedingten Aufwendungen machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung geltend. Weder das Finanzamt noch das Finanzgericht ließen einen Abzug der Kosten zu.	
Urteilsfall	Im Urteilsfall hatte der Kläger für sich und seine Töchter bei Abschluss seiner Kran-	Auch der BFH versagte die steuerliche Berücksichtigung der Krankheitskosten des Klägers. Die vom Kläger getragenen Selbstbehalte seien weder als Sonder-	Kein Beitrag „zu“ einer Krankenversicherung

ausgaben noch als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Sonderausgaben erfassen Beiträge „zu“ einer Krankenversicherung. Darunter seien Ausgaben zu verstehen, die zumindest im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stehen und damit der Vorsorge dienen. Demgegenüber fallen die Aufwendungen im Rahmen des Selbstbehalts außerhalb des vertraglich vereinbarten Versicherungsschutzes an und stellen keine Gegenleistung für die Erlangung des Versicherungsschutzes dar, so dass sie nicht als Sonderausgaben abgezogen werden könnten.

Zumutbare Eigenbelastung nicht überschritten

Die selbst getragenen Krankheitskosten seien zwar dem Grunde nach außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 EStG. Da im Streitfall die Aufwendungen aufgrund der Höhe der Einkünfte des Klägers die zumutbare Eigenbelastung gemäß

§ 33 Abs. 3 EStG nicht überschritten hätten, sei ein Abzug nicht in Betracht gekommen. Eine darüber hinausgehende steuerliche Berücksichtigung des Selbstbehalts lehnte der BFH ab. Diese sei auch nicht durch das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums geboten. Wie bereits das Bundesverfassungsgericht entschieden habe, gewährleiste dieser Grundsatz dem Steuerpflichtigen keinen Schutz des Lebensstandards auf Sozialversicherungsebene, sondern lediglich auf Sozialhilfeniveau. Die Aufwendungen für Krankheitskosten im Rahmen von Selbstbehalten seien aber nicht Teil des sozialhilferechtlich gewährleisteten Leistungsniveaus. Eine Verpflichtung des Sozialhilfeträgers zur Übernahme des vereinbarten Selbstbehalts bzw. des zu tragenden Eigenanteils sei zudem unangemessen und damit ausgeschlossen, wenn dem Versicherten ein Wechsel in den Basistarif ohne Selbstbehalt möglich ist, was vorliegend der Fall war.

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

2a | Gesetzesänderungen im Bereich Umsatzsteuer |

Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

Nachfolgend informieren wir Sie über die verabschiedeten sowie die anstehenden aktuellen Gesetzesänderungen im Bereich Umsatzsteuer:

Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen

Gemäß der Dritten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen sind folgende Änderungen vorgesehen:

→ Änderung der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung voraussichtlich zum 01.09.2017: Änderung der Zuständigkeit des für in Polen ansässige Unternehmer zuständigen Zentralfinanzamts, sofern diese sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen müssen.

→ Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung bereits zum 23.07.2016:

› Zur Vereinheitlichung der Angaben in Spediteurbescheinigungen bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen ist nun nicht mehr der Aussteller des Belegs anzugeben, sondern der „mit der Beförderung beauftragte Unternehmer“.

§ 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStDV

› Vor dem Hintergrund anders lautender BFH-Rechtsprechung zu der aktuellen Regelung wird nunmehr die Verwaltungshandhabung zur Anrechnung der Sondervorauszahlung ausdrücklich geregelt: Die festgesetzte Sondervorauszahlung, die ein Unternehmer für Zwecke der Dauerfristverlängerung zu leisten hat, ist bei der Festsetzung der Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Besteuerungszeitraums, für den die Fristverlängerung gilt (i. d. R. also bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember), in Abzug zu bringen; ein danach verbleibender Erstattungsanspruch ist mit Ansprüchen aus dem Schuldverhältnis aufzurechnen (vgl. § 226 AO), im Übrigen zu erstatten.

§ 48 Abs. 4 UStDV

Laut Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sind folgende Änderungen zum 01.01.2017 in Kraft getreten:

→ Auf die Zusammenfassende Meldung sind mit Ausnahme von § 152 AO (Verspätungszuschlag) ergänzend die für

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

§ 18a Abs. 11 UStG

Steuererklärungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung anzuwenden.

- § 149 AO → Steuererklärungsfristen
- › Grundsätzliche Abgabefrist: 31.07. des Folgejahres (statt bisher 31.05.)
 - › Abgabefrist bei Erstellung durch Steuerberater: 28.02. des Zweit-Folgejahres (statt bisherige Regelung im Erlasswege zum 31.12. des Folgejahres)
 - › Vorweganforderungen durch das Finanzamt bleiben grundsätzlich zulässig.
 - › Die erweiterte Abgabefrist gilt nicht für Umsatzsteuererklärungen bei Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit.
 - › Die erweiterte Abgabefrist kann von bestimmten Verfahren abhängig gemacht werden (vgl. sog. Kontingentierungsverfahren in NRW).
 - › Weitergehende Fristverlängerungen im Einzelfall gem. § 109 AO werden zukünftig nur sehr eingeschränkt möglich sein.
 - › Die Vorschriften zum Verspätungszuschlag gem. § 152 AO bei einer verspätet abgegebenen Umsatzsteuererklärung mit Nachzahlung wurden verschärft.

Praxishinweis Da in der Regel (nur) bis zum Ablauf des Folgejahres noch korrigierte Umsatzsteuer-Voranmeldungen übermittelt werden können, sollte zumindest bis zu diesem Zeitpunkt geprüft werden, ob mit einer Nachzahlung zu rechnen ist und bei absehbaren signifikanten Nachzahlungen auch vor diesem Hintergrund (und ohnehin aus steuerstrafrechtlichen Gründen) korrigierte Umsatzsteuer-Voranmeldungen übermittelt werden.

Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab 2017 → Wie auch in dem Beitrag 5d zu den Lohnsteueranmeldungen erörtert wird, wurde auch in den vom BMF veröffentlichten Mustervordrucken für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das Kalenderjahr 2017 eine Möglichkeit geschaffen, dass der Steuerpflichtige in einem dafür vorgesehenen Datenfeld der Steuererklärung Angaben machen kann, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch das Finanzamt geben. Das BMF führt dazu aus, dass, wenn über die generellen Angaben in

§ 150 Abs. 7 und § 155 Abs. 4 AO

der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. der Anmeldung der Sondervorauszahlung hinaus weitere oder abweichende Sachverhalte oder Angaben berücksichtigt werden sollen, der Unternehmer ab dem 01.01.2017 im Vordruckmuster USt 1 A in der Zeile 75 (Kennzahl 23) bzw. im Vordruckmuster USt 1 H in der Zeile 31 (Kennziffer 23) eine „1“ einzutragen hat. Gleiches gilt, wenn bei den in der Steueranmeldung erfassten Angaben bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt wird. Der Unternehmer kann im Muster zur Umsatzsteuer-Voranmeldung auch eine „1“ eintragen, wenn er einen Antrag auf Dauerfristverlängerung zurücknehmen möchte. Die ergänzenden Angaben sind in einer vom Unternehmer zu erstellenden gesonderten Anlage zu machen, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuermeldung“ zu kennzeichnen ist. Falls der Steueranmeldung lediglich ergänzende Aufstellungen oder Belege beigelegt werden sollen, verbleibt es bei dem Eintrag einer „1“ in Zeile 15 (Kennziffer 22). Bei der elektronischen Übermittlung bietet ELSTER die Möglichkeit, zusammen mit der entsprechenden Meldung eine Nachricht (max. 180 Zeichen) an das Finanzamt zu übermitteln (Kennziffer 23_Begründung).

BMF vom 19.10.2016

Weitere Änderungen können sich noch aus dem Zweiten Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie ergeben. Die Zustimmung des Bundesrats steht insoweit allerdings noch aus. Die Gesetzesänderungen sollen zum 01.01.2017 in Kraft treten.

Bürokratieentlastungsgesetz II

- Anhebung des Betrags für Kleinbetragsrechnungen von € 150 auf € 200.
- Erleichterung bei der Aufbewahrungspflicht, insbesondere Wegfall der Aufbewahrungspflicht von Lieferscheinen nach Erhalt der Rechnung

§ 33 UStDV

§ 147 Abs. 3 Satz 3 und 4 AO

Oftmals sind Lieferscheine Rechnungsbestandteile und enthalten Rechnungspflichtangaben, insbesondere das Lieferdatum, die sich nicht aus der Rechnung selbst ergeben (§ 14 Abs. 4 UStG, § 31 Abs. 3 UStDV). In diesen Fällen muss der Lieferschein weiterhin aufbewahrt werden.

Praxishinweis

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

2b | Sofortiger Vorsteuerabzug aufgrund Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung | Autor: Dr. Robert Claßen, Düsseldorf

BFH vom 20.10.2016 (AZ: V R 26/15)	Das erst jüngst veröffentlichte Grundsatzurteil des BFH vom 20.10.2016 kann ein Recht auf Vorsteuerabzug in umstrittenen Fällen sichern. Zu dem Themenfeld hatten wir bereits mehrfach berichtet, zuletzt im WTS Journal 05/2016, Beitrag 2a.	begehrende Unternehmer berichtigte Rechnungen vor. Obwohl die Leistungsbeschreibungen darin nun unstreitig ordnungsgemäß bezeichnet waren, wies die Vorinstanz, das FG Berlin-Brandenburg, die Klage ab. Zur Begründung führte es aus, die berichtigten Rechnungen ermöglichen einen Vorsteuerabzug erst im Jahr 2013 und wirkten nicht auf die erstmalige Rechnungserteilung in den Streitjahren 2005 bis 2007 zurück.	
Bisher insbesondere Zinsrisiko	Bisher galt, dass der Vorsteuerabzug erst bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung zulässig war. Sofern eine Rechnung insbesondere nicht alle Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten hatte, konnte ein Vorsteuerabzug erst für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem die berichtigte Rechnung zugegangen war. Dies führte für Unternehmer zu Steuernachzahlungen und erheblichen Zinsrisiken (§ 233a AO), wenn sie ihren Vorsteuerabzug – unter der Annahme, im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung zu sein, die sich später als unzutreffend herausstellte – geltend gemacht hatten.	Der BFH hat in seiner lang ersehnten ersten Entscheidung zu dieser Fragestellung nunmehr das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und zu Gunsten des Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug für die Jahre 2005 bis 2007 gewährt. Dabei greift der BFH in seiner Begründung auf das Urteil des EuGH in der Rs. Senatex vom 15.09.2016 (Rs. C-518/14, vgl. WTS Journal 05/2016, Beitrag 2a) zurück.	BFH gewährt Rückwirkung
	Die vorliegende BFH-Entscheidung ändert nicht die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs. Allerdings spricht der BFH der Rechnungsberichtigung eine Rückwirkung zu, so dass der Vorsteuerabzug unter Umständen bereits im Zeitpunkt des Vorliegens der ursprünglichen (fehlerhaften) Rechnung geltend gemacht werden kann.	Einer Rechnungsberichtigung scheint aber nicht in jedem Fall eine Rückwirkung zuzusprechen zu sein. Vielmehr verlangt der BFH bestimmte Mindestangaben, die in der ursprünglichen (fehlerhaften) Rechnung enthalten sein müssen, was im zu entscheidenden Fall gegeben war. Im Einzelnen seien dies Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer. Hierfür reiche es aus, dass die initiale Rechnung diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Dabei genüge es mit Blick auf die Leistungsbeschreibung, dass – wie im Streitfall – die Rechnung unter dem Briefkopf eines Rechtsanwalts erteilt wird und auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nimmt oder dass sie über „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ oder „betriebswirtschaftliche Beratung“ ausgestellt ist.	BFH verlangt Mindestangaben in ursprünglicher Rechnung
Urteilsfall	In dem vom BFH entschiedenen Streitfall wurde der Vorsteuerabzug aus von einem Rechtsanwalt ausgestellten Rechnungen geltend gemacht, die in der Leistungsbeschreibung ohne nähere Erläuterung auf einen „Beratervertrag“ Bezug nahmen. Daneben wurde der Vorsteuerabzug aus Rechnungen einer Unternehmensberatung für die „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ und die „zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung“ geltend gemacht. Das Finanzamt stufte diese Leistungsbeschreibungen als nicht ausreichend und somit die gesamten Rechnungen als nicht ordnungsgemäß ein. Der Vorsteuerabzug in den Streitjahren 2005 bis 2007 wurde mithin versagt.	Ferner hat sich der BFH auch dazu geäußert, bis wann eine Rechnungsberichtigung zu erfolgen hat. Insoweit gesteht der BFH die Möglichkeit zu, dass der Rech-	Rechnungskorrektur bis zur mündlichen Verhandlung vor dem FG möglich
FG Berlin-Brandenburg lehnte Rückwirkung ab	Während des Klageverfahrens im Jahr 2013 legte der den Vorsteuerabzug		

nungsaussteller die Rechnung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtet. Damit gewährt der BFH eine längere Frist als bislang oftmals in der Literatur (bis zur endgültigen ablehnenden Entscheidung der zuständigen Finanzbehörde) diskutiert wurde.

Praxishinweis Das vorliegende BFH-Urteil kann im Ergebnis zu einer Rückwirkung der Rechnungs-

korrektur für Zwecke des Vorsteuerabzugs führen und damit Chancen in Streitfällen einräumen. Andererseits ist bislang nicht erkennbar, dass die Finanzverwaltung diese Entscheidung flächendeckend anwenden wird. Somit bleibt es trotz der für den Steuerpflichtigen positiven Entscheidung empfehlenswert, durch eine penible Rechnungseingangsprüfung Streitfragen zur Rechnungskorrektur bereits von vorneherein zu vermeiden.

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

2c | Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Organshaft |

Autor: RA Zbigniew Stępień, München

Hintergrund: EuGH- und BFH-Rechtsprechung

Vor dem Hintergrund diverser Urteile des EuGH und des BFH in der Vergangenheit sowohl zur Holding und dem Umfang des Vorsteuerabzugs beim Erwerb, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen als auch zur umsatzsteuerlichen Organshaft sieht die Finanzverwaltung die Notwendigkeit, den UStAE anzupassen und folgt der Rechtsprechung dabei weitgehend (vgl. WTS Journal zuletzt 04/2016, Beitrag 2a).

EuGH vom 16.07.2015
(Rs. C-108/14 und C-109/14)

Der EuGH hat mit Urteil vom 16.07.2015 in der Rechtssache *Larentia + Minerva* und *Marenave* entschieden, dass eine sog. Führungsholding grundsätzlich zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und dass der Ausschluss von Personengesellschaften vom Rechtsinstitut der umsatzsteuerlichen Organshaft ebenso wie das Erfordernis eines Über- und Unterordnungsverhältnisses grundsätzlich nur dann nicht im Widerspruch zum Unionsrecht stehen, wenn diese Einschränkungen Maßnahmen zur Verhinderung von Missbrauch bzw. zur Vermeidung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung darstellen (vgl. WTS Journal 04/2015, Beitrag 2a).

BFH vom 02.12.2015
(AZ: V R 12/14, V R 25/13 und V R 15/14),
vom 19.01.2016
(AZ: XI R 38/12)
und vom 01.06.2016
(AZ: XI R 17/11)

Diesen Ausführungen folgend griff der BFH in mehreren Urteilen die aufgezeigte Möglichkeit zur Einschränkung des Kreises der möglichen Organgesellschaften auf juristische Personen sowie das Erfordernis einer Eingliederung mit Durchgriffsrecht auf. Entgegen seiner früheren Rechtsprechung hält der BFH den Einbezug von Personengesellschaften als Organgesellschaften in den Organkreis aber für grundsätzlich möglich. An dem Über- und

Unterordnungsverhältnis möchte der BFH jedoch festhalten (vgl. WTS Journal 01/2016, Beitrag 2a, 02/2016, Beitrag 2b und 04/2016, Beitrag 2a).

Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung und sieht die Unselbstständigkeit der Personengesellschaft als Organgesellschaft dann als gegeben, wenn die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person zu bejahen ist. Voraussetzung dafür sei, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist. Das BMF bestätigt nun ausdrücklich, dass Nichtunternehmer weder Organträger noch Organgesellschaft sein können.

BMF- Entwurf vom
12.12.2016

Personengesellschaft
kann Organgesellschaft
sein

Im Hinblick auf das Erfordernis der organisatorischen Eingliederung sei die Durchsetzung des Willens des Organträgers in der Organgesellschaft sicherzustellen. Allein der Ausschluss einer vom Organträger abweichenden Willensbildung in der Organgesellschaft sei für die organisatorische Eingliederung nicht ausreichend. Die organisatorische Eingliederung könne auch über eine Beteiligungskette zum Organträger vermittelt werden, wenn eine Beherrschung der Organgesellschaft sichergestellt ist. Auch insoweit folgt die Finanzverwaltung der Rechtsprechung.

Willensdurchsetzung für
organisatorische Eingliederung erforderlich

Nach Auffassung des BMF ergibt sich der Einbezug bestimmter Personengesell-

Gesetzesänderung?

schaften zur Organschaft vorliegend durch teleologische Erweiterung infolge der hier vorliegenden Regelungslücke und des Normzwecks des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Es hält eine Gesetzesänderung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG für nicht notwendig.

8er-Bande vom
31.01.2017

Zwischenzeitlich haben die Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft zum BMF-Entwurf Stellung genommen. Einleitend weisen diese darauf hin, dass selbst der V. und der XI. Senat des BFH nicht einheitlich hinsichtlich der finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften entschieden hätten. Bislang noch gar nicht geäußert habe sich die höchstrichterliche Rechtspre-

chung zu den Voraussetzungen im Hinblick auf die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung einer Personengesellschaft. Nach wie vor nicht abschließend geklärt sei zudem die Vereinbarkeit der strengen nationalen Eingliederungsvoraussetzungen mit dem Unionsrecht. Die 8er-Bande verweist insoweit auf ihr gemeinsames Schreiben mit der Deutschen Kreditwirtschaft vom 14.12.2016, mit dem ein erster Diskussionsentwurf für ein mögliches Antragsverfahren übersandt wurde, zu dem sich das BMF bisher nicht geäußert hat. Im Übrigen werden weitere Klarstellungen und Ergänzungen im finalem BMF-Schreiben angeregt.

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

2d | Keine Organschaft in der Insolvenz – Keine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften | Autorin: Jasmin Anger, München

Urteilsfall

Der Kläger, der Insolvenzverwalter einer GmbH, eröffnete im Juni 2009 das Insolvenzverfahren über die Gesellschaft. Gesellschafter der GmbH war neben anderen auch eine GbR, die zugleich Gesellschafter einer KG war. Von dieser KG hatte die GmbH Vermögensgegenstände gepachtet. Bis Ende 2008 gingen alle Beteiligten nebst Finanzverwaltung (Beklagte) entsprechend der damaligen Rechtslage von einer umsatzsteuerlichen Organschaft aus, mit der GmbH als Organgesellschaft und ihrer Schwestergesellschaft, der KG, als Organträgerin. Die KG machte für die Umsatzsteuer-Voranmeldung März 2009 geltend, dass es zur Organschaft an der finanziellen und organisatorischen Eingliederung fehle, woraufhin das Finanzamt eine Umsatzsteuerforderung für 2009 zur Insolvenztabelle der GmbH anmeldete. Hiergegen legte der Kläger Widerspruch ein. Er bezog sich dabei auf den Grundsatz von Treu und Glauben sowie auf die Vertrauensschutzregel des § 176 AO.

rung und unter Ablehnung der bis dahin geltenden Verwaltungsauffassung durch den BFH (vgl. Urteil vom 22.04.2010, AZ: V R 9/09), welche die Organschaft zwischen Schwestergesellschaften verneint, aufgekommen. Es liege daher zumindest ein Vertrauenstatbestand vor, da das Finanzamt über Jahrzehnte den Bestand der Organschaft anerkannt habe.

Der BFH wies die Revision zurück und begründete dies wie folgt: Eine Entscheidung darüber, dass bei Schwestergesellschaften keine Organschaft bestünde und dies mit Unionsrecht vereinbar sei, wurde bereits vom Senat getroffen (vgl. BFH-Urteil vom 02.12.2015, AZ: V R 15/14, WTS Journal 01/2016, Beitrag 2a). Darüber hinaus hat der BFH erneut bestätigt, dass spätestens mit der Bestellung des Klägers zum Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt für die GmbH die angebliche Organschaft entfallen sei (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2013, AZ: V R 18/13). Der erkennende Senat halte auch an dieser Rechtsprechung unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben fest.

BFH vom 24.08.2016
(AZ: V R 36/15)

Keine Organschaft
zwischen Schwester-
gesellschaften

Keine Organschaft
im Insolvenzfall

Revisionsbegründung

Nach Ansicht des Klägers könne auch zwischen Schwestergesellschaften eine Organschaft bestehen, da das Erfordernis der Über- und Unterordnung mit Art. 11 MwStSystRL und der Rechtsprechung des EuGH nicht vereinbar sei. Auch sei die Rechtsauffassung des Finanzamtes erst aufgrund einer Rechtsprechungsände-

Auch die Grundsätze des Vertrauensschutzes und von Treu und Glauben stünden der Umsatzsteuerforderung nicht entgegen. Diese Grundsätze seien nur im Hinblick auf die Handlungen des Steuerpflichtigen von Bedeutung. Zudem sei zu berücksich-

Kein Vertrauensschutz

tigen, dass die KG, die die Umsatzsteuer der GmbH als vermeintlicher Organträger abgeführt und vom Finanzamt bereits wieder aufgrund der fehlenden Organschaft erstattet bekommen hatte, den Um-

satzsteuerbetrag an die GmbH zurückgezahlt hatte. Daher sei das Finanzamt auch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben zur Geltendmachung dieser Umsatzsteuer gegenüber der GmbH berechtigt.

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

2e | Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand | Autor: Frank Scheller, Erlangen

Neuregelung des § 2b UStG ab Januar 2017

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) neu gefasst. § 2 Abs. 3 UStG wurde aufgehoben und § 2b neu in das UStG eingefügt. Demnach gelten jPÖR grundsätzlich nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, es sei denn, dies führt zu größeren Wettbewerbsverzerrungen oder die jPÖR führt eine Tätigkeit aus dem Leistungskatalog des § 2b Abs. 4 UStG aus. Die Regelungen treten zum 01.01.2017 in Kraft. Die Neuregelung wird von einer Übergangsregelung (§ 27 Abs. 22 UStG) begleitet, auf deren Grundlage eine jPÖR dem Finanzamt gegenüber erklären kann, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die jPÖR immer dann im Bereich der öffentlichen Gewalt tätig, wenn sie sich im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung bewegen. Diese können sich nicht nur aus Regelungen in Gesetzen oder Rechtsverordnungen, sondern beispielsweise auch aus einer Satzung (z. B. Satzung eines Abwasserzweckverbands) oder einem öffentlich-rechtlichen Vertrag ergeben.

Öffentliche Gewalt

Laut BMF-Schreiben stehen Leistungen der öffentlichen Hand dann im Wettbewerb zu privaten Anbietern, wenn die angebotenen Leistungen sowohl von privaten Unternehmern potenziell erbracht werden können als auch aus Sicht des Verbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen. Die Betrachtung sei grundsätzlich nicht auf den lokalen Markt zu beschränken.

Keine Wettbewerbsverzerrungen

BMF vom 16.12.2016

Im Einführungsschreiben des BMF nimmt die Finanzverwaltung nun zu Zweifelsfragen Stellung. Insbesondere wird erläutert, was unter öffentlicher Gewalt sowie größeren Wettbewerbsverzerrungen zu verstehen ist. Daneben wird zur Anwendung der sog. Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 UStG und deren Wirkung näher ausgeführt. Gleichzeitig öffnet die Finanzverwaltung das Tor zu Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG.

Hinsichtlich der Optionserklärung wird ausgeführt, dass – entgegen des Wortlauts von § 27 Abs. 22 UStG – ein Widerruf auch rückwirkend für Kalenderjahre ab 2017 zulässig ist.

Anwendung der Übergangsvorschrift des § 27 Abs. 22 UStG

Für die jPÖR lässt das BMF-Schreiben nun auch die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu, wenn bei Leistungsbezug vor der Rechtsänderung der Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, nun aber die Ausgangsumsätze nach der Neuregelung steuerpflichtig sind.

Vorsteuerberichtigung

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

2f | Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen privater Krankenhäuser | Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

Nationale Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG

Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG sind nur Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze umsatzsteuerfrei, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder u. a. von zugelassenen Krankenhäusern

nach § 108 des Fünften Sozialgesetzbuches (SGB V) erbracht werden. Die Leistungen privater Krankenhäuser, die nicht nach § 108 SGB V zugelassen sind, fallen somit nach dem Wortlaut des deutschen UStG nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung.

Unionsrechtliche Regelung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL

Im Gegensatz zum nationalen Recht sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze steuerfrei, wenn sie von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen erbracht werden, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.

BFH vom 23.10.2014 (AZ: V R 20/14) und vom 18.03.2015 (AZ: XI R 38/13)

Mit seinen Urteilen vom 23.10.2014 und vom 18.03.2015 hat der BFH entschieden, dass die nationale Regelung zur Steuerbefreiung der Krankenhausleistungen nicht den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht. Die Steuerbefreiung sei nicht allein deshalb ausgeschlossen, weil Sozialträger die Kosten nicht erstatten.

BMF vom 06.10.2016

Die Finanzverwaltung hat nun mit BMF-Schreiben vom 06.10.2016 bekanntgegeben, dass die beiden BFH-Entscheidungen zeitgleich im BStBl. II veröffentlicht werden. Krankenhäuser, die nicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden und die auch keine Zulassung nach SGB V besitzen, können sich demnach mit ihren Heil- und Krankenhausbehandlungsleistungen unmittelbar auf die Steuerbefreiung der MwStSystRL berufen, wenn sie ihre Leistungen in

sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbringen.

In sozialer Hinsicht vergleichbare Bedingungen liegen vor, wenn das Leistungsangebot dieser privaten Krankenhäuser den Leistungen von Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft oder nach SGB V zugelassenen Krankenhäusern entspricht. Weitere Voraussetzung ist, dass im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der jährlichen Belegungs- und Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet wird.

Zu beachten ist, dass die Steuerbefreiung dazu führt, dass der Vorsteuerabzug für die steuerfreien Leistungen ausgeschlossen ist. Falls bisher steuerpflichtig berechnete Leistungen nun steuerfrei abgerechnet werden, ist gegebenenfalls § 15a UStG (Berichtigung des Vorsteuerabzuges) zu beachten.

Auch von Privatkliniken erbrachte Krankenhausbehandlungen können unabhängig von sozialversicherungsrechtlichen Zulassungen umsatzsteuerfrei sein, wenn die Leistungen der privaten Krankenhäuser den Leistungen öffentlich-rechtlicher Krankenhäuser entsprechen.

Vergleichbare Bedingungen in sozialer Hinsicht

Vorsteuerabzug

Fazit

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

3 | Verschärfung der Grunderwerbsteuer? | Autor: StB Christian Vogt, MBA (International Taxation), Hamburg

Pressemitteilung des Hessischen FinMin vom 01.12.2016

Die Grunderwerbsteuer ist aufgrund ihrer Bedeutung für die Finanzen der Bundesländer gegen Ende letzten Jahres erneut in den Fokus der Steuerpolitik gerückt. Auf Initiative des Hessischen Ministeriums der Finanzen wurde nun eine umfassende Reform des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) angeregt. Das Ministerium ist der Ansicht, dass die bestehenden Regelungen zur Erfassung der sog. Share Deals zu massiven „Steuertricksereien“ einladen.

- Absenkung der 95 %-Grenze (§§ 1 Abs. 2a, 3, 3a GrEStG) auf 75 %.
- Einführung von Sonderregelungen bzgl. Stiftungen und Stimmrechtsvereinbarungen bei der Ermittlung der Beteiligungsquote.
- Alternativ Einführung einer quotalen Besteuerung (z. B. 50 % / 75 %-Schwellen).
- Verlängerung verschiedener Vor- und Nachbehaltefristen bzw. des Betrachtungszeitraumes des § 1 Abs. 2a GrEStG von 5 auf 10 Jahre.

Mögliche Änderungen

Die möglichen Änderungen sind teilweise gravierend. Mittlerweile zeichnen sich erste Vorhaben ab. Diskutiert werden dem Vernehmen nach u. a. die folgenden Änderungen:

Ein Zwischenbericht der Finanzministerkonferenz wird evtl. bereits im März 2017 vorliegen. Der Schlussbericht ist für Oktober dieses Jahres geplant. Es ist somit

Zeitplan

zumindest nicht ausgeschlossen, dass es noch im laufenden Jahr zu einer Gesetzesänderung kommen wird.

Steigende Belastung

Die Belastung der Unternehmen ist zuletzt bereits durch eine massive Erhöhung der Steuersätze und die Neuregelung der sog. Ersatzbemessungsgrundlage stark angestiegen. Die neueren Entwicklungen zeigen, dass die Bedeutung dieser Steuerart auch weiter zunehmen und häufig einen prominenten Stellenwert in der Planung

von Unternehmensumstrukturierungen einnehmen wird. Auch in Bezug auf die Höhe der von den Ländern individuell festgelegten Steuersätze ist noch längst kein Ende in Sicht.

Die weitere Entwicklung bleibt zunächst abzuwarten. Bei einer Konkretisierung der Änderungen sollten laufende Planungen und auch bestehende Verträge und Steuerklauseln einer Überprüfung unterzogen werden.

Fazit

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

4 | Anzeigepflicht von inländischen Kreditinstituten im Erbfall umfasst auch bei unselbstständigen ausländischen Zweigstellen verwahrtes bzw. verwaltetes Vermögen | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund

Inländische Kreditinstitute sind anlässlich des Todes eines Kunden verpflichtet, dem für den Verstorbenen zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt die für diesen verwahrten bzw. verwalteten Vermögensgegenstände zum Todestag nach § 33 Abs. 1 ErbStG anzuzeigen. Strittig war, ob und inwieweit dies auch für Vermögensgegenstände gilt, die in einer unselbstständigen Zweigstelle des betreffenden Kreditinstituts im Ausland verwahrt bzw. verwaltet werden. Im konkreten Fall ging es um Vermögenswerte eines Kunden, die in einer unselbstständigen Zweigniederlassung einer deutschen Sparkasse in Österreich verwaltet wurden.

Zur Klärung der unionsrechtlichen Fragen hatte der BFH das Verfahren zunächst ausgesetzt und dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob der Einbeziehung unselbstständiger ausländischer Zweigniederlassungen inländischer Kreditinstitute in die Anzeigepflicht nach § 33 Abs. 1 ErbStG die Niederlassungsfreiheit entgegensteht. Dies hat der EuGH verneint.

Unionsrechtliche Sichtweise zuvor vom EuGH bestätigt, vgl. EuGH vom 14.04.2016 (Rs. C-522/14)

Praxishinweis

Die Problematik der Entscheidung für betroffene Banken in der Praxis liegt auf der Hand: Die nach dem Urteil gebotene Erfüllung der Anzeigepflicht kann im Ausland ungewünschte (straf-)rechtliche Folgen nach sich ziehen. Inländische Kreditinstitute, die unselbstständige Zweigniederlassungen im Ausland unterhalten, sollten daher prüfen, inwieweit Anzeigen nach § 33 Abs. 1 ErbStG im jeweiligen Ausland – ggf. strafrechtliche – Sanktionen nach sich ziehen können und wie diese vermieden werden können. Im Falle Österreichs könnte beispielsweise eine ausdrückliche und schriftliche Zustimmung betroffener Kunden eingeholt werden, dass die in der österreichischen Filiale verwahrten bzw. verwalteten Vermögensgegenstände im Zuge einer Anzeige nach § 33 Abs. 1 ErbStG dem deutschen Finanzamt mitgeteilt werden dürfen.

Kontakt:
RA/FAStR Michael
Althof, München,
michael.althof@wtS.de

BFH vom 16.11.2016
(AZ: II R 29/13)

Der BFH hat nun entschieden, dass ein inländisches Kreditinstitut in die Anzeigen nach § 33 Abs. 1 ErbStG auch die Vermögensgegenstände einzubeziehen hat, die von einer unselbstständigen Zweigniederlassung im Ausland verwahrt bzw. verwaltet werden. Dies gelte selbst dann, wenn in dem betreffenden ausländischen Staat ein strafbewährtes Bankgeheimnis zu beachten ist. Die entsprechende Verpflichtung verstößt nach Auffassung des Gerichts weder gegen Unionsrecht noch gegen die Verfassung und das völkerrechtliche Prinzip der territorialen Souveränität.

5a | Anwendung der sog. Fünftelregelung bei Einmalkapitalauszahlungen aus der betrieblichen Altersversorgung | Autorin: StBin Susanne Weber, München

BFH vom 20.09.2016
(AZ: X R 23/15)

Der BFH entschied, dass eine einmalige Kapitalabfindung laufender Ansprüche gegen eine der betrieblichen Altersversorgung dienenden Pensionskasse nicht nach der Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG versteuert werden könne, wenn das ausgeübte Kapitalwahlrecht bereits in der ursprünglichen Versorgungsregelung enthalten war.

Nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreie Beiträge

Im Urteilsfall hatte die Klägerin mittels einer Entgeltumwandlung im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG steuerfreie Beiträge an eine Pensionskasse entrichtet. Die Leistungen der Pensionskasse im Versorgungsfall waren daher nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG in voller Höhe zu versteuern. Dies gilt nach Auffassung des BFH unabhängig davon, ob die Beiträge in der Ansparphase zu Recht nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei belassen wurden. Nach der vertraglichen Vereinbarung konnte die Klägerin im Versorgungsfall anstelle der Rente eine Kapitalabfindung wählen und machte hiervon auch Gebrauch. Der BFH lehnte die Anwendung der Fünftelregelung auf die Kapitalabfindung ab: Diese sei zwar eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG, da sich die früheren Beitragszahlungen über einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten erstreckt hätten. Es fehle aber an der „Außerordentlichkeit“ der Einkünfte, wenn bereits bei Vertragsabschluss ein Kapitalwahlrecht vereinbart worden sei.

Sind bei Auszahlung nach § 22 Nr. 5 EStG zu versteuern

Bei Einmalkapitalzahlungen aus versicherungsförmigen Durchführungswegen der betrieblichen Altersversorgung (Direktversicherung, Pensionskasse, Pensionsfonds) lehnte die Finanzverwaltung die Anwendung der Fünftelregelung bereits bisher ab, wenn auch mit anderer Begründung: Nach Auffassung der Verwaltung liege weder eine Entschädigung noch eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit vor (BMF vom 24.07.2013, Rz. 373). Für die Steuerfreiheit der Beiträge nach § 3 Nr. 63 EStG wird es derzeit nicht als schädlich angesehen, dass der Versicherungsvertrag ein Kapitalwahlrecht vorsieht (BMF vom 24.07.2013, Rz. 312). Auch das wird vom BFH in Frage gestellt. Es bleibt daher abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagiert.

Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung: BMF vom 24.07.2013

Abzugrenzen vom Urteilsfall sind Einmalzahlungen aufgrund einer Direktzusage oder aus einer Unterstützungskasse. Diese als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) zu versteuernden Einmalzahlungen betrachtet die Verwaltung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit und lässt die Versteuerung nach der Fünftelregelung zu, wenn eine Zusammenballung von Einkünften vorliegt (BMF vom 24.07.2013, Rz. 371). Die Gründe für die Kapitalisierung des Versorgungsbezugs sind dabei unbeachtlich.

Abgrenzung: Einmalzahlungen aufgrund einer Direktzusage oder aus einer Unterstützungskasse

Außerordentliche Einkünfte bei vereinbartem Kapitalwahlrecht?

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

5b | Dienstwagenbesteuerung in Leasingfällen |

Autorin: StBin Janina Hufnagel, Düsseldorf

BFH vom 18.12.2014
(AZ: VI R 75/13)

Zum sog. Behördenleasingmodell hatte der BFH seinerzeit entschieden, dass eine nach der 1%-Regelung oder der Fahrtenbuchmethode zu bewertende Nutzungsüberlassung nur dann vorliegt, wenn das vom Mitarbeiter genutzte Fahrzeug dem Arbeitgeber zuzurechnen ist. Dies sei jedoch nicht der Fall, wenn das vom Arbeitgeber geleaste Fahrzeug dem Mitarbeiter aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung überlassen wird und dieser gegenüber dem Arbeitgeber die wesentlichen Rechte und Pflichten eines Leasingnehmers hat.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 15.12.2016 nunmehr zu der Frage Stellung genommen, ob das o. g. Urteil auch außerhalb des Behördenleasings im Hinblick auf das Kriterium einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung anzuwenden ist.

BMF vom 15.12.2016

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass keine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung vorliegt, wenn das Fahrzeug dem Mitarbeiter aufgrund einer arbeitsvertraglichen oder arbeitsrecht-

Keine Sonderrechtsbeziehung bei Grundlage aus dem Arbeitsverhältnis

Gehaltsumwandlung	lichen Grundlage zur Verfügung gestellt wird. Dies ist immer dann gegeben, wenn → die Überlassung des Fahrzeugs im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft vereinbart wurde oder	nehmer des Fahrzeugs ist. In diesen Fällen ist die 1%-Regelung somit auch dann anwendbar, wenn der Mitarbeiter in Höhe der gesamten Fahrzeugkosten auf Gehalt zugunsten eines Firmenwagens verzichtet.	
Vergütungsbestandteil	→ die Überlassung des Fahrzeugs arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist (wenn z. B. von vornherein bei Arbeitsvertragsabschluss die Überlassung des Firmenwagens vereinbart wurde).	Wird das überlassene Fahrzeug vom Mitarbeiter für Dienstreisen genutzt, darf der Arbeitgeber die pauschalen Kilometersätze nicht steuerfrei erstatten (vgl. R 9.5 Abs. 2 Satz 3 LStR). Ebenfalls ist der Werbungskostenabzug für den Mitarbeiter ausgeschlossen.	Keine steuerfreie Erstattung von Kilometergeld
Arbeitgeber als Leasingnehmer	Zwingende Voraussetzung ist aber, dass der Arbeitgeber zivilrechtlich Leasing-		Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wtS.de

5c | Lohnsteuerliche Regelung zu Stromtankstellen | Autorin: Andrea Stein, München

BMF vom 14.12.2016	Mit Schreiben vom 14.12.2016 hat die Finanzverwaltung zu den Regelungen im Zusammenhang mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr Stellung genommen. Seit dem 01.01.2017 sind Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung lohnsteuerfrei (§ 3 Nr. 46 EStG). Geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung und Zuschüsse zu den Aufwendungen des Mitarbeiters für den Erwerb und für die Nutzung einer Ladevorrichtung können nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG mit einem Steuersatz von 25 % pauschal versteuert werden.	Steuerfrei ist das Aufladen an jeder ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmens i. S. d. § 15 AktG, nicht aber das Aufladen bei einem Dritten oder an einer von einem fremden Dritten betriebenen Ladevorrichtung und auch nicht das Aufladen beim Mitarbeiter. Leiharbeitskräfte können im Betrieb des Entleihers lohnsteuerfrei ihre Elektrofahrzeuge aufladen, nicht aber Geschäftsfreunde und Kunden des Arbeitgebers und deren Mitarbeiter.	Aufladeort und Anwendungsbereich
Überblick		Geldwerte Vorteile aus einer zur privaten Nutzung zeitweise überlassenen betrieblichen Ladevorrichtung sind ebenfalls steuerfrei. Hierunter fallen die Ladeinfrastruktur einschließlich Zubehör sowie die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen (Aufbau, Installation und Inbetriebnahme der Ladevorrichtung, Wartung und Betrieb und die für die Inbetriebnahme notwendigen Vorarbeiten, z. B. Verlegen eines Starkstromkabels), nicht aber der aus der überlassenen betrieblichen Ladevorrichtung bezogene Ladestrom.	Betriebliche Ladevorrichtung
Voraussetzung der Zusätzlichkeit und Anwendungszeitraum	Beide Vorschriften setzen voraus, dass die Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Eine Gehaltsumwandlung ist insoweit nicht zulässig. Die Regelungen gelten befristet vom 01.01.2017 bis 31.12.2020.	Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung an den Mitarbeiter kann mit einem Steuersatz von 25 % pauschal versteuert werden.	Pauschalierung der Lohnsteuer
Begünstigte Fahrzeuge	Nach dem BMF-Schreiben gilt die Steuerbefreiung des Ladestroms für Elektrofahrzeuge, für Hybridelektrofahrzeuge und für Elektrofahräder, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug (sog. S-Pedelecs) einzuordnen sind. Hingegen gilt sie nicht für sonstige Elektrofahräder ohne Kennzeichen- und Versicherungspflicht.	Nutzt der Mitarbeiter sein privates Elektrofahrzeug für Dienstreisen, kann das Kilometergeld von € 0,30 je gefahrenen Kilometer auch dann steuerfrei erstat-	Kilometergeld bei Dienstreisen

tet werden, wenn der Mitarbeiter den Firmenwagen im Betrieb des Arbeitgebers steuerfrei aufgeladen oder vom Arbeitgeber pauschal besteuerte Leistungen und Zuschüsse erhalten hat. Macht er die tatsächlichen Fahrzeugkosten geltend, bleiben die steuerfreien oder pauschal besteuerten Leistungen bei der Ermittlung der Gesamtaufwendungen außer Ansatz.

Die nach § 3 Nr. 46 EStG steuerfreien Vorteile brauchen nicht im Lohnkonto aufgezeichnet werden. Die nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG pauschal besteuerten Beträge müssen jedoch aufgezeichnet und die Unterlagen zu den pauschal besteuerten Aufwendungen als Belege zum Lohnkonto aufbewahrt werden.

Aufzeichnung im Lohnkonto

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

5d | Vordrucke für die Umsatzsteuer-Voranmeldung/Dauerfristverlängerung und die Lohnsteueranmeldung ab 2017 | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Steueranmeldung als Steuerfestsetzung

Nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 können Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden, zu einer automationsgestützten Steuerfestsetzung führen, ohne dass eine Überprüfung der Erklärung durch die Finanzverwaltung erfolgt ist. Der Steuerpflichtige muss es daher kenntlich machen können, wenn es nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch einen Amtsträger gibt (§ 150 Abs. 7 und 155 Abs. 4 AO). Die Regelung gilt ab 01.01.2017 und ist auch für die Umsatzsteuer-Voranmeldung, die Dauerfristverlängerung und die Lohnsteueranmeldung anwendbar. Daher enthalten die Vordrucke für die genannten Steueranmeldungen 2017 in der Kennziffer 23 ein Feld, in dem es der

Steuerpflichtige mit einer „1“ kenntlich machen kann, wenn über die Angaben in der Steueranmeldung hinaus weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte berücksichtigt werden sollen. In den elektronischen Formularen soll es zusätzlich zur neuen Kennzahl 23 ein Freitextfeld für die entsprechenden Angaben geben.

Die „1“ ist auch einzutragen, wenn bei der Ermittlung der in der Steueranmeldung erfassten Beträge bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt wurde. In diesem Fall muss dies in einer vom Arbeitgeber zu erstellenden Anlage erläutert werden, die mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“ zu kennzeichnen ist.

„comply or explain“-Prinzip

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

Vordruck zur USt-VA 2017
BMF vom 19.10.2016

Vordruck zur LStA 2017
BMF vom 15.09.2016

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

6a | Großer Senat des BFH verwirft Sanierungserlass der Finanzverwaltung |

Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

BFH vom 25.03.2015
(AZ: X R 23/13)

Der X. Senat hatte mit Entscheidung vom 25.03.2015 dem Großen Senat des BFH die Frage vorgelegt, ob der sog. Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27.03.2003, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Mit Beschluss vom 28.11.2016 hat der Große Senat des BFH diese Frage nun bejaht und den Sanierungserlass der Finanzverwaltung damit im Ergebnis gekippt.

BFH vom 28.11.2016
(AZ: GrS 1/15)

Sachverhalt

Im Streitfall hatten Gläubigerbanken des Klägers im Streitjahr 2007 teilweise auf ihre Forderungen verzichtet. Die Forderungen wurden daraufhin insoweit ertrags-

wirksam bzw. mit Gewinn (im Folgenden „Sanierungsgewinn“) ausgebucht. Im Erhebungsverfahren beantragte der Kläger den Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Einkommensteuer. Der gegen die Ablehnung dieses Antrags erhobene Einspruch wurde von der Finanzverwaltung mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Voraussetzungen des Sanierungserlasses nicht vorlägen. Insbesondere fehle es an der Sanierungseignung, da im Folgejahr wiederum ein Verlust erzielt worden sei. Zudem hätte der Kläger durch Vornahme von Teilwertabschreibungen auf Grundbesitz die Besteuerung des Sanierungsgewinns umgehen können.

Die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht ließ offen, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses vorliegen. Einem Erlass der Einkommensteuerschuld stehe schon entgegen, dass der Gesetzgeber mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. zum Ausdruck gebracht habe, dass Sanierungsgewinne unterschiedslos besteuert werden sollen.

Vorlage wegen uneinheitlicher Rechtsprechung

Der vorlegende X. Senat des BFH hatte jedoch – ebenso wie die Finanzverwaltung und der wohl überwiegende Teil der Literatur – in der Anwendung des Sanierungserlasses keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gesehen. Aufgrund der uneinheitlichen Rechtsprechung der verschiedenen Senate des BFH und der Finanzgerichte war jedoch die Vorlage zum Großen Senat angezeigt.

Verstoß gegen Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Nach dem nunmehr ergangenen Beschluss des Großen Senats des BFH verstößt der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Einer Stellungnahme zu im Zusammenhang mit dem Sanierungserlass stehenden beihilferechtlichen Fragen bedurfte es nicht.

Bewusste Abschaffung der Steuerbefreiung durch Gesetzgeber

Der Gesetzgeber habe im Jahr 1997 ausdrücklich entschieden, dass Sanierungsgewinne der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen sollen, indem er die bis dahin hierfür geltende gesetzliche Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 66 EStG a.F.) abgeschafft habe. Der Finanzverwaltung sei es verwehrt, diese Gewinne aufgrund eigener Entscheidung gleichwohl von der Besteuerung zu befreien. Sie verstoße gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, indem sie mit dem Sanierungserlass die Besteuerung eines trotz Ausschöpfung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinns unter Bedingungen, die der damaligen gesetzlichen Steuerbefreiung ähnlich sind, allgemein als sachlich unbillig erklärt und von der Besteuerung ausnimmt. Die im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen beschreiben keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i. S. der §§ 163, 227 AO. Mit der Schaffung typisierender Regelungen für einen Steuererlass außerhalb der nach §§ 163 und 227 AO im Einzelfall möglichen Billigkeitsmaß-

nahmen nehme das BMF eine strukturelle Gesetzeskorrektur vor und verletze damit das sowohl verfassungsrechtlich (Art. 20 Abs. 3 GG) als auch einfachgesetzlich (§ 85 Satz 1 AO) normierte Legalitätsprinzip.

Aus der Entscheidung des Großen Senats folge aber nicht, dass Billigkeitsmaßnahmen auf der Grundlage einer bundesweit geltenden Verwaltungsanweisung generell unzulässig seien. Voraussetzung sei nur, dass in jedem davon betroffenen Einzelfall tatsächlich ein Billigkeitsgrund für die Ausnahme von der Besteuerung vorliege.

Auf der Grundlage des Beschlusses des Großen Senats ist davon auszugehen, dass finanzgerichtliche Klagen auf Gewährung einer Steuerbegünstigung nach dem Sanierungserlass keinen Erfolg mehr haben werden. Unberührt bleiben individuelle Billigkeitsmaßnahmen, die auf besonderen, außerhalb des Sanierungserlasses liegenden Gründen des Einzelfalls, wie etwa auf persönlichen Billigkeitsgründen, beruhen.

An dieser Stelle sei noch darauf hingewiesen, dass sich die Entscheidung des Großen Senats grundsätzlich nicht mehr auswirken wird, wenn ein Schuldner bereits ausgesprochen und das Sanierungsverfahren abgeschlossen wurde.

Sofern nach Sanierung die Steuer zwar noch nicht erlassen, jedoch vor dem Schuldner eine verbindliche Auskunft zur steuerlichen Behandlung des Sanierungsgewinns erteilt worden ist, sollte die Entscheidung ebenfalls in der Regel ohne Folgen bleiben. In diesen Fällen wirkt die Selbstbindung der Verwaltung in Form der verbindlichen Auskunft gerade zugunsten des Steuerpflichtigen.

Auch der Gesetzgeber scheint nun kurzfristig aktiv werden und möglicherweise eine gesetzliche Regelung schaffen zu wollen. Ob sich die Politik noch rechtzeitig vor der Bundestagswahl im September 2017 auf das weitere Vorgehen verständigen kann, ist allerdings noch nicht absehbar. Dem Vernehmen nach wird der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf zur Lizenzschranke eine rückwirkende gesetzliche Regelung des sog. Sanierungserlasses vorschlagen. Eine gesetzliche Regelung bis zur Bundestagswahl wäre damit möglich.

Billigkeitsmaßnahmen auf Grundlage von Verwaltungsanweisungen nicht generell unzulässig

Klageweg nicht mehr erfolgversprechend

Individuelle Billigkeitsmaßnahmen möglich

Keine Auswirkung auf bereits erfolgte Billigkeitsmaßnahmen

Erteilte verbindliche Auskünfte bleiben mit Bindungswirkung bestehen

Ausblick

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

6b | Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen |

Autor: StB Henning Burlein, München

BMF vom 26.11.2010	Zum 31.12.2016 lief die von der Finanzverwaltung eingeräumte Übergangsfrist zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften aus. Seit dem 01.01.2017 müssen deshalb Unterlagen im Sinne des § 147 Abs.1 AO, die vor allem mittels elektronischer Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzählern erstellt worden sind, für die Dauer der Aufbewahrungsfrist gem. § 147 Abs. 2 AO jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden.	Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, wird u. a. durch eine Rechtsverordnung festgelegt, die im Einvernehmen zwischen dem BMF, dem BMI und dem BMWi erstellt wird und der Zustimmung des Deutschen Bundestags und des Bundesrats bedarf. Diese Rechtsverordnung soll noch im Jahr 2017 erarbeitet werden.	Neue Rechtsverordnung zu elektronischen Aufzeichnungssystemen
Inkrafttreten des Kassengesetzes	Das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 sieht eine Einzelaufzeichnungspflicht vor, die am Tag nach der Verkündung des Gesetzes, somit am 29.12.2016, in Kraft trat. Dies bedeutet, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren sind, so dass sich die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können. Eine Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht besteht aus Zumutbarkeitsgründen beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung, soweit kein elektronisches Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a AO n. F. verwendet wird.	Abweichend vom bisherigen Regierungsentwurf (vgl. WTS Journal 04/2016) wird ab dem 01.01.2020 die verpflichtende elektronische Belegausgabe bei elektronischen Aufzeichnungssystemen gem. § 146a Abs. 2 Satz 2 AO n. F. eingeführt. Danach muss für den an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten ein Beleg erstellt und diesem elektronisch oder in Papierform zur Verfügung gestellt werden. Mit der Belegausgabepflicht entsteht für den am Geschäftsvorfall Beteiligten aber keine Pflicht zur Mitnahme des Belegs. Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität besteht unter den Voraussetzungen des § 148 AO die Möglichkeit, dass das zuständige Finanzamt den Steuerpflichtigen von der Belegausgabepflicht befreit. Die Bewilligung der Erleichterung kann jedoch widerrufen werden.	Belegausgabepflicht kommt nun doch
Einzelaufzeichnungspflicht			Erleichterung mittels Bewilligung i. S. v. § 148 AO?
Technische Sicherheitseinrichtung in einem elektronischen Aufzeichnungssystem	Elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. d. des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO n. F. müssen ab dem 01.01.2020 über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen, die aus drei Bestandteilen – einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle – besteht. Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht mehr unerkannt manipuliert bzw. verändert werden können. Auf dem Speichermedium werden die Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert. Die digitale Schnittstelle gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung für Prüfungszwecke.	Ab dem 01.01.2020 haben Steuerpflichtige, die elektronische Aufzeichnungssysteme verwenden, die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen gem. § 146a Abs. 4 AO n. F. dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Diejenigen Steuerpflichtigen, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem vor dem 01.01.2020 angeschafft haben, haben diese Meldung bis zum 31.01.2020 vorzunehmen. Diese Regelung wurde gegenüber dem Regierungsentwurf neu mitaufgenommen.	Anzeigepflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme
		Flankierend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle im Unternehmen wird ab dem 01.01.2018 eine Kassen-Nachschau gemäß § 146b AO n. F. eingeführt. Sie wird als eigenständiges Verfahren speziell zum Zwecke der	Einführung einer Kassennachschau

zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte unter anderem im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen vor allem mittels Registrierkassen eingeführt. Diese Prüfung kann unangemeldet und außerhalb einer steuerlichen Außenprüfung erfolgen.

Neue Sanktionsmaßnahmen bei Verstößen ab 01.01.2020

Zur Sanktionierung von Verstößen wird der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Abs. 1 AO a.F. ergänzt. Werden Verstöße gegen die neuen Verpflichtungen zur ordnungsgemäßen Nutzung der technischen Sicherheitseinrichtung festgestellt, können diese als Steuerordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu € 10.000 bzw.

€ 25.000 gemäß § 379 Abs.1 Satz 1 i. V. m. Abs. 4 AO n. F. geahndet werden.

Die Sicherheitseinrichtung ist – wie bereits im Regierungsentwurf vorgesehen – ab dem 01.01.2020 verpflichtend einzusetzen. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wurde daneben in § 30 EGAO n. F. eine Übergangsregelung aufgenommen. Unternehmen, die sich eine neue Kasse gemäß den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 angeschafft haben, welche sich aber bauartbedingt nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung aufrüsten lässt, können diese Kasse längstens bis zum 31.12.2022 nutzen.

Verlängerte Übergangsregelung für „alte“ elektronische Kassen

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

Haben Sie Ihre Steuerrisiken im Griff?



Als führender Anbieter von steuerlichen Prozess- und Toollösungen unterstützt die WTS Sie bei der Minimierung Ihrer Haftungsrisiken. Mit einem auf Ihre Bedürfnisse zugeschnittenen steuerlichen internen Kontrollsystem (Steuer IKS) steigern wir die Qualität Ihrer Prozesse und die Effektivität der Kontrollen. Dabei verfolgen wir einen präventiven Ansatz und setzen insbesondere auf Digitalisierung. Wir beraten Sie hierzu gerne. Sprechen Sie uns an.

→ **Lothar Härteis**
Partner
Telefon +49 89 28646-2222
lothar.haerteis@wtS.de

→ **Sandra Winter**
Senior Manager
Telefon +49 89 28646-1692
sandra.winter@wtS.de

Weitere Informationen unter: wtS.de

7a | Neue Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen im Energie- und Stromsteuerrecht | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Neuer amtlicher Vordruck 1139 auf www.zoll.de abrufbar

Ab dem 01.01.2017 ist für die Inanspruchnahme von den unter das Beihilferecht fallenden Steuerentlastungen das neue amtliche Formblatt 1139 (Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen) beim zuständigen Hauptzollamt einzureichen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung stellt die Selbsterklärung eine zwingende Antragsvoraussetzung für die Entlastungsanträge dar. Betroffen sind z. B. die Steuerentlastungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes nach §§ 9b, 10 StromStG bzw. §§ 54, 55 EnergieStG und die Steuerentlastungen für KWK-Anlagen nach §§ 53a, 53b EnergieStG.

Unternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten

Mit dem neuen Vordruck 1139 soll sichergestellt werden, dass Unternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten keine Steuerbegünstigungen mehr erhalten. Ein Unternehmen soll sich dabei nicht nur in Schwierigkeiten befinden, wenn die Voraussetzungen der Insolvenzordnung für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens vorliegen, sondern u. a. auch dann, wenn in den letzten beiden Kalenderjahren der buchwertbasierte Verschuldungsgrad über 7,5 und das Verhältnis des EBITDA zu den Zinsaufwendungen unter 1 lag. Auch Unternehmen, die Rettungs- oder Umstrukturierungsbeihilfen erhalten haben, sollen zukünftig keine energie- und stromsteuerrechtlichen Beihilfen mehr gewährt werden, solange die diesbezüglichen Verfahren noch nicht abgeschlossen sind. Die entsprechenden Voraussetzungen sind jeweils im Einzelfall zu prüfen.

Erhalt von unzulässigen/ unvereinbaren Beihilfen

Außerdem wird mit dem neuen Vordruck 1139 abgefragt, ob die Unternehmen sämtliche zu Unrecht erhaltenen staatlichen Beihilfen zurückgezahlt haben. Sofern die Europäische Kommission die Unvereinbarkeit einer Beihilferegelung mit dem Unionsrecht festgestellt und die entsprechende Beihilfe zurückgefordert hat, sollen den betroffenen Unternehmen keine staatlichen Beihilfen im Energie- und Stromsteuerrecht mehr gewährt

werden dürfen, solange die Rückforderungsansprüche bestehen. Der amtliche Vordruck 1139 schränkt die Anforderung dabei weder hinsichtlich der Art der zu berücksichtigenden Beihilfen (z. B. Betriebs-, Investitions-, Regional-, Umstrukturierungs- und Ausbildungsbeihilfen) noch hinsichtlich der gewährenden nationalen Institution oder des Zeitraums ein.

Bereits bei der Beantragung der Anrechnung voraussichtlicher Steuerentlastungen auf die Strom- und Energiesteuervorauszahlungen ist der neue Vordruck 1139 beim zuständigen HZA einzureichen. Die Selbsterklärung stellt selbst keinen Antrag auf Anrechnung nach § 80 EnergieStV bzw. § 6 StromStV dar. Bei der Beantragung der Anrechnung sind dabei lediglich die Felder 1, 2, 8 und 9 des Vordrucks 1139 auszufüllen, während bei der späteren Beantragung der Steuerentlastung die Felder 1, 2, 4 bis 6 des Vordrucks 1139 auszufüllen sind.

Daneben sind neuerdings unter www.zoll.de zudem die amtlichen Vordrucke 1461, 1462 und 1463 abrufbar, mit denen die Meldepflichten aus der Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energie- und Stromsteuergesetz (EnSTransV) erfüllt werden sollen. Die EnSTransV verpflichtet die Begünstigten, jährlich die von ihnen in Anspruch genommenen staatlichen Beihilfen an die Zollverwaltung zu melden. Die EnSTransV unterscheidet dabei zwischen einer Anzeigepflicht für Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen (Vordruck 1461) sowie einer Erklärungspflicht für Steuerentlastungen (Vordruck 1462). Die gemeldeten Daten sollen zukünftig in einer allgemein zugänglichen Online-Datenbank der Europäischen Kommission veröffentlicht werden. Sofern bestimmte Wertgrenzen nicht überschritten werden, können sich Begünstigte zudem auf Antrag von der Anzeige- und Erklärungspflicht befreien lassen (Vordruck 1463).

Einreichung bereits bei der Beantragung der Vorauszahlungen

Neue amtliche Vordrucke zur EnSTransV

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

7b | Auswirkungen der EEG- und KWKG-Novelle auf die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 StromStG | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Kumulation der Stromsteuerbefreiungen mit den Förderungen nach EEG und KWKG	Die Steuerbefreiungen für Strom aus grünen Netzen (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG) und Strom aus Kleinanlagen (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG) stehen weiter im Fokus der Gesetzgebung. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann die Steuerbegünstigung zu einer unionsrechtlich unzulässigen Überförderung führen, sofern für die erzeugten Strommengen zusätzlich die Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) oder der Zuschlag nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG) in Anspruch genommen wird.	Befreiungstatbestände des § 9 Abs. 1 StromStG vom Kumulationsverbot betroffen. Zudem unterscheidet die Regelung nicht zwischen einem Betriebsnetz und einem öffentlich zugänglichen Netz, so dass es auch im Fall der kaufmännisch bilanziellen Einspeisung regelmäßig zu einer Anrechnung kommen sollte. Dagegen sollte die Steuerbegünstigung für Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG im Regelfall nicht betroffen sein, weil der Strom hier grundsätzlich in der Stromerzeugungsanlage verbleibt und nicht durch ein Netz geleitet wird.	
Entweder-Oder-Regelung rückwirkend zum 01.01.2016	Mit Inkrafttreten des Strommarktgesetzes zum 30.07.2016 sollte die EEG-Förderung nur noch in den Fällen gewährt werden können, in denen der erzeugte Strom nicht unter die Steuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 StromStG fällt. Die Regelung sollte sowohl bei Netzeinspeisung als auch bei kaufmännisch bilanzieller Einspeisung und zudem rückwirkend ab dem 01.01.2016 angewendet werden.	Die Anlagenbetreiber sind nach § 71 Nr. 2 EEG verpflichtet, ihrem Netzbetreiber mitzuteilen, ob und in welchem Umfang im vorangegangenen Kalenderjahr für den in der Anlage erzeugten und durch ein Netz durchgeleiteten Strom eine Stromsteuerbefreiung vorgelegen hat. Sofern diese Meldung vorsätzlich oder fahrlässig nicht bis zum Ende des auf die Stromdurchleitung folgenden Kalenderjahres erfolgt, kann dies als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße in Höhe von bis zu € 200.000 geahndet werden (§ 86 EEG).	Gesetzliche Meldepflicht für Anlagenbetreiber
Verzicht auf die Stromsteuerbefreiung grundsätzlich nicht möglich	Anlagenbetreiber, die zugunsten der deutlich höheren EEG-Förderung auf die Stromsteuerbefreiung verzichten wollten, standen vor dem Problem, dass das Stromsteuerrecht eine freiwillige Nichtinanspruchnahme der Begünstigungen nicht vorsieht.	Ein entsprechendes Anrechnungsverfahren wurde mit Wirkung zum 01.01.2017 zudem in § 8a Abs. 5 KWKG eingeführt. Die Regelung gilt dabei zunächst lediglich für neue und modernisierte KWK-Anlagen mit einer elektrischen Leistung von mehr als 1 bis einschließlich 50 Megawatt. Die KWK-Förderung für dieses Anlagensegment soll zudem zukünftig durch ein Ausschreibungsverfahren ermittelt werden. Die entsprechenden Ausschreibungen sollen im Winterhalbjahr 2017/2018 beginnen.	Novelle des KWKG zum 01.01.2017
Anrechnungsverfahren rückwirkend zum 01.01.2016	Mit der EEG-Novelle 2017 wurde die Entweder-Oder-Regelung rückwirkend zum 01.01.2016 durch ein Anrechnungsverfahren ersetzt. Damit hat die Entweder-Oder-Regelung des Strommarktgesetzes keinen zeitlichen Anwendungsbereich mehr. Die EEG-Förderung verringert sich nach § 23 Abs. 3 Nr. 7 EEG i.V.m. § 53c EEG nun für den Strom, der durch ein Netz durchgeleitet wird und der nach dem Stromsteuergesetz von der Stromsteuer befreit ist, um die Höhe der pro Kilowattstunde gewährten Stromsteuerbefreiung.		
Ausweitung des Kumulationsverbotes?	Nach dem Gesetzeswortlaut sind somit neuerdings grundsätzlich sämtliche	Daneben ist weiterhin das Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des EnergieStG und StromStG zu beachten, wobei diesbezüglich nicht mit einer kurzfristigen Einigung zu rechnen ist.	Kontakt: Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf karen.moehlenkamp@wtS.de

DEUTSCHLAND 8a | Veröffentlichung neuer Verwaltungsgrundsätze für die Betriebsstättengewinnaufteilung | Autorin: StBin Marion Just, Hamburg

Kaum materielle Änderungen im Vergleich zum Entwurf vom 18.03.2016

Am 22.12.2016 hat das BMF die endgültigen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) veröffentlicht. Diese wurden gegenüber dem ersten Entwurf vom 18.03.2016 (vgl. WTS Journal 02/2016) zwar noch einmal erweitert, aber inhaltlich nicht wesentlich verändert. Ziel dieses nunmehr 186-seitigen BMF-Schreibens ist die detaillierte Beschreibung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die grenzüberschreitende Einkünfteermittlung einer Betriebsstätte („Authorised OECD Approach“ – AOA gem. § 1 Abs. 5, 6 AStG sowie der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) vom 13.10.2014).

che Beziehungen zwischen Unternehmen und Betriebsstätte jeder Art fingiert werden. Von einer fingierten schuldrechtlichen Beziehung ist insbesondere im Fall von fiktiven Verkäufen, Nutzungsüberlassungen und Dienstleistungen auszugehen. Keine fiktive schuldrechtliche Beziehung ist hingegen in der Nutzung der finanziellen Mittel des übrigen Unternehmens zu sehen (fiktives Darlehen).

Vertreter-Betriebsstätte

Im Falle einer Vertreter-Betriebsstätte werden die Personalfunktionen in der Regel vom Personal des Vertreters ausgeführt. In diesem Fall ist, abweichend vom bestehenden Grundsatz, die Ausübung der Personalfunktion dem Vertretenen zuzurechnen. Laut BMF wird jedoch in vielen Fällen, trotz Zurechnung der Personalfunktionen zum Vertretenen, seiner Betriebsstätte kein Ergebnis zuzurechnen sein, da der bei der Vertreter-Betriebsstätte entstehende Ertrag regelmäßig vollständig an den Vertreter weiterzugeben ist (Bestätigung der sog. Null-Summen-Theorie).

Anwendungsregeln des AOA

Der AOA ist insbesondere anzuwenden, wenn der Wortlaut des heranzuziehenden DBA entweder bereits die AOA-Grundsätze berücksichtigt (d. h. das DBA eine Regelung enthält, die Art. 7 des OECD-MA entspricht) oder ein DBA mit einem OECD-Mitgliedstaat betroffen ist, das eine Regelung i. S. d. Art. 7 OECD-MA 2008 („alte DBA“) enthält. Sofern es bei Betriebsstättensachverhalten, die den AOA berücksichtigen, zu einer Doppelbesteuerung kommt, ist die Ausnahmeregelung des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG nicht anzuwenden. Die Doppelbesteuerung soll hier auf Antrag des Steuerpflichtigen in einem Verständigungsverfahren vermieden werden. Ist hingegen ein DBA mit Nicht-Mitgliedstaaten der OECD anzuwenden, ist der AOA gem. der o. g. Ausnahmeregelung nicht anzuwenden.

Übergangsregelung

Für notwendige Zuordnungsänderungen (insbesondere von materiellen und immateriellen Vermögenswerten), die ausschließlich auf dieses BMF-Schreiben zurückzuführen sind, besteht eine Übergangsregelung. Die Umgliederungen werden erst zu Beginn des Wirtschaftsjah-

Maßgebliche Personalfunktionen

Entscheidendes Kriterium für die vorzunehmende Zuordnung von Vermögenswerten, Chancen und Risiken sowie Geschäftsvorfällen – und damit für die Gewinnermittlung der Betriebsstätte – sind die „maßgeblichen Personalfunktionen“. Für die Zuordnung der Personalfunktion kommt es in erster Linie darauf an, in welchem Unternehmensbereich die Personalfunktion tatsächlich ausgeübt wird.

Freiheiten bei der Zuordnung

Besonders bemerkenswert ist, dass die VWG BsGa den Steuerpflichtigen relativ große Freiheiten lassen, die Zuordnungen der Personalfunktionen vorzunehmen, um übermäßigen Doppelbesteuerungsrisiken aufgrund nationaler Anwendungsunterschiede entgegenzuwirken.

Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter

Immaterielle Wirtschaftsgüter (wie z. B. Patente, Marken, Know-How, etc.) sind vorrangig dem Unternehmensbereich zuzuordnen, der die entscheidende Personalfunktion für die Herstellung bzw. Entstehung des Wertes beinhaltet (u. a. F & E Tätigkeiten). Im Falle der Anschaffung ist die Personalfunktion maßgebend, die für den Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts verantwortlich ist. Diese ist nicht zwangsläufig der letztendliche Erwerber. Ausschlaggebend ist jeweils nicht die formale Entscheidungsgewalt, sondern vielmehr die mit der Entscheidung verbundene Übernahme des Risikos und des Risikomanagements.

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen („Dealings“)

Im Zuge der Betriebsstättengewinnaufteilung können grundsätzlich schuldrechtli-

	res, das auf den 31.12.2014 folgt, vorgenommen und sind in dem Zeitpunkt als fiktive Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG – Entstrickung) bzw. Veräußerungen (§ 12 KStG) oder fiktive Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Hs. 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG – Verstrickung) zu behandeln.	einer Betriebsstätte eines Nicht-EU/EWR Staates erfolgt. Voraussetzung hierfür ist jeweils die Feststellung der grundsätzlich aufzudeckenden stillen Reserven.	
Billigkeitsmaßnahmen	Sofern aus der Anwendung der BsGaV die erstmalige Zuordnung eines Gegenstands zu einer ausländischen Betriebsstätte erfolgt, soll aus Billigkeitsgründen die Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG zugelassen werden, um die negativen steuerlichen Folgen abzumildern. Die Anwendung des § 4g EStG soll entgegen des Gesetzeswortlauts auch gegeben sein, wenn es sich um beschränkt Steuerpflichtige handelt und wenn die Zuordnung zu	Erfreulicherweise neu in die VWG BsGa aufgenommen wurde eine weitere Billigkeitsmaßnahme, wonach auf Antrag eine bisher akzeptierte Zuordnungsentscheidung weiter fortgeführt werden kann, wenn andernfalls internationale Besteuerungskonflikte drohen würden.	
		Das BMF-Schreiben geht auch auf besondere Zuordnungsregelungen für Spezialfälle von Betriebsstätten ein. Hervorgehoben werden im nachfolgenden Beitrag die aufgezeigten Besonderheiten hinsichtlich Bau- und Montagebetriebsstätten.	Sonderfall Bau- und Montagebetriebsstätte Kontakt: StB/Fachberater IStR Torsten Hopp, Hamburg, torsten.hopp@wtS.de

8b | Besonderheiten zu Bau- und Montagebetriebsstätten in den finalen Verwaltungsgrundsätzen zur Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung | Autoren:
StB/Fachberater IStR Daniel Niehus, München und StBin Inken Taubenheim, Hamburg

DEUTSCHLAND

Hintergrund	Grundsätzlich sind die im vorstehenden Artikel dargestellten allgemeinen Vorschriften des Abschnitts 1 der BsGaV und der finalen Verwaltungsgrundsätze (VWG BsGa) auch auf Bau- und Montagebetriebsstätten anzuwenden. Aufbauend auf den bisherigen Beiträgen zum Thema (vgl. WTS Journal 02/2016 und 03/2016) werden nachfolgend die in der finalen Fassung erfolgten Ergänzungen aufgezeigt. Zudem wird untersucht, ob die Anregungen aus den schriftlichen Stellungnahmen zum Entwurf zur Verbandsanhörung vom 18.03.2016 im endgültigen BMF-Schreiben VWG BsGa vom 22.12.2016 umgesetzt wurden.	rechnen, wenn zusätzlich maßgebliche Personalfunktionen durch die Betriebsstätte ausgeübt werden. Diese müssen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Veräußerung oder Verwertung des Wirtschaftsgutes stehen. Entscheidend ist, dass die Nutzung bzw. die Personalfunktionen gegenüber dem Stammhaus („übriges Unternehmen“) qualitativ deutlich überwiegen.	
Aufzeichnungspflicht	Zur Aufzeichnungspflicht erfolgt lediglich klarstellend der Hinweis, dass die bereits im allgemeinen Teil geforderten Aufzeichnungspflichten auch bei Bau- und Montagebetriebsstätten zu erfüllen sind (Hinweis in Rn. 341 auf Rn. 63 und für gewählte „andere Aufteilungsschlüssel“ in Rn. 377).	Der Bau- und Montageauftrag mit dem Auftraggeber ist ein Geschäftsvorfall im Sinne des § 1 Abs. 4 Nr. 1 AStG, der im Regelfall (widerlegbare Vermutung) dem Stammhaus zuzuordnen ist. Die Mitwirkung der Betriebsstätte gilt als fiktive Dienstleistung. Der angemessene Verrechnungspreis ist im Regelfall durch Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen, wenn diese fiktive Dienstleistung eine Routinetätigkeit ist. Eine Routinetätigkeit ist dann anzunehmen, wenn „lediglich“ die eigentlichen Bau- und Montagearbeiten erbracht werden. Das soll auch gelten, wenn diese technisch schwierig und anspruchsvoll sind, aber die eigentliche Wertschöpfung im übrigen Unternehmen erfolgt. Auch insoweit ergeben sich keine Abweichungen im Vergleich zum Entwurf der VWG BsGa.	Gewinnermittlung
Zuordnung von Wirtschaftsgütern	Wie bereits im Entwurf der VWG BsGa ist die Nutzung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern nur dann einer Bau- oder Montagebetriebsstätte zuzu-		

Neu aufgenommen ist die Bezeichnung „Dach-ARGE“, die jedoch nichts an der steuerlichen Betrachtung eines offenen Konsortiums ändert (Rn. 346).

Gleiches gilt für den neu eingefügten Hinweis auf die fremdübliche Abgeltung (nach § 16 Abs. 2 BzGAV) des übrigen Unternehmens in seiner Ausnahme-Rolle als Routineunternehmen (Rn. 354). Gleichbleibend zum Entwurf der Verwaltungsgrundsätze besteht die Kostenbasis der Betriebsstätte vor allem in den direkten Personalkosten, die durch die eigenen Personalfunktionen verursacht werden.

Die in den finalen Verwaltungsgrundsätzen ergänzten Begriffe „technisch schwierig“ und „wesentliche Planungs- und Ingenieursarbeiten“ zur Abgrenzung von Routinetätigkeiten haben lediglich klarstellenden Charakter (Rn. 356, Fälle 1 und 2).

Die Zuordnung von Subunternehmern zur Betriebsstätte bei Überwachungs- und Koordinierungsleistungen (Supervision) – unabhängig von der rein formalen Beauftragung durch das übrige Unternehmen – wird besonders hervorgehoben (Rn. 359, Variante 2).

Allerdings wird weiterhin hinsichtlich des Gewinnaufschlages / der Risikoprämie die oft übliche Haftungsbeschränkung der Subunternehmer auf den eigenen Leistungs- oder Umsatzanteil nicht berücksichtigt. Damit kann die etwaige negative Hebelwirkung der ggf. relativ kleinen Subunternehmer-Anteile durch Haftung auf das gesamte Projektvolumen (Vertragsstrafen etc.) durchschlagen. Die Haftung wird somit nicht vollständig an den Subunternehmer „durchgereicht“, sondern verbleibt beim Auftraggeber des Subunternehmers.

Neu aufgenommen wurde der Hinweis in Rn. 373, dass Fehlmaßnahmen des

übrigen Unternehmens das Ergebnis der Betriebsstätte bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels nicht mindern.

Auch künftig ist davon auszugehen, dass ein Gewinnaufschlag in Höhe von 5 bis 10 % für Routinetätigkeiten als angemessen gilt.

§ 33 BzGAV ist auf die gesamte Dauer der Betriebsstätte anzuwenden (Rn. 380). Danach kann der Verrechnungspreis nach der Gewinnaufteilungsmethode zu bestimmen sein, sofern es sich nicht um eine Routinetätigkeit handelt oder die Betriebsstätte ansonsten dem Stammhaus „gleichzustellen ist“. Erfreulich ist hier der neue Hinweis auf eine mögliche Verlustnutzung aus Billigkeitsgründen.

Hinsichtlich der Hilfs- und Nebenrechnung wird in den Rn. 368 und 369 nun explizit definiert, dass Erleichterungen auch für ausländische Betriebsstätten mit Routinefunktion greifen können. Damit kann von der Kosten- und Leistungsrechnung des Bau- und Montageprojektes ausgegangen werden, sofern sich die Bemessungsgrundlage und die verwendeten Gewinnaufschläge aus den Unterlagen ergeben.

Gegenüber dem Entwurf der Verwaltungsgrundsätze für Bau- und Montagebetriebsstätten sind insgesamt nur sehr geringe Änderungen erfolgt. Im Ergebnis wird Betriebsstätten ohne wesentliche Personalfunktion (z. B. Pipelines/ Server/Vertreter-Betriebsstätten) kaum Steuersubstrat zuzurechnen sein. Unterstellt wird, dass Finanzgerichte anderer OECD-Mitgliedstaaten der Aufteilung des Steuersubstrates nach § 1 Abs. 5 AStG bzw. der BzGAV auch bei der Anwendung von „Alt-DBA“ i. S. d. dynamischen Auslegung folgen. Die durch den BEPS-Aktionspunkt Nr. 15 angedachten multilateralen Abkommen könnten hierbei Hilfestellung bieten. Die entsprechenden Auswirkungen sollten daher weiterhin beobachtet werden.

Gewinnaufschlag

Verlustnutzung

Hilfs- und Nebenrechnung

Ausblick

Kontakt:
StB/Fachberater
IStR Daniel Niehus,
München,
daniel.niehus@wts.de

8c | Verabschiedung des „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes“ erweitert Dokumentationspflichten für multinationale Konzerne | Autoren: Andreas Riedl und Tobias Faltlhauser, beide Frankfurt a. M.

DEUTSCHLAND

Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13 in deutsche Gesetzgebung

Mit der Verabschiedung des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (sog. Anti-BEPS-UmsG) am 20.12.2016 hat der deutsche Gesetzgeber einen ersten Schritt bzgl. der Umsetzung der BEPS-Abschlussberichte getan, die von der OECD am 05.10.2015 veröffentlicht wurden. Die Einführung des dreiteiligen Dokumentationsansatzes im Bereich der Verrechnungspreise basiert dabei auf den Richtlinien der OECD, die im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 13 erarbeitet wurden.

Erhöhte Dokumentationsanforderungen durch Anpassung des § 90 Abs. 3 AO

Konkret sieht das Anti-BEPS-UmsG insbesondere Anpassungen des § 90 Abs. 3 AO vor, der die Aufzeichnungspflichten für grenzüberschreitende Transaktionen zwischen nahestehenden Personen festlegt. Die Verrechnungspreisdokumentation besteht zukünftig aus folgenden Elementen:

- Stammdokumentation (sog. Masterfile) gem. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO
- Unternehmensbezogene, landesspezifische Dokumentation (sog. Local File) gem. § 90 Abs. 3 Sätze 1 und 2 AO

Während das Masterfile, welches Unternehmen mit einem Umsatz von über € 100 Mio. in einem Wirtschaftsjahr erstellen müssen, u. a. Details bzgl. der weltweiten Geschäftstätigkeit des Konzerns und der grundlegenden Verrechnungspreissystematik beinhalten soll, wird das Local File die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation des berichtenden Unternehmens enthalten. Nicht betroffen von den Änderungen sind die Voraussetzungen für die Vorlage der Local Files und die Vorlagefristen, die weiterhin 60 Tage nach Anfrage der Außenprüfung bzw. 30 Tage bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen betragen. Die Neuerungen treten erstmals für Wirtschaftsjahre beginnend nach dem 31.12.2016 in Kraft. Mit einer entsprechenden Erweiterung der GAufzV mit detaillierten Hinweisen zur Umsetzung der neuen Anforderungen ist im Laufe des Jahres zu rechnen.

Neu eingefügt wurde im Rahmen des Anti-BEPS-UmsG die Regelung in § 90 Abs. 3 Satz 10 AO, wonach Aufzeichnungen auf Anforderung der Finanzbehörden ergänzt werden müssen. Aufzeichnungen sind nun auf Anforderung für die erfassten Geschäftsvorfälle um weitere Informationen zu ergänzen und um bisher nicht erfasste Geschäftsvorfälle zu vervollständigen.

Neben den Änderungen des § 90 Abs. 3 AO wurde die Abgabenordnung mit der Einführung des § 138a AO um die Pflicht zur länderspezifischen Berichterstattung erweitert (sog. Country-by-Country Reporting, „CbCR“). Diese umfasst eine nach Steuerhoheitsgebieten des Unternehmens gegliederte Übersicht, in der u. a. Umsatzerlöse mit nahestehenden Unternehmen, gezahlte Ertragsteuern und die Zahl der Beschäftigten im jeweiligen Land aufgeführt werden müssen. Das CbCR ist von Konzernobergesellschaften mit einem konsolidierten Umsatz i. H. v. mindestens € 750 Mio. für Wirtschaftsjahre beginnend nach dem 31.12.2015 zu erstellen. Der Bericht muss spätestens ein Jahr nach Ablauf des Wirtschaftsjahres abgegeben werden, d. h. erstmals spätestens zum 31.12.2017, sofern das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. § 138a Abs. 4 AO regelt darüber hinaus den Austausch des CbCR mit ausländischen Finanzbehörden. Dementsprechend unterliegen deutsche Unternehmen der Pflicht, das CbCR zu erstellen, nur wenn sie gleichzeitig Konzernobergesellschaft sind oder das BZSt das CbCR von ausländischen Finanzbehörden nicht erhält.

Pflicht zur Nachbesserung nach § 90 Abs. 3 Satz 10 AO

Einführung der länderspezifischen Berichterstattung gem. § 138a AO

Mit der Verabschiedung des Anti-BEPS-UmsG sehen sich multinationale Konzerne künftig erhöhten Anforderungen bei der Dokumentation ihrer Verrechnungspreise ausgesetzt. Insbesondere bei der praktischen Auslegung der Anforderungen (vorrangig beim CbCR) wie auch der lokalen Implementierung in anderen Ländern besteht weiter Unsicherheit. Es bleibt abzuwarten, wie die Ergebnisse der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 in Bezug auf Verrechnungspreise in lokales Recht umgesetzt werden sollen.

Fazit

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

DEUTSCHLAND 8d | CFO-Fraud und Schadensallokation aus Verrechnungspreissicht |

Autor: StB Oliver Wanger, München

Hintergrund

In den letzten Jahren häufen sich Betrugsfälle, in denen Unternehmen Opfer von sog. CFO-Fraud oder Fake-President Vorfällen geworden sind. Gemäß Schätzungen des Bundeskriminalamts haben Betrüger allein in Deutschland damit seit 2013 Schäden in einer dreistelligen Millionenhöhe verursacht. Bei dieser Betrugsmasche gelingt es Betrügern, in ihrer angeblichen Managementfunktion als CFO oder CEO eines Konzerns unter Ausnutzung von Zeitdruck und mittels gefälschter Telefonate und e-mails über angeblich streng vertrauliche, wichtige Transaktionen wie beispielsweise Unternehmensakquisitionen, lokale Finanzleiter von gezielt ausgewählten dezentralen Konzerngesellschaften zu veranlassen, teilweise zweistellige Millionenbeträge auf ausländische Konten zu überweisen. Nicht nur für betroffene Konzerngesellschaften, sondern auch für Mitarbeiter können derartige Schadensereignisse, sofern sie nicht von entsprechenden D&O Versicherungen ersetzt werden, eine existentielle Bedrohung darstellen. Aus Verrechnungspreissicht stellt sich die Frage, ob und wie solche Schadensfälle innerhalb des Konzerns allokiert und der geschädigten Gesellschaft ersetzt werden können, um Liquiditätsengpässe oder sogar eine drohende Überschuldung der geschädigten Gesellschaft zu vermeiden und auch eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Schäden zu erreichen.

Kriterien der Schadensallokation im Konzern

Soweit ersichtlich existiert hinsichtlich der Allokation von Betrugsschäden aus Verrechnungspreissicht bisher keine Rechtsprechung und auch seitens der Finanzverwaltung wird diese Thematik erst in späteren Jahren für Diskussionsstoff in Betriebsprüfungen sorgen. Dies ggf. auch vor dem Hintergrund, dass eine maximal mögliche steuerliche Abzugsfähigkeit innerhalb eines Konzerns im Widerspruch zu einer verursachungsgerechten und verschuldensbasierten Allokation stehen kann. Mangels steuerlicher Regelungen sind für die Allokation von Betrugsschäden aus Verrechnungspreissicht folgende Kriterien zu untersuchen:

Vertragliche Vereinbarungen zwischen Konzerngesellschaften

Im Rahmen von grenzüberschreitenden Vertragsverhältnissen ist zunächst zu klären, ob sich aus vertraglichen Abreden Vorgaben für eine konzerninterne Verrech-

nung ergeben. In diesem Zusammenhang dürfte in der Regel bei Tätigkeiten von geschädigten Konzerngesellschaften, die mit einem geringen Risiko- und Funktionsprofil ausgestattet sind (z. B. Auftragsfertigung, Vertriebsagenten oder Kommissionäre, Auftragsforschung), keine Möglichkeit der Schadensübernahme und damit im Hinblick auf ihr funktionsschwaches Tätigkeitsprofil keine steuerliche Wirksamkeit eines Betriebsausgabenabzugs gegeben sein.

Zu prüfen ist insbesondere, wer der eigentliche wirtschaftliche Adressat der Schädigung sein sollte. Hierbei dürfte in vielen Fällen die Konzernmutter mit der nur ihr zur Verfügung stehenden Finanzkraft der wirtschaftliche Zieladressat sein und die geschädigte Konzerngesellschaft nur als Zahlstelle missbraucht worden sein. Daher kann ggf. argumentiert werden, dass auch die Schadensübernahme – zumindest anteilig – durch die Konzernmutter zu erfolgen hat. Auch zwischen fremden Dritten würde eine funktionsschwache Gesellschaft mit beständigen, aber moderaten Gewinnerwartungen nicht für größere Schadenssummen aufkommen, wenn das wirtschaftliche Ziel der Schädigung nicht die geschädigte Gesellschaft war.

Die bedeutendste Frage für eine wirtschaftlich zutreffende Schadensallokation ist, inwieweit die geschädigte Gesellschaft ihre lokalen Compliance-Vorgaben eingehalten hat und inwieweit auch aufgrund der Compliance-Kontrollmechanismen durch die Konzernmutter sichergestellt ist, dass größere Zahlungen auf ausländische Konten nicht ohne zusätzliche Genehmigung der Konzernmutter getätigt werden können. Je nach Einhaltung der lokalen Compliance-Regelungen und ihrer Überwachung durch die Konzernmutter ist aufgrund einer Verschuldensanalyse eine wirtschaftliche Verursachung im Sinne eines Verschuldensbeitrags festzustellen, die Grundlage für eine Schadensallokation sein muss.

Für die Allokation von Betrugsschäden bei Bestehen von D&O Versicherungen ist aus Verrechnungspreissicht maßgebend, wer den Inhalt der Versicherungsbedingungen verantwortet und die Versicherungsprämi-

Wirtschaftlicher Adressat der Schädigung und Fremdvergleichsgrundsatz

Einhaltung der konzern-internen Compliance-Regelungen und wirtschaftliche Verursachung

Verantwortlichkeit für D&O Versicherungsinnhalte und Kostentragung

en wirtschaftlich getragen hat. Für den Fall, dass eine Konzerngesellschaft dieses Risiko durch Versicherungen selbständig und eigenverantwortlich verhandelt und abgedeckt hat sowie die Versicherungsprämien entrichtet hat, dürfte bei nur teilweiser Erstattung des eingetretenen Schadens durch eine Versicherung aufgrund der lokalen Managementverantwortlichkeit auch keine Weiterbelastung an andere Konzerngesellschaften möglich sein. Anders mag es sich bei konzernweiten Umbrella-Verträgen verhalten, die inhaltlich zentral durch die Konzernmutter ohne Einflussmöglichkeit des lokalen Managements auf die lokalen Versicherungsbedingungen verhandelt werden. Da in diesem Fall auch keine lokale Einflussmöglichkeit gegeben ist, erscheint es eher vertretbar, eine ggf. bestehende Unterdeckung im Schadensfall an die Konzernmutter wei-

terzubelasten, die den Umbrella-Vertrag inhaltlich verhandelt hat (insbesondere in Fällen, in denen eine zentrale Konzernabteilung auch Serviceleistungen für Versicherungsdienstleistungen an Konzerngesellschaften verrechnet).

Eine Schadensallokation von Betrugschäden muss aus Verrechnungspreissicht verursachungsgerecht und auf Basis einer Verschuldensanalyse verantwortlickeitsbasiert erfolgen, wobei von den aufgezeigten Kriterien der Einhaltung der konzerninternen Compliance-Regelungen das größte Gewicht beizumessen ist. Für die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Schadensallokation bei der Konzernmutter muss nachgewiesen werden können, dass es sich um echten Schadensersatz handelt und nicht um einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Beitrag der Konzernmutter.

Fazit

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

8e | Steuerliche Abzugsfähigkeit von US-Sanktionen infolge von „Plea Agreements“ | Autor: RA Hans Peter Gäng, München

DEUTSCHLAND

Hintergrund In den USA einigen sich deutsche Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, immer häufiger in Form sog. Plea Agreements mit staatlichen Stellen, um laufende Verfahren abzukürzen. Am Verfahren sind dabei neben der untersuchenden Behörde regelmäßig auch Gerichte beteiligt. Die Parteien einigen sich in der Regel auf eine erhebliche Geldzahlung des beschuldigten Unternehmens an die US-Behörden. Im Gegenzug wird von der Erhebung einer öffentlichen Klage abgesehen.

Betriebsausgabenabzugsverbot? Die vereinbarten Geldzahlungen sind betrieblich veranlasst und folglich Betriebsausgaben. In der Praxis bereitet jedoch die Frage Schwierigkeiten, ob und in welchem Umfang in solchen Fällen ein Betriebsausgabenabzugsverbot besteht.

Kein Anwendungsfall von § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG Da weder ein Gericht oder eine Behörde der BRD noch ein Organ der Europäischen Union die Sanktion verhängt, liegt kein Fall von § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG (bestimmte Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder) vor.

Abzugsverbot nach § 10 Nr. 3 KStG Nach § 10 Nr. 3 KStG sind jedoch nicht-abziehbar auch „in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art,

bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen.“ Die Vorschrift hat nur einen kleinen Anwendungsbereich, da juristische Personen nach deutschem Recht nicht strafmündig sind. Strafgerichtliche Geldstrafen gegen Unternehmen sind in Deutschland ausgeschlossen. Allerdings greift das Abzugsverbot nach § 10 Nr. 3 KStG, wenn gegen ein Unternehmen im Ausland eine Geldstrafe verhängt wird.

Entscheidend für die Frage der Abzugsfähigkeit ist die Einordnung der Sanktion als Geldstrafe oder als Geldbuße. Eine Geldstrafe liegt nur vor, wenn die Sanktion ein strafrechtliches Unwerturteil für Handlungen mit kriminellem Gehalt darstellt. Bei Handlungen, die unterhalb dieser Schwelle liegen, werden Geldbußen ausgesprochen. Bei ihnen kommt das Abzugsverbot nach § 10 Nr. 3 KStG nicht zur Anwendung.

Abgrenzung zwischen Geldstrafe und Geldbuße

Abgrenzungsschwierigkeiten entstehen in solchen Fällen bereits deshalb, weil im amerikanischen Recht – anders als in Deutschland – nicht zwischen Geldstrafen

und Geldbußen unterschieden wird. Sowohl die Geldstrafe als auch die Geldbuße wird als „penalty“ bzw. „fine“ bezeichnet.

Es ist daher rechtsvergleichend der Charakter der im Plea Agreement beinhalteten Sanktion zu prüfen. Es wird daneben zu klären sein, inwieweit es überhaupt zu einer strafgerichtlichen Sanktionierung durch ein Gericht gekommen ist.

Abschöpfung von Gewinn

Unterstellt, der erforderliche Strafcharakter nach § 10 Nr. 3 KStG, wäre im Rahmen eines Plea Agreements gegeben, ist weiter zu untersuchen, ob neben der Sanktion zusätzlich Gewinn abgeschöpft wird. Die Abzugsfähigkeit zumindest des abschöpfenden Teils der Sanktion ist verfassungsrechtlich geboten, da es andernfalls zu

einer Doppelbelastung käme (Einnahmen voll versteuert, obwohl nach Abschöpfung nicht mehr vorhanden).

Es empfiehlt sich daher, die infolge eines Plea Agreements geleistete Zahlung im Einzelfall genau zu prüfen, da oftmals eine abzugsfähige Betriebsausgabe im Raum stehen dürfte. Bei der Prüfung der Abzugsfähigkeit der geleisteten Zahlungen aufgrund eines Plea Agreements stellt sich im Einzelfall anschließend die Frage, ob und wie ein potentieller Betriebsausgabenabzug aus deutscher Sicht auf In- und Ausland allokiert werden muss. In jedem Fall empfiehlt es sich, einen vorgenommenen Betriebsausgabenabzug nach eingehender Prüfung des Einzelfalls den Finanzbehörden vorsorglich in geeigneter Art transparent dazulegen.

Handlungsempfehlung

Kontakt:
RA Kristian Lindemann, München,
kristian.lindemann@wts.de

LUXEMBURG 9 | Luxemburg veröffentlicht neues Rundschreiben bzgl. Verrechnungspreise für konzerninterne Gruppenfinanzierung | Autoren: Kai Schwinger und Christopher Wutschke, beide Frankfurt a.M.

Circulaire L.I.R. N° 56/1 – 56bis/1 vom 27.12.2016

Am 27.12.2016 wurde in Luxemburg ein neues Rundschreiben zum Thema Verrechnungspreise für in Luxemburg ansässige Unternehmen veröffentlicht, die Finanzaktivitäten innerhalb einer Unternehmensgruppe ausüben („FinGes“). Mit der Neuveröffentlichung wurden die bisher anwendbaren Rundschreiben (164/2 und 164/2bis) für Finanztransaktionen zum 01.01.2017 ersetzt.

Berücksichtigung der Substanzanforderungen der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10

Der neue Art. 56bis wurde im Zuge der BEPS-Initiative am 23.12.2016 ins luxemburgische Gesetz eingeführt, um den neuen Substanzanforderungen der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 gerecht zu werden. Mit der Neufassung soll erreicht werden, dass die neuen Regelungen künftig auch auf die für Luxemburg typischen Back-to-Back Finanztransaktionen anwendbar sind.

Voraussetzungen zur Risikokontrolle und die Vergleichbarkeitsanalyse zur Bestimmung einer angemessenen Eigenkapitalausstattung

Für FinGes ist es zukünftig von großer Bedeutung, dass sie die ausgeübten Funktionen und Risiken kontrollieren und die finanzielle Kapazität zum Tragen der Risiken besitzen. Statt der bisherigen minimalen Eigenkapitalausstattung („Equity at Risk“) von einem Prozent (begrenzt auf zwei Millionen Euro) basierend auf dem Darlehensbetrag, ist zukünftig je Einzelfall

eine Vergleichbarkeitsanalyse zur Bestimmung einer angemessenen Eigenkapitalausstattung gefordert.

Für die Risikokontrolle ist auch eine physische Präsenz in Luxemburg notwendig, um eben diese vor Ort ausüben zu können. Dafür muss neben der Mehrheit des Vorstands auch das Personal, welches die Risikokontrolle ausübt, in Luxemburg ansässig sein. Zusätzlich darf die FinGes nicht in einem anderen Staat steuerlich ansässig sein.

Substanzvoraussetzungen zur Ausübung der Risikokontrolle

Für Unternehmen, die ausschließlich intermediäre Finanzaktivitäten ausüben und die Substanzvoraussetzungen erfüllen, können u.U. Vereinfachungsregelungen greifen. Finanztransaktionen, bei denen die Rendite auf die finanzierten Assets mindestens zwei Prozent nach Steuern ergibt, entsprechen gemäß den Vereinfachungsregelungen dem Fremdvergleichsgrundsatz. Auch für Unternehmen, deren Funktionsprofil ähnlich dem eines regulierten Finanzunternehmens ist, greifen die Verrechnungspreisregelungen, sofern sich die Eigenkapitalrendite für deren Finanz- und Treasuryfunktionen auf zehn Prozent beläuft.

Zwei mögliche Vereinfachungsregelungen („Safe harbor rules“)

- Fazit Die sog. „Safe harbor rules“ dürften für die meisten Steuerpflichtigen, verglichen mit dem Status Quo, ungünstige Steuerfolgen auslösen. Da es nur einen zeitlich stark eingeschränkten Bestandsschutz gibt, sind bestehende und neue Finanzierungstransaktionen unter den Vorgaben des neuen Rundschreibens zu prüfen.
- Kontakt:**
StB Maik Heggmaier,
München,
maik.heggmaier@wts.de

10a | Achtung: Steuerfalle bei Schenkungen in Deutschland und Zweitwohnsitz in Österreich | Autoren: StB/Fachberater IStR Dr. Steffen Neumann, LL.M., Frankfurt a. M., Dr. Jürgen Reinold, Wien

ÖSTERREICH

Ausgangssachverhalt –
Schenkung in
Deutschland

Nach zähem Ringen wurde das Gesetz zur Reform der deutschen Erbschaftsteuer am 04.11.2016 beschlossen und trat rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft. Aufgrund der hohen Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung der Erbschaftsteuerreform wurden noch vor dem 01.07.2016 zahlreiche Unternehmen oder Anteile an diesen steuerbegünstigt übertragen.

In Österreich wurde die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Jahr 2008 abgeschafft. Ungeachtet dessen sind Schenkungen unter bestimmten Voraussetzungen meldepflichtig, wenn entweder der Schenker oder der Beschenkte einen Wohnsitz in Österreich hat.

Für welches Vermögen
ist die Meldung
vorzunehmen?

Im Einzelnen unterliegen der Meldepflicht **Schenkungen unter Lebenden** sowie Zweckzuwendungen unter Lebenden, wenn folgendes qualifiziertes Vermögen zugewendet wird:

- Bargeld, Kapitalforderungen, Anteile an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, Beteiligungen als stiller Gesellschafter,
- Betriebe oder Teilbetriebe, die der Erzielung von betrieblichen Einkünften dienen oder
- bewegliches körperliches Vermögen und immaterielle Vermögensgegenstände.

Einschränkend ist darauf hinzuweisen, dass bestimmte Ausnahmen von der Meldepflicht bestehen. Insbesondere entfällt die Meldepflicht, wenn folgende Freigrenzen nicht überschritten werden:

- Erwerbe zwischen nahen Angehörigen (Ehepartnern, Verwandte in gerader Linie und Verwandte zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie, Verschwägerter, etc.) sofern die Summe der gemeinen Werte innerhalb eines Jahres € 50.000 nicht übersteigt,

- Schenkungen zwischen anderen Personen, sofern die Summe der gemeinen Werte innerhalb von fünf Jahren € 15.000 nicht übersteigt.

Die Anzeigepflicht trifft den Schenker und den Beschenkten gleichermaßen, wenn diese im **Zeitpunkt des Erwerbes** einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt bzw. bei Körperschaften und Personenvereinigungen den Sitz oder die Geschäftsleitung in Österreich haben. Die Meldepflicht greift bereits dann, wenn nur ein Beteiligter zum Zeitpunkt des Erwerbes einen Anknüpfungspunkt im obigen Sinne in Österreich hat. Auf die Belegenheit der übergehenden Vermögenswerte kommt es nicht an. Zudem sind zur Anzeige auch Rechtsanwälte und Notare verpflichtet, die beim Erwerb oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben. Laut Ansicht maßgeblicher Vertreter des österreichischen BMF bezieht sich diese Bestimmung nicht nur auf österreichische Anwälte und Notare, sondern ist allgemein zu verstehen; dies bedeutet letztlich eine Anzeigepflicht auch für ausländische Rechtsanwälte und Notare. Hat eine verpflichtete Person die Anzeige erstattet, so entfällt die Pflicht der übrigen Verpflichteten.

Wer ist zur Meldung verpflichtet?

Zu beachten ist, dass auch österreichische **Zweitwohnsitze** die Meldepflicht auslösen. Nach der Zweitwohnsitz-VO führen Zweitwohnsitze unter bestimmten Voraussetzungen zwar nicht zu einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich, obwohl an sich die Kriterien eines Wohnsitzes erfüllt sind. Die Zweitwohnsitz-VO findet jedoch auf die Anzeigepflicht für Schenkungen keine Anwendung, sodass der Meldepflicht die fehlende unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nicht entgegengehalten werden kann. Von besonderer Bedeutung ist dabei, dass bereits eine nur für einige Wochen im Jahr genutzte **Ferienimmobilie** in Österreich die Meldepflicht auslösen kann.

Auch Zweitwohnsitze sind erfasst

Meldefrist Die Meldung ist innerhalb von drei Monaten seit dem Erwerb auf elektronischem Weg vorzunehmen.

Strafrechtliche und finanzielle Konsequenzen bei Verstoß gegen Meldepflicht

Ein Verstoß gegen die Meldepflicht kann zu strafrechtlichen Konsequenzen führen. Wer es vorsätzlich unterlässt (bedingter Vorsatz ist ausreichend), einen anzeigepflichtigen Vorgang anzuzeigen, begeht eine Finanzordnungswidrigkeit. Diese kann mit einer **Geldstrafe von bis zu 10 % des gemeinen Wertes** des übertragenen Vermögens geahndet werden.

Sowohl den strafrechtlichen als auch den finanziellen Konsequenzen der unterlassenen Meldung kann allerdings durch

eine **Selbstanzeige** und eine **Nachholung der Meldung** entgegengewirkt werden. Allerdings tritt die Straffreiheit nicht mehr ein, wenn die Selbstanzeige mehr als ein Jahr ab dem Ende der Anzeigefrist (= drei Monate) erstattet wird.

Sofern Schenker oder Beschenkte über eine Ferienimmobilie in Österreich verfügen und im Vorgriff auf die Erbschaftsteuerreform Schenkungen vorgenommen wurden, die bisher nicht in Österreich gemeldet wurden, besteht dringender Handlungsbedarf. Je nachdem wann die betreffenden Schenkungen vorgenommen wurden, verbleibt nur noch ein kurzer Zeitraum für die Erstattung einer Selbstanzeige.

Dringende Handlungsempfehlung

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

WP/StB Dr. Hartwig Reinold, Wien,
hartwig.reinold@wts.at

ÖSTERREICH 10b | Anwendbarkeit des DBA Deutschland 1954 auf die Kommunalsteuer? |

Autor: Dr. Jürgen Reinold, Wien

Urteilsfall

Eine in Deutschland ansässige GmbH im Investmentgeschäft (Geschäftsgegenstand: Verwaltung von Sondervermögen) unterhielt ein Büro in Linz, in welchem zwei Arbeitnehmer beschäftigt waren. Diese Mitarbeiter sollten Privatkunden für das deutsche Stammhaus gewinnen. Die beiden österreichischen Arbeitnehmer konnten weder die Konditionen der Vertriebsverträge verhandeln noch den Geschäftsabschluss selbst tätigen, weshalb das Vorliegen einer Abschlussvollmacht verneint werden konnte. Strittig war im vorliegenden Fall, ob die durch die Stadt Linz festgesetzte Kommunalsteuer anlässlich einer Kommunalsteuer-Nachschau durch das DBA Österreich-Deutschland (DBA Ö-D) 2002 gedeckt war. Aus Sicht der GmbH war das Büro in Linz eine bloße Repräsentanz für Werbeaktivitäten und Kontaktpflege (somit Hilfstätigkeiten), wodurch eine Betriebsstätte i. S. d. DBA Ö-D nicht begründet wurde.

eine Entlastung von der Kommunalsteuer zustehen würde, diese Entlastung auch weiterhin (also im zeitlichen Geltungsbereich des DBA Ö-D 2002) so lange zusteht, wie andere Mitgliedstaaten auf Basis ihrer DBA mit Österreich von der Kommunalsteuer entlastet werden.

Dies hat zur Konsequenz, dass für die Frage der Kommunalsteuer auf das DBA Ö-D 1954 (und somit auf dessen Betriebsstättenregelung) abzustellen ist. Das DBA Ö-D 1954 nennt die Gewerbesteuer im Anwendungsbereich und enthält zudem eine automatische Anpassungsklausel, weshalb das DBA Ö-D dem Quellenstaat das Recht zur Erhebung der Kommunalsteuer zuweisen kann, sofern dort neben einer Kommunalsteuer-Betriebsstätte auch eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründet wird. Nach Art. 4 Abs. 3 DBA Ö-D 1954 stellen feste Geschäftseinrichtungen, in denen vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten ausgeübt werden, nur dann keine Betriebsstätte dar, wenn sie im Ausnahmekatalog des Schlussprotokolls genannt sind, was jedoch im vorliegenden Fall zu verneinen war. Da somit im konkreten Fall keine Ausnahme vom Betriebsstättenbegriff des DBA Ö-D 1954 gegeben war, bejahte der VwGH das Vorliegen einer DBA-Betriebsstätte und damit auch die Rechtmäßigkeit der Kommunalsteuer-Festsetzung.

VwGH vom 15.09.2016
(AZ: 2013/15/0219)

Einleitend führt der VwGH in seinem Urteil aus, dass das DBA Ö-D 2002 – im Gegensatz zum DBA Ö-D 1954 – die Kommunalsteuer (früher Gewerbesteuer) nicht ausdrücklich im sachlichen Anwendungsbereich nennt. Allerdings sieht das Protokoll zu Art. 24 DBA Ö-D 2002 – als integrierter Bestandteil des DBA – vor, dass in Deutschland ansässige Unternehmen, denen nach den Bestimmungen des alten DBA Ö-D 1954

Kontakt:
WP/StB Dr. Hartwig Reinold, Wien,
hartwig.reinold@wts.at

Gemeinschaftliches Testament – Wann führt die Schenkung eines Ehegatten zur Ausgleichspflicht des Beschenkten? | Autorin: RAin Sandra Heide, München

BGH vom 28.09.2016
(AZ: IV ZR 513/15)

Im Urteil vom 28.09.2016 hat sich der BGH mit den Voraussetzungen des § 2287 Abs. 1 BGB befasst, unter denen ein Vertragserbe die Herausgabe einer ihn beeinträchtigenden Schenkung des Erblassers verlangen kann.

Urteilsfall

Die Eltern des Klägers und der Beklagten hatten im Jahr 1995 ein gemeinschaftliches Testament errichtet, in dem sie sich gegenseitig zu Alleinerben und ihre beiden Kinder, den Kläger und die Beklagte, zu gleichen Teilen als Erben des Längstlebenden einsetzten. Kurz darauf verstarb die Mutter. Im Jahr 1999 übertrug der Vater sein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück unentgeltlich auf seine Tochter und behielt sich ein lebenslanges Nießbrauchsrecht sowie ein vertragliches Rücktrittsrecht vor. Den Wert der Immobilie gaben sie mit DM 140.000 an. Zudem verpflichtete sich die Tochter zur vollständigen und unentgeltlichen Pflege und Betreuung ihres Vaters in dessen Wohnung. Die Pflege und Betreuung sollte sie nur bei Bedarf entweder selbst übernehmen oder entsprechend organisieren. Ohne pflegebedürftig geworden zu sein, starb der Vater im Jahr 2012. Die Beklagte verkaufte das Grundstück und erlöste einen Kaufpreis in Höhe von € 120.000, den der Kläger nun hälftig von seiner Schwester herausverlangt. Nachdem beide Vorinstanzen (Landgericht Berlin und Kammergericht Berlin) dem Kläger einen entsprechenden Anspruch zugesprochen hatten, verwies der BGH die Sache unter Aufhebung der Entscheidung an das Berufungsgericht zurück.

§ 2287 Abs. 1 BGB auf
wechselbezügliche
letztwillige Verfügungen
entsprechend
anwendbar

§ 2287 Abs. 1 BGB ist nach seinem Wortlaut nur auf Erbverträge anwendbar. Wegen gleicher Interessenlage bei wechselbezüglichen letztwilligen Verfügungen eines gemeinschaftlichen Testaments, die nach dem Tod eines Ehegatten unwiderruflich geworden sind, findet diese Norm nach ständiger Rechtsprechung hierauf analog Anwendung.

Zwei getrennt voneinander zu prüfende Anspruchsvoraussetzungen

Zunächst hat der BGH klargestellt, dass ein Anspruch aus § 2287 Abs. 1 BGB zwei Voraussetzungen hat, deren Vorliegen unabhängig voneinander zu prüfen seien: Das Vorliegen einer Schenkung i. S. d. § 516 BGB einerseits

sowie die Absicht des Erblassers, den Vertragserben zu beeinträchtigen, andererseits.

Der BGH hatte also zunächst zu prüfen, ob überhaupt eine Schenkung im Sinne von § 516 BGB vorlag. Wesenseigen einer Schenkung ist die Unentgeltlichkeit, sodass die Zuwendung regelmäßig unabhängig von einer Gegenleistung geschieht. Dies ist hier mit Blick auf den zwischen Vater und Tochter geschlossenen sog. Übergabevertrag (hinsichtlich des betreffenden Grundstücks) insoweit problematisch, da jener dem Erblasser zusätzliche Rechte (lebenslanger Nießbrauch, vertragliches und nur unter bestimmten Voraussetzungen ausübbares Rückforderungsrecht) einräumt und die „Beschenkte“ selbst oder in finanzieller Form Pflege- und Versorgungsleistungen für den Erblasser übernimmt. Der BGH hat entschieden, dass solche Vereinbarungen zwar nicht per se die Annahme einer Schenkung ausschließen, jedoch den Wert des Schenkungsgegenstandes (erheblich) mindern. Allenfalls sei hier also eine sog. gemischte Schenkung – bei der der Wert der Gegenleistung den der Leistung nur zum Teil erreicht und der überschießende Teil unentgeltlich ist – anzunehmen.

Das dem Erblasser vorbehaltene Rücktrittsrecht führe nicht dazu, dass die Schenkung erst mit dessen Tod vollzogen sei, da es nur unter bestimmten Voraussetzungen hätte ausgeübt werden können. Maßgeblich seien daher die tatsächlichen Verhältnisse bei Vertragsschluss.

Der BGH hält an seiner Rechtsprechung fest, dass dingliche Belastungen den Wert einer schenkweise überlassenen Immobilie mindern. Daher sei auch der Kapitalwert des vorbehaltenen Nießbrauchs zu ermitteln und vom Verkehrswert in Abzug zu bringen. Mit Blick auf die Bewertung der vereinbarten Pflege- und Betreuungsleistung sei zu klären, ob eine Pflege und Betreuung bei Übertragung des Grundstücks – also aus ex ante Sicht – zumindest nicht unwahrscheinlich erschien. Unerheblich sei, ob der Erblasser später auch tatsächlich pflegebedürftig geworden sei. Auch sei noch zu klären, ob das vertragliche Rücktrittsrecht als wirtschaftlicher Nachteil den Wert der Immobilie gemindert habe.

Sog. gemischte Schenkung bei Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt, Rücktrittsrecht und Pflegeverpflichtung des Beschenkten

Tatsächliche Verhältnisse bei Vertragsschluss maßgeblich für Bewertung

(Kapitalisierte) Werte der Belastungen und der übernommenen Pflichten sowie des Rücktrittsrechts sind vom Verkehrswert abzuziehen

Keine Beeinträchtigungs-
absicht bei lebzeitigem
Eigeninteresse

Sofern das Berufungsgericht hiernach zu dem Ergebnis einer gemischten Schenkung kommen sollte, wäre die zweite Voraussetzung des § 2287 Abs. 1 BGB zu prüfen: Der Erblasser müsste zudem in der Absicht gehandelt haben, den Erben zu beeinträchtigen. Hierfür trage der Kläger die Beweislast. Erforderlich ist, dass der Erblasser sein freies Verfügungsrecht zu Lebzeiten missbraucht hätte. Dies sei nicht der Fall, wenn der Erblasser ein (schutzwürdiges) lebzeitiges Eigeninteresse an der von ihm vorgenommenen Schenkung gehabt hätte. Demnach sei entscheidend, ob die Schenkung nach dem Urteil eines objektiven Beobachters auch unter Berücksichtigung der erbvertraglichen Bindung im Einzelfall billigenswert und gerechtfertigt erscheine.

Eigeninteresse nicht
notwendigerweise für
gesamten Schenkungs-
gegenstand erforderlich

Der BGH hat betont, dass das lebzeitige Eigeninteresse nicht notwendigerweise für den gesamten Schenkungsgegenstand vorliegen müsse. Vielmehr könne sich dieser auch nur auf einen Teil der Schenkung beziehen und insoweit diese rechtfertigen. Die Grundsätze der gemischten Schenkung (s.o.) seien hierauf entsprechend anwendbar. Allerdings dürfe keine rein rechnerische Gegenüberstellung erfolgen, sondern es müsse eine umfassende Gesamtbewertung vorgenommen werden. Hierbei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass sich der Schenker die Gegenleistung auch „etwas kosten lassen darf“.

Gehe es dem Erblasser um die Verbesserung und Sicherung seiner Versorgung und Pflege im Alter oder erfülle der Erblasser mit der Schenkung eine sittliche Verpflichtung, möchte er sich also im besonderen Maße bei dem Beschenkten für dessen Einsatz bedanken, läge ein solches lebzeitiges Eigeninteresse vor. Im vorliegenden Fall seien beide Motive denkbar, denn die Tochter hatte bei Schenkung des Grundbesitzes eine umfassende und lebenslange Versorgungszusage übernommen, welche zu großer Anerkennung ihres Vaters führte, sodass die Schenkung vom Bruder wohl – zumindest teilweise – hinzunehmen sein wird. Der Kläger könne noch nachweisen, dass diese Gründe den Erblasser nicht zur Schenkung bewogen hätten.

Wunsch nach Absiche-
rung im Alter ist leb-
zeitiges Eigeninteresse

Wer durch Erbvertrag oder ein unwider-
rücklich gewordenes Ehegattentestament
gebunden ist und ein Geschenk von grö-
ßerem Wert machen möchte, sollte beim
Abfassen des Schenkungsvertrages darauf
achten, die eigenen Motive („lebzeitiges
Eigeninteresse“) wiederzugeben und die
objektiven Wertverhältnisse („Unentgelt-
lichkeit“) im Auge zu behalten, damit die
gewünschte Übertragung später gemäß
§ 2287 Abs. 1 BGB – ggf. analog – (wirt-
schaftlich) nicht mehr rückgängig bzw.
beeinträchtigt werden kann.

Fazit

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

RA/StB Peter Schulz,
München,
peter.schulz@
wts-legal.de

Kaduzierung eines GmbH-Geschäftsanteils: Einwurf-Einschreiben genügt den Anforderungen des § 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

BGH vom 27.09.2016
(AZ: II ZR 299/15)

Der BGH hat zu einer in der Literatur kontro-
vers geführten Diskussion Stellung genom-
men. Konkret ging es um die Frage, ob im
Fall der verzögerten Einzahlung von Barein-
lagen der säumige Gesellschafter seitens der
Gesellschaft wirksam auch mittels Einwurf-
Einschreiben unter Nachfristsetzung mit An-
drohung des Ausschlusses des Geschäftsan-
teils erneut zur Zahlung des Einlagebetrages
aufgefordert werden könne. Im Ergebnis
ist nach den formalen Anforderungen des
§ 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG kein Übergabe-
Einschreiben erforderlich.

Urteilsfall

Die Parteien stritten über die Wirksamkeit
der Kaduzierung eines GmbH-Geschäfts-
anteils wegen verzögerter Einzahlung der
(Bar-)Einlage. Das Landgericht Berlin hatte
entschieden, dass die Einlage vollständig

aufgebracht worden sei, während das
Kammergericht Berlin festgestellt hat, dass
die Voraussetzungen einer Kaduzierung
vorgelegen hätten. In der Revision war nur
noch streitig, ob die formalen Vorausset-
zungen des § 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG vor-
lagen, weil die weitere Aufforderung nicht
per Übergabe-Einschreiben, sondern per
Einwurf-Einschreiben erklärt worden ist.

Obwohl die Parteien übereinstimmend
davon ausgingen, dass die formalen Vo-
oraussetzungen erfüllt waren, konnte der
BGH dies überprüfen. Denn Rechtsfragen
unterliegen nicht der Parteidisposition.

Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG hat
die Aufforderung „mittels eingeschrie-
benen Briefes“ zu erfolgen. Nach den

Revisionsrechtliche
Überprüfung möglich

§ 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG
erfordert keine Erklärung
mittels Übergabe-
Einschreiben

Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Deutsche Post AG fallen sowohl das Einwurf-Einschreiben als auch das Übergabe-Einschreiben unter den Oberbegriff „Einschreiben“. Nach dem Wortlaut der Norm erfülle somit auch ein Einwurf-Einschreiben die formalen Anforderungen. Auch eine teleologische Auslegung des § 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG führe zu keinem anderen Ergebnis: Sinn und Zweck der Norm sei insbesondere die Sicherung des Zugangs, aber auch die Sicherung der Beweisführung. Unter beiden Gesichtspunkten sei das Einwurf-Einschreiben dem Übergabe-Einschreiben zumindest gleichwertig.

Sicherung des Zugangs
auch beim Einwurf-
Einschreiben

Beim Übergabe-Einschreiben werde bei Nichtantreffen des Empfängers lediglich ein Benachrichtigungsschein im Briefkasten des Empfängers eingelegt. Das Einschreiben geht somit erst dann zu, wenn und sobald es von der Post innerhalb einer 7-Tages-Frist (nach Fristablauf wird es zurückgesendet) abgeholt wird. Falls es vom Empfänger nicht abgeholt werde, müsse dieser sich auch nicht stets wegen § 242 BGB so behandeln lassen, als ob es abgeholt worden sei. Anders beim Einwurf-Einschreiben: Dieses gelangt durch Einlegen in den Briefkasten in den Machtbereich des Empfängers, so dass dieser unter normalen Verhältnissen die Möglichkeit hat, vom Inhalt der Erklärung Kenntnis zu nehmen, und gilt damit gemäß § 130 Abs. 1 Satz 1 BGB als zugegangen. Bei einem Übergabe-Einschreiben bestehe folglich sogar ein höheres Risiko des Nichtzugangs als bei einem Einwurf-Einschreiben.

Kein Unterschied
bei der Zuverlässigkeit
des Postlaufs

Hinsichtlich der Zuverlässigkeit des Postlaufs – also der Beförderung des Briefs zwischen Einlieferung und Zustellung – ergäben sich zwischen einem Einwurf-Einschreiben und einem Übergabe-Einschreiben keine Unterschiede. Somit biete das Übergabe-Einschreiben keine höhere Gewähr dafür, dass es den Empfänger erreicht.

Gewährleistung
der Sicherung der
Beweisfunktion

Auch die Sicherung der Beweisfunktion sei beim Einwurf-Einschreiben gleichermaßen wie beim Übergabe-Einschreiben gewährleistet. Der Absender könne anhand der Sendungsnummer und des Einlieferungsdatums im Internet abfragen, wann das Einschreiben ausgeliefert

wurde. Bei Vorlage des Einlieferungsbeleges zusammen mit der Reproduktion des von der Deutschen Post AG elektronisch archivierten Auslieferbeleges bejaht der BGH einen Anscheinsbeweis dafür, dass die Zahlungsaufforderung in den Briefkasten des Empfängers eingelegt wurde und somit diesem zugegangen ist.

Der BGH hat in diesem Zusammenhang der Auffassung eine Absage erteilt, dass die Gesellschaft bereits durch Einlieferung des Einschreibens den Beweis für dessen Zugang führen könne. Grundsätzlich können durch den Nachweis der Absendung selbst nach den Grundsätzen des Beweises des ersten Anscheins (prima-facie-Beweis) nicht der Zugang beim Empfänger nachgewiesen werden.

Gesellschaft trägt
Beweislast für Zugang

§ 4 Abs. 1 VwZG wurde dahingehend geändert, dass es statt „mittels eingeschriebenen Briefes“ nunmehr „mittels Einschreiben durch Übergabe oder mittels Einschreiben mit Rückschein“ heißt. Aus dieser Gesetzesänderung folge jedoch nicht, dass ein Einwurf-Einschreiben auch im Hinblick auf § 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG nicht ausreichend sei: Bereits vor Änderung des § 4 VwZG sei seitens des Bundesverwaltungsgerichts entschieden worden, dass wegen § 2 Abs. 1 VwZG die Zustellung zwingend die Übergabe voraussetze. In § 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG hingegen werde gerade nicht auf den Zugang abgestellt.

§ 4 Abs. 1 VwZG rechtfertigt keine abweichende Beurteilung

Mit dieser Entscheidung besteht nunmehr Rechtssicherheit, dass die erneute Aufforderung i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 2 GmbHG seitens der Gesellschaft formal wirksam auch per Einwurf-Einschreiben versendet werden kann. Auch ist höchstrichterlich geklärt, wie die Gesellschaft den Zugang regelmäßig zu beweisen hat.

Praxishinweis

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die Regelungen zu Einladungen zur Gesellschafterversammlung gemäß § 51 Abs. 1 GmbHG durch eingeschriebenen Brief (sofern keine abweichende Regelung in der Satzung besteht). Auch hier ist eine vergleichbare Interessenlage anzunehmen; diesbezüglich geht allerdings – anders als bei § 21 Abs. 1 GmbHG – bereits die herrschende Auffassung in der Literatur von der Zulässigkeit eines Einwurf-Einschreibens aus.

Kontakt:
RA/StB Dr. Andreas
Bock, München,
andreas.bock@wtS.de

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

1a | Die Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (Überarbeitung des IDW RS HFA 17) |

Autor: Hendrik Blecken, München

Ausgangssituation	Das IDW hat die am 10.06.2011 ursprünglich verabschiedete Stellungnahme zur Rechnungslegung überarbeitet und am 08.09.2016 eine neue Fassung des IDW RS HFA 17 verabschiedet. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Aktualisierungen auf Grund des BilRUG sowie aus dem neu gefassten IDW Rechnungslegungshinweis „Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren“ (IDW RH HFA 1.012).	hang mit dem Wegfall der Going-Concern-Prämisse sind Abfindungen für Mitarbeiter, Vertragsstrafen, Rückbau- und Abbruchkosten sowie Kosten für die Beseitigung von Altlasten. Die künftige Vergütung eines Insolvenzverwalters ist hingegen nicht rückstellungsfähig, da hier ein schwebendes Geschäft mit einem ausgeglichenen Verhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt.	
Grundsätze für die Bilanzierung und Bewertung	Grundsätzlich wird in der Stellungnahme darauf hingewiesen, dass mit dem Wegfall der Fortführungsannahme die Periodisierung der Aufwendungen und Erträge in den Hintergrund tritt und der Fokus der Rechnungslegung auf die Ermittlung des Reinvermögens des Unternehmens am Abschlussstichtag unter Berücksichtigung der absehbaren Beendigung des Geschäftsbetriebs gelegt wird. Daraus folgt, dass nur noch bis zum Zeitpunkt der Beendigung des Geschäftsbetriebs verwertbare Vermögensgegenstände zu aktivieren und neben den bislang zu passivierenden Schulden auch solche Verpflichtungen zu erfassen sind, die durch die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse verursacht wurden. Die Bewertung der Vermögensgegenstände hat dabei unter Veräußerungsgesichtspunkten zu erfolgen. Das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip gilt jedoch uneingeschränkt weiter: Gewinne dürfen nach wie vor nur berücksichtigt werden, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.	Regelmäßig wirkt sich die Abkehr von der Fortführungsannahme auf die Wahrscheinlichkeit für die Entstehung einer künftigen Steuerbe- und entlastung aus dem Abbau von Differenzen i. S. d. § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB aus. Daher ist eine kritische Überprüfung der aktiven und passiven latenten Steuern zu empfehlen. Dies gilt insbesondere für aktivierte latente Steuern für Vorteile aus steuerlichen Verlust- oder Zinsvorträgen.	
Besonderheiten bei der Bilanzierung	Folgende wesentliche Besonderheiten sind bei der Bilanzierung und Bewertung von Vermögens- und Schuldposten in der Bilanz zu beachten: Für firmenwertähnliche selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und den originären Geschäfts- oder Firmenwert besteht auch bei der Abkehr von der Going-Concern-Prämisse das Aktivierungsverbot gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB – unbeachtlich dessen, dass sie zur Veräußerung vorgesehen sind. Typische als Rückstellungen zu berücksichtigende Verpflichtungen im Zusammen-	Nach der Entscheidung, die Geschäftstätigkeit einzustellen, steht nicht mehr die nutzenbringende Verwendung von Vermögensgegenständen, sondern die Zerschlagung des Unternehmens im Fokus. Die Bewertung der Vermögensgegenstände richtet sich ab diesem Zeitpunkt i. W. nach den Verhältnissen des Absatzmarktes. Schulden sind weiterhin zu ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Eine eventuell vorzeitige Fälligkeit von Verpflichtungen, insbesondere bei den erforderlichen Erfüllungsbeträgen von Rückstellungen, sowie die laufzeitadäquate Diskontierung von Rückstellungen sind dabei zu beachten. Trotz dieses Perspektivenwechsels ist der durch das allgemeine Handelsrecht gesetzte Rahmen weiterhin bindend. Die Grundsätze der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) und der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sowie das Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB) und das Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sind zu beachten. Das Vorsichtsprinzip führt insbesondere zu einem Ansatz der ermittelten Zeitwerte der Vermögensgegenstände maximal auf Höhe der (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten.	Perspektivenwechsel bei der Bewertung Allgemeine handelsrechtliche Grundsätze gelten weiterhin

Die sich durch die Abkehr von der Fortführungsprämisse ergebenden Vermögensänderungen sind als laufende Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss zu erfassen. Es liegt ein begründeter Ausnahmefall i. S. d. § 252 Abs. 2 HGB vor. Somit ist eine Abweichung von den Grundsätzen der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit (§§ 246 Abs. 3 Satz 1, 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) zulässig.

Anhangangaben

Zur Darstellung des Reinvermögens des Unternehmens sollten im Anhang neben

den fortgeführten Buchwerten der Vermögensgegenstände die zu erwartenden Wiederbeschaffungswerte angegeben werden, solange diese die Anschaffungs- und Herstellungskosten wesentlich übersteigen. Weiterhin ist die zulässige Durchbrechung des Grundsatzes der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB im Anhang zu erläutern. Im Lagebericht sind die Abkehr von der Fortführungsprämisse sowie die Modalitäten der geplanten Geschäftseinstellung deutlich darzustellen und zu begründen.

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

1b | Anwendungsfragen zur Umsetzung des BilRUG: Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB n. F. | Autor: WP/StB Christian Verse, München

Neudefinition
der Umsatzerlöse
(anzuwenden für Ge-
schäftsjahre beginnend
nach dem 31.12.2015)

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) wurde der Posten Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB n. F. neu definiert. Unter den Begriff Umsatzerlöse fallen nun „die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern“. Die bisher geltende Begrenzung der Umsatzerlöse auf Erlöse, die jeweils für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typisch sind, entfällt; dies führt tendenziell zu höheren Umsatzerlösen im Vergleich zur bisherigen Umsatzerlösdefinition.

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat im Dezember 2016 wesentliche Abgrenzungsfragen in Zusammenhang mit der Neudefinition der Umsatzerlöse erörtert.

Produkte: Regelmäßige
Veräußerung im Rahmen
der Geschäftstätigkeit

Wichtig ist nach Auffassung des HFA sowohl der Zusammenhang der Erlöse mit einem „Produkt“ des Unternehmens sowie die Tatsache, dass die Produkte regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens veräußert werden.

Demnach sind z. B. eher unregelmäßig anfallende Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens oder Erlöse aus dem Verkauf von nicht mehr benötigten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen i. d. R. wie bisher unter den sonstigen betrieblichen Erträgen (im

Gewinnfall) bzw. sonstigen betrieblichen Aufwendungen (im Verlustfall) auszuweisen und stellen somit keine Umsatzerlöse dar.

Die Erbringung einer Dienstleistung i. S. d. § 277 Abs. 1 HGB n. F. setzt das Vorliegen eines Leistungsaustausches voraus.

An einem Leistungsaustausch fehlt es etwa, wenn das Unternehmen einen Sanierungszuschuss vom Gesellschafter erhält, weil damit keine Gegenleistungsverpflichtung einhergeht, oder in Fällen, in denen das Unternehmen kraft Gesetzes einen Schadenersatzanspruch gegen den Schädiger, bspw. wegen Verletzung eigener Patente, erwirbt.

Erlöse aus „Konzernumlagen“ (im weitesten Sinne) sind vor diesem Hintergrund differenziert nach dem konkreten Anlass für den Anspruch aus der Umlage zu beurteilen. Soweit die Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen einer Konzerngesellschaft für eine andere Gesellschaft des betreffenden Konzerns resultieren (z. B. Führung der Handelsbücher oder Marktforschung durch ein Shared Service Center), liegen Umsatzerlöse der leistenden Konzerngesellschaft vor, da ein Leistungsaustausch vorliegt. Soweit lediglich die einer Konzerngesellschaft im (Konzern-)Außenverhältnis entstehenden Aufwendungen an eine andere Konzerngesellschaft weiterbelastet werden („Kostenumlage“, reine Umverteilung), ohne dass in diesem Zusammenhang eine eigene Dienstleistung

Dienstleistung setzt
Leistungsaustausch
voraus

Differenzierte Beur-
teilung von Erlösen aus
Konzernumlagen

(ggf. unter Inanspruchnahme eines Unterauftragnehmers) erbracht wird, führt dies demgegenüber nicht zu Umsatzerlösen bei der entlasteten Konzerngesellschaft.

Zu den Umsatzerlösen und nicht zu den sonstigen betrieblichen Erträgen zählen gemäß BilRUG anders als nach HGB a.F. bspw. folgende Erlöse:

- Erlöse aus der Vermietung oder Verpachtung von Vermögensgegenständen,
- Erlöse aus Lizenzierungen,
- Erlöse aus gelegentlichen Reparatur-, Instandhaltungs- und Wartungsleistungen,
- Provisionserlöse aus gelegentlichen Vermittlungsgeschäften,
- Erlöse aus der Überlassung von Personal an ein anderes (Konzern-)Unternehmen.

Weitere Anpassungen bei Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz

Aus der zu einer Ausweitung der unter den Umsatzerlösen zu erfassenden Erträge führenden Änderung der Umsatzerlösfinition können sich Auswirkungen auf die Zuordnung von Sachverhalten zu weiteren Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Bilanz in Form von notwendigen Umgliederungen ergeben. Konkret handelt es sich um Umgliederungen:

- vom Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ in den Posten „Materialaufwand“ (bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens) bzw. in den Posten „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ (bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens),
- vom Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ in den Posten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ und
- vom Posten „sonstige Verbindlichkeiten“ in den Posten „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“.

Bei der erstmaligen Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse ist im Falle fehlender Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse des Berichtsjahres mit den im festgestellten bzw. gebilligten Abschluss für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlösen ein entsprechender Hinweis im Anhang erforderlich. Ferner hat in diesem Fall eine Erläuterung unter nachrichtlicher Angabe des Betrags der Umsatzerlöse für das Vorjahr zu erfolgen, der sich aus einer Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB n. F. bereits auf den Vorjahresabschluss ergeben hätte (vgl. WTS Journal 04/2016, S. 46).

Herstellung der Vergleichbarkeit bei Erstanwendung

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

1c | Konkretisierung der Anforderungen zur Tragfähigkeit von Sanierungskonzepten | Autor: Markus Lill, München

BGH vom 12.05.2016
(AZ: IX ZR 65/14)

Urteilsfall

Nach dem BGH-Urteil vom 12.05.2016 wurden die Anforderungen an ein tragfähiges Sanierungskonzept zur Abwendung einer drohenden Insolvenz konkretisiert.

Der Insolvenzverwalter einer GmbH (Schuldnerin) verklagte einen Gläubiger auf Rückzahlung einer Vergleichszahlung. Hintergrund war die drohende Insolvenz der Schuldnerin, die zum Zeitpunkt der Vergleichszahlung für den Gläubiger erkennbar war, aber nicht durch einen ernsthaften Sanierungsversuch seitens der Schuldnerin abgewendet wurde. Der Gläubiger habe durch die Vergleichszahlung eine Benachteiligung der übrigen Gläubiger annehmen müssen, da das ihm vorliegende Sanierungskonzept nicht tragfähig gewesen sei. Der BGH konkretisierte daraufhin die Anforderungen an ein tragfähiges Sanierungskonzept.

Der BGH widerspricht im Zuge des Urteils der Abweisung der Klage in erster Instanz durch das Landgericht vom 25.06.2013 und der Zurückweisung der Revision durch das Oberlandesgericht vom 20.02.2014.

Der BGH führt an, dass ein tragfähiges Sanierungskonzept „eine Analyse der Verluste und der Möglichkeit deren künftiger Vermeidung, eine Beurteilung der Erfolgsaussichten und der Rentabilität des Unternehmens“ beinhalten muss. Hierzu sollen zumindest die „Art und Höhe der Verbindlichkeiten, die Art und Zahl der Gläubiger und (...) die Quote des Erlasses der Forderungen“ festgestellt werden (Rz. 18 des Urteils).

Des Weiteren müssen die Ursachen der drohenden Insolvenz offen gelegt

LG Düsseldorf
vom 25.06.2013
(AZ: 7 O 349/12)

OLG Düsseldorf
vom 20.02.2014
(AZ: I-12 U 91/13)

werden, insbesondere ob die Probleme lediglich aus Finanzierungsgründen resultieren (Tz. 35 des Urteils). Sollten die Insolvenzgründe das Ergebnis dauerhaft unwirtschaftlichen Betriebs sein und eine Sanierungsvereinbarung vorliegen, die lediglich den gegenwärtigen Schuldenstand reduziert, so ist die Vereinbarung von „vornherein nicht tragfähig“, da ein erneuter Anstieg der Schulden unausweichlich ist (Rz. 29 des Urteils).

Ein tragfähiges Sanierungskonzept muss daher die Wiederherstellung „der uneingeschränkten Zahlungsfähigkeit“ sowie der „Rentabilität der unternehmerischen Tätigkeit“ ermöglichen (Rz. 30 und 36 des Urteils). Die Rentabilität eines Unternehmens misst sich dabei an einer branchenüblichen Rendite, vgl. auch den IDW Standard: Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW S6), dort Rz. 14.

Somit ist auch ein Sanierungskonzept, das lediglich einen „(Teil-)Verzicht der Gläubiger“ vorsieht „in der Regel nicht erfolgversprechend“ und damit auch nicht tragfähig, „wenn dadurch die Ursachen der Krise nicht beseitigt werden“ (Rz. 29 des Urteils).

Die Entscheidung des BGH ist für die Erstellung von Sanierungskonzepten insbesondere für kleinere, von der Insolvenz bedrohte Unternehmen von erheblicher Bedeutung. Da die Anforderungen an ein Sanierungskonzept nach IDW S6 oft als zu umfassend bzw. zu aufwendig wahrgenommen werden, reduziert man entsprechende Konzepte häufig lediglich auf die Kernbestandteile der BGH Rechtsprechung und des IDW S6. Der Richterspruch des BGH präzisiert, welche Anforderungen ein Sanierungskonzept erfüllen muss, um der Rechtsprechung zu genügen und eine fundierte Aussage zur Sanierungsfähigkeit zu erlangen.

Fazit

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

1d | Auswirkungen des neuen Kapitalisierungsfaktors nach § 203 BewG |

Autorin: Alexandra Niec, München

Neuer Kapitalisierungsfaktor gemäß § 203 Abs. 1 BewG von 13,75

Im Rahmen der im Dezember 2016 endgültig verabschiedeten ErbSt-Reform wurde der Kapitalisierungsfaktor beim vereinfachten steuerlichen Ertragswertverfahren auf 13,75 festgelegt. Dadurch fallen steuerliche Bewertungen nach §§ 199 ff. BewG niedriger aus als bisher.

Anhaltende Niedrigzinsphase

Aufgrund der anhaltenden Niedrigzinsphase führten Bewertungen nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren regelmäßig zu überhöhten Unternehmenswerten. Bisher ergab sich der Kapitalisierungsfaktor aus dem Kehrwert der Summe des jährlich veröffentlichten Basiszinssatzes zuzüglich eines standardisierten Zuschlags von 4,5 %. Der Basiszinssatz für das Jahr 2016 wurde im BMF-Schreiben vom 04.01.2016 auf 1,10 % festgelegt. Das ergab einen Kapitalisierungszinssatz von 5,60 % und somit einen Kapitalisierungsfaktor für das Jahr 2016 von 17,8571. Nun hat der Gesetzgeber den Kapitalisierungsfaktor in § 203 Abs. 1 BewG einheitlich auf 13,75 (entspricht einem Kapitalisierungszinssatz von 7,27 %) festgeschrieben.

Beispiel

Das folgende Beispiel soll den erheblichen Effekt für das Jahr 2016 verdeutlichen: Nach

der alten Bewertungssystematik ergibt sich bei einem Unternehmen mit einem nachhaltig zu erzielenden Jahresertrag (gemäß § 201 BewG) i. H. v. € 3.000.000 ein Ertragswert von € 3.000.000 × 17,8571 = € 53.571.300. Nach der neuen Berechnung ergibt sich ein niedrigerer Ertragswert von € 3.000.000 × 13,75 = € 41.250.000. Insgesamt führt der neue Kapitalisierungsfaktor also zu einem um € 12.321.300 bzw. rd. 23 % niedrigeren Unternehmenswert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren für das Jahr 2016.

Die Änderung des Kapitalisierungsfaktors gilt rückwirkend auf alle Bewertungsstichtage und Übertragungen ab dem 01.01.2016. Alle weiteren Änderungen der ErbSt-Reform sind hingegen rückwirkend erst auf Erwerbsvorgänge nach dem 30.06.2016 anzuwenden.

Erstmalige Anwendung

Der neue niedrigere Kapitalisierungsfaktor führt ab 2016 im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Unternehmensbewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren zu deutlich geringeren Unternehmenswerten. Die Anpassung des Kapitalisierungsfaktors wird sich somit in vielen

Fazit

Fällen für den Steuerpflichtigen vorteilhaft auswirken. Jedoch können sich in besonderen Konstellationen auch Nachteile für den Steuerpflichtigen ergeben, z. B. wenn in Folge eines geringeren Unternehmenswerts die errechnete Verwaltungsvermö-

gensquote und damit das nicht begünstigte Vermögen steigt. Die individuellen Auswirkungen auf bereits stattgefundene Übertragungen in 2016 und auch für zukünftige Bewertungen werden im Einzelfall genau zu prüfen sein.

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

1e | Accountancy Europe nimmt Stellung zum Vorschlag der EU-Kommission für ein öffentliches Country-by-Country Reporting | Autorin: Irina Pohl, München

Vorschlag der EU-Kommission für eine Richtlinie zur länderspezifischen Berichterstattung (i. V. m. EU-Richtlinie 2013/34/EU)

Am 12.04.2016 hat die Europäische Kommission einen Vorschlag zur Änderung der EU-Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Einführung eines sog. öffentlichen Country-by-Country Reporting unterbreitet. Dadurch wird multinationalen Konzernen aus EU- und Nicht-EU-Ländern mit einem konsolidierten Umsatz von über € 750 Mio. pro Jahr die Veröffentlichung eines jährlichen Berichts über ihren Gewinn, die bereits geleisteten und die noch zu zahlenden Steuern je Mitgliedstaat sowie über weitere Informationen auferlegt. Ziel dieser geplanten Richtlinienänderung ist vor allem die Erhöhung der öffentlichen Transparenz bzgl. der Steuerstrategien multinationaler Unternehmen.

Kritisch sieht der Accountancy Europe den vorgeschlagenen Schwellenwert für den konsolidierten Umsatz von € 750 Mio. Unter den aktuellen Voraussetzungen stellt dieser Wert derzeit einen akzeptablen Kompromiss dar, sollte aber in Zukunft überprüft und gegebenenfalls angepasst werden.

Verbesserungsvorschläge der Accountancy Europe zur länderspezifischen Berichterstattung

Comment Letter der Accountancy Europe zum Country-by-Country Reporting

Die Accountancy Europe (vormals Fédération des Experts Comptables Européens, FEE) veröffentlichte diesbezüglich am 15.11.2016 einen Comment Letter gegenüber der Europäischen Kommission, in der sie die Vorschläge grundsätzlich unterstützt.

Das Gleiche gilt für den räumlichen Anwendungsbereich bzw. die Aufschlüsselung der zu veröffentlichenden Informationen. Nach dem Vorschlag der EU-Kommission sollen Informationen nur für die Staaten innerhalb der EU einzeln nach Ländern aufgeschlüsselt werden, für Nicht-EU-Staaten ist eine aggregierte Darstellung vorgesehen. Ausgenommen hiervon sind jedoch Steuergebiete, die auf einer von der EU-Kommission definierten gemeinsamen EU-Liste bestimmter Drittländer und -gebiete stehen, die „besondere steuerliche Herausforderungen“ beinhalten.

Transparenz der Besteuerung multinationaler Unternehmen

Der Accountancy Europe zufolge kann erhöhte öffentliche Transparenz bei Steuerangelegenheiten multinationaler Konzerne am besten durch die Veröffentlichung von relevanten, verständlichen und vertrauenswürdigen Informationen, die eine hohe Qualität der Unternehmensberichterstattung sicherstellt, erreicht werden. Die Offenlegung der relevanten Daten wird u. a. zur Minderung der Compliance-Kosten für internationale Geschäftsaktivitäten sowie zur Reduzierung von Unklarheiten und Widersprüchen führen. Jedoch müssten noch die Form und der Zeitpunkt der Veröffentlichung dieser Informationen geklärt sowie klarere Richtlinien zur Wesentlichkeit herausgearbeitet werden.

Ferner schlägt die Accountancy Europe eine verbesserte Koordination der EU-Kommission mit internationalen Institutionen wie der OECD, der UN, dem IASB und der FASB zur Steigerung der Effektivität des öffentlichen Country-by-Country Reporting vor.

Insgesamt unterstützt die Accountancy Europe die geplante Initiative, auch wenn einige der vorgeschlagenen Änderungen (wie z. B. Schwellenwert, räumlicher Anwendungsbereich) lediglich als „pragmatischer erster Schritt“ anzusehen sind, und weist ausdrücklich darauf hin, dass die EU nach einem globalen Standard für ein öffentliches Country-by-Country Reporting streben sollte.

Fazit

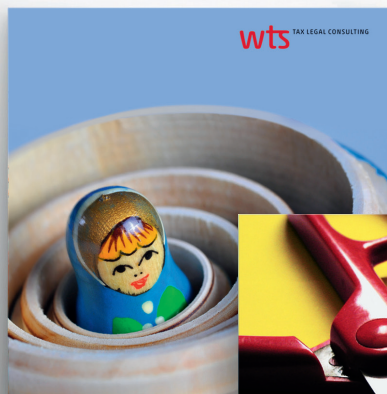
Der Juristische Dienst des Rates geht in einem Gutachten vom 11.11.2016 davon aus, dass die von der EU-Kommission vorgeschlagene Rechtsgrundlage für die Reformierung der EU-Richtlinie 2013/34/EU (Art. 50 Abs. 1 AEUV) nicht zutreffend und demzufolge gemäß Art. 115 AEUV eine einstimmige Verabschiedung im Rat über die Einführung eines öffentlichen

Country-by-Country Reporting erforderlich ist – ob diese Einstimmigkeit erreicht würde, scheint fraglich.

Das BMF sowie die Präsidenten der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft lehnen die Pläne der EU-Kommission zur Veröffentlichung der länderspezifischen öffentlichen Berichterstattung entschieden ab.

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

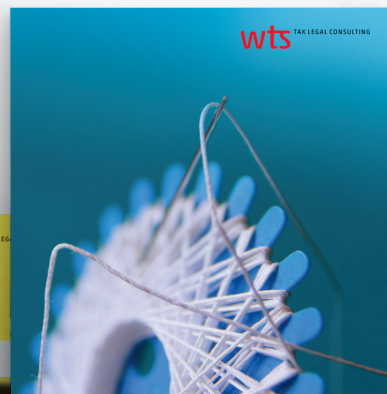
Drei neue Publikationen von WTS Financial Advisory



FDD Financial
Due Diligence



Carve-out Support



IFRS 16 Auswirkungen der
neuen Leasingbilanzierung

Sprechen Sie uns an – wir stehen Ihnen gerne für ein Gespräch zur Verfügung.

Weitere Informationen unter:
wtS.de

→ **Marinus Eßer**
 Partner – Financial Advisory
 Telefon +49 89 28646-2741
marinus.esser@wtS.de

→ **Nikolaus Färber**
 Partner – Financial Advisory
 Telefon +49 89 28646-2723
nikolaus.farber@wtS.de

→ **Hans-Georg Weber**
 Partner – Financial Advisory
 Telefon +49 89 28646-2777
hans-georg.weber@wtS.de

2 | Steuer IKS – Nicht nur ein Thema für die Steuerabteilung |

Autorin: Alexandra Ruoff-Mayr, München

Gestiegene steuerstraf- und bußgeldrechtliche Risiken

In den letzten Jahren sind die steuerstraf- und bußgeldrechtlichen Risiken für Unternehmen, ihre Organe und leitenden Mitarbeiter deutlich gestiegen. Gemäß dem Anwendungserlass des BMF vom 23.05.2016 zu § 153 AO kann ein eingerichtetes innerbetriebliches Kontrollsystem zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten (Steuer IKS) bei der Berichtigung fehlerhafter Steuererklärungen als Indiz „gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit“ gewertet werden. Das Steuer IKS soll die fristgerechte Abgabe richtiger Steuererklärungen sicherstellen. Es muss daher systematisch die Risiken, die zur Abgabe fehlerhafter Steuererklärungen führen können, durch Kontrollen und andere erforderliche risikobegrenzende Maßnahmen über alle Unternehmensbereiche hinweg abdecken.

Steuerliche Fehlerquellen in operativen Tätigkeiten

Ein Steuer IKS wird oft als alleinige Aufgabe der Steuerabteilung angesehen. Hierbei wird übersehen, dass Fehler, die dazu führen können, dass steuerlich relevante Daten fehlerhaft in Steuererklärungen Eingang finden, oft in den (vorgelagerten) operativen Prozessen bei der Datenerfassung, Datenverarbeitung oder Datenübertragung entstehen. So können z.B. eine Verwendung falscher Steuerkennzeichen bei der Erfassung von Umsatzerlösen oder eine Änderung üblicher Incoterms bei Bestellungen zu umsatzsteuerlichen Konsequenzen und dadurch zu einer fehlerhaften Umsatzsteuererklärung führen. Die systematische Aufdeckung der hierbei entstehenden Fehler ist durch die Steuerabteilung vielfach nicht oder nur sehr kostenintensiv möglich.

Steuerlich relevante Fehler sollten daher i.d.R. durch Kontrollen an der Fehlerquelle vermieden bzw. aufgedeckt und behoben werden. Das bedeutet allerdings auch, dass bei den betroffenen Mitarbeitern in den einzelnen Unternehmensbereichen das Bewusstsein für die steuerlichen Auswirkungen und Fehlerquellen ihrer Tätigkeiten und Entscheidungen vorhanden sein bzw. (immer wieder) geschaffen werden muss.

Transparenz über sämtliche steuerlich relevante Prozesse zur Erreichung der Tax Compliance

Transparenz der steuerlich relevanten Schritte, Fehlerquellen und Kontrollen in den operativen und administrativen

Prozessen ist sehr bedeutend zur Errichtung eines wirksamen Steuer IKS. Ohne diese Transparenz wird ein Unternehmen kaum den Nachweis führen können, dass es sichergestellt hat, dass es seine steuerlichen Pflichten i.S.d. §§ 150, 153 AO erfüllen kann. Außerdem erschwert mangelnde Transparenz bei Fehlern, die erst durch die Steuerabteilung oder sogar eine steuerliche Außenprüfung aufgedeckt werden, die Ursachenfindung bzw. Eingrenzung und macht die Fehlerbehebung sehr zeit- und damit kostenaufwendig. Solche Kosten können durch ein angemessenes, wirksames Steuer IKS signifikant reduziert werden.

Ein sehr hilfreiches Werkzeug zur Dokumentation der identifizierten steuerlichen Risiken und der zugehörigen vom Unternehmen implementierten Kontrollen und sonstigen risikobegrenzenden Maßnahmen ist eine sog. Risiko-Kontroll-Matrix. Diese Risiko-Kontroll-Matrix vereinfacht erheblich den Nachweis des Steuer IKS, dokumentiert eindeutig die Verantwortlichkeiten für steuerliche Risiken und die entsprechenden Kontrollen im gesamten Unternehmen, vereinfacht die Durchführung der Überwachung der Wirksamkeit des Steuer IKS, hilft bei der effizienten Fehlereingrenzung und erleichtert auch die Diskussion der Auswirkungen von Prozessänderungen im Hinblick auf erforderliche Anpassungen des Steuer IKS.

Die Durchführung von Maßnahmen zur Sicherstellung der Tax Compliance liegt also nicht allein im Aufgabengebiet der Steuerabteilung, sondern betrifft sämtliche Unternehmensbereiche. Die Implementierung eines Steuer IKS stellt eine große Chance für Unternehmen dar, ihre IT- und Prozesslandschaft zu verbessern und mehr Transparenz über Steuerthemen zu bekommen. Dadurch sind ggfs. erhebliche Effizienz- und evtl. Qualitätssteigerungen in der Steuerfunktion möglich. Ein Steuer IKS muss im Zusammenhang mit einem steuerlichen Risiko-Management-Systems gesehen und als Teil eines kooperativen Compliance-Ansatzes, also offene Kommunikation mit Finanzverwaltung zu Prozessen, Kontrollen und simulierten Betriebsprüfungen, verstanden werden.

Risiko-Kontroll-Matrix als Werkzeug zur effizienten Fehlereingrenzung

Effektivität und Kosteneinsparungen durch Einbindung sämtlicher Unternehmensbereiche

Kooperativer Compliance-Ansatz

Kontakt:
WP/StB Marinus Eßer,
München,
marinus.esser@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

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Dr. Thorsten Behling,
Jochen Breitenbach, Agnes Daub-Kienle, Andrea
Eisenberg, Anne Linke, Dr. Axel Löntz, Gitta Mannke-
Asanatucu, Andreas Masuch, Christian Vogt,
Hans-Georg Weber

Standorte

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

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 begleitet ihre Mandanten weltweit über die WTS Alliance Vereniging („WTS Global“), ein Verein niederländischen Rechts. Alle Mitglieder der WTS Global sind rechtlich selbständige und unabhängige Firmen, welche nur für eigenes Handeln und Unterlassen, nicht für solches anderer Mitglieder verantwortlich sind. Sie sind darüber hinaus nicht berechtigt, andere Mitglieder von WTS Global zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Global und ihren Mitgliedern.

Cover: © CL./photocase.de

wts im Dialog

Terminankündigung 2017

- Kongresse → **17th Annual US – Europe Tax Planning Strategies Conference**
05. – 07. April 2017 Barcelona
- **Tax Compliance Management**
08. Mai 2017 Frankfurt am Main
- **Norddeutscher Unternehmertag 2017**
16. Mai 2017 Hamburg
- **Jahresforum Unternehmensbewertung 2017**
29. – 30. Juni 2017 Frankfurt am Main

- Messen → **IFA RIO 2017**
27. August 2017 – 01. September 2017
Rio de Janeiro

- **EXPO REAL 2017**
04. – 06. Oktober 2017 München

- Seminare → **Energie- und Stromsteuerrecht 2017**
26.04.2017 Düsseldorf

- **1 Jahr Unionszollkodex**
Erste Erfahrungen und Ausblick
Juni 2017

- **Transfer Pricing 2017**
September 2017

- **Steuern zum Frühstück: Real Estate**
Oktober 2017

- **WTS Praxisseminar zu den Steueränderungen 2017/2018**
November 2017

- **Praxisseminar Verfahrensdokumentation**
04. Mai 2017 Düsseldorf
31. Mai 2017 München
12. September 2017 Frankfurt
14. November 2017 Köln

- **Aktuelles Lohnsteuerrecht 2017/2018**
November 2017

Ansprechpartnerin für Seminare/Messen/
Kongresse/Fachtagungen

Kerstin Hermle

Telefon +49 (0) 211 200 50-613

Fax +49 (0) 211 200 50-950

kerstin.hermle@wts.de

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

WTS Group AG

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

