Juli 2018

wts

wts journal # 3.2018

Mandanten-
information
wts.com/de

Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:
Nichtigkeit des Beschlusses der Kommission zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG

Vorläufiger Rechtsschutz gegen Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG

Umsatzsteuer:
Dauerbrenner Konsignationslager

Grunderwerbsteuer:
Maßnahmen gegen Share Deals bei der Grunderwerbsteuer

Abgabenordnung:
Verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich Nachzahlungszinsen – Aussetzung der Vollziehung

TAX | Internationales

§ 50d Abs. 3 EStG 2012 jedenfalls in § 43b EStG-Fällen europarechtswidrig

EU-Richtlinie zur Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen in Kraft getreten

LEGAL

Energierecht:
Beihilferechtswidrige Netzentgeltbefreiung: Auf stromkostenintensive Unternehmen kommen Rückforderungen zu

FINANCIAL ADVISORY

Digitales Prozessmanagement als Grundlage für zukünftige Herausforderungen im Finanzbereich

Digital Expert Center – Das Shared Service Center der Zukunft?

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite

Steuerpolitik
6 Veröffentlichung des Referentenentwurfs für ein JStG 2018

1 Ertragsteuern
7 **a** Nichtigkeit des Beschlusses der Kommission zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG

9 **b** Vorläufiger Rechtsschutz gegen Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG

10 **c** Kein Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft

11 **d** Wirtschaftliches Eigentum an Leasingobjekten im Rahmen von sale-and-lease-back-Gestaltungen

12 **e** Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S.v. § 17 EStG und korrespondierender Darlehensforderungen

13 **f** Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft verfassungsgemäß

15 **g** Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen durch Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf Darlehensforderung

2 Umsatzsteuer
15 **a** Dauerbrenner Konsignationslager

17 **b** Erleichterung der Rechnungsvoraussetzungen bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs

17 **c** Vorsteuerabzug aus Anzahlungen für nicht gelieferte Gegenstände

18 **d** Keine Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund nationaler Festsetzungsfristen bei nachträglich in Rechnung gestellter Umsatzsteuer

19 **e** Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte auch bei formellen Fehlern anwendbar

Seite

3 Grunderwerbsteuer
Maßnahmen gegen Share Deals bei der Grunderwerbsteuer 21

4 Erbschaft-/Schenkungsteuer
a Nichtanwendung der BFH-Entscheidung zu erbschaft- und schenkungsteuerlich privilegierten Wohnungsunternehmen 22

b Gleich lautende Erlasse betreffend Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften 22

5 Lohnsteuer/Sozialversicherung
a Einschränkung des Anwendungsbereichs der Pauschalversteuerung nach § 37b EStG für Sachzuwendungen an Dritte 23

b Überlassung von Elektro-Fahrrädern an Mitarbeiter in Leasingfällen 24

c Shuttle-Bus gehört nicht zu den Kosten einer Betriebsveranstaltung 25

d Aufwendungen für einen Eventmanager als geldwerter Vorteil? 25

6 Abgabenordnung
Verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Höhe von Nachzahlungszinsen – Aussetzung der Vollziehung 26

7 Verbrauchsteuer
Keine nachträgliche Berichtigung von fristgemäß gestellten Stromsteuerentlastungsanträgen nach Ablauf der Antragsfrist 28

TAX | Internationales

Seite

8 Deutschland

30 **a** § 50d Abs. 3 EStG 2012 jedenfalls in § 43b EStG-Fällen europarechtswidrig

32 **b** Keine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG bei zu berücksichtigenden wirtschaftlichen Gründen aus der Gesellschafterstellung

33 **c** Stellungnahme des Bundesrats zu den EU-Vorschlägen in Sachen Besteuerung der digitalen Wirtschaft

9 EU

34 EU-Richtlinie zur Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen in Kraft getreten

10 Österreich

35 **a** Highlights aus dem Jahressteuergesetz 2018

36 **b** Jahressteuergesetz 2018 – Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung

LEGAL

Seite

1 Energierecht

a Beihilferechtswidrige Netzentgeltbefreiung: Auf stromkostenintensive Unternehmen kommen Rückforderungen zu 38

b Mieterstromgesetz: Grünes Förderinstrument für die Immobilienwirtschaft 39

2 Arbeitsrecht

Unangemessene Benachteiligung des Arbeitnehmers durch Verlängerung der beiderseitigen Kündigungsfrist in AGB 39

FINANCIAL ADVISORY

a Digitales Prozessmanagement als Grundlage für zukünftige Herausforderungen im Finanzbereich 41

b Digital Expert Center – Das Shared Service Center der Zukunft? 42

c Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen unter Verwendung einer neu gegründeten Gesellschaft ohne Geschäftsbetrieb nach IFRS (IDW RS HFA 50 - Modul IFRS 3 - M1 und M2) 43

d IASB veröffentlicht überarbeitete Fassung des Rahmenkonzepts 45

e Handelsrechtliche Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand 46

StB Dr. Michael Hölzl (re.), Head of Taxes and Subsidiaries von Osram gemeinsam mit Fritz Esterer (li.), Vorstandsvorsitzender der WTS auf der CEBIT.

Liebe Leserinnen und Leser,

kognitive Dissonanz ist ein negativer Gefühlszustand, der durch nicht miteinander vereinbare Wünsche und Absichten entsteht. Als Steuerfunktion muss man beispielsweise die Kontinuität stabiler und erfolgreicher Steuererklärungsprozesse sicherstellen und gleichzeitig die Digitalisierung der Finanzprozesse des Unternehmens mitgestalten. Laufend müssen neue und zusätzliche gesetzliche Anforderungen mit sinkenden Abteilungsbudgets erfüllt werden. Auch der Zeitdruck dabei ist erheblich, da die Geschwindigkeit des Geschäftslebens trotz steigender Komplexität des Steuerrechts bewerkstelligt werden muss. Diese Beispielliste kann nach Belieben verlängert werden.

Als Steuerfunktion sollte man nicht nur auf alle diese Herausforderungen reagieren, sondern strategische Antworten und Lösungen finden. Es bietet sich die Chance, sowohl den Organisationsaufbau als auch den Organisationsablauf der Steuerfunktion zukunftsorientiert auszurichten und eine Strategie für die Steuerfunktion zu entwickeln. Dabei kann man Bereiche identifizieren, bei denen unter Sicherstellung von Compliance-Anforderungen Kosteneffizienz im Vordergrund steht. Genauso ist es aber auch Aufgabe einer Steuerfunktion, einen Beitrag zur Wertsteigerung des Unternehmens zu leisten und dabei ein geschätzter unternehmensinterner Ansprechpartner mit hoher Expertise zu sein: Auch Excellence wird sich in der Steuerstrategie finden.

OSRAM und WTS gehen in diesem Zusammenhang einen neuen gemeinsamen Weg: Vom WTS-Standort Cluj, einer aufstrebenden und dynamischen Stadt in Rumänien, werden nun auf Basis modernster und innovativer IT-Anwendungen Umsatzsteuerdienstleistungen für deutsche OSRAM-Einheiten erbracht. Das Ziel ist dabei klar: Kosteneffizienz und hohe Qualität sollen vereint werden. Low-Cost-Standort und High-Tech werden kombiniert.

Welche Möglichkeiten modernste IT-Anwendungen bieten, konnte man auf der CEBIT bewundern. Aus Schlagwörtern wie Robotics, Data Mining, AI etc. werden schnell echte Anwendungsfälle – auch oder insbesondere für Steuerfragen. Dass WTS zusammen mit dem Deutschen Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz (DFKI) auf der CEBIT vertreten war, zeigt wie nah und greifbar bereits heute die Steuerfunktion der Zukunft ist.

Unternehmen sollten daher aktiv an einer Steuerstrategie 4.0 arbeiten. Mit einem einfachen „Lift & Shift"-Ansatz wird die digitale Transformation der Steuerprozesse schwer und kognitive Dissonanz ist vorprogrammiert. Vielmehr bedarf es eines strategischen Weges hin zum Digitalen Operating Modell einer Steuerfunktion.

Herzlichst

Ihr Michael Hölzl

Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz GmbH

wts

Steuern und Künstliche Intelligenz:
WTS und DFKI präsentieren sich gemeinsam auf der CEBIT

Die WTS feierte CEBIT-Premiere: Gemeinsam mit dem Deutschen Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz (DFKI) präsentierte sich die internationale Steuerberatungsgesellschaft vom 12. bis 15. Juni in Hannover. Die beiden Entwicklungspartner haben Anfang dieses Jahres das Center of Competence for Tax Technology gegründet und auf der CEBIT auf dem DFKI-Stand ihre aktuellen Forschungsergebnisse auf dem Gebiet „Tax 4.0" für Anwendungen der Künstlichen Intelligenz (KI) vorgestellt.

Eines der Schwerpunktthemen der WTS und des DFKI ist die Prozessautomatisierung mithilfe kognitiver Dienste. Diese versprechen vielfältige Potentiale bei der Automatisierung von Massenprozessen im Steuerbereich: Medienbrüche werden geschlossen, Daten automatisiert von einer Anwendung in eine andere übertragen und monotone Routineentscheidungen in der Sachbearbeitung entfallen. Anhand des Demonstrators „RPAi" werden auf der CEBIT konkrete Anwendungsszenarien aufgezeigt. Mit ihm ist es unter anderem möglich, Gewerbesteuerbescheide in Papierform zu erfassen und relevante Informationen zu extrahieren. Anschließend werden die Daten von Robotern in bestehende Softwaresysteme über bereits vorhandene grafische Benutzerschnittstellen vollautomatisch übertragen.

Der vom Demonstrator verdeutlichte Anwendungsfall kann leicht auf andere Bereiche übertragen werden, da das System kein aufgabenspezifisches Wissen enthält, sondern nur generelle Konzepte und Methoden zur intelligenten Automatisierung von Prozessen. Dafür basiert RPAi auf tiefen neuronalen Netzen, die für den Steuerbereich trainiert wurden. Insgesamt bietet die KI-Technologie handfeste Vorteile wie Zeitersparnis, höhere Qualität und Effizienz sowie ein abwechslungsreicheres Tätigkeitsfeld, da sich wiederholende, immer gleiche Abläufe vermeiden lassen.

Aktuell erforschen die WTS und das DFKI zudem vielfältige weitere KI-Anwendungen für Lohn- und Umsatzsteuer, Verrechnungspreise und Zoll. Hierbei werden u. a. Techniken zur Sprachverarbeitung, des Deep Learning und des Process Mining eingesetzt. Die Steuerbearbeitung profitiert erheblich davon, da verschiedene Datenquellen besser vernetzt und Vorhersagen zu den betrieblichen Abläufen frühzeitig möglich sind. Außerdem lässt sich die unternehmerische Compliance verbessern. Darüber hinaus ist es möglich, Entscheidungen nicht nur auf Basis von Echtzeit-Informationen zu treffen, sondern sie zu automatisieren.

Prof. Dr. Peter Loos, DFKI, Fritz Esterer, CEO WTS, Dr. Andreas Goerdeler, Ministerialdirigent Bundesministerium für Wirtschaft und Energie & Sprecher der CEBIT 2018; Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Wolfgang Wahlster, CEO DFKI

Veröffentlichung des Referentenentwurfs für ein JStG 2018 |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes vom 25.06.2018

Das BMF hat am 25.06.2018 den Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018 veröffentlicht. Mit dem JStG-E 2018 sollen die – aus Sicht der Finanzverwaltung – noch in diesem Jahr fachlich gebotenen Rechtsänderungen im Steuerrecht erfolgen. Wesentliche Regelungen des JStG-E 2018 sind:

Verfassungskonforme Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften

- Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat am 29.03.2017 (AZ: 2 BvL 6/11) entschieden, dass § 8c Satz 1 a. F. KStG (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) gegen das Grundgesetz verstößt. Die Regelung bezieht sich auf den Wegfall des Verlustvortrages bei einem schädlichen Gesellschafterwechsel von mehr als 25 und bis zu 50 Prozent. Der vorliegende Referentenentwurf sieht vor, dass diese vom BVerfG beanstandete Regelung nunmehr für den Zeitraum von 2008 bis 2015 ersatzlos gestrichen werden soll. Begründet wird dies damit, dass der Tenor des BVerfG ausdrücklich nur unmittelbare Anteilsübertragungen vor dem 01.01.2016, der erstmaligen Anwendung des § 8d KStG, betreffe. Insbesondere habe das BVerfG ausdrücklich die Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (Anteilsübertragung von mehr 50 Prozent) offen gelassen (§ 34 Abs. 6 Satz 1 – neu – KStG).

Organschaft

- Unschädlichkeit einer variablen, vom Ergebnis der Organgesellschaft abhängigen Ausgleichszahlung an außenstehende Gesellschafter (§ 14 Abs. 2 – neu – KStG).
- Ausweitung der Bruttomethode auf die investmentsteuerrechtlichen Normen zur Teilfreistellung von Erträgen und Aufwendungen (§§ 20, 21 InvStG) einer Organgesellschaft aus Aktien-, Misch- oder Immobilienfonds (§ 15 Satz 1 Nr. 2a – neu – KStG).

Neufassung von § 21 KStG

- Neufassung des § 21 KStG zu den Beitragsrückerstattungen und den Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen.

Änderungen bei der beschränkten Steuerpflicht

- Immobilienbesteuerung bei beschränkter Steuerpflicht: Steuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an sog. Immobiliengesellschaften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc, Nr. 5 Buchst. e – neu – EStG) sowie Vorschrift zur Gewinnermittlung bei Immobilienveräußerung (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 bis 6 – neu – EStG).

Verhinderung von Cum/Cum-Gestaltungen

- Verhinderung von Cum/Cum-Gestaltungen unter Zuhilfenahme steuerbegünstigter Anleger, § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 EStG.

Gutscheine im europäischen Binnenmarkt

- Gewährleistung der einheitlichen steuerlichen Behandlung von im europäischen Binnenmarkt gehandelten Gutscheinen durch § 3 Abs. 13 bis 15 – neu – UStG.

Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren auf Internetplattformen (§§ 22f und 25e – neu – UStG)

- Durch § 22f UStG werden Betreiber von elektronischen Marktplätzen verpflichtet, Angaben von Nutzern, für deren Umsätze in Deutschland eine Steuerpflicht in Betracht kommt, aufzuzeichnen. Hierdurch wird der Finanzverwaltung die Möglichkeit eingeräumt, zu prüfen, ob der liefernde Unternehmer oder Nutzer seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommt bzw. nachgekommen ist. § 25e – neu – UStG regelt die Haftung des Betreibers eines elektronischen Marktplatzes für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist.

Identifikationsnummer

- Aufnahme der Identifikationsnummer des Kindes in den Zulageantrag (§ 89 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d EStG).

Veräußerungsanzeige nach § 18 GrEStG

- Elektronische Übermittlung der Veräußerungsanzeige nach § 18 GrEStG.

Investmentsteuerrecht

- Folgeänderungen zum Investmentsteuerreformgesetz 2018, z.B. in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c zur Beibehaltung der bisherigen Rechtslage sowie Teilfreistellung nach InvStG und Organschaft (§ 15 KStG, siehe oben).

Betriebsrentenstärkungsgesetz

- Folgeänderungen zum Betriebsrentenstärkungsgesetz.

Weitere Folgeänderungen

- Folgeänderungen zu weiteren Gesetzesänderungen, z.B. zum Zweiten und Dritten Pflegestärkungsgesetz (§ 3 Nr. 36 EStG, § 3 Nr. 36 EStG, § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG).

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

1a | Nichtigkeit des Beschlusses der Kommission zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG | *Autor: RA/StB Dr. Thomas Otto, Köln*

EuGH vom 28.06.2018 (Rs. C-203/16 P, C-208/16 P, C-209/16 P sowie C-219/16 P)

Der EuGH hat mit Urteilen vom 28.06.2018 dem Beschluss der Europäischen Kommission zur sog. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG widersprochen und ihn für nichtig erklärt.

Ausnahme für Sanierungsfälle gem. § 8c Abs. 1a KStG

Im Jahre 2009 wurde die Vorschrift des § 8c KStG zum Verlustwegfall bei Körperschaften vom deutschen Gesetzgeber um eine in § 8c Abs. 1a KStG geregelte sog. Sanierungsklausel – mit rückwirkender Geltung ab dem 01.01.2008 – ergänzt. Hiernach liegt kein zum anteiligen oder vollständigen Verlustwegfall führender „schädlicher" Anteilseignerwechsel vor, wenn der Beteiligungserwerb – unter den in der Vorschrift näher spezifizierten Voraussetzungen – zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgt ist.

Beschluss der EU-Kommission vom 26.01.2011 (2011/527/EU)

Die Europäische Kommission sah in der Sanierungsklausel allerdings eine unzulässige Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV und leitete im Februar 2010 ein förmliches Prüfverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 108 AEUV ein. Mit Beschluss vom 26.01.2011 stellte die EU-Kommission fest, dass die Sanierungsklausel eine unionsrechtswidrige staatliche Beihilfe darstellt, und wies Deutschland zur Rückforderung der auf dieser Grundlage gewährten unzulässigen Sanierungsbeihilfen an.

Beihilferechtliche Klageverfahren beim EuG/EuGH

Gegen diesen Kommissionsbeschluss legten die Bundesrepublik Deutschland und betroffene Unternehmen Nichtigkeitsklage beim Europäischen Gericht (EuG) ein. Die Klage der Bundesrepublik Deutschland wurde aber bemerkenswerterweise verspätet eingereicht und deshalb als unzulässig abgewiesen (EuG vom 18.12.2012, Rs. T-205/11; letztinstanzlich bestätigt durch Beschluss des EuGH vom 03.07.2014, Rs. C-102/13 P).

Über die Klagen der Unternehmen hatte das EuG dagegen erstinstanzlich in der Sache zu entscheiden. Das EuG folgte dabei der Auffassung der EU-Kommission und wies diese Klagen im Ergebnis mit Urteilen v. 04.02.2016 ebenfalls ab (EuG vom 04.02.2016, Rs. T-287/11, *Heitkamp BauHolding*, und Rs. T-620/11, GFKL Financial Services). Gegen diese Urteile legten die beiden Unternehmen und die Bundesrepublik Deutschland Rechtsmittel beim EuGH ein.

Sachverhalt

In beiden Fällen hatte in 2009 eine grundsätzlich nach § 8c Abs. 1 KStG „schädliche" Übertragung von Anteilen an der Klägerin stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt lagen die Voraussetzungen der Sanierungsklausel vor; dies wurde den Unternehmen auch jeweils vom zuständigen Finanzamt in einer verbindlichen Auskunft bestätigt. Nach der Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens durch die EU-Kommission wurden die verbindlichen Auskünfte dennoch aufgehoben; die Sanierungsklausel wurde bei der Steuerveranlagung nicht angewendet.

„Selektivität" der Sanierungsklausel?

Die Entscheidung des Rechtsstreits hängt jeweils von der Frage ab, ob es sich bei der Sanierungsklausel um eine sog. selektive begünstigende Maßnahme i. S. d. EU-Beihilferechts handelt. Hierfür kommt es maßgeblich auf die zutreffende Bestimmung des Maßstabs für die Prüfung der Selektivität (sog. Referenzsystem) an. Die EU-Kommission hatte im Beschluss vom 26.01.2011 die eingeschränkte Verlustnutzung nach § 8c KStG als Referenzsystem zugrunde gelegt und in der – die Fortführung der Verluste in Sanierungsfällen gestattenden – Regelung des § 8c Abs. 1a KStG eine selektiv wirkende Ausnahme von dieser Regel zugunsten finanziell angeschlagener Unternehmen gesehen.

Schlussanträge des Generalanwalts vom 20.12.2017 (Rs. C-203/16 P)

In dem gegen die EuG-Entscheidung in der Rechtssache *„Heitkamp BauHolding"* anhängigen Rechtsmittelverfahren beim EuGH (Rs. C-203/16 P) vertrat der Generalanwalt allerdings in seinen Schlussanträgen vom 20.12.2017 eine gegenteilige Auffassung. Der Generalanwalt plädierte dafür, das angefochtene Urteil des EuG vom 04.02.2016 aufzuheben und den Kommissionsbeschluss vom 26.01.2011 für nichtig zu erklären. Das maßgebliche Referenzsystem sei in der Regelung zum Verlustabzug zu sehen. § 8c KStG stelle eine Ausnahme von dieser allgemeinen Regel dar. Durch die Sanierungsklausel als Rückausnahme zum Verlustwegfall

nach § 8c KStG werde somit im Ergebnis lediglich der gesetzliche „Normalfall", d. h. die zeitlich unbegrenzte Vortragsfähigkeit von Verlusten, wieder hergestellt. Die Regelung des § 8c Abs. 1a KStG sei daher Bestandteil des Referenzsystems und damit nicht geeignet, bestimmten Unternehmen einen selektiven Vorteil zu verschaffen.

EuGH-Entscheidung vom 28.06.2018

Der EuGH hat sich nun im Ergebnis den Schlussanträgen des Generalanwalts angeschlossen. Die Kommission habe fälschlich allein die Regel des Verfalls von Verlusten als das für die Beurteilung des selektiven Charakters maßgebende Referenzsystem angesehen. Da der selektive Charakter der streitigen Maßnahme von der Kommission somit anhand eines fehlerhaft bestimmten Referenzsystems beurteilt worden sei, war der streitgegenständliche Beschluss für nichtig zu erklären.

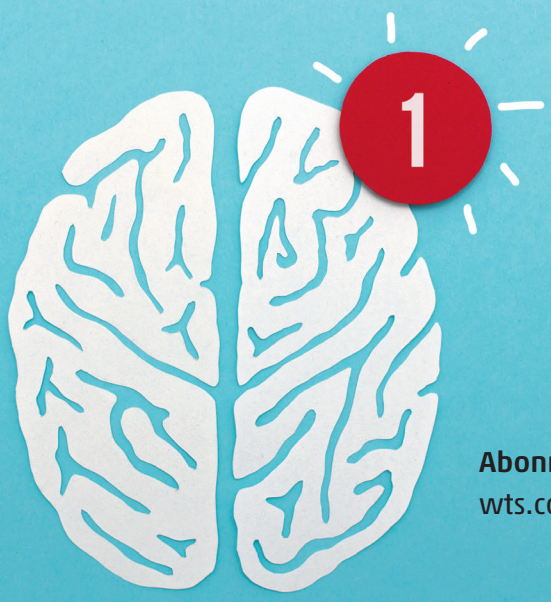
Rechtsfolgen

Gem. § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 KStG ist die suspendierte Sanierungsklausel dann wieder anzuwenden, wenn eine rechtskräftige Entscheidung des EuG oder des EuGH den gegenständlichen Beschluss der Europäischen Kommission für nichtig erklärt und feststellt, dass es sich bei § 8c Abs. 1a KStG nicht um eine unzulässige staatliche Beihilfe handelt. Letzteres ausdrücklich festzustellen war dem EuGH in den Verfahren jedoch verwehrt. Streng genommen könnten damit die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 Satz 2 KStG noch nicht erfüllt sein. Da die Entscheidungen des EuGH aber wohl keinen Raum mehr für das Ergebnis einer unzulässigen Beihilfe lassen, ist zu erwarten, dass die Sanierungsklausel nun in allen noch offenen Fällen wieder zur Anwendung gebracht wird. Ggf. müsste der Gesetzgeber dies nochmal klarstellen. Ob an der Vorschrift auch für die Zukunft festgehalten wird, erscheint derzeit – in Anbetracht der zwischenzeitlichen strukturellen Änderungen im Zusammenhang mit der Regelung des § 8c KStG – noch unklar.

Kontakt:
RA/StB Thomas Dennisen, Köln, thomas.dennisen@wts.de

Jede Woche up to date.
WTS Tax Weekly.

Mit dem Online-Newsletter „WTS Tax Weekly" sichern Sie sich Woche für Woche Ihren persönlichen Wissensvorsprung. Lesen Sie komprimiert und aktuell über steuerpolitische Entwicklungen und ausgewählte Themen aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung.



Abonnieren Sie noch heute unter:
wts.com/de-de/knowledge/tax-weekly

© Marie Maerz / photocase.de

1b | Vorläufiger Rechtsschutz gegen Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG | *Autor: Fabian Ludwig, Köln*

Ausgangslage: Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG

Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG führt der unmittelbare oder mittelbare Erwerb von mehr als 25 % der Anteile an einer Körperschaft innerhalb von fünf Jahren zu einem anteiligen Verlustuntergang. Bei einer Übertragung von mehr als 50 % auf einen Erwerber geht der Verlust gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG vollständig unter.

FG Hamburg vom 11.04.2018 (AZ: 2 V 20/18)

Der 2. Senat des FG Hamburg hat in seinem Beschluss vom 11.04.2018 im Zusammenhang mit einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG die Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt.

Sachverhalt

Die Antragstellerin ist eine Kommanditgesellschaft. An ihr war zum Schluss des Wirtschaftsjahres 2012 u. a. die C-GmbH zu 90 % als Kommanditistin beteiligt. Für die C-GmbH ist mit Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG zum 31.12.2012 ein verrechenbarer Verlust festgestellt worden. Im Jahr 2013 kam es in der Gesellschafterstruktur der C-GmbH zu einem mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 %.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind der festgestellte Verlust i.S.v. § 15a EStG sowie die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstandenen Verlustanteile gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG untergegangen. Über den hiergegen eingelegten Einspruch wurde noch nicht entschieden. Der Antrag auf AdV wurde vom Finanzamt abgelehnt.

FG Hamburg gewährt AdV

Das FG Hamburg gewährt nunmehr im gerichtlichen Verfahren die begehrte AdV. Dabei stützt sich das Finanzgericht auf seine Vorlage an das BVerfG vom 29.08.2017, mit der es die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 8c Satz 2 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) vorgelegt hat (s.u.). Das Finanzgericht hat die Interessenlage des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes gegen das öffentliche haushalterische Interesse abgewogen und im Ergebnis dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes den Vorrang eingeräumt. Das Finanzgericht führt ausdrücklich aus, dass im Rahmen der summarischen Prüfung eher zu erwarten sei, dass § 8c (Abs. 1) Satz 2 KStG nicht nur für die Zukunft, sondern auch für die Vergangenheit für nichtig erklärt wird.

Die Frage, inwieweit § 8c (Abs. 1) Satz 2 KStG auf verrechenbare Verluste nach § 15a EStG anzuwenden ist, hat das Finanzgericht ausdrücklich offen gelassen, da die AdV bereits aufgrund von verfassungsrechtlichen Zweifeln gewährt wurde.

Hintergrund: BVerfG vom 29.03.2017 (AZ: 2 BvL 6/11)

Der Beschluss fügt sich nahtlos in die jüngsten Entwicklungen zu § 8c KStG ein. Das BVerfG hat mit Beschluss vom 29.03.2017 § 8c Satz 1 KStG a. F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) für die Jahre 2008 bis 2015 für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt und dem Gesetzgeber zur Schaffung einer verfassungsgemäßen Regelung eine Frist bis zum 31.12.2018 gesetzt (vgl. WTS Journal 03/2017). Ob durch Einführung von § 8d KStG mit Wirkung zum 01.01.2016 die Verfassungswidrigkeit von § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG beseitigt wird, hat das BVerfG ausdrücklich offengelassen.

FG Hamburg vom 29.08.2017 (AZ: 2 K 245/17)

Zudem hat das FG Hamburg mit Beschluss vom 29.08.2017 dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob auch § 8c (Abs. 1) Satz 2 KStG verfassungswidrig ist (vgl. WTS Journal 04/2017). Die Entscheidung hierüber steht nicht auf der Jahresvorausschau des BVerfG für dieses Jahr 2018.

BMF vom 28.11.2017

Das kürzlich zu § 8c KStG ergangene BMF-Schreiben vom 28.11.2017 nimmt hierzu nur insoweit Stellung, als § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG für unmittelbare Beteiligungserwerbe vor dem 01.01.2016 vorerst nicht anzuwenden ist (gilt entsprechend auch für GewSt-Zwecke). Laut Referentenentwurf soll dies im Jahressteuergesetz 2018 auch gesetzlich so geregelt werden.

Praxishinweis

Nicht nur Verlustfälle i.S.d § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG, sondern auch Verfahren zu § 8c (Abs. 1) Satz 2 KStG sollten offengehalten werden. Es empfiehlt sich zu prüfen, ob AdV-Anträge – gestützt auf den Beschluss des FG Hamburg vom 11.04.2018 – gestellt werden sollten und zwar entgegen dem BMF-Schreiben vom 15.01.2018 (BStBl. I 2018, S. 2, dort unter

Abschnitt V i.V.m. Abschnitt B der Anlage), wonach kein Grund für AdV von Steuerbescheiden besteht, die auf Basis von § 8c (Abs. 1) Satz 2 KStG ergangen sind.

Zu beachten ist aber, dass in Fällen der AdV-Gewährung bei Erfolglosigkeit des Verfahrens in der Hauptsache Aussetzungszinsen in Höhe von 6 % p.a. anfallen (diese Verzinsung ist derzeit selbst Gegenstand verfassungsrechtlicher Prüfung).

Der Fortgang der Rechtsprechung zu § 8c KStG wie auch die gesetzgeberische Reaktion hierzu sollte genau verfolgt werden und bleibt mit Spannung abzuwarten.

Kontakt:
RA/StB Bernd Keller, Köln, bernd.keller@wts.de

1c | Kein Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft | *Autorin: StBin Charlotte Scheer, Köln*

FG Hessen vom 29.11.2017 (AZ: 4 K 127/15)

Das FG Hessen hat entschieden, dass eine rückwirkende Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft nicht als unangemessene Gestaltung im Sinne des § 42 AO zu qualifizieren ist. Eine Verlustverrechnung durch Verschmelzung sei damit bis zum 06.06.2013 – nämlich bis zur Geltung einer gesetzlichen Neuregelung – möglich.

Urteilsfall

Die Klägerin, eine GmbH, befand sich Ende 2008 in Liquiditätsschwierigkeiten. Zum Zwecke der Finanzierung erwarb die Klägerin mit notariellem Vertrag vom 23.02.2009 eine 100%ige Tochtergesellschaft (T-GmbH), die in 2008 und 2009 Gewinne aus stehengelassenen Sicherungsgeschäften (Swaps) erzielte. Mit Verschmelzungsvertrag vom 24.02.2009 wurde die T-GmbH zu steuerlichen Buchwerten mit Rückwirkung auf den 01.07.2008 auf die über steuerliches Verlustverrechnungspotenzial verfügende Klägerin verschmolzen. Die Verschmelzung führte dazu, dass der Klägerin durch aufzulösende Steuerrückstellungen der T-GmbH nach Abzug des Kaufpreises wegen des insoweit nicht mehr durch die Rückstellungen überlagerten Aktivvermögens liquide Mittel in nicht unerheblicher Höhe zugingen.

Das zuständige Finanzamt kam zu dem Ergebnis, dass die bis zum Abschluss des Verschmelzungsvertrages erzielten Gewinne von der T-GmbH selbst zu versteuern seien. Die steuerlichen Folgen aufgrund der rückwirkenden Verschmelzung seien, da es sich um einen Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO handele, nicht anzuerkennen.

AmtshilfeRLUmsG

Der Streitfall spielt vor Einführung der Sätze 3 ff. im § 2 Abs. 4 UmwStG, mit denen seit dem 06.06.2013 (Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung ins Handelsregister) eine Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum nicht mehr möglich ist.

Entscheidung des FG Hessen

Das FG Hessen hat die Klage als begründet angesehen. Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von § 42 AO liege nur vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt werde, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche und sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Nach Ansicht des Finanzgerichts war eine solche unangemessene Gestaltung nicht anzunehmen, da der Gesetzgeber mit den spezielleren Missbrauchsvorschriften des § 12 Abs. 3 UmwStG und des § 8c KStG die Grenzen des Missbrauchs abgesteckt habe. Dabei verweist das Finanzgericht auf bisherige Rechtsprechung des BFH.

BFH vom 18.12.2013 (AZ: I R 25/12)

Die Einführung der Sätze 3 ff. im § 2 Abs. 4 UmwStG mit Gesetz vom 26.06.2013 belege ebenfalls, dass der Gesetzgeber selbst erkannt habe, dass ohne eine Ergänzung der bestehenden Regelungen eine Verlustverrechnung bei der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft bis zum Jahr 2013 – und damit im Streitfall – möglich war. Ferner sei der Grund für die Gestaltung der Klägerin die Beschaffung von Liquidität gewesen, so dass eine rein steuermotivierte Gestaltung ausscheide.

Fazit

Das FG Hessen begründet seine Entscheidung insbesondere damit, dass speziellere einzelsteuergesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften Abschirmwirkung

vor den Regelungen im § 42 AO entfalten. Durch die Ergänzung des § 2 Abs. 4 UmwStG hat im Jahr 2013 der Gesetzgeber eine Verrechnung von nicht genutzten Verlusten bei einer rückwirkenden Verschmelzung versagt und einen speziellen Missbrauchstatbestand geschaffen. Die Entscheidung des Finanzgerichts hat dennoch erhebliche Wirkung für Zeiträume vor der Einführung dieses Tatbestands.

Anhängige Revision (AZ: I R 2/18)

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache hat das FG Hessen die Revision zugelassen, welche vom Finanzamt auch eingelegt wurde. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH entscheiden wird. Insbesondere wird interessant sein, ob der BFH die Auffassung bestätigt, dass in Umwandlungsfällen in der Regel kein Raum für einen – in der Praxis oft von der Finanzverwaltung angeführten – Gestaltungsmissbrauch bleibt.

Kontakt: RA/StB Thomas Dennisen, Köln, thomas.dennisen@wts.de

1d | Wirtschaftliches Eigentum an Leasingobjekten im Rahmen von sale-and-lease-back-Gestaltungen | *Autor: StB Joachim Schlarb, München*

BFH vom 21.12.2017 (AZ: IV R 56/16)

Im Urteilsfall hatten der Kläger als Leasinggeber und eine GmbH als Leasingnehmer sale-and-lease-back-Verträge über Informationssysteme zur Ausstrahlung von Werbesendungen bei Kunden abgeschlossen. Der Kaufpreis der Systeme war wesentlich höher als der in den Standortverträgen mit den Kunden angegebene Wert. Die Verträge sahen vor, dass der Leasingnehmer bei Vertragsende die Leasingobjekte auf Verlangen des Leasinggebers zum vereinbarten Restwert i.H.v. 20 % des ursprünglichen Kaufpreises erwerben muss (Andienungsrecht).

Leasingvertrag mit Andienungsrecht als bloße Finanzierung?

Das Finanzamt beurteilte die Vereinbarungen als bloße Finanzierung und rechnete das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer zu. Das Finanzamt begründete seine Auffassung damit, dass die Verträge derart ausgestaltet seien, dass der Leasinggeber von seinem Andienungsrecht bei Vertragsende auf jeden Fall Gebrauch machen wird, da der vereinbarte Rückkaufpreis im Vergleich zum Wertverlust der Leasingobjekte sehr hoch sei. Die hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage blieb ohne Erfolg.

FG Köln vom 01.09.2016 (AZ: 15 K 446/12)

Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer nur bei rechtlich abgesicherter Position des Leasingnehmers

Der BFH hob im Rahmen der Revision das Urteil der Vorinstanz auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung an das Finanzgericht zurück. Er führte in seiner Urteilsbegründung aus, dass wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers nur dann in Betracht käme, wenn der Herausgabeanspruch des Leasinggebers keinen Wert mehr habe, der Leasingnehmer den Leasinggeber also dauerhaft von der Einwirkung auf den Leasinggegenstand ausschließen könne. Hierzu muss der Leasingnehmer aber aufgrund einer eigenen, rechtlich abgesicherten Position (z. B. Kauf- oder Mietverlängerungsoption) in der Lage sein.

Auch dann kein wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer, wenn Andienungsrecht für Leasinggeber wirtschaftlich vorteilhaft

Der BFH bestätigte damit seine Rechtsauffassung aus dem Urteil vom 13.10.2016 (AZ: IV R 33/13), wonach ein lediglich dem Leasinggeber eingeräumtes Andienungsrecht für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer nicht ausreicht, wenn die Vertragslaufzeit kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasingobjektes ist. Dies gilt selbst dann, wenn die Ausübung des Andienungsrechts für den Leasinggeber wirtschaftlich vorteilhafter wäre als das Behalten oder eine anderweitige Verwertung des Leasinggegenstandes. Dieser Umstand ist für die steuerliche Zurechnung nicht maßgeblich. Da das Finanzgericht keine Feststellungen zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Leasingobjekte getroffen hatte, war die Sache zurückzuverweisen.

Folgen für die Praxis

Der BFH hat damit der bisher geübten Praxis, das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn bereits bei Vertragsabschluss davon auszugehen ist, dass das Andienungsrecht mit größter Wahrscheinlichkeit ausgeübt werden wird, eine klare Absage erteilt. Damit hat sich künftig auch das Problem entschärft, bereits bei Vertragsbeginn einen Andienungspreis festzulegen, der bei einer späteren Betriebsprüfung als Marktpreis akzeptiert wird. Dennoch empfehlen wir bei Festlegung des Andienungspreises auch weiterhin eine Orientierung am voraussichtlichen Marktwert des Leasingobjektes bei Vertragsende.

Kontakt: StBin Ulrike Schellert, München, ulrike.schellert@wts.de

1e | Bewertung der Einlage wertgeminderter Beteiligungen i.S.v. § 17 EStG und korrespondierender Darlehensforderungen | *Autor: StB René Mohr, Frankfurt*

BFH vom 29.11.2017 (AZ: X R 8/16)

In Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung ist nach dem Urteil des BFH vom 29.11.2017 die Einlage einer nach § 17 EStG steuerverstrickten Beteiligung, deren Wert unter die Anschaffungskosten gesunken ist, in ein Betriebsvermögen mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Diese Grundsätze überträgt der BFH zudem entsprechend auf die Bewertung der Einlage solcher wertgeminderter Forderungen aus Gesellschafterdarlehen, deren Ausfall sich im Falle der weiteren Zugehörigkeit der Forderung und der korrespondierenden Beteiligung zum Privatvermögen bei der Verwirklichung eines Realisationstatbestands nach § 17 EStG einkommensteuerrechtlich ausgewirkt hätte. Der Ausschluss der Teilwertabschreibung für eingelegte wertgeminderte Beteiligungen gilt für die beschriebenen eingelegten wertgeminderten Forderungen entsprechend.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte der Kläger und Revisionsbeklagte durch Vermietung eines neu erworbenen Grundstücks an seine (über eine Holdinggesellschaft gehaltene) Betriebs-GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet. Sowohl die Holdinggesellschaft als auch die Betriebsgesellschaft erzielten Verluste und waren vom Kläger u. a. durch diverse – als eigenkapitalersetzend zu beurteilende – Darlehen mit Liquidität ausgestattet worden. Kurze Zeit später veräußerte der Kläger seine Anteile an der Holding-GmbH – bis auf zurückbehaltene 1 % – an einen Dritten. Gleichzeitig verzichtete der Kläger mit sofortiger Wirkung auf die der Holding-GmbH gewährten Darlehen.

Das Finanzamt hatte im Anschluss an eine Außenprüfung die Betriebsaufspaltung in den Bescheiden berücksichtigt, die Darlehensforderungen – anders als die Beteiligung an der Holding-GmbH – jedoch nicht als in das Betriebsvermögen des Besitzunternehmens eingelegt angesehen. Mangels Behandlung als Finanzplandarlehen erhöhten die verlorenen Darlehen nicht den Verlust nach § 17 EStG aus der Veräußerung der Anteile. Der Kläger hingegen wollte den Verlust in Bezug auf die Darlehen steuerlich berücksichtigt sehen.

FG Berlin-Brandenburg vom 13.10.2015 (AZ: 5 K 5234/13)

Nach Zurückweisung der Einsprüche gab das FG Berlin-Brandenburg dem Kläger weitgehend Recht. Die Darlehen seien als Finanzplandarlehen anzusehen. Zwar sei § 17 EStG nach anzunehmender Einlage in das Besitzunternehmen nicht mehr anwendbar. Mit der Anteilsveräußerung sei die Betriebsaufspaltung beendet worden, was zur Betriebsaufgabe im Besitzunternehmen und zur Realisierung eines Aufgabegewinns geführt habe. Im Rahmen der Ermittlung dieses Gewinns sei in solchen Fällen § 17 EStG entsprechend anwendbar.

Teleologische Extension zur Wahrung des Normzwecks

Der BFH bestätigte das Urteil der Vorinstanz und wies die Revision des Finanzamts insoweit als unbegründet zurück. Das Finanzgericht habe zu Recht hinsichtlich der keinen Realisationstatbestand nach § 17 EStG bewirkenden Einlage der wertgeminderten Holdingbeteiligung in das Besitzunternehmen eine teleologische Extension des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 lit. b EStG vorgenommen und die Einlage mit den (höheren) Anschaffungskosten bewertet. Grundlage hierfür sei der Zweck der Norm, auch nach erfolgter Einlage die ertragsteuerliche Verstrickung von Wertsteigerungen zu erhalten, die in der Zeit der Zugehörigkeit zum nach § 17 EStG steuerverstrickten Privatvermögen entstanden sind. Daher sei es konsequent, eingetretene und dem steuerverstrickten Privatvermögen zuzuordnende Wertminderungen im Wege der teleologischen Extension des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 lit. b EStG auch nach der Einlage der Beteiligung in das Betriebsvermögen einkunftsübergreifend geltend machen zu können.

Entsprechende teleologische Extension auch in Bezug auf Einlage von Darlehensforderungen

Ferner seien diese Grundsätze auch auf die Bewertung der Einlage solcher wertgeminderter Gesellschafterforderungen anzuwenden, deren Ausfall sich im Fall der weiteren Zugehörigkeit der Forderung und der korrespondierenden Beteiligung zum Privatvermögen bei Verwirklichung eines Realisationstatbestands nach § 17 EStG steuerlich ausgewirkt hätte, da das Gesetz insoweit eine planwidrige Regelungslücke enthalte. Dazu müsste es sich nach der im Streitfall noch anzuwendenden Rechtslage um einen Ausfall von

Finanzierungshilfen handeln, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, um im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungs- oder Liquidationsergebnisses nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt werden zu können.

Verweis auf BFH vom 11.07.2017 (AZ: IX R 36/15)

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen entfallen ist. Aus Vertrauensschutzgründen sind diese Grundsätze aber weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des entsprechenden BFH-Urteils (27.09.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Kontakt:
StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wts.de

1f | Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft verfassungsgemäß | *Autor: RA/StB Denis Korneev, Köln*

BVerfG vom 10.04.2018 (AZ: 1 BvR 1236/11)

Das BVerfG hat mit Urteil vom 10.04.2018 entschieden, dass die Gewerbesteuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG verfassungskonform ist. Die Regelung verstoße insbesondere weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen das Rückwirkungsverbot. Damit hat das BVerfG das mit der Verfassungsbeschwerde angegriffene Urteil des BFH vom 22.07.2010 (AZ: IV R 29/07) bestätigt.

Urteilsfall

Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft (KG), deren Komplementärin in den betreffenden Jahren 2001 und 2002 eine Offene Handelsgesellschaft war. Gesellschafterinnen der Offenen Handelsgesellschaft waren zwei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Mit Ausnahme einer GmbH veräußerten alle an der Beschwerdeführerin beteiligten Kommanditisten in den Jahren 2001 und 2002 ihre Kommanditanteile. Um dies vorzubereiten, schlossen die Gesellschafter im Juli 2001 eine Gesellschaftervereinbarung. Sie beauftragten einen Lenkungsausschuss mit dem Abschluss eines Anteilsverkaufsvertrags im Namen der Gesellschafter. Am 05.08.2001 wurde zwischen dem Lenkungsausschuss im Namen der veräußernden Kommanditisten, der Beschwerdeführerin, der Käuferin und deren Konzernmuttergesellschaft ein Kauf- und Abtretungsvertrag geschlossen. Er wurde am 01.09.2001 in einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin genehmigt. Das wirtschaftliche Eigentum an den Kommanditanteilen ging zum 01.02.2002 über. Unter Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG wurde im Veranlagungsverfahren der anteilige Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile an der Beschwerdeführerin, soweit er nicht auf unmittelbar als natürliche Personen beteiligte Kommanditisten entfiel, als Gewerbeertrag erfasst. Einspruch und Klage blieben erfolglos, sodass die Klägerin Verfassungsbeschwerde erhob.

Weder Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz...

Das BVerfG hat die Verfassungsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen. Insbesondere verstoße die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Die Regelung benachteilige zwar Mitunternehmerschaften, soweit an ihnen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften beteiligt sind, gegenüber solchen mit unmittelbar beteiligten natürlichen Personen. Vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Zielsetzung der Bekämpfung von Steuergestaltungen zur Umgehung der Gewerbesteuerpflicht sei die Regelung jedoch gerechtfertigt. Der Gesetzgeber habe bei unmittelbar beteiligten natürlichen Personen ein von vornherein geringeres Umgehungspotenzial als bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften annehmen dürfen. Denn Personengesellschaften (die Gesellschafter der von § 7 Satz 2 GewStG betroffenen Mitunternehmerschaft sind) ließen sich grundsätzlich leichter für bestimmte Umgehungsgestaltungen einsetzen als natürliche Personen. Kapitalgesellschaften

seien Ausgangspunkt und notwendiger Teil der vom Gesetzgeber missbilligten Gestaltung, sodass ihre Einbeziehung in die auf die Verhinderung dieser Gestaltungen zielende Norm legitimiert sei.

...noch gegen das Rückwirkungsverbot

Die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG auf den erst im Erhebungszeitraum 2002 zugeflossenen Veräußerungsgewinn verstoße auch nicht gegen das Verbot rückwirkend belastender Gesetze (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG), obwohl die verbindliche Verfügung hierüber bereits im Jahr 2001 erfolgt ist. Nach dem BVerfG handelt es sich hier um einen Fall einer sog. unechten Rückwirkung. Eine unechte Rückwirkung stelle – im Gegensatz zu einer grundsätzlich unzulässigen echten Rückwirkung – keinen Verfassungsverstoß dar, wenn das Vertrauen des Betroffenen in den Bestand der alten Rechtslage nicht schutzwürdig ist. Sowohl der Einbringung eines Gesetzesvorhabens in den Bundestag als auch bereits der Zuleitung an den Bundesrat käme vertrauenszerstörende Wirkung zu.

Das BVerfG stellte hier bereits auf die Zuleitung des Entwurfs des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) an den Bundesrat am 17.08.2001 ab. Die verbindlichen Entscheidungen über die Anteilsveräußerungen seien im Streitfall erst am 01.09.2001 und damit nach diesem Zeitpunkt gefallen. Der Umstand, dass § 7 Satz 2 GewStG zwar zunächst mit Wirkung zum 25.12.2001 in das GewStG eingefügt worden war, dann aber durch das Solidarpaktfortführungsgesetz (SFG) zum 01.01.2002 versehentlich wieder außer Kraft gesetzt wurde, ist im Ergebnis irrelevant geblieben. Zwar wurde die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG in der heute geltenden Fassung erst mit dem – im Juli 2002 verabschiedeten – Fünften Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen (StBAÄG) wieder in Kraft gesetzt. Es habe jedoch keinerlei öffentliche Bekundungen oder sonstige Signale gegeben, die den Rückschluss zugelassen hätten, dass der Gesetzgeber nach dem versehentlichen Scheitern des § 7 Satz 2 GewStG im Dezember 2001 von dem von ihm ersichtlich für wichtig gehaltenen Gesetzgebungsvorhaben hätte Abstand nehmen wollen. Angesichts der Besonderheiten im Ablauf dieses Gesetzesvorhabens hätten die Gewerbetreibenden von einer alsbaldigen Reparatur des Redaktionsfehlers im Jahre 2002 ausgehen müssen. Vor diesem Hintergrund sei es gerechtfertigt und auch geboten, die Verfahren zum Erlass des UntStFG und zum StBAÄG unter Vertrauensschutzgesichtspunkten als ein einheitliches Gesetzgebungsverfahren zu behandeln.

Praxishinweise

Für den Rechtsanwender des § 7 Satz 2 GewStG steht mit dem Urteil des BVerfG fest, dass die Regelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.

Das BVerfG hat dabei seine Rechtsprechung zur Abgrenzung der unzulässigen echten von der grundsätzlich zulässigen unechten Rückwirkung fortgeführt. Hervorzuheben ist die Feststellung, dass den vergeblichen Gesetzesinitiativen keine vertrauenszerstörende Wirkung im Hinblick auf die später Gesetz werdende Regelung beizumessen ist. Denn es wäre der Rechtssicherheit in hohem Maße abträglich und den Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, wenn sie in solchen Fällen unter Umständen über viele Jahre ihr Handeln nicht mehr in berechtigtem Vertrauen am geltenden Recht ausrichten könnten. Ob eine Gesetzesinitiative in diesem Sinne „vergeblich" ist, kann allerdings nur unter Einbeziehung der konkreten Umstände des betreffenden Gesetzgebungsverfahrens beantwortet werden. Daraufhin sollten bei unternehmerischen Dispositionen alle veröffentlichten Gesetzentwürfe geprüft werden.

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

1g | Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen durch Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf Darlehensforderung | *Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München*

FG Münster vom 12.03.2018 (AZ: 2 K 3127/15 E)

Verzichtet ein wesentlich beteiligter Gesellschafter gegenüber seiner GmbH auf eine Darlehensforderung, kann dies als Verlust aus Kapitalvermögen anzuerkennen sein. Über einen solchen Fall hatte das FG Münster zu entscheiden.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die GmbH, an der der Kläger mit weiteren Gesellschaftern beteiligt war (Beteiligung des Klägers ≥ 1 %), im Jahr 2003 bei einer Bank ein Darlehen aufgenommen. Hierfür stellte der Kläger Sicherheiten. Ferner erhielt die Gesellschaft Darlehen von ihren Gesellschaftern. Anfang 2007 gewährte der Kläger der GmbH ein Darlehen zur Ablösung des Bankkredits. Für dieses Gesellschafterdarlehen erklärte der Kläger im Dezember 2007 einen Rangrücktritt. Im Jahr 2011 verzichteten alle Gesellschafter auf die Darlehen. Kurz darauf veräußerte der Kläger seinen GmbH-Anteil. Im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsverlustes gemäß § 17 EStG beantragte der Kläger die Berücksichtigung der Darlehensforderung als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung. Dies lehnte das Finanzamt mit dem Hinweis ab, dass es sich hierbei nicht um ein Finanzplandarlehen mit einlageähnlichem Charakter gehandelt habe.

Darlehensverluste bei § 17 EStG

Dieser Auffassung hat sich zwar auch das Finanzgericht – mit teils anderer Begründung – angeschlossen, der Klage aber dennoch vollumfänglich stattgegeben. Nach Ansicht der Richter sei der Verlust des Klägers aus der Darlehensgewährung zwar nicht im Rahmen von § 17 EStG, aber bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 Satz 2, Abs. 4 EStG gehöre zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen, wobei als Veräußerung auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft gelte. Unter Hinweis auf eine kürzlich ergangene höchstrichterliche Entscheidung, in der der BFH auch den endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung als Veräußerung angesehen hat (vgl. WTS Journal 01/2018, Beitrag 1h), hat das Finanzgericht den Forderungsverzicht ebenfalls einer Veräußerung gleichgestellt. Dies hatte der BFH zuvor noch ausdrücklich offengelassen. Nach Ansicht der Finanzrichter führe auch der Verzicht zu einer Wertänderung in der Vermögenssphäre, die – nach Intention des Gesetzgebers mit Einführung der Abgeltungsteuer – steuerlich zu erfassen sei. Ferner mache es wirtschaftlich betrachtet keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige die Forderung zu null veräußere oder sie behalte und darauf verzichte. Gegen das Urteil wurde Revision zugelassen und eingelegt.

Darlehensverluste bei § 20 EStG

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

Revision anhängig (AZ: X R 9/18)

Praxishinweis

Bei Unsicherheiten, ob der Verlust im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung nach § 17 EStG oder § 20 EStG zu berücksichtigen ist, sollte der Verlust bereits in dem Veranlagungszeitraum erklärt werden, in dem der Verzicht ausgesprochen wurde. Wird der Verlust erst bei Veräußerung der Beteiligung deklariert, kann eine Berücksichtigung nach § 20 EStG im Verzichtsjahr bereits verfahrensrechtlich ausgeschlossen sein.

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

2a | Dauerbrenner Konsignationslager | *Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf*

BMF vom 10.10.2017

Das Thema Konsignationslager bleibt ein Dauerbrenner. Zuletzt hatten wir im WTS Journal 05/2017 darüber berichtet, dass das BMF mit Schreiben vom 10.10.2017 den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) geändert hat. Danach wird – der BFH-Rechtsprechung folgend – eine (umsatzsteuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung des Lieferanten aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet an den i. d. R. deutschen Abnehmer angenommen, sofern der Abnehmer bei Beginn des Warentransports im EU-Ausland bereits feststeht. Hiervon könne ausgegangen werden, wenn der Abnehmer zu diesem Zeitpunkt die Ware bereits verbindlich bestellt oder bezahlt habe. Eine kurzzeitige Lagerung in einem Auslieferungs- oder Konsignationslager im Inland stehe dem nicht entgegen. Bei Anwendung dieser Regelung kann

eine umsatzsteuerliche Registrierung des ausländischen Lieferanten in Deutschland vermieden werden.

Eingaben des VDA vom 20.11.2017 sowie des BDI vom 21.11.2017

Trotz der Änderung des UStAE bleiben in der Praxis noch viele Fragen offen, so dass die beiden Verbände VDA und BDI zu diversen Punkten eine Klarstellung durch das BMF und eine Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung angeregt hatten.

Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung gemäß BMF vom 14.12.2017

Der Bitte um Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung ist das BMF mit Schreiben vom 14.12.2017 nachgekommen. Danach sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 10.10.2017 in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird aber nicht beanstandet, wenn für vor dem 01.01.2019 ausgeführte Lieferungen noch die bisherigen Grundsätze (innergemeinschaftlicher Erwerb durch den ausländischen Lieferanten mit anschließender steuerpflichtiger Inlandslieferung an den deutschen Kunden im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager) angewendet werden.

Antwortschreiben des BMF vom 29.03.2018

Zu den übrigen Fragen der Verbände hat das BMF mit Schreiben vom 29.03.2018 Stellung genommen.

Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Die Verbände hatten dem BMF das Problem geschildert, dass der Abnehmer beim Einlagern der Waren in ein Konsignationslager bereits einen innergemeinschaftlichen Erwerb melden muss, obwohl er in diesem Zeitpunkt von seinem Lieferanten noch keine Rechnung erhält. Nach den etablierten Prozessen wird die Rechnung erst mit Entnahme aus dem Lager ausgestellt; zudem wird oftmals im Gutschriftsverfahren (Rechnungsausstellung durch den deutschen Kunden) abgerechnet. Daher hatten die Verbände eine vereinfachende Behandlung angeregt. Das BMF hat dies abgelehnt. Es bleibe bei dem Grundsatz, dass die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch bereits mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats entstehe.

Definition für kurzfristige Zwischenlagerung

Gemäß UStAE steht es der Annahme einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet beginnenden Beförderungs- oder Versendungslieferung nicht entgegen, wenn die Ware „kurzzeitig (für einige Tage oder Wochen)" in einem auf Initiative des Abnehmers eingerichteten Auslieferungs- oder Konsignationslager verbleibt. Die Verbände baten daher das BMF darum, diesen Zeitraum etwas näher zu präzisieren. Das BMF hält jedoch starre Fristen im Sinne zeitlicher Obergrenzen nicht für anwendbar und hat daher geantwortet, dass alle Lagerfristen, die noch als branchenüblich angesehen werden können, akzeptabel seien.

Belieferung ohne Abnahmeverpflichtung

Hinsichtlich der Aussage im UStAE, dass ein im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung nur wahrscheinlicher Abnehmer ohne tatsächliche Abnahmeverpflichtung nicht einem zu diesem Zeitpunkt bereits feststehenden Abnehmer gleichzustellen sei, haben die Verbände das BMF ferner gefragt, ob tatsächlich eine verbindliche Abnahmeverpflichtung bestehen müsse oder ob eine verbindliche Bestellung ausreiche. Das BMF hält eine verbindliche Bestellung oder Bezahlung der Waren bei Beginn der Beförderung oder Versendung für ausreichend. Auf eine Verpflichtung zur Abnahme der Waren komme es nicht an.

Weitere Sondertatbestände

Des Weiteren haben die Verbände Fragen gestellt im Zusammenhang mit Warenlieferungen aus dem Drittland oder abweichenden Sichtweisen anderer Mitgliedstaaten. Das BMF hält jedoch weitere Klarstellungen nicht für erforderlich.

Pläne der EU-Kommission

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass die EU-Kommission im Rahmen des Mehrwertsteueraktionsplans an einer europaweit einheitlichen Behandlung von Konsignationslagern arbeitet. Dies sollte als sog. Quick Fix ursprünglich bereits zum 01.01.2019 umgesetzt werden. Da sich die EU-Mitgliedstaaten jedoch bislang noch nicht auf eine einheitliche Regelung verständigt haben, erscheint ein Inkrafttreten bereits zum Jahreswechsel derzeit unwahrscheinlich.

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

2b | Erleichterung der Rechnungsvoraussetzungen bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs | *Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf*

Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG setzt das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung voraus. Als eine Rechnungspflichtangabe verlangt § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG die Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder der sonstigen Leistung. Nach § 31 Abs. 4 UStDV kann als Leistungszeitpunkt der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die Klägerin den Vorsteuerabzug aus an sie ausgeführten PKW-Lieferungen in Anspruch genommen. Allerdings enthielten die ihr hierfür erteilten Rechnungen weder Angaben zur Steuernummer des Lieferanten noch zum Lieferzeitpunkt. Die Rechnungen wurden später um die Angabe der Steuernummer, nicht aber auch um die Angabe der Lieferzeitpunkte ergänzt. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den PKW-Lieferungen. Demgegenüber hatte die Klage zum Finanzgericht Erfolg.

BFH vom 01.03.2018 (AZ: V R 18/17)

Der BFH legte § 31 Abs. 4 UStDV zugunsten der zum Vorsteuerabzug berechtigten Klägerin sehr weitgehend aus und hat entschieden, dass sich die erforderliche Angabe des Leistungszeitpunkts aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben könne, wenn davon auszugehen ist, dass die Leistung im Monat der Rechnungsausstellung bewirkt wurde. Dies bejahte der BFH für den Streitfall. Mit den Rechnungen sei über jeweils einmalige Liefervorgänge mit PKWs abgerechnet worden, die branchenüblich mit oder im unmittelbaren Zusammenhang mit der Rechnungserteilung ausgeführt worden seien. Damit folge aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung, dass die jeweilige Lieferung im Kalendermonat der Rechnungserteilung ausgeführt wurde. Die Angabe des Ausstellungsdatums der Rechnung sei als Angabe i.S.v. § 31 Abs. 4 UStDV anzusehen.

Leistungszeitpunkt = Ausstellungsdatum der Rechnung

Unerwartete Kehrtwende in der Rechtsprechung

Der BFH begründete seine Entscheidung ferner damit, dass sich die Finanzverwaltung nicht auf die bloße Prüfung der Rechnung beschränken dürfe, sondern auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen habe. Demgegenüber hatte der BFH in der Vergangenheit aufgrund einer eher formalen Betrachtungsweise bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangabe des Leistungszeitpunkts gestellt.

Praxishinweis

Umso erfreulicher ist die jetzige Entwicklung der Rechtsprechung. Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten. Nichtsdestotrotz sollte in der Praxis für den Regelfall weiterhin darauf geachtet werden, den Leistungszeitpunkt zusätzlich zum Rechnungsdatum anzubringen oder zumindest ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die Leistung im Monat der Rechnungsausstellung erbracht wurde.

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

2c | Vorsteuerabzug aus Anzahlungen für nicht gelieferte Gegenstände | *Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf*

EuGHLaut Referentenentwurf8 (Rs. C-660/16 und C-661/16)

Mit dem EuGH-Urteil in den verbundenen Rechtssachen Kollroß und Wirtl hat sich der EuGH zu zwei Vorlagebeschlüssen des BFH geäußert.

Urteilsfall

In beiden Verfahren ging es um das Recht auf Vorsteuerabzug aus Anzahlungen für nicht gelieferte Blockheizkraftwerke. Die Steuerpflichtigen Kollroß und Wirtl leisteten Anzahlungen zuzüglich Umsatzsteuer an ein Unternehmen, das die Blockheizkraftwerke liefern sollte, und machten die Umsatzsteuer aus den Anzahlungen als Vorsteuer geltend. In beiden Fällen wurden jedoch die vereinbarten Lieferungen nicht erbracht, da das zur Leistung verpflichtete Unternehmen insolvent wurde. Die Umsatzsteuer aus den Anzahlungen wurde jedoch zuvor an das Finanzamt abgeführt. Die geleisteten Anzahlungen erhielten Kollroß und Wirtl nicht zurück. Es stellte sich die Frage, ob der Vorsteuerabzug aus den geleisteten Anzahlungen von Kollroß und Wirtl erhalten bleibt, obwohl die vereinbarten Lieferungen, für die diese Anzahlungen geleistet wurden, nicht erbracht wurden.

Gutgläubiger Erwerber behält Vorsteuerabzug...

Der EuGH urteilte, dass der Vorsteuerabzug aus geleisteten Anzahlungen nur dann versagt werden könne, wenn der Anzahlende im Zeitpunkt der Anzahlung anhand objektiver Umstände wusste oder hätte wissen müssen, dass der Lieferer die Absicht hatte, den Vertrag nicht zu erfüllen und die vereinbarten Leistungen nicht zu erbringen. Erlangt der Anzahlende diese Kenntnis erst später, müsse er den Vorsteuerabzug nur dann berichtigen, wenn er die Anzahlung ganz oder teilweise vom Vertragspartner zurückerhalten hat.

... es sei denn, die Anzahlung wird zurückgewährt

Im Streitfall hatte zwar der Lieferant die vereinbarten Leistungen nicht erbracht, aber er hatte die Umsatzsteuer aus den erhaltenen Anzahlungen an das Finanzamt abgeführt. Ob der Vorsteuerabzug aus vergeblichen Anzahlungen auch dann erhalten bleibt, wenn der Lieferant die Umsatzsteuer nicht an sein Finanzamt abgeführt hat, ergibt sich aus dem EuGH-Urteil nicht.

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

2d | Keine Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund nationaler Festsetzungsfristen bei nachträglich in Rechnung gestellter Umsatzsteuer |

Autor: RA Zbigniew Stępień, München

Vorsteuerabzugsrecht und seine Ausübung

Die Frage, wann und unter welchen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, wird seit Jahren intensiv diskutiert und war bereits Gegenstand höchstrichterlicher Rechtsprechung. Die jüngst ergangenen Urteile des EuGH in den Rechtssachen Volkswagen und Biosafe sind daher in einem Gesamtzusammenhang zu sehen.

EuGH vom 21.03.2018 (Rs. C-533/17)

In der Rechtssache Volkswagen ging es um die Gewährung des Vorsteuerabzugs im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vor slowakischen Steuerbehörden. Die Besonderheit des Sachverhalts bestand darin, dass in der Slowakei ansässige Unternehmer an Volkswagen mit Sitz in Deutschland zwischen 2004 und 2010 Gegenstände in der Slowakei lokal lieferten und in den hierfür ausgestellten Rechnungen keine slowakische Umsatzsteuer auswiesen. Diese Unternehmer erkannten den Fehler erst in 2010 und stellten berichtigte Rechnungen mit Ausweis slowakischer Umsatzsteuer an Volkswagen aus. Volkswagen bezahlte die (Mehr-) Beträge in Höhe der slowakischen Umsatzsteuer und beantragte im Juli 2011 deren Erstattung im Rahmen eines Vorsteuer-Vergütungsantrags für 2010. Die slowakische Steuerbehörde versagte die Vorsteuer-Vergütung aufgrund einer Regelung im slowakischen Umsatzsteuerrecht wegen Fristablauf, soweit der Antrag Rechnungen betraf, die sich auf Lieferungen in den Jahren 2004 bis 2006 bezogen. Das Recht auf Vorsteuerabzug sei insoweit bei Antragstellung bereits erloschen gewesen.

EuGH vom 12.04.2018 (Rs. C-8/17)

In der Rechtssache Biosafe ging es um das in Portugal ansässige Unternehmen Biosafe, das an ein anderes in Portugal ansässiges Unternehmen Flexipiso Gegenstände im Zeitraum von Februar 2008 bis Mai 2010 lokal lieferte und dabei fälschlicherweise in seinen Rechnungen einen ermäßigten Steuersatz von 5 % anstatt des Regelsteuersatzes von 21 % auswies. Nach der Betriebsprüfung, die den Fehler aufdeckte, hat Biosafe im Oktober 2012 den entsprechenden (Mehr-) Betrag in Höhe der Steuersatzdifferenz an Flexipiso nachbelastet. Flexipiso verweigerte die Zahlung mit der Begründung, die zusätzlichen Umsatzsteuerbeträge könnten aufgrund einer Regelung im portugiesischen Umsatzsteuerrecht wegen Fristablaufs nicht mehr als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

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

Mit der Frage, wann das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht und wann dieses, sofern entstanden, ausgeübt werden kann, hatte sich der EuGH bereits beschäftigt. In der Rs. Senatex stellte der EuGH klar, dass das Recht auf Vorsteuerabzug erst bei kumulativem Vorliegen formeller und materieller Voraussetzungen entstehe. Zu den materiellen Anforderungen gehöre, dass

Materielle Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts

- der den Vorsteuerabzug Begehrende Steuerpflichtiger im Sinne der MwSt-SystRL ist,

- die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen von diesem Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen und
- diese Gegenstände oder Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht worden sein müssen.

EuGH vom 19.10.2017 (Rs. C-101/16) Formelle Voraussetzung des Vorsteuerabzugsrechts

Bereits in seinem früheren Urteil in der Rechtssache Paper Consult hat der EuGH ausgeführt, dass die Ausübung des entstandenen Vorsteuerabzugsrechts erst bei Erfüllung weiterer formeller Voraussetzungen möglich sei. Hierzu gehöre der Besitz einer nach Art. 220 bis 236 und 238 bis 240 MwStSystRL ausgestellten Rechnung.

Vorsteuerabzug erst beim Vorliegen einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis

Unter Berufung auf diese frühere Rechtsprechung kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass das Recht auf Vorsteuerabzug zwar gleichzeitig mit dem Steueranspruch entstehe, dessen Ausübung jedoch erst möglich sei, sobald der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist. Für die Rs. Volkswagen bedeute dies, dass Volkswagen das Vorsteuerabzugsrecht erst mit Besitz einer ordnungsgemäß ausgestellten Rechnung (d.h. mit ausgewiesener slowakischer Umsatzsteuer) ausüben könne. Vor der Berichtigung der Rechnungen sei es Volkswagen daher objektiv unmöglich gewesen, ihr Erstattungsrecht auszuüben, da Volkswagen weder im Besitz der Rechnungen war noch von der Mehrwertsteuerschuld wusste.

Beim portugiesischen Leistungsempfänger Flexipiso seien die Voraussetzungen für den (weiteren) Vorsteuerabzug ebenfalls erst nach Berichtigung der Rechnungen gegeben gewesen. Zuvor sei es auch für Flexipiso objektiv unmöglich gewesen, ihr Abzugsrecht auszuüben. Denn Flexipiso habe weder über die Dokumente zur Berichtigung der ursprünglichen Rechnungen verfügt noch wusste Flexipiso von der zusätzlich geschuldeten Mehrwertsteuer. In beiden Vorlageverfahren wurden die nationalen Ausschlussfristen für Zwecke des Vorsteuerabzugs deshalb als unionsrechtswidrig eingestuft.

Praxishinweis

Es kam die Diskussion auf, inwieweit diese Rechtsprechung nun Auswirkungen habe für den Dauerbrenner „Rückwirkung einer Rechnungskorrektur für Zwecke des Vorsteuerabzugs" (vgl. zuletzt WTS Journal 01/2018, Beitrag 2f). Insoweit ist den Urteilen jedoch nicht zu entnehmen, ob der EuGH den Vorsteuerabzug nicht sogar in dem Veranlagungszeitraum der Leistungserbringung bzw. des Erhalts der ursprünglichen Rechnung gewährt hätte, wenn dieser Veranlagungszeitraum verfahrensrechtlich noch änderbar gewesen wäre. Dies war in beiden Vorlageverfahren jedoch nicht die zu beantwortende Fragestellung – ausdrücklich ausgeschlossen hat der EuGH dies jedenfalls auch nicht, was durchaus im Rahmen seiner Argumentation hätte erfolgen können. Die weitere spannende Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung bleibt daher abzuwarten.

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

2e | Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte auch bei formellen Fehlern anwendbar | *Autorin: Agnieszka Rakowska, München*

EuGH vom 19.04.2018 (Rs. C-580/16)

Mit Urteil in der Rechtssache Hans Bühler KG hat der EuGH entschieden, dass die Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte – eine Sonderform des Reihengeschäfts – auch dann anwendbar ist, wenn der mittlere Unternehmer im Warenabgangsland ansässig ist. Voraussetzung hierfür sei allerdings, dass der mittlere Unternehmer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) aus einem anderen EU-Mitgliedstaat verwendet als dem, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt oder endet. Zudem ist nach Meinung des EuGH die verspätete Abgabe der Zusammenfassenden Meldung durch den mittleren Unternehmer für die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte unschädlich, da hierin lediglich die Erfüllung formeller Anforderungen gesehen wird.

Urteilsfall

Die in Deutschland ansässige Hans Bühler KG war ebenso in Österreich für umsatzsteuerliche Zwecke registriert. Die Hans Bühler KG kaufte Waren von einem deutschen Lieferanten und verkaufte sie an einen tschechischen Kunden weiter.

Hierfür verwendete sie ihre österreichische USt-IdNr. Die Waren wurden von dem deutschen Lieferanten direkt an den Endkunden in Tschechien versendet. Die von der Hans Bühler KG ausgestellten Rechnungen an den tschechischen Kunden enthielten des weiteren Hinweise auf das „innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft" und die „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers". Die Zusammenfassenden Meldungen in Österreich gab die Hans Bühler KG verspätet ab und zunächst ohne Kennzeichnung, dass es sich bei den Lieferungen an den tschechischen Kunden um innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte handelt. Im Zeitpunkt der Abgabe der korrigierten Zusammenfassenden Meldungen war die österreichische USt-IdNr. bereits nicht mehr gültig. Das österreichische Finanzamt lehnte daraufhin die Anwendung der Vereinfachungsregel für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte ab und erhob auf den – aufgrund der Verwendung der österreichischen USt-IdNr. erfolgten „fiktiven" – innergemeinschaftlichen Erwerb österreichische Umsatzsteuer mit der Begründung, dass die Hans Bühler KG ihren Erklärungspflichten nicht nachgekommen sei.

Einige EU-Mitgliedstaaten – so auch Österreich – sehen vor, dass die Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte dann nicht anwendbar ist, wenn der mittlere Unternehmer im Warenabgangsland ansässig ist. Das deutsche UStG sieht diese Voraussetzung nicht vor. Zu der österreichischen Rechtslage urteilte der EuGH, dass für die Anwendung der Vereinfachungsregelung die Ansässigkeit (und wohl auch die bloße umsatzsteuerliche Registrierung) des mittleren Unternehmers im Abgangsmitgliedstaat nicht entscheidend ist, sondern es nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift vielmehr auf die Verwendung der USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaats als dem Abgangs- bzw. Bestimmungsland durch den mittleren Unternehmer ankomme.

Ansässigkeit nicht maßgebend

Verwendung der USt-IdNr. entscheidend

Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte sind von dem mittleren Unternehmer u. a. gesondert in einer Zusammenfassenden Meldung in dem EU-Mitgliedstaat der verwendeten USt-IdNr. zu deklarieren. Das österreichische UStG bestimmt als weitere materielle Voraussetzung, dass der mittlere Unternehmer diese Zusammenfassende Meldung zwingend rechtzeitig und inhaltlich korrekt abzugeben hat. Insoweit hat der EuGH ausgeführt, dass die verspätete Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen nur eine formelle Anforderung sei und die Vereinfachungsregel für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte nicht ausschließe, wenn darüber hinaus alle materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Insbesondere muss die verwendete USt-IdNr. im Zeitpunkt ihrer Verwendung gültig gewesen sein, nicht aber zwingend im Zeitpunkt der Abgabe der (korrigierten) Zusammenfassenden Meldungen. Etwas anderes könne nur gelten bei Einbindung in einen Steuerbetrug und wenn durch die Nichteinhaltung formeller Voraussetzungen der sichere Nachweis verhindert werde, dass die materiellen Anforderungen erfüllt waren, was das vorlegende Gericht zu prüfen habe.

Abgabe Zusammenfassende Meldung nur formelle Anforderung

Praxishinweis

Die einzelnen EU-Mitgliedstaaten knüpfen unterschiedliche formelle Voraussetzungen an die Anwendung der Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte. Dies erschwert eine rechtssichere Anwendung. Das Urteil des EuGH ist insoweit erfreulich und ermöglicht die Anwendung der Regelung auf weitere Fallkonstellationen. Offen bleibt aber u. a., ob die Rechnungsangaben (u. a. Hinweise auf das „innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft" und die „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers"), die auch das deutsche UStG kennt, als materielle oder rein formelle Voraussetzungen anzusehen sind. Es ist weiterhin zu empfehlen, vor Ausführung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften die Rechtslage im Abgangs- und im Bestimmungsland zu prüfen.

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

3 | Maßnahmen gegen Share Deals bei der Grunderwerbsteuer |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

FMK-Beschluss vom 21.06.2018

Die Finanzministerkonferenz (FMK) hat sich am 21.06.2018 u.a. mit Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit sog. Share-Deals befasst und die Absenkung des Beteiligungsquorums von 95 auf 90 % sowie zahlreiche weitere Einzelmaßnahmen beschlossen. Hierdurch sollen missbräuchlichen Gestaltungen zur Vermeidung einer Grunderwerbsteuerbelastung engere Grenzen gesetzt werden.

Maßnahmen zur Vermeidung von Steuergestaltung

Auf folgende Maßnahmen haben sich die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder u. a. mehrheitlich verständigt:

Neuer Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG-E)

- Nach derzeitiger Rechtslage werden bei Personengesellschaften Gesellschafterwechsel in Höhe von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren der Besteuerung unterworfen. Künftig soll dies auch für grundbesitzende Kapitalgesellschaften gelten. Infolgedessen wäre künftig der Erwerb von Grundstücks-Kapitalgesellschaften unter Einschaltung eines unabhängigen Co-Investors ohne Verbleib eines Veräußerers in der Gesellschaft nicht mehr möglich. Gleichzeitig soll für Personen- und Kapitalgesellschaften die maßgebliche Quote auf 90 % herabgesetzt werden (siehe unten).

Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre

- Die derzeitigen Fünfjahresfristen in den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes sollen auf zehn Jahre verlängert werden. Bislang wird bspw. Grunderwerbsteuer nur erhoben, wenn mindestens 95 % der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen. Häufig wurden daher 5,1 % der Anteile an der grundbesitzenden Personengesellschaft erst nach Ablauf von fünf Jahren auf den neuen Gesellschafter (Käufer) übertragen. Nach der Verlängerung sämtlicher Fünfjahresfristen auf 10 Jahre dürften die restlichen 5,1 % (bzw. neu 10,1%) künftig erst nach Ablauf von 10 Jahren auf diesen neuen Gesellschafter übertragen werden.

Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 %

- Die relevante Beteiligungsschwelle wird bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen von mindestens 95 % auf mindestens 90 % der Anteile abgesenkt. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bleibt der gesamte Grundbesitzwert.

Weiteres Verfahren

Details zu weitere Änderungen waren bei Redaktionsschluss noch nicht bekannt. Die FMK bittet die Steuerabteilungsleiter des Bundes- und der Länderfinanzministerien, für die beschlossenen Vorschläge kurzfristig Gesetzestexte zu formulieren. Das BMF, so die Bitte der FMK, soll diese dann ins Gesetzgebungsverfahren einbringen.

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

4a | Nichtanwendung der BFH-Entscheidung zu erbschaft- und schenkungsteuerlich privilegierten Wohnungsunternehmen | *Autorin: RAin Sandra Heide, München*

Nichtanwendungserlass vom 23.04.2018

Mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.04.2018 hat die Finanzverwaltung auf das Urteil des BFH vom 24.10.2017 (AZ: II R 44/15) reagiert und dieses mit einem Nichtanwendungserlass belegt.

Hintergrund

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 24.10.2017 entschieden, dass Wohnungen, die eine Wohnungsvermietungsgesellschaft (Wohnungsunternehmen) an Dritte überlässt, nur zum begünstigten Vermögen i. S. d. § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG a. F. gehören, wenn die Gesellschaft neben der Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten (vgl. WTS Journal 02/2018).

Keine Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis

Nach den gleich lautenden Erlassen ist das Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Vielmehr sei an der bisherigen typisierenden Betrachtungsweise in R E 13b.13 Abs. 3 ErbStR 2011 weiterhin festzuhalten. Demgemäß können Inhaber von Wohnungsunternehmen, deren Unternehmen nach der vorgenannten Typisierung die Voraussetzungen eines Wohnungsunternehmens erfüllen, entgegen dem BFH-Urteil diese auch dann weiterhin erbschaft- bzw. schenkungsteuerlich privilegiert übertragen, wenn die Vermietung nicht als originär gewerblich einzuordnen ist.

Geltung (wohl) auch für Übertragungen ab 01.07.2016

Zwar äußern sich die Erlasse nicht explizit zu der Frage, ob dies auch für die im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 anstelle von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG a.F. getretene wortgleiche Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG gilt. Nachdem der Wortlaut von R E 13b.13 Abs. 3 ErbStR 2011 exakt der in A 13b.17 Abs. 3 AEErbSt 2017 niedergelegten Verwaltungsauffassung entspricht, dürfte hiervon jedoch auszugehen sein.

Praxishinweis

Auch Unternehmen mit weniger als 300 Wohnungen können als Wohnungsunternehmen einzustufen sein. In Zweifelsfällen sollte im Vorfeld einer Übertragung die Beurteilung der Finanzverwaltung mit einer verbindlichen Auskunft eingeholt werden.

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

4b | Gleich lautende Erlasse betreffend Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften | *Autorin: RAin/StBin Stephanie Renner, München*

Hintergrund

BFH vom 13.09.2017 (AZ: II R 54/15; II R 32/16 und II R 42/16)

Der BFH hat in mehreren aktuellen Entscheidungen zur schenkungsteuerlichen Behandlung von Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften Stellung genommen. So hatte das Gericht jüngst bei einer verdeckten Gewinnausschüttung – entgegen der Verwaltungsauffassung – eine Schenkung im Verhältnis zwischen Gesellschaft und nahestehender Person verneint. Im Verhältnis zwischen Gesellschafter und nahestehender Person hatten die Richter jedoch in Abänderung ihrer bisherigen Rechtsprechung eine freigebige Zuwendung für möglich gehalten (vgl. WTS Journal 01/2018).

Gleich lautende Ländererlasse vom 18.04.2018

Dieser Rechtsprechung hat sich nun die Finanzverwaltung mit gleich lautenden Ländererlassen vom 20.04.2018 im Wesentlichen angeschlossen:

Vorteilsgewährung an nahestehende Person keine Schenkung der Gesellschaft

- Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahestehenden Person überhöhte Vergütungen oder zahlt die nahestehende Person für eine erbrachte Leistung der Kapitalgesellschaft eine zu geringe oder keine Vergütung, ist dies im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter regelmäßig als verdeckte Gewinnausschüttung und im Verhältnis zwischen Gesellschafter

und nahestehender Person regelmäßig als freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu beurteilen. Ausnahmsweise liegt keine freigebige Zuwendung vor, wenn eine Gegenleistung für die überhöhte, zu geringe oder fehlende Vergütung vorliegt (Tz. 2.6.2 der Erlasse).

Keine Schenkung bei verdeckter Gewinnausschüttung an Gesellschafter

→ Verdeckte Gewinnausschüttungen, die zu einem Vermögensvorteil des Gesellschafters führen, sind nicht als freigebige Zuwendungen im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter zu beurteilen (Tz. 2.6.1. der Erlasse). Auch hier wird die BFH-Rechtsprechung umgesetzt (BFH-Urteil vom 30.01.2013 (vgl. WTS Journal 02/2013). Damit ist nun klargestellt, dass in diesen Konstellationen neben Ertragsteuer, nicht auch noch Schenkungsteuer ausgelöst wird.

§ 7 Abs. 7 ErbStG greift nicht bei Anteilsverkäufen an die Gesellschaft

→ Veräußert ein Gesellschafter seine Anteile zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Kaufpreis an die Gesellschaft, wird durch § 7 Abs. 7 ErbStG weder eine freigebige Zuwendung an die Gesellschafter, noch an die Gesellschaft fingiert (Tz. 2.4.2. der Erlasse). Insoweit orientiert sich die Verwaltung bei der Anwendung der Vorschrift nun am Wortlaut, der von einem Abfindungsanspruch im Falle des Ausscheidens spricht. Der BFH hatte der überschießenden Auslegung durch die Finanzverwaltung bereits eine deutliche Absage erteilt (BFH-Urteil vom 20.01.2016, AZ: II R 40/14, vgl. WTS Journal 02/2016). In diesen Fällen ist jedoch zu prüfen, ob sich eine Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 ErbStG ergibt.

Leistungen von Gesellschaftern an Gesellschaft nur bei endgültiger Vermögensverschiebung schenkungsteuerbar

→ Leistungen einzelner Gesellschafter an eine Kapitalgesellschaft führen nicht zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile von Mitgesellschaftern i.S.v. § 7 Abs. 8 ErbStG, wenn Zusatzabreden bestehen, die für den einlegenden Gesellschafter gewährleisten, dass seine Leistungen nicht zu einer endgültigen Vermögensverschiebung zugunsten der Mitgesellschafter führen (Tz. 3.3.8. der Erlasse). Entsprechend der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 8 ErbStG werden insbesondere Abreden im Zusammenhang mit Sanierungsfällen hierunter fallen.

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

5a | Einschränkung des Anwendungsbereichs der Pauschalversteuerung nach § 37b EStG für Sachzuwendungen an Dritte | *Autorin: StBin Susanne Weber, München*

BFH vom 21.02.2018 (AZ: VI R 25/16)

In seinem Urteil vom 21.02.2018 hat der BFH entschieden, dass Sachprämien für den personenbezogenen Verkaufserfolg im Rahmen eines Verkaufsförderungsprogramms nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG fallen.

Urteilsfall

Die Klägerin, die Fotokameras, Objektive und Blitzgeräte vertreibt, hatte in mehreren Aktionszeiträumen ein Verkaufsförderungsprogramm durchgeführt, an dem Einzelhändler (sowohl die Betriebsinhaber als auch deren Mitarbeiter) teilnehmen konnten. Jeder Verkäufer konnte durch den Verkauf bestimmter Produkte der Klägerin an Endverbraucher Bonuspunkte sammeln und für die gesammelten Punkte aus einem Prämienkatalog Sachprämien und Gutscheine bestellen. Die Kosten für diese Sachprämien und Gutscheine wurden von der Klägerin getragen und nach § 37b Abs. 1 EStG pauschal versteuert.

Bonusprogramm für Betriebsinhaber und deren Angestellten

FG Hessen vom 13.04.2016 (AZ: 7 K 872/13)

Nach einer durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung beantragte die Klägerin, diese Pauschalierung rückgängig zu machen, weil fraglich sei, ob die Prämien bei den Empfängern überhaupt zu Einkünften führten, es könnte auch lediglich ein Preisnachlass gegenüber den Fotofachgeschäften vorliegen. Das Finanzgericht lehnte dies ab und entschied, dass die Vorteile aus dem Bonusprogramm bei den Betriebsinhabern dem Grunde nach zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und bei den dort angestellten Verkäufern zum Arbeitslohn gehörten, so dass § 37b Abs. 1 EStG anwendbar sei. Im übrigen könne der Antrag auf Pauschalierung nach § 37b EStG nicht widerrufen werden.

Prämien dem Grunde nach steuerpflichtige Einkünfte

Der BFH entschied, dass die vereinnahmten Prämien sowohl bei den Betriebsinhabern als auch bei den angestellten Verkäufern zu steuerpflichtigen Einkünften führen, lies aber offen, welcher Einkunftsart diese zuzuordnen sind.

Keine zusätzliche Gewährung

Eine Pauschalversteuerung nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG komme jedoch nicht in Betracht, da die Prämien nicht zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht wurden, sondern vielmehr das ausgelobte Entgelt für die Veräußerung bestimmter Produkte waren. Sie sind also nicht zu einem Grundgeschäft zwischen der Klägerin und den Prämienempfängern hinzugetreten, sondern stellen die allein geschuldete Leistung für den erbrachten Verkaufserfolg dar. Auch gegenüber den Betriebsinhabern, die Waren von der Klägerin bezogen haben, wurden die Prämien nicht zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Leistung oder Gegenleistung erbracht, da die Prämien nicht als Dreingabe für den Bezug der Waren, sondern für den personenbezogen Verkaufserfolg gewährt wurden.

Sachprämien als alleinige Gegenleistung für Leistungsaustausch

Widerruf der Pauschalierung nach § 37b EStG möglich

Dass der Antrag auf die Pauschalierung vom Zuwendenden widerrufen werden kann, hatte der BFH bereits im Urteil vom 15.06.2016 (AZ: VI R 54/15) entschieden (vgl. WTS Journal 05/2016, Beitrag 5c). Dies musste im Urteilsfall wegen der Unzulässigkeit der Pauschalierung aber nicht mehr entschieden werden.

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

5b | Überlassung von Elektro-Fahrrädern an Mitarbeiter in Leasingfällen |

Autorin: RAin Stefanie Baron, München

Übliche Vertragskonstellation

Die Überlassung von geleasten Elektro-Fahrrädern an Mitarbeiter findet immer mehr Verbreitung. Diesen Leasingfällen liegt in der Regel eine bestimmte Vertragskonstellation zugrunde. Dabei wird zwischen Arbeitgeber und einem Anbieter, der regelmäßig die gesamte Abwicklung betreut, ein Rahmenvertrag abgeschlossen. Daneben bestehen Einzelleasingverträge über zumeist 36 Monate zwischen Arbeitgeber und Anbieter. Der Arbeitgeber ist als Leasingnehmer, der Anbieter als Leasinggeber anzusehen. Zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer wird ein Nutzungsüberlassungsvertrag geschlossen. Die private Nutzung des Elektro-Fahrrads durch den Arbeitnehmer wird in diesem Vertrag ausdrücklich zugelassen. In Höhe des Betrags der Leasingrate wird eine Gehaltsumwandlung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart.

BMF vom 17.11.2017

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 17.11.2017 dargelegt, wie die Überlassung von Elektro-Fahrrädern in diesen Fällen zu versteuern ist.

Prozent-Methode

Bei Elektro-Fahrrädern, die nicht als Kraftfahrzeug anzusehen sind, ist der Anteil für die private Nutzung (einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) lediglich mit 1 % der auf volle € 100 abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer zu versteuern. Gilt das Elektro-Fahrrad als Kraftfahrzeug, kann es pauschal mit dem 1 %-Wert für die private Nutzung sowie dem 0,03 %-Wert für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte versteuert werden. Elektro-Fahrräder gelten beispielsweise als Kraftfahrzeuge, wenn deren Motor auch eine Geschwindigkeit über 25 Kilometer pro Stunde ermöglicht.

Arbeitsverhältnis als Rechtsgrundlage

Das Arbeitsverhältnis muss Rechtsgrundlage für den Anspruch des Arbeitnehmers auf Überlassung des Elektro-Fahrrads sein, damit der geldwerte Vorteil pauschal nach der Prozent-Methode ermittelt werden darf. Das ist dann der Fall, wenn der Anspruch von vornherein arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist oder eine steuerlich anzuerkennende Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft vereinbart wird.

Erwerb des Fahrrads am Ende der Überlassungsdauer

Erwirbt der Arbeitnehmer am Ende der Laufzeit des Nutzungsüberlassungsvertrags das Elektro-Fahrrad, muss geprüft werden, ob der Mitarbeiter das Fahrrad zu einem günstigeren Kaufpreis als den um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreis erwirbt. Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils ist grundsätzlich eine Ein-

zelbewertung vorzunehmen. Die Finanzverwaltung beanstandet es jedoch nicht, wenn der übliche Endpreis in solchen Fällen nach 36 Monaten Vertragslaufzeit mit 40 % der auf volle € 100 abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers einschließlich Umsatzsteuer angesetzt wird. Für einen niedrigeren Wert bedarf es eines Nachweises. Zahlt der Mitarbeiter weniger als den so ermittelten Wert, liegt Arbeitslohn von Dritter Seite vor, der aber im Regelfall vom Anbieter nach § 37b EStG versteuert wird.

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

5c | Shuttle-Bus gehört nicht zu den Kosten einer Betriebsveranstaltung |

Autorinnen: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf, und Anna Tesch, München

FG Düsseldorf vom 22.02.2018 (AZ: 9 K 580/17 L)

Das FG Düsseldorf hat für das Streitjahr 2008 entschieden, dass es sich bei dem durch den auswärtigen Ort einer Betriebsveranstaltung notwendig gewordenen Bustransfer für die Mitarbeiter um Aufwendungen für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung ohne eigenen Konsumwert handelt, die nicht in die Berechnung der € 110-Freigrenze einzubeziehen sind.

Urteilsfall

Zu der Betriebsveranstaltung war die ganze Belegschaft eingeladen. Die Mitarbeiter waren grundsätzlich darauf verwiesen, selbständig an- und abzureisen. Es bestand jedoch die Möglichkeit, von der Hauptverwaltung zum Veranstaltungsort und für den späteren Rückweg (zur Hauptverwaltung oder zum Hauptbahnhof) einen zeitweise halbstündlich verkehrenden „Shuttle-Bus" in Anspruch zu nehmen.

BFH vom 16.05.2013 (AZ: VI R 7/11)

Für die Rechtslage bis 2015 hatte der BFH bereits entschieden, dass Leistungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung stehen und durch die der Mitarbeiter deshalb nicht bereichert ist, kein Arbeitslohn sind und folglich auch nicht bei der Prüfung, ob die Freigrenze überschritten ist, einbezogen werden. Deshalb werden z. B. Kosten der Buchhaltung oder für die Beschäftigung eines Eventmanagers ausgenommen.

Bustransfer = Reisekosten

Vor diesem Hintergrund führten nach Ansicht des Finanzgerichts die Kosten für den Bustransfer bereits deshalb nicht zu einer Bereicherung der Mitarbeiter, weil sie wie steuerfreier Werbungskostenersatz zu behandeln seien. Anders sei die steuerliche Beurteilung nur bei Beförderungen mit eigenem Erlebniswert. Das FG-Urteil ist rechtskräftig.

BMF vom 14.10.2015

Interessanterweise hat die Finanzverwaltung in dem Verfahren mit dem BMF-Schreiben vom 14.10.2015 argumentiert, das erst für die ab 2015 geltende Rechtslage anzuwenden ist. Das Finanzgericht nimmt hierzu jedoch Stellung und widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung, dass Reisekosten nur vorliegen, wenn die Anreise zur Betriebsveranstaltung durch den Mitarbeiter selbst organisiert wird. Höchstrichterliche Rechtsprechung hierzu bleibt jedoch abzuwarten.

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

5d | Aufwendungen für einen Eventmanager als geldwerter Vorteil? |

Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

FG Köln vom 22.02.2018 (AZ: 1 K 3154/15)

In der Entscheidung des FG Köln vom 22.02.2018 hat das Gericht dazu Stellung genommen, in welchen Fällen die Kosten für eine beauftragte Eventagentur in die Bemessungsgrundlage für die Versteuerung einer Veranstaltung, die keine Betriebsveranstaltung ist, einzubeziehen sind.

Urteilsfall

Im vorliegenden Fall führte der Arbeitgeber als Hauptsponsor einer Veranstaltungsserie diverse Kundenveranstaltungen durch, an welchen auch ausgewählte Mitarbeiter teilnahmen. Eine Eventagentur hatte im Zusammenhang mit diesen Veranstaltungen verschiedene organisatorische Tätigkeiten übernommen. Die Lohnsteueraußenprüfung nahm die Kosten der Eventagentur in die Bemessungsgrundlage für § 37b Abs. 1 EStG auf und bezog sie auch in den geldwerten

Vorteil für die teilnehmenden Mitarbeiter mit ein. Die Versteuerung für die Mitarbeiter erfolgte nach § 40 Abs. 1 EStG mit einem durchschnittlichen Steuersatz. Eine Kundenbetreuungsfunktion der Mitarbeiter war nicht erkennbar.

Weitere Incentive-Veranstaltungen

Eine weitere Eventagentur übernahm die Organisation verschiedener Mitarbeiterveranstaltungen (z. B. Fußballturniere), das Zurverfügungstellen von Startplätzen für unterschiedliche Breitensportveranstaltungen (z. B. Laufevents), etc. Auch hierin sah die Lohnsteueraußenprüfung einen geldwerten Vorteil und bezog die Kosten der Eventagentur in die Versteuerung nach § 40 Abs. 1 EStG ein. Es ist nicht erkennbar, warum für diese Veranstaltungen keine Betriebsveranstaltungen angenommen wurden.

Entscheidungsgründe

Das FG Köln bestätigte die Auffassung der Lohnsteueraußenprüfung. Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sei zu berücksichtigen, welchen Preis ein fremder Dritter für die Teilnahme an einer solchen Veranstaltung zahlen müsste. Dieser Preis enthielte alle kalkulatorischen Kosten des Anbieters inkl. der Kosten für eine Eventagentur.

Abweichung von BFH-Sicht

Nach der Rechtsprechung des BFH sind bei Betriebsveranstaltungen in die Schätzungsgrundlage zur Bemessung des geldwerten Vorteils nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen, die geeignet sind, beim Mitarbeiter einen geldwerten Vorteil auszulösen. Die Kosten eines Eventmanagers gehören hierzu gerade nicht. Abweichend von dieser Sichtweise vertritt das FG Köln die Auffassung, dass den Mitarbeitern durch die professionelle Ausrichtung einer Veranstaltung eine höherwertige Leistung zugute komme, als wenn der Arbeitgeber die Veranstaltung selbst organsiert hätte. Somit sei die von der Eventagentur erbrachte Leistung konsumierbar und in die Bemessungsgrundlage nach § 40 Abs. 1 EStG aufzunehmen. Gleiches gelte auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 EStG für die Einladungen an die Kunden.

Die Revision wurde zugelassen und ist beim BFH anhängig (AZ: VI R 13/18).

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

6 | Verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Höhe von Nachzahlungszinsen – Aussetzung der Vollziehung | *Autorin: StBin Kristina Erdmann, München*

BFH vom 25.04.2018 (AZ: IX B 21/18)

Neuen Wind bringt der IX. Senat in die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Nachzahlungszinsen in Höhe von 0,5 % für jeden (vollen) Monat. Der BFH äußerte in einem aktuellen Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes nun schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel an der Zinshöhe bezogen auf Verzinsungszeiträume ab 2015 und gewährte Aussetzung der Vollziehung.

BFH vom 09.11.2017 (AZ: III R 10/16)

Bisher hatten verschiedene Finanzgerichte sowie zuletzt auch der III. Senat des BFH für Verzinsungszeiträume bis 2013 keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Nachzahlungszinsen (vgl. WTS Journal 02/2018).

Sachverhalt

Anders sieht das nun der IX. Senat des BFH unter dem Vorsitz des BFH-Präsidenten Prof. Dr. h. c. Mellinghoff. Im Streitfall ging es um die Steuernachzahlung eines Ehepaares (Antragsteller) für das Jahr 2009 in Höhe von € 1.984.800 und den damit verbundenen Zinsbescheid für den Zeitraum vom 01.04.2011 bis 16.11.2017 über € 240.831. Die Eheleute legten sowohl gegen den Steuerbescheid als auch gegen den Zinsbescheid Einspruch ein. Über die Einsprüche ist noch nicht entschieden worden. Das Einspruchsverfahren gegen die Festsetzung der Zinsen ruht aufgrund eines beim BVerfG anhängigen Verfahrens. Das Ehepaar hat im Hinblick auf eine mögliche Verfassungswidrigkeit der Höhe der Nachzahlungszinsen von 0,5 % pro Monat Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Zinsbescheides beantragt. Sowohl das Finanzamt als auch das FG Köln hatten die AdV nicht gewährt. Das Finanzamt und das Finanzgericht bewerteten jeweils das öffentliche Vollzugsinteresse im Rahmen der Abwägung höher als die verfassungsrechtlichen Bedenken.

FG Köln vom 29.01.2018 (AZ: 15 V 3279/17)

Niedriges Marktzinsniveau strukturell und nachhaltig

Der IX. Senat des BFH sieht nun aber das niedrige Marktzinsniveau ab dem Veranlagungszeitraum 2015 nicht mehr als vorübergehende Erscheinung mit zyklischen Zinsschwankungen, sondern als strukturell und nachhaltig verfestigt an. Somit überschreite der gesetzliche Zinssatz in Höhe von 6 % p.a. (bzw. 0,5 % pro Monat) nach Meinung des BFH den angemessenen Rahmen der wirtschaftlichen Realität. Eine sachliche Rechtfertigung für die gesetzliche Zinshöhe könne er nicht erkennen. Es könne gerade nicht entgegengehalten werden, dass bei Kreditkartenkrediten oder bei Girokontenüberziehungen Finanzierungszinssätze von bis zu 9 oder gar 14 % p.a. anfallen (so aber zuvor der III. Senat des BFH). Aufgrund der modernen EDV-Technik und Automatisierung in der Steuerverwaltung könne auch die Praktikabilität oder Verwaltungsvereinfachung einer Anpassung der seit 1961 unveränderten Zinshöhe an den Markt- oder Basiszinssatz i.S.d. § 247 BGB nicht mehr entgegenstehen. Für die Steuerpflichtigen sei es zudem aufgrund der Niedrigzinsphase ausgeschlossen, die nachzuzahlenden Zinsen durch eine Anlage der nicht entrichteten Steuerbeträge tatsächlich zu erwirtschaften.

Automatisierung in der Steuerverwaltung

Der Gesetzgeber sei im Übrigen von Verfassungs wegen gehalten, zu überprüfen, ob die ursprüngliche Entscheidung zu der in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelten gesetzlichen Höhe von Nachzahlungszinsen auch bei dauerhafter Verfestigung des Niedrigzinsniveaus aufrechtzuerhalten sei oder die Zinshöhe herabgesetzt werden müsse. Dies habe er selbst auch erkannt, aber gleichwohl bis heute nichts getan, obwohl er vergleichbare Zinsregelungen in der Abgabenordnung (vgl. § 152 Abs. 5 Satz 1 AO) und im Handelsgesetzbuch dahin gehend geändert habe.

Wegen der sich daraus ergebenden erheblichen Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG und dem Übermaßverbot des Art. 20 Abs. 3 GG überwog für den BFH im Rahmen der summarischen Prüfung das Aussetzungsinteresse. Der erkennende Senat setzte folgerichtig die Vollziehung des Zinsbescheids aus.

BMF vom 14.06.2018

Schnell reagiert auf den Beschluss des BFH hat in diesem Fall auch das BMF mit Schreiben vom 14.06.2018. Danach ist auf Antrag des Zinsschuldners für Verzinsungszeiträume ab dem 01.04.2015 AdV in allen Fällen zu gewähren, in denen Einspruch gegen die Zinsfestsetzung eingelegt worden ist. Gleichzeitig wird aber klargestellt, dass die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht an der Verfassungsmäßigkeit des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO zweifeln. Für Zeiträume vor dem 01.04.2015 ist AdV hingegen nur zu gewähren, sofern die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte und im Einzelfall ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers zu bejahen wäre.

Praxishinweis

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung wird empfohlen, Fälle in Bezug auf Nachzahlungszinsen offenzuhalten und Aussetzung der Vollziehung des Zinsbescheides zu beantragen. Ein Ruhen des Verfahrens kann unter Hinweis auf die beim BVerfG anhängigen Verfahren (AZ: 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) erreicht werden. Es handelt sich um Verfassungsbeschwerden zu der Frage, ob der gesetzliche Zinssatz des § 238 Abs. 1 AO von 0,5 % für jeden Monat für Verzinsungszeiträume nach dem 31.12.2009 beziehungsweise nach dem 31.12.2011 verfassungswidrig ist. Das BVerfG strebt noch im Jahr 2018 eine diesbezügliche Entscheidung an.

Kontakt:
StB/Fachberater IStR
Michael Habel,
München,
michael.habel@wts.de

7 | Keine nachträgliche Berichtigung von fristgemäß gestellten Stromsteuerentlastungsanträgen nach Ablauf der Antragsfrist | *Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf*

Urteilsfall

Ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes beantragte am 25.03.2011 die Stromsteuerentlastung nach § 10 StromStG für das Kalenderjahr 2010. Die Entlastung wurde am 14.04.2011 antragsgemäß vom zuständigen Hauptzollamt gewährt. Mit Verschmelzungsvertrag aus Juli 2010 wurde die X-GmbH rückwirkend zum 01.01.2010 auf die Antragstellerin verschmolzen. Die Verschmelzung wurde im September 2010 im Handelsregister eingetragen. Den durch die Verschmelzung erworbenen Produktionsbetrieb der X-GmbH veräußerte die Antragstellerin bereits zum 31.08.2010 im Wege der Einzelrechtsnachfolge an die Y-GmbH.

Berichtigung infolge Verschmelzung

Mit Schreiben vom 27.04.2012 beantragte die Antragstellerin die Berichtigung der ihr für das Kalenderjahr 2010 gewährten Entlastung um die von der X-GmbH verwendeten Strommengen und gezahlten Rentenversicherungsbeiträge, weil diese im ursprünglichen Antrag vom 25.03.2011 nicht enthalten waren. Das Hauptzollamt lehnte den Berichtigungsantrag wegen eingetretener Festsetzungsverjährung ab. Einspruch und Klage gegen den Bescheid hatten keinen Erfolg.

BFH vom 26.09.2017 (AZ: VII R 26/16)

Mit Urteil vom 26.09.2017 bestätigte der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung. Aufgrund des Eintritts der Festsetzungsverjährung stehe der Antragstellerin hinsichtlich der von der X-GmbH verbrauchten Strommengen kein zusätzlicher Entlastungsanspruch nach § 10 Abs. 1 StromStG zu. Die Festsetzungsfrist für den Entlastungsanspruch beginne mit Ablauf desjenigen Jahres, in dem der Anspruch durch die steuerbegünstigte Verwendung des Stroms zu betrieblichen Zwecken entstanden sei. Zum Zeitpunkt des Eingangs des von der Antragstellerin als Rechtsnachfolgerin der X-GmbH eingereichten Entlastungsantrags beim Hauptzollamt am 03.05.2012 sei die Festsetzungsfrist hinsichtlich der von der X-GmbH im Zeitraum von Januar bis August 2010 verwendeten Strommengen bereits abgelaufen gewesen. Der entsprechende Entlastungsanspruch sei dementsprechend erloschen.

Eintritt der Festsetzungsverjährung

Antragsfrist begrenzt Berichtigungsmöglichkeiten

Der BFH betonte zudem, dass im vorliegenden Sachverhalt darüber hinaus die in § 18 StromStV a.F. normierte Antragsfrist abgelaufen sei, deren Festlegung der Verfahrensvereinfachung diene. Demnach sei die Steuerentlastung nur zu gewähren, wenn der Antrag spätestens bis zum 31.12. des Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Strom entnommen worden ist, beim Hauptzollamt gestellt wird. Im ursprünglichen, innerhalb der Antragsfrist abgegebenen Entlastungsantrag vom 25.03.2011 waren die Strommengen der X-GmbH nicht enthalten. Der Berichtigungsantrag vom 27.04.2012 erfolgte erst nach Ablauf der Antragsfrist. Nach der Entscheidung des BFH komme eine nachträgliche Änderung der Steuerentlastung hinsichtlich dieser Strommengen nicht in Betracht, da sie nicht innerhalb der Antragsfrist im Entlastungsantrag angegeben wurden.

Compliance-Pflicht zur fristgerechten Antragstellung

Infolge des BFH-Urteils sollten Entlastungsberechtigte strengstens auf eine fristgerechte Antragstellung achten. Insbesondere ist sicherzustellen, dass die eingereichten Entlastungsanträge sämtliche begünstigten Strommengen enthalten, da damit zu rechnen ist, dass die Hauptzollämter nachträgliche Ergänzungen eingereichter Anträge nach Ablauf der Antragsfrist nicht mehr akzeptieren werden.

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

wts AI

The Future is now!

Get ready – Anwendungsorientierte KI im Steuerbereich 2018

13. November 2018, Frankfurt a.M.

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
Ihre Ansprechpartnerin: Vanessa Just, Projektleitung KI im Steuerbereich · vanessa.just@wts.de
Pioneers in Tax – wts.com/de

DEUTSCHLAND

8a | § 50d Abs. 3 EStG 2012 jedenfalls in § 43b EStG-Fällen europarechtswidrig |

Autor: RA/StB Denis Korneev, Köln

EuGH vom 14.06.2018 (Rs. C-440/17) zum § 50d Abs. 3 EStG 2012

Mit Beschluss vom 14.06.2018 stellte der EuGH in der Rs. GS fest, dass die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG auch in der seit VZ 2012 geltenden Fassung gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) und die Niederlassungsfreiheit verstößt. Das Gleiche ist bereits mit Urteil des EuGH vom 20.12.2017 (Rs. C-504/16 und C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding) in Bezug auf die bis zum VZ 2011 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG geschehen.

Sachverhalt

GS ist eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft mit eigenen Büroräumen und eigenem Personal. Ihre Anteile werden von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft gehalten. Von 2006 bis zum 07.11.2013 war GS an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt, zuletzt zu über 90 %. Ferner hielt sie Anteile an mehreren in verschiedenen Staaten ansässigen Gesellschaften. Im Jahr 2013 übte GS drei Geschäftstätigkeiten aus. Dies waren eine Finanz- und Verwaltungsholdingtätigkeit, eine Finanzierungstätigkeit zugunsten der nicht in Deutschland ansässigen Gesellschaften der Gruppe, die darin bestand, diesen Darlehen zu fremdüblichen Konditionen zu gewähren und die überschüssige Liquidität der Gruppe auf dem Kapitalmarkt zu investieren, und eine Handelstätigkeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, in deren Rahmen sie Rohstoffe bei Dritten außerhalb der Europäischen Union kaufte, um sie danach mit Gewinn an die Gesellschaften der Gruppe weiterzuverkaufen. GS bezog Dividenden von ihrer deutschen Tochtergesellschaft und stellte sodann einen Antrag auf Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf der Grundlage des § 43b EStG. Das BZSt versagte die Kapitalertragsteuererstattung unter Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG 2012. Das in der Angelegenheit angerufene FG Köln legte die Sache mit Beschluss vom 17.05.2017 wegen seiner Zweifel an der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2012 mit der Niederlassungsfreiheit und der MTR dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

FG Köln vom 17.05.2017 (AZ: 2 K 773/16)

Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie

Der EuGH stellte zunächst die Verletzung der MTR durch § 50d Abs. 3 EStG 2012 fest. Zwar seien die Mitgliedstaaten nach Art. 1 Abs. 2 MTR grundsätzlich zur Einschränkung der Vorteile aus der MTR zwecks Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen berechtigt. Die Vorschrift sei wegen ihres Ausnahmecharakters jedoch eng auszulegen. Eine nationale Regelung bezwecke nur dann die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen, wenn sie speziell verhindern soll, dass ein Steuervorteil genutzt wird auf Grundlage von zu diesem Zweck errichteten rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktionen. Die zuständigen nationalen Behörden müssen den Vorgang als Ganzes individuell prüfen und einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen haben. Ansonsten gehe eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen automatisch von dem Steuervorteil ausgenommen werden, über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen Erforderliche hinaus.

Bei einer umfassenden Prüfung der betreffenden Situation müssen – entgegen § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG 2012 – Gesichtspunkte wie die organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale der Unternehmensgruppe, zu der die betreffende Muttergesellschaft gehört, sowie die Strukturen und Strategien dieser Gruppe berücksichtigt werden. § 50d Abs. 3 EStG 2012 bezwecke nicht speziell, von der Inanspruchnahme eines Steuervorteils rein künstliche Konstruktionen auszuschließen, sondern erfasse generell die in § 50d Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG 2012 genannten Situationen. Der Umstand, dass solche Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligt sind, bedeute für sich allein nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt, die einzig und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurde. Schließlich gehe aus keiner Bestimmung der MTR hervor, dass die steuerliche Behandlung oder die Herkunft von Personen, die an in der Union ansässigen Muttergesellschaften beteiligt sind, für das Recht dieser

Gesellschaften, sich auf die in der Richtlinie vorgesehenen Vorteile zu berufen, irgendeine Rolle spielt.

Auch der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat nur im Hinblick darauf gegründet wurde, sich in einem zweiten Mitgliedstaat niederzulassen, um ihre Geschäftstätigkeit im Wesentlichen oder gar zur Gänze über eine Tochtergesellschaft auszuüben, begründe für sich genommen keinen Missbrauch. So belege der Umstand, dass eine in einem Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft in ihrem Gründungsmitgliedstaat keine Tätigkeit entfaltet und ihre Tätigkeiten ausschließlich oder hauptsächlich in einem anderen Mitgliedstaat über eine Tochtergesellschaft ausübt, noch kein missbräuchliches und betrügerisches Verhalten, das die Versagung der Gewährung der Steuervorteile nach der MTR rechtfertigen könnte. Im Übrigen schreibe diese Richtlinie nicht vor, welche Wirtschaftstätigkeit die von ihr erfassten Gesellschaften ausüben müssen oder wie hoch die Einkünfte aus ihrer eigenen Wirtschaftstätigkeit zu sein haben. Der Umstand, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ihrer Tochtergesellschaften besteht oder ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen, bedeute für sich allein noch nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt.

Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit

Den Verstoß des § 50d Abs. 3 EStG 2012 gegen die Niederlassungsfreiheit hat der EuGH unter Hinweis auf die Argumente betreffend die Verletzung der MTR angenommen.

Fazit

Nach dem Urteil in den Rs. Deister Holding und Juhler Holding zum § 50d Abs. 3 EStG a.F. steht nunmehr fest, dass auch die aktuelle Fassung des § 50d Abs. 3 EStG 2012 einer Prüfung am Maßstab der MTR und der Niederlassungsfreiheit nicht standhält. Das BMF hatte mit Schreiben vom 04.04.2018 inzwischen zwar die Nichtanwendung des § 50d Abs. 3 EStG a.F. in § 43b EStG-Fällen angeordnet (vgl. WTS Journal 02/2018). In Bezug auf § 50d Abs. 3 EStG 2012 wurden vom BMF gleichzeitig aber nur punktuelle „Anwendungsmodifikationen" verlautbart.

BMF vom 04.04.2018

Folgen für die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG 2012

Auf der Grundlage der Entscheidung des EuGH in der Rs. GS dürfte gleichwohl eine europarechtskonforme Auslegung von § 50d Abs. 3 EStG 2012 – jedenfalls in den Fällen i.S.v. § 43b EStG – schwierig sein. Dies deswegen, weil die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG 2012 nicht speziell bezweckt, rein missbräuchliche Gestaltungen von der Inanspruchnahme der Kapitalertragsteuerentlastung auszuschließen. Die Beteiligung von Personen, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, an einer die Entlastung nach § 50d Abs. 1, 2 EStG begehrenden ausländischen Gesellschaft begründet laut EuGH kein Indiz für Steuerhinterziehung oder Missbrauch. Das Gleiche gilt für den Umstand, dass eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft dort keine – über die Vermögensverwaltung hinausgehende – Tätigkeit entfaltet. Weil die in § 50d Abs. 3 Satz 1 Hs. 1 EStG 2012 genannten Voraussetzungen des Ausschlusses der Kapitalertragsteuerentlastung somit kein Indiz für einen steuerlichen Missbrauch begründen, können sie keine Grundlage für die Versagung der Steuerfreistellung der Dividenden an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft darstellen. Dies übersieht die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 04.04.2018.

Die Reaktion des Gesetzgebers auf den Beschluss des EuGH bleibt abzuwarten.

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

DEUTSCHLAND

8b | Keine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG bei zu berücksichtigenden wirtschaftlichen Gründen aus der Gesellschafterstellung | *Autor: Andreas Riedl, Frankfurt a.M.*

EuGH vom 31.05.2018 (Rs. C-382/16)

Mit seinem Urteil vom 31.05.2018 in der Rechtssache Hornbach Baumarkt wirft der EuGH Zweifel in Bezug auf die Konformität der Regelung des § 1 AStG mit der Niederlassungsfreiheit auf. Die deutschen Rechtsvorschriften müssen diesbezüglich geprüft werden.

Urteilsfall

Gegenstand des Verfahrens war die deutsche gesetzliche Regelung des § 1 AStG, wonach das Einkommen eines deutschen Steuerpflichtigen, das aus seinen Geschäftsbeziehungen mit gebietsfremden verbundenen Unternehmen resultiert, angepasst wird, sofern die Beziehung nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht und hierdurch das steuerliche Einkommen des Steuerpflichtigen gemindert wurde. Eine solche Anpassung wird jedoch nicht vorgenommen, wenn sich die Geschäftsbeziehung zwischen deutschen verbundenen Unternehmen abspielt. Folglich wurde schon in früheren Verfahren geprüft, ob hierdurch eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt (EuGH vom 21.01.2010, Rs. C-311/08).

Wirtschaftliche Gründe aus der Gesellschafterstellung zu berücksichtigen

Unter Bezugnahme auf seine ständige Rechtsprechung hat der EuGH festgestellt, dass die deutschen Rechtsvorschriften nicht grundsätzlich in einem unangemessenen Verhältnis zur Niederlassungsfreiheit stehen. Entsprechend ist die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes weiterhin grundsätzlich mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar. Allerdings schränkt das Urteil die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ein. Bei Transaktionen, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, muss dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werden, wirtschaftliche Gründe für die nicht zu marktüblichen Bedingungen getätigten Handlungen nachzuweisen und diese dadurch zu rechtfertigen. Der EuGH kam zu dem Ergebnis, dass dabei auch wirtschaftliche Gründe zu berücksichtigen sind, die im übergeordneten Interesse der Unternehmensgruppe an sich liegen. Bei einer Muttergesellschaft, die sich bereit erklärt, Sicherheiten für die Kapitalbeschaffung zu Bedingungen zur Verfügung zu stellen, die sich von den Marktbedingungen unterscheiden, könne dies erfüllt sein. Insbesondere die kostenlose Bereitstellung von Patronatserklärungen könne durch das wirtschaftliche Interesse der Unternehmensgruppe an der Fortführung und Ausweitung der Geschäftstätigkeit der ausländischen Tochtergesellschaften gerechtfertigt werden. Damit der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er in § 1 AStG verankert ist, nicht mit der Niederlassungsfreiheit in Widerspruch gerät, ist dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu geben, nachzuweisen, dass die Bedingungen des nicht-fremdvergleichskonformen Geschäfts aus wirtschaftlichen Gründen vereinbart wurden, die sich aus der Stellung als Gesellschafter der gebietsfremden Gesellschaft ergeben. Mit dem Urteil des EuGH kann das FG Rheinland Pfalz nun das von ihm ausgesetzte Verfahren wieder aufnehmen.

FG Rheinland Pfalz vom 28.06.2016 (AZ: 1 K1472/13)

Im Streitfall hatte die Klägerin, eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, für ausländische Konzerngesellschaften gegenüber deren finanzierenden Banken unentgeltlich Patronatserklärungen abgegeben (siehe WTS Journal 04/2016). Nach dem im deutschen Recht verankerten Fremdvergleichsgrundsatz ist hinsichtlich der Bestimmung von Verrechnungspreisen eine Anpassung des zu versteuernden Einkommens vorgesehen, sobald ein unbeschränkt Steuerpflichtiger durch Geschäftsvorfälle mit ausländischen verbundenen Unternehmen steuermindernde Vorteile erlangt, die bei Transaktionen mit oder zwischen unabhängigen Dritten nicht entstanden wären. Das FG Rheinland Pfalz muss jetzt entscheiden, ob die Korrekturen, die durch die Betriebsprüfung vorgenommen worden sind, durch das Urteil des EuGH in Frage gestellt werden.

Fazit

Es wird abzuwarten sein, ob der Gesetzgeber als Folge des Urteils eine Anpassung des § 1 AStG als notwendig ansieht. Es stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber Regeln schaffen muss, die dem Steuerpflichtigen erlauben, bei nicht-fremdvergleichskonformen grenzüberschreitenden Transaktionen im Konzern wirtschaftliche Interessen der Gruppe als Ganzes zu be-

nennen, die eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz rechtfertigen können. Bei fehlenden klaren Vorgaben könnte der Fremdvergleichsgrundsatz ansonsten auf dem Rechtswege nach und nach ausgehöhlt werden. Dass diese Diskussion nach dem Urteil von 21.01.2010 (Rs. C-311/08) erneut aufkommt, führt zumindest kurzfristig zu weiteren Unsicherheiten im Bereich der Verrechnungspreise.

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

8c | Stellungnahme des Bundesrats zu den EU-Vorschlägen in Sachen Besteuerung der digitalen Wirtschaft | *Autor: RA Martin Loibl, München*

DEUTSCHLAND

Stellungnahme des BR beschlossen

Der Bundesrat (BR) hat am 27.04.2018 seine Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen in Sachen Besteuerung der digitalen Wirtschaft beschlossen.

Angemessene Besteuerung erforderlich

Nach Ansicht des BR bietet die Digitalisierung Chancen, welche es zu nutzen und auszubauen gilt. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, müssen Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen aber angemessen besteuert werden. Dabei soll an einer Besteuerung am Ort der Wertschöpfung festgehalten werden – auch wenn Letztere aus Nutzerdaten erfolgt.

Globale Lösungen anzustreben

Neben einem Verteilungswettbewerb zwischen den Staaten müssen auch Nachteile für die deutsche Wirtschaft verhindert werden. Der BR plädiert daher für eine globale Lösung zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle. Dies soll insbesondere für die Einführung einer digitalen bzw. virtuellen Betriebsstätte gelten. Diese sollte mindestens auf OECD-Ebene einheitlich implementiert werden. Eine Lösung nur auf europäischer Ebene ist nach Ansicht des BR abzulehnen.

Zwischenlösungen vs. nationaler Alleingänge

Hingegen sind einheitliche Zwischenlösungen wie die von der EU-Kommission vorgeschlagene Interimssteuer zu erwägen und den verschiedenartigen nationalen Einzelmaßnahmen vorzuziehen. Verwerfungen im europäischen Binnenmarkt, insbesondere für den exportorientierten Standort Deutschland, gilt es dabei zu vermeiden.

Folgende beiden Punkte sollen nach Meinung des BR bei der Prüfung des Vorschlags der EU-Kommission zur Interimssteuer durch die Bundesregierung thematisiert werden:

Eingrenzung der betroffenen Unternehmen

- Eine Ausdehnung der Interimssteuer auf andere Branchen und Bereiche soll vermieden und damit der Kreis der betroffenen Unternehmen weiter eingegrenzt werden. Indem man anstelle des Gesamtumsatzes die weltweiten Umsätze aus digitalen Dienstleistungen als maßgebend erklärt, könnten Unternehmen von der Anwendung ausgenommen werden, die digitale Dienstleitungen nur als Nebengeschäft erbringen.

Vermeidung von Doppelbesteuerung

- Um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, sollte die weltweit bereits erbrachte Ertragsteuer eines Unternehmens berücksichtigt werden. Ferner sollte die Interimssteuer nicht als einseitige Maßnahme Europas verstanden werden, die Gegenmaßnahmen anderer Staaten nach sich zieht.

Rahmenbedingungen für Zwischenlösungen

Bei der Einführung einer Zwischenlösung muss sichergestellt werden, dass

- die Digitalisierung in den Unternehmen sowie die Zukunftsfähigkeit der Wirtschaft und die Standortattraktivität nicht negativ beeinflusst werden,
- Wirtschaftsbeziehungen zu Drittstaaten nicht erschwert sowie
- Handelsbarrieren zu Lasten europäischer Unternehmen und Doppelbesteuerung vermieden werden.

Auswirkung auf Bund-Länder-Finanzbeziehungen

Die von der EU-Kommission vorgeschlagene Interimssteuer sieht deren Abzug als Betriebsausgabe bei den Ertragsteuern vor. Dies hat Auswirkungen auf die Bund-Länder-Finanzbeziehungen. Der BR fordert deshalb eine angemessene finanzielle Beteiligung der Länder an den Steuereinnahmen aus der Interimssteuer.

Zügige Umsetzung

Insbesondere eine schnelle Umsetzung der auf internationaler und europäischer Ebene bereits beschlossenen Maßnahmen gegen Steuervermeidung würde nach Ansicht des BR bei der Lösung der Probleme zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle helfen.

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

EU 9 | EU-Richtlinie zur Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen in Kraft getreten | *Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.05.2018

Am 25.05.2018 haben die Wirtschafts- und Finanzminister im ECOFIN-Rat die EU-Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen – entsprechend der vorherigen politischen Einigung vom 13.03.2018 – formal verabschiedet. Bereits am 05.06.2018 wurde die Richtlinie sodann im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Damit ist sie am 25.06.2018 (= 20 Tage nach Veröffentlichung) in Kraft getreten.

Inhalt sowie Sinn und Zweck der Regelung

Die Richtlinie regelt die obligatorische Offenlegung potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle mit grenzüberschreitendem Charakter („reportable cross-border arrangement") durch „Intermediäre" (z. B. Steuerberater oder andere Akteure, die in der Regel an der Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Verwaltung der Umsetzung solcher „Arrangements" beteiligt sind) und Steuerpflichtige (vgl. zum Inhalt der Richtlinie ausführlich WTS Journal 02/2018). Die nationalen Steuerbehörden haben diese Informationen automatisch mit den Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten auszutauschen. Sinn und Zweck ist es, Gefahren der Steuervermeidung schneller erkennen und ihnen mit entsprechenden Maßnahmen begegnen zu können.

Befreiung für Intermediäre vor dem Hintergrund des Berufsrechts

Zusätzlich zur Richtlinie wurde im ECOFIN-Rat eine Erklärung der Bundesrepublik Deutschland beigefügt. Nach dem Verständnis Deutschlands gelten die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen in Deutschland für Abschlussprüfer, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in gleicher Weise wie für Rechtsanwälte. Sie können sich damit – wie in der Richtlinie angelegt – auf ihre Verschwiegenheitspflicht berufen. Allerdings sind sie in diesen Fällen verpflichtet, den Steuerpflichtigen auf seine eigene Anzeigepflicht hinzuweisen.

Anwendungsregelung mit rückwirkender Meldepflicht

Die Richtlinie ist bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen und erstmals ab dem 01.07.2020 anzuwenden. Die Mitgliedstaaten müssen allerdings die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Intermediäre und relevante Steuerpflichtige zur Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen zu verpflichten, deren erster Schritt zwischen dem Datum des Inkrafttretens (25.06.2018) und dem Datum des Beginns der Anwendung dieser Richtlinie (01.07.2020) umgesetzt wurde. Die Intermediäre und die relevanten Steuerpflichtigen müssen, sofern betroffen, bis zum 31.08.2020 Informationen über diese meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen vorlegen.

FMK-Beschluss auch zur nationalen Meldepflicht von Steuergestaltungsmodellen

Unabhängig von dieser EU-Richtlinie wird weiterhin auch über eine nationale Meldepflicht von Steuergestaltungsmodellen diskutiert. Im Rahmen der Finanzministerkonferenz (FMK) haben sich die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder am 21.06.2018 für die Einführung einer Meldepflicht von nationalen Steuergestaltungsmodellen ausgesprochen. Eine Arbeitsgruppe auf Ebene der Staatssekretärinnen und Staatssekretäre unter Federführung von Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz hatte im Auftrag der Finanzministerkonferenz einen entsprechenden Gesetzentwurf ausgearbeitet. Der Bund soll nun diesen Gesetzentwurf in seine Überlegungen zur Umsetzung der vorliegend thematisierten EU-Richtlinie einfließen lassen.

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

10a | Highlights aus dem Jahressteuergesetz 2018 | *Autor: Dr. Jürgen Reinold, Wien*

ÖSTERREICH

Am 13.06.2018 wurde die Regierungsvorlage zum "JStG 2018" (Jahressteuergesetz 2018) im Ministerrat beschlossen und dem Nationalrat zur parlamentarischen Behandlung zugewiesen. Nachfolgend sollen die wichtigsten Änderungen dargestellt werden:

Wegzugsbesteuerung

- Die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern oder die Verlagerung von Betrieben ins Ausland führt zu einer Besteuerung nicht realisierter Gewinne („Wegzugsbesteuerung"). Wird das Besteuerungsrecht im Verhältnis zu einem EU- oder EWR-Staat eingeschränkt, kann die dadurch entstehende Abgabenschuld in Raten entrichtet werden. In Umsetzung von Artikel 5 der „EU Anti Tax Avoidance Directive I" (ATAD I) soll der **Zeitraum** für diese **Ratenzahlung** bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens von **sieben auf fünf Jahre** verkürzt werden.

Abzugsteuer für Infrastrukturprojekte

- Stellen Grundeigentümer ihren Grund und Boden für Infrastrukturprojekte entgeltlich zur Verfügung, soll der Infrastrukturbetreiber (z. B. Elektrizitäts-, Erdgas-, Erdöl-/Erdgastransport- und Fernwärmeversorgungsunternehmen) verpflichtet sein, eine 10%ige Abzugsteuer auf die Entgelte für die Leitungsrechte zu entrichten. Analog soll bei Auszahlung an Körperschaften die Abzugsteuer mit 8,25 % festgelegt werden.

Zinsen- und Lizenzabzugsverbot

- Zinsen und Lizenzgebühren sind nicht abzugsfähig, wenn diese beim konzernzugehörigen Empfänger keiner Besteuerung oder einem Steuersatz von weniger als 10 % – auch aufgrund von Steuerrückerstattungen oder Steuerermäßigungen – unterliegen. Der Beobachtungszeitraum dafür, ob zu einem späteren Zeitpunkt eine Steuerrückerstattung oder Ermäßigung erfolgt, beträgt derzeit fünf Jahre (§ 12 Abs. 1 Z. 10 öKStG). Es ist geplant, diesen **Zeitraum** auf **neun Jahre zu verlängern**, um „unerwünschte Gestaltungen" zu unterbinden.

Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung

- Aufgrund der Vorgaben der europäischen Richtlinie zur Vermeidung von internationalen Steuervermeidungspraktiken wird eine Hinzurechnungsbesteuerung („CFC-Rule") für niedrig besteuerte (tatsächliche Steuerbelastung beträgt im Ausland **nicht mehr als 12,5** %) Passiveinkünfte einer ausländischen Körperschaft eingeführt. Zu diesen Passiveinkünften sollen u. a. Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden, Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken sowie Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen zählen. Voraussetzung für die Hinzurechnungsbesteuerung ist, dass die beherrschende Körperschaft selbst oder gemeinsam mit ihren verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte oder des Kapitals hält (vgl. dazu auch den nachfolgenden gesonderten Beitrag).

Advance Tax Rulings

- Für konkrete Vorhaben (Umwandlungen, Gruppenbesteuerung und Verrechnungspreise) kann eine verbindliche Auskunft („Advance Ruling") bei der Abgabenbehörde eingeholt werden (§ 118 BAO). Im Entwurf des JStG 2018 soll diese Möglichkeit auch für **Anfragen im Bereich der Umsatzsteuer** (ab 01.01.2020), **des internationalen Steuerrechts sowie bei Rechtsfragen i.Z.m. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten** (beides ab 01.01.2019) erweitert werden. Die Auskünfte der Abgabenbehörden erfolgen in Form eines Bescheides und sind damit rechtsverbindlich. Darüber hinaus soll der Ruling-Prozess durch eine **Erledigungsfrist** von zwei Monaten wesentlich beschleunigt werden.

Horizontal Monitoring

- Als Alternative zur klassischen Außenprüfung soll auf freiwilliger Basis für Unternehmen mit Umsatzerlösen von mehr als € 40 Mio. zum 01.01.2019 eine **begleitende Kontrolle** eingeführt werden. Demnach kontrolliert die Abgabenbehörde nicht nachträglich, sondern begleitet die Unternehmer im Rahmen eines **laufenden Dialogs (einhergehend mit einer erhöhten Offenlegungspflicht)**. Dadurch wird eine erhöhte Planungs- und Rechtssicherheit erreicht. Voraussetzung ist die Einrichtung eines Steuerkontrollsystems,

mit dem die steuerliche Compliance sicherzustellen und welches von einem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer zu überprüfen ist.

Modernisierung des Verfahrens zur Erstattung österreichischer Quellensteuern

- Das Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Quellensteuern (Kapitalertragsteuer, Lohnsteuer, Abzugsteuer gemäß § 99 öEStG) soll geändert werden. Um das Verfahren zu beschleunigen und effizienter zu gestalten, wird eine elektronische Voranmeldung (im Folgejahr nach Zahlung der Quellensteuer) vorgesehen, die der eigentlichen Antragstellung vorgelagert ist.

Umsatzsteuergesetz

- In Umsetzung des Artikels 58 der EU-MwStSystRL soll bei Kleinunternehmern, die Telekom-, Rundfunk- oder elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten erbringen, der Leistungsort am Unternehmerort liegen, soweit die Umsätze insgesamt € 10.000 pro Jahr nicht übersteigen.

- Es wird klargestellt, dass Grundstücke auch nach erfolgter Anteilsvereinigung weiterhin der grundstücksbesitzenden Gesellschaft zuzurechnen sind und nicht dem Gesellschafter. Folglich gibt es **keine mittelbare Anteilsvereinigung**.

Kontakt:
StB Gottfried Schellmann, Wien, gottfried.schellmann@wts.at

StBin Kerstin Weber, Wien, kerstin.weber@wts.at

ÖSTERREICH

10b | Jahressteuergesetz 2018 – Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung |

Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 wird Österreich erstmals eine Hinzurechnungsbesteuerung einführen und so die Vorgaben der „EU Anti Tax Avoidance Directive I" (ATAD I) in § 10a öKStG umsetzen. Die Regelung soll erstmalig für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 30.09.2018 beginnen. Zahlreiche Aspekte der Hinzurechnungsbesteuerung sind im Detail noch in einer Verordnung zu regeln.

Anwendung der Hinzurechnung

Voraussetzung für die Anwendung der sog. CFC-Regelung (Controlled Foreign Company) ist, dass (i) eine beherrschte ausländische Körperschaft oder Betriebsstätte Passiveinkünfte erzielt, die mindestens ein Drittel der Einkünfte der ausländischen Körperschaft oder Betriebsstätte betragen, (ii) die Einkünfte einer Niedrigbesteuerung unterliegen und (iii) im Ausland eine Substanz (wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit) fehlt. Es kommt dann – unabhängig von einer Ausschüttung – zu einer laufenden und sofortigen Hinzurechnung der ausländischen Einkünfte beim österreichischen Anteilseigner.

Beherrschungstatbestand

Eine Beherrschung soll dann vorliegen, wenn eine österreichische Körperschaft selbst oder zusammen mit ihren verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte oder des Kapitals oder Anspruch auf mehr als 50 % der Gewinne der ausländischen Körperschaft hat. Auch auf Schwestergesellschaften, an denen nur eine direkte Minderheitsbeteiligung besteht, wäre demnach die CFC-Regelung gegebenenfalls anwendbar.

Vorliegen passiver Einkünfte

Das Verständnis von „passiven Einkünften" ist um einiges weiter gefasst als im derzeit noch gültigen § 10 Abs. 4 öKStG. Neben Zinsen, Lizenzgebühren und Finanzierungsleasing sollen auch Dividenden und die Einkünfte von Versicherungen, Banken sowie von sog. Abrechnungsunternehmen als passive Einkünfte qualifiziert werden.

Vorliegen von Niedrigbesteuerung

Eine schädliche Niedrigbesteuerung soll bei einer tatsächlichen effektiven Steuerbelastung von nicht mehr als 12,5 % vorliegen. Das Einkommen ist dafür nach österreichischen Grundsätzen zu ermitteln und der im Ausland tatsächlich entrichteten Steuer gegenüberzustellen.

Weitergeltung des Methodenwechsels gemäß § 10 Abs. 4 öKStG

Die noch geltende Bestimmung in § 10 Abs. 4 öKStG führt bei Einkünften von niedrigbesteuerten ausländischen Passivgesellschaften erst im Zeitpunkt einer Ausschüttung zum Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode. Die Regelung soll an die neue Rechtslage angepasst werden und für Einkünfte von Körperschaften, an denen eine mindestens 5%ige Beteiligung besteht, weiterhin gelten, sofern es nicht ohnehin zu einer Hinzurechnung der Einkünfte auf Basis der CFC-Regelung kommt.

Kontakt:
StB Matthias Mitterlehner, Linz, matthias.mitterlehner@icon.at

wts global

Besuchen Sie uns!
IFA Seoul

2. – 6. September 2018

WTS auf der IFA Seoul
Coex Convention Center
513, Yeongdong-daero, Gangnam-gu
06164, Seoul Korea

Wir freuen uns auf Sie!

WTS Kontakt · Heidi Jackelsberger · heidi.jackelsberger@wts.de

© shutterstock

1a | Beihilferechtswidrige Netzentgeltbefreiung: Auf stromkostenintensive Unternehmen kommen Rückforderungen zu | *Autorin: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln*

Betroffen: Stromnetzentgeltbefreiungen für die Kalenderjahre 2012 und 2013

Stromgroßverbraucher, die in den Kalenderjahren 2012 und 2013 die in der damaligen Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) vorgesehene Befreiung von den Netzentgelten in Anspruch genommen hatten, werden einen Teil der Befreiung zurückerstatten müssen. Betroffen sind nur diese zwei Kalenderjahre und nicht das Jahr 2011, für das damals diverse Sonderregelungen galten.

Pressemitteilung der EU-Kommission

Dies hat die EU-Kommission laut ihrer Pressemitteilung vom 28.05.2018 in einem beihilferechtlichen Prüfverfahren entschieden. Dieses Verfahren zu § 19 Abs. 2 Satz 2 StromNEV in der Fassung von 2011 wurde damit nach fünfjähriger Verfahrensdauer abgeschlossen. Die Entscheidungsgründe lagen bei Drucklegung noch nicht vor. Aus der Pressemitteilung geht hervor, dass die EU-Kommission Anstoß daran genommen hat, dass die Netzentgeltbefreiungen über eine besondere Umlage – die sogenannte „§ 19 Abs. 2 Strom-NEV-Umlage" auf die „regulären" Netznutzer abgewälzt wurden. Damit bestätigt die EU-Kommission ihre schon zur EEG-Umlage geäußerte Sichtweise, dass solche Umlagesysteme trotz ihrer privatrechtlichen Abwicklung als staatliche Beihilfe einzustufen sind.

§ 19 Abs. 2 Satz 2 Strom-NEV (Fassung 2011) rechtswidrig

Von dieser Entscheidung sind Unternehmen betroffen, die in den Kalenderjahren 2012 und 2013 keine Stromnetzentgelte gezahlt hatten. Die damalige Befreiungsregelung begünstigte – wie auch die derzeit geltende Regelung des § 19 Abs. 2 StromNEV – Letztverbraucher, die an einer Abnahmestelle mehr als 10 GWh Strom im Jahr verbrauchen und mindestens 7.000 Vollbenutzungsstunden haben. Nach dem ursprünglichen Ziel des Gesetzes sollten diese Unternehmen wegen ihres netzstabilisierenden Beitrags, der sich aus ihrem vorhersehbaren Abnahmeverhalten ergibt, in Bezug auf die Netzentgelte begünstigt werden.

Höhe der Rückforderungen ist noch durch die BNetzA zu errechnen

Wie hoch genau die Beträge sein werden, die von einzelnen Unternehmen zurückgefordert werden, ist noch nicht bekannt. Die EU-Kommission hat der Bundesnetzagentur (BNetzA) aufgegeben, eine Berechnungsmethode zu entwickeln.

Es ist davon auszugehen, dass nicht die gesamte Befreiung zurückzuerstatten sein wird. Denn die seit dem Kalenderjahr 2014 geltende Fassung des § 19 Abs. 2 StromNEV, wonach die Unternehmen zwar keine Befreiung mehr, aber dennoch eine Reduzierung der Stromnetzentgelte in Anspruch nehmen dürfen, ist beihilferechtlich genehmigt.

Abwicklung der Rückforderung durch die Regulierungsbehörden

Die ersten Länderregulierungsbehörden haben Anfang der letzten Juniwoche bereits Rückforderungsverfahren eingeleitet und die Unternehmen aufgefordert, in Zusammenarbeit mit dem Netzbetreiber den Wert der in 2012 und 2013 verursachten Netzkosten (nach der Rechtslage vor dem 04.08.2018) zur ermitteln. Die Bundesnetzagentur hat hierzu einen Erhebungsbogen und ein Berechnungstool veröffentlicht. Die betroffenen Unternehmen werden in der Regel Rückstellungen gebildet haben.

Rechnerische und vertragsrechtliche Überprüfung ratsam

Die Höhe der Rückforderung sollte im Einzelfall überprüft werden, wenn etwa die Netzanschlusssituation komplex ist, weil sich durch die Stilllegung eines Großkraftwerks Änderungen im sogenannten „physikalischen Pfad" ergeben haben. Denn die Berechnung erfolgt unternehmensindividuell gemäß regulierungsbehördlichen Vorgaben. Auch ist ggf. zu prüfen, ob Verträge mit dem Netzbetreiber zu eventuellen Rückforderungen Regelungen enthalten.

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

1b | Mieterstromgesetz: Grünes Förderinstrument für die Immobilienwirtschaft | *Autor: Dr. Christoph Palme, Düsseldorf*

Mehr Klimaschutz in der Immobilienwirtschaft

Es ist klares politisches Ziel und europarechtliche Verpflichtung, auch in der Immobilienwirtschaft mehr Klimaschutz zu betreiben. Insbesondere der Einsatz erneuerbarer Energien in Form von Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen) liegt weit hinter den geplanten Ausbaupfaden zurück. Grund hierfür ist, dass es bisher kein auf die Immobilienwirtschaft zugeschnittenes Förderinstrument gab. Der dezentrale Einsatz von PV-Anlagen an Gebäuden, wie zum Beispiel beim Mieterstrom oder der grünen Quartiersversorgung, war daher in vielen Fällen wegen der Kosten für Vertragsmanagement, Abrechnung und Messung nicht rentabel.

Förderung von Solarstrom auf Gebäuden durch Mieterstromzuschlag

Dies hat sich 2017 geändert. Durch die Novelle des EEG wurde neben der Einspeisevergütung und der Direktvermarktung mit dem sogenannten Mieterstromzuschlag ein drittes Fördersystem eingeführt, das den Einsatz von PV-Anlagen auf Wohngebäuden attraktiv machen soll. Auf diese Weise soll die Energiewende durch grüne Quartiersversorgung und Bürgerenergie-Projekte gefördert werden. Die Förderung basiert auf zwei Komponenten: Zum einen gibt es einen festen Mieterstromzuschlag und zum andern fallen bei diesem Fördermodell – im Gegensatz zu den bisher bestehenden Förderungen – beim Strombezug die Netzentgelte mit all ihren zahlreichen Komponenten und Umlagen und damit ein beträchtlicher Teil des Strompreises weg.

Wegfall von Netzentgelten

Mieter, Eigentümer und Gewerbetreibende anspruchsberechtigt

Geregelt ist die neue Förderung in § 21 Abs. 3 EEG 2017. Entgegen der Namensgebung können nicht nur Mieter, sondern auch Eigentümer oder Gewerbetreibende die Förderung in Anspruch nehmen. Dabei gilt die Förderung auch für Strom, der an sonnenreichen Tagen nicht sofort genutzt werden kann und vor dem Verbrauch erst zwischengespeichert wird. Voraussetzung ist, dass der Strom außerhalb des öffentlichen Netzes erzeugt, geliefert und verbraucht wird. Förderungsobjekt sind Wohngebäude, wobei nach der Definition des EEG Wohngebäude bereits dann vorliegen, wenn mindestens 40 % des Gebäudes als Wohnung genutzt werden. Damit kann die Förderung auch bei Mischnutzung, wie zum Beispiel mit Wohnflächen, Gewerbeflächen, Büroflächen oder Handwerksbetriebsflächen, in Anspruch genommen werden.

40%ige Nutzung als Wohngebäude ausreichend

Auch Verbrauch in Nachbargebäuden förderfähig

Die PV-Anlage muss dabei an, auf oder in einem solchen „Wohngebäude" installiert sein. Der Strom muss entweder im selben Wohngebäude oder in Nebengebäuden oder anderen Wohngebäuden im unmittelbaren räumlichen Zusammenhang verbraucht werden. Im Gegensatz zum sogenannten EEG-Eigenversorgerprivileg gilt die Förderung aber nur für die Lieferung von Strom aus der PV-Anlage an Dritte und nicht für den Selbstverbrauch. Gefördert werden pro Projekt PV-Anlagen bis zu einer installierten Leistung von 100 kW. Der Mieterzuschlag selbst reicht je nach Leistungsklasse von 3,70 Cent bis 2,11 Cent pro kWh.

Voraussetzung: Lieferung von Strom aus PV-Anlage

Bei geschickter Nutzung dieses Konzepts wird wegen des gleichzeitigen Wegfalls der Netzentgelte der Einsatz von PV-Anlagen in der Immobilienwirtschaft deutlich attraktiver. Weiter optimiert werden kann der Nutzen, wenn zusätzlich die Voraussetzung für Stromsteuerbefreiungen greifen.

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

2 | Unangemessene Benachteiligung des Arbeitnehmers durch Verlängerung der beiderseitigen Kündigungsfrist in AGB | *Autoren: RA Ivo Ziganke und RAin Dorothee Reuther, beide München*

BAG vom 26.10.2017 (AZ: 6 AZR 156/16)

Eine erhebliche Verlängerung der gesetzlichen Kündigungsfrist durch AGB kann auch dann eine unangemessene Benachteiligung des Arbeitnehmers darstellen, wenn diese Frist gleichermaßen für den Arbeitgeber gilt. Der hiermit verbundene Nachteil für den Arbeitnehmer bedarf einer angemessenen Kompensation.

Urteilsfall

Im Rahmen eines Nachtrags zum Arbeitsvertrag hatten die Parteien im Juni 2012 einerseits eine Gehaltserhöhung des Ar-

beitnehmers und andererseits „im Hinblick auf die außergewöhnliche Gehaltserhöhung" eine beiderseitige Kündigungsfrist von drei Jahren zum Monatsende vereinbart. Ferner soll der Arbeitnehmer eine Vertragsstrafe in Höhe von zwei Bruttomonatsgehältern für den Fall der vertragswidrigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses zahlen. Im Dezember 2014 kündigte der Arbeitnehmer unter Beachtung der gesetzlichen Kündigungsfrist des § 622 Abs. 1 BGB ordentlich zum 31.01.2015. Am 01.02.2015 begann der Arbeitnehmer mit einer anderweitigen Beschäftigung.

Der Arbeitgeber begehrte Feststellung, dass das Arbeitsverhältnis über den 31.01.2015 hinaus fortbesteht und verlangte Zahlung der Vertragsstrafe. Das Arbeitsgericht hatte nur dem Feststellungsantrag stattgegeben. Auf die Berufung des Arbeitnehmers hin hatte das Landesarbeitsgericht die Klage insgesamt abgewiesen. Die Revision des Arbeitgebers mit dem Ziel der Wiederherstellung der Entscheidung des Arbeitsgerichts blieb erfolglos.

Nachtrag stellt sog. Einmalbedingung i.S.d. § 310 Abs. 3 Nr. 2 BGB dar

Der Nachtrag vom Juni 2012 wurde vom Arbeitgeber vorformuliert und dem Arbeitnehmer lediglich zur Unterschrift vorgelegt. Da Arbeitsverträge Verbraucherverträge im Sinne des § 310 Abs. 3 BGB darstellen, handelt es sich bei dem Nachtrag um eine sog. Einmalbedingung gemäß § 310 Abs. 3 Nr. 2 BGB. Der Nachtrag unterliegt daher auch dann der Inhaltskontrolle nach § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB, wenn er vom Arbeitgeber nur zur einmaligen Verwendung bestimmt war und der Arbeitnehmer keinen Einfluss auf den Inhalt nehmen konnte.

Ohne Kompensation unangemessene Benachteiligung i.S.d. § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB

Eine für beide Parteien geltende vertragliche Verlängerung der gesetzlichen Kündigungsfrist benachteiligt nicht per se den Arbeitnehmer unangemessen. Vielmehr räumt der Gesetzgeber den Parteien ausdrücklich in § 622 Abs. 5 Satz 3, Abs. 6 BGB die Möglichkeit einer solchen Vereinbarung ein. Allerdings muss der Arbeitnehmer für die Verlängerung seiner Kündigungsfrist angemessen kompensiert werden.

Beschränkung der beruflichen Bewegungsfreiheit?

Wird die Kündigungsfrist vertraglich zwar innerhalb der Grenzen des § 622 Abs. 6 BGB und des § 15 Abs. 4 TzBfG, aber weit über die gesetzliche Regelfrist des § 622 Abs. 1 BGB hinaus verlängert, ist unter Abwägung aller Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob hierdurch die berufliche Bewegungsfreiheit des Arbeitnehmers unangemessen beschränkt wird. Hierbei ist der Nachteil des Arbeitnehmers gegen die ihm hierfür gewährten Vorteile abzuwägen.

Abwägung der konkret-individuellen Umstände

Im Streitfall bestätigt das BAG die Entscheidung der Berufungsinstanz, dass die dreijährige Kündigungsfrist des Arbeitnehmers diesen aufgrund der konkret-individuellen Umstände in seiner Bewegungsfreiheit unangemessen einschränkt. Der Umstand, dass der Arbeitnehmer langfristig auf den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses vertrauen kann, gleicht nicht die vom Arbeitgeber bezweckte Verhinderung von Wettbewerb aus. Das Recht des Arbeitnehmers auf freie Arbeitsplatzwahl gemäß Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG und die hiermit verbundene Entscheidungsfreiheit, eine Beschäftigung fortzuführen oder aufzugeben wird unangemessen eingeschränkt. Daran ändert auch die „außergewöhnliche" Erhöhung des monatlichen Bruttogehalts nichts, zumal eine erneute Erhöhung für fast drei Jahre ausgeschlossen wurde. Berücksichtigung fanden zudem die vereinbarten Wochenstunden, die Zahl der Wettbewerber im Umfeld sowie das Recht des Arbeitgebers, den Arbeitnehmer nach Ausspruch der Kündigung unter Fortzahlung der Vergütung freizustellen.

Ausblick

Bedenkt man die konkreten Umstände des gegenständlichen Sachverhalts, ist das Urteil weniger überraschend, als der Tenor zunächst vermuten lässt. Eine nicht unerhebliche Relevanz für die Praxis ergibt sich jedoch aus der nunmehr im Raum stehenden Frage, welche Erhöhung der (beiderseitigen) Kündigungsfrist im Einzelfall zulässig ist. Anders als noch die Berufungsinstanz hat das BAG keine Aussagen dazu getroffen, ob es eine einjährige Kündigungsfrist als angemessene Obergrenze erachten könnte.

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

a | Digitales Prozessmanagement als Grundlage für zukünftige Herausforderungen im Finanzbereich | *Autor: Frieder Welte, Frankfurt a. M.*

Nutzung einer BPM-Software für ein effizientes Business Process Management (BPM)

Ein effizientes Business Process Management (BPM) wird angesichts der Digitalisierung von Geschäftsmodellen und -prozessen sowie einem immer schneller sich ändernden regulatorischen Umfeld zu einem entscheidenden Erfolgsfaktor für Unternehmen – insbesondere für deren Finanzabteilungen. Dabei reicht die einfache Dokumentation der Unternehmensprozesse in „analoger" Form (bspw. Handbücher in Powerpoint, PDF Format oder sogar als Print-Out) häufig nicht mehr aus. Ein digitales BPM über alle Unternehmensbereiche hinweg gilt mittlerweile als state-of-the-art. Prozesse werden hierzu in einer unternehmensweit genutzten digitalen BPM-Software modelliert, gepflegt, freigegeben und in einer zentralen Datenbank gespeichert.

Die Vorteile umfassen Standardisierung, End-to-End-Darstellung, zentrale Speicherung und Verwaltung sowie kollaboratives Arbeiten und effizientes Qualitätsmanagement

Die Vorteile eines digitalen BPM liegen klar auf der Hand: Eine unternehmensweit geltende Prozessmodellierungssprache und festgelegte Modellierungskonventionen stellen einheitliche Standards der Prozessmodellierung für jegliche Unternehmensprozesse sicher. Somit lassen sich Prozesse auch von fachfremden oder externen Lesern leicht verstehen und analysieren. Durch die virtuelle Verknüpfung einzelner Prozesse ist es zudem möglich, mit der nötigen Detailtiefe zu modellieren und trotzdem eine End-to-End-Darstellung zu erreichen, ohne Abstriche bei Informationsgehalt oder Übersichtlichkeit machen zu müssen. Im Gegensatz zu der Ablage verschiedenster Prozessdokumentationen in unterschiedlichen Ordnern oder auf diversen Laufwerken wird durch eine zentrale Speicherung der Prozesse sichergestellt, dass in der Software als „Single-Source-of-Truth" immer auf die aktuellste Version zugegriffen werden kann. Zudem kann über Berechtigungskonzepte und kollaborative Funktionen, wie beispielsweise eine Kommentarfunktion, die stetige Verbesserung und Pflege der Prozessmodelle garantiert werden. Durch elektronische Freigabe- und Genehmigungsworkflows sowohl bei initialer Erstellung als auch bei späterer Änderung des Prozessmodells lassen sich inhaltliche und konventionskonforme Korrektheit sicherstellen. Der Revisions- und Qualitätsmanagementaufwand durch Prozesseigner und -manager reduziert sich hierdurch erheblich.

Digitales BPM bildet die Grundlage für Projekte zu Prozessanalysen oder IT-Umstellungen, ist aber auch aus Compliance Gesichtspunkten empfehlenswert

Ein etabliertes digitales BPM bereitet den Weg für eine Vielzahl an weiteren Projekten und Optimierungstätigkeiten und für die Erfüllung rechtlicher Anforderungen – insbesondere im Finanzbereich. So dienen die einmal erfassten Soll-Prozesse als Grundlage für eine Analyse der tatsächlich ablaufenden Ist-Prozesse, beispielsweise via Data- oder Processmining. Auch die Einführung neuer IT-Tools, neuer Schnittstellen oder auch ganzer ERP-Systeme (beispielsweise eine Umstellung auf SAP S4/HANA) werden durch ein bestehendes Prozessmanagement-Tool erheblich erleichtert. Aus der Beratungspraxis haben wir die Erfahrung gewonnen, dass Unternehmen bei solchen Projekten vor der eigentlichen Konzeptionsphase oftmals zunächst in einer langwierigen Analysephase bestehende Prozesse aufnehmen und modellieren müssen, da bisher entweder keine vollständige Dokumentation besteht oder aber bestehende Dokumentationen veraltet oder schlicht nicht mehr auffindbar sind. Bei anstehenden Projekten werden durch ein bestehendes digitales BPM System Kosten erheblich reduziert und Projektlaufzeiten deutlich verkürzt. Auch aus Compliance Gesichtspunkten ist die Einführung eines digitalen Prozessmanagements sehr empfehlenswert. So können beispielsweise im Falle einer Anfrage von Wirtschaftsprüfern oder der internen Revision sehr schnell detaillierte Antworten über die bestehenden Prozesse und Dokumentationen gegeben werden. Ebenso erfordert die Einführung interner Kontrollsysteme eine Dokumentation von End-to-End-Prozessen.

Projektphasen bei der Einführung eines BPM-Tools

Aus vorgenannten Gründen empfiehlt es sich, ein digitales Prozessmanagementtool über alle Unternehmensbereiche hinweg auszurollen. Die Initiative hierzu kann durchaus die Finanzabteilung ergreifen. Nach einer initialen Bedarfs- und Anforderungsanalyse erfolgt zunächst die Softwareauswahl. Hiernach folgt die Festlegung der Modellsprache und der Modellierungskonventionen. Die bisheri-

gen Ergebnisse finden dann Eingang in die Projektplanungsphase. An die Erarbeitung eines Schulungskonzepts und Roll-Out Plans schließt sich die erstmalige Modellierung der Unternehmensprozesse in den einzelnen Fachbereichen an. Als abschließende Schritte sind die finale Freigabe der Prozesse durch die jeweiligen Prozesseigner sowie das Go-Live und der Produktivbetrieb des Prozessmanagementtools zu nennen.

Die FAS AG unterstützt Unternehmen umfassend und kompetent bei der Auswahl und Einführung eines BPM-Tools, wie auch bei einem umfassenden Prozessmanagement-Projekt in allen Phasen.

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

b | Digital Expert Center – Das Shared Service Center der Zukunft? |

Autoren: Christoph Reisch und Hannah Rapp, beide Stuttgart

Vor- und Nachteile klassischer SSCs

Klassische Shared Service Center (SSCs) fassen insbesondere repetitive Unternehmensprozesse sowie -funktionen unternehmensübergreifend zusammen und bieten diese als eigenständige Unternehmenseinheit an. Dies führt vor allem im Finanz- und Rechnungswesen zur Realisierung von Synergieeffekten, zur Sicherstellung der Einhaltung von Compliance-Vorschriften sowie zur Standardisierung und besseren Skalierbarkeit der Prozesse. Aufgrund von Lohnkostenvorteilen und der weniger strengen, insbesondere arbeitsrechtlichen lokalen Gesetzgebung, verlagern viele Unternehmen ihre SSCs im Rahmen von Near- oder Offshore-Lösungen auch in andere Länder. Eine solche Verlagerung ist aber nicht nur mit Vorteilen, sondern meist auch mit unterschiedlichen Herausforderungen verbunden:

- Arbeit in unterschiedlichen Zeitzonen, Sprachen und Kulturkreisen
- Mögliche Systembrüche bei der Datenübergabe an Dritte
- Einhaltung der steigenden Datenschutzanforderungen
- Distanz und fehlende Bindung zum operativen Tagesgeschäft
- Abfluss von Know-How

Trotz dieser Herausforderungen überwiegen bislang die finanziellen und prozessualen Vorteile, so dass sich das SSC als Organisationsform v.a. im Finanz- und Rechnungswesen etabliert hat.

Einfluss der Digitalisierung

Im Zuge der zunehmenden Digitalisierung im Finanz- und Rechnungswesen beeinflussen neue Technologien, wie beispielsweise *roboterbasierte Prozessautomatisierung (RPA), integrierte ERP-Systeme* oder *Künstliche Intelligenz (KI),* aber auch der Aufbau von komplexen Wertschöpfungsnetzwerken mit dem Austausch digitaler Daten, die Organisationsform SSC.

RPA ermöglicht zum Beispiel die Ausführung von einfachen und standardisierten Tätigkeiten durch einen Software-Roboter. Dieser klickt sich wie ein Mensch durch einzelne Programmschritte, während der Nutzer in die Mittagspause geht oder nicht bei der Arbeit ist. Die Einsparungen durch solche Automatisierungsschritte sind enorm, vor allem weil Roboter ihre Arbeit zuverlässig und fehlerfrei ausführen und sie auch an Schnittstellen zwischen „Legacy Systemen" und neuen Systemen einsetzbar sind. Kombiniert man einen solchen Roboter-Assistenten mit dem Einsatz intelligenter ERP-Systeme, können ganze Prozessketten, wie beispielsweise die Rechnungserkennung, -verarbeitung und -verbuchung, automatisiert werden.

Gestaltungsdimensionen von digitalen SSCs: Prozesse

In Anbetracht dieser Entwicklungen müssen Unternehmen die verschiedenen Gestaltungsdimensionen von SSCs neu überdenken und bewerten. Zum einen sollten sich die Unternehmen fragen, welche Prozesse des SSCs sich für den Einsatz von RPA-Technologien, intelligenten ERP-Systemen oder KI eignen. Hierfür kommen insbesondere repetitive, strukturierte und standardisierte Prozesse mit hohen Volumina in Frage. Bei der Automatisierung der Prozesse ist entscheidend, dass die Prozesse nicht wettbewerbsrelevant sind, geringe Entscheidungsspielräume bieten und eine fehlerhafte Prozessausführung überschaubare finanzielle Konsequenzen nach sich zieht.

Personaleinsatz und Organisation

Außerdem sollten der Personaleinsatz sowie die Organisation des SSCs überdacht werden. Die zunehmende Digitalisierung führt nämlich dazu, dass sich klassische SSCs zunehmend in so genannte Digital Expert Service Center verwandeln. In diesen werden sowohl Expertendienstleistungen durch Mitarbeiter erbracht als auch einfache transaktionale Prozesse im Hintergrund durch ERP-Systeme und RPA abgewickelt.

Standort

Da sich ausreichend qualifizierte Mitarbeiter für die verbleibenden Expertentätigkeiten in der Regel im Inland besser finden lassen als im Ausland, sollten Unternehmen zwangsläufig auch den Standort ihres SSCs überdenken. Insgesamt spielt aber die Auswahl des Standorts für ein SSC 4.0 aufgrund der hohen Automatisierung und des Einsatzes von neuen Technologien nicht mehr die entscheidende Rolle, da Mitarbeiter auch virtuell kollaborieren können.

Strategie

Zuletzt müssen sich Unternehmen generell fragen, ob eine Verdrängung von Arbeitsplätzen durch neue Technologien überhaupt der strategischen Ausrichtung des Unternehmens entspricht.

Grenzen von RPA und KI

Dem Einsatz von RPA und KI sind auch Grenzen gesetzt. Oft wird erst bei der Aufnahme eines scheinbar standardisierten Prozesses klar, wie viele Ausnahmen er beinhaltet. Hier bietet es sich an, zuerst einen einfachen Teilprozess zu automatisieren, bevor eine komplette Digitalisierung der Prozesskette in Angriff genommen wird.

Akzeptanz der Mitarbeiter

Ein zentraler Aspekt bei der Implementierung von Automatisierung ist die direkte Einbindung der operativ betroffenen Mitarbeiter, da sie das größte Prozess-Know-how besitzen. Werden die Mitarbeiter rechtzeitig in den Veränderungsprozess eingebunden und können dadurch vielleicht sogar ihre „Pain-Prozesse" kommunizieren und reduzieren, wird dies in der Regel positiv wahrgenommen und die Akzeptanz für die technologisch bedingten Veränderungen steigt. Ebenfalls sollte ein ggf. bestehender Betriebsrat frühzeitig in Digitalisierungsprozesse mit eingebunden werden, um später eine reibungslose Implementierung zu gewährleisten.

Fazit

Aufgrund des Einsatzes neuer Technologien in SSCs können Prozesse insgesamt kostengünstiger, effizienter und in höherer Qualität abgewickelt werden. Zudem stellen automatisierte Prozesse i.d.R. eher die Einhaltung der Compliance-Vorschriften sicher. Trotzdem müssen sich Unternehmen im Rahmen der erläuterten Gestaltungsdimensionen fragen, ob und in welchem Umfang die neuen Technologien in ihrem SSC eingesetzt werden sollen.

Wir unterstützen Unternehmen bei der Identifikation und Analyse von Prozessen, die für eine Auslagerung in ein SSC in Frage kommen, und bei der Digitalisierung von Prozessen in SSCs.

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

c | Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen unter Verwendung einer neu gegründeten Gesellschaft ohne Geschäftsbetrieb nach IFRS (IDW RS HFA 50 – Modul IFRS 3 – M1 und M2) | *Autorin: WPin (Ungarn) Gyöngyver Csomay, München*

IDW RS HFA 50 – Modul IFRS 3

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat je einen Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung für die Module 1 und 2 (M1 und M2) im Themenbereich IFRS 3 verabschiedet.

Sachverhalt von M1

Das Modul M1 beschäftigt sich mit Unternehmenszusammenschlüssen unter Verwendung einer neu gegründeten Gesellschaft („Newco") bzw. einer Mantel- oder Vorratsgesellschaft ohne Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3.

In M1 wird der folgende Sachverhalt analysiert: Eine Newco bzw. eine Mantel- oder Vorratsgesellschaft, die keinen Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3 besitzt, wird zur Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses eingesetzt. Als Gegenleistung für die Übertragung von Zahlungsmitteln und/oder Unternehmensanteilen gibt die Newco neue Eigenkapitalanteile an die Übertragenden aus.

Ein Unternehmenszusammenschluss nach der Definition des IFRS 3 ist eine Transakti-

on, durch die ein Erwerber Kontrolle über einen oder mehrere Geschäftsbetriebe erlangt. Bei jedem Unternehmenszusammenschluss ist eines der beteiligten Unternehmen als Erwerber zu identifizieren. Falls der Unternehmenszusammenschluss mithilfe einer Newco durchgeführt wird, muss untersucht werden, ob die Newco als Erwerber zu identifizieren ist.

Schlussfolgerung des IDW

Das IDW ist nach der Analyse der Problematik bzgl. der Newco im Entwurf zu der folgenden Schlussfolgerung gekommen:

- Falls die Newco für die erworbenen Anteile als Gegenleistung Zahlungsmittel, sonstige Vermögenswerte oder eigene Anteile überträgt oder Schulden eingeht, kann sie der Erwerber sein. In diesem Fall sind sowohl auf Ebene der Gesellschafter der Newco als auch auf Ebene der Newco selbst die Vermögenswerte und Schulden der erworbenen Unternehmen zum Fair Value zu bewerten.

- Falls eine Newco genutzt wurde, um im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses von zwei Gesellschaften sämtliche Anteile an deren Tochterunternehmen in die Newco einzubringen, kommt nur eines der sich zusammenschließenden und bereits vor dem Zusammenschluss bestehenden Unternehmen als (bilanzieller) Erwerber in Betracht. In Folge dessen sind sowohl auf Ebene der Gesellschafter der Newco als auch auf Ebene der Newco selbst die IFRS-Buchwerte des bilanziellen Erwerbers fortzuführen und die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Tochterunternehmens zum Fair Value zu bewerten.

Sachverhalt von M2

Das Modul M2 erweitert das Thema von M1 insofern, als die unter M1 erläuterten Transaktionen unter gemeinsamer Kontrolle („common control") stattfinden.

Schlussfolgerung des IDW

Solche Transaktionen unter gemeinsamer Kontrolle sind vom Anwendungsbereich des IFRS 3 ausgenommen. Die IFRS regeln die bilanzielle Abbildung derartiger Transaktionen nicht explizit. Für eine sachgerechte bilanzielle Abbildung muss zunächst beurteilt werden, ob es sich um einen Unternehmenszusammenschluss i.S.v. IFRS 3 oder um eine Reorganisation handelt.

- Falls die Newco lediglich **eine** berichterstattende Einheit bzw. **eine** Unternehmensgruppe erwirbt, führt die Transaktion zu keiner wesentlichen ökonomischen Änderung der bestehenden Einheit, sodass sie als (Kapital-)Reorganisation zu bilanzieren ist. Hierbei werden die ursprünglichen Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden der laufenden Berichtsperiode (sowie aller Vorjahresvergleichsperioden) der berichterstattenden Einheit bzw. der Unternehmensgruppe in den Konzernabschluss der Newco übernommen und fortgeführt.

- Falls die Newco hingegen **mehrere** berichterstattende Einheiten bzw. **mehrere** Unternehmensgruppen mit Geschäftsbetrieben i.S.v. IFRS 3 erwirbt und sie diese im Rahmen der Transaktion zusammenführt, verursacht die Transaktion auf der Ebene der Newco eine wesentliche ökonomische Änderung der bestehenden Einheiten. Im Konzernabschluss der Gesellschafter der Newco kommt es jedoch zu keiner ökonomischen Änderung der bestehenden Einheit und damit zu keiner Änderung der Buchwerte. Da solche Transaktionen – auf Ebene der Newco – unter gemeinsamer Kontrolle außerhalb des Bereiches von IFRS 3 liegen und sie nicht explizit in den IFRS geregelt sind, darf die Newco für ihren Teilkonzern gemäß IAS 8 entweder die Erwerbsmethode i.S.v. IFRS 3 oder die Buchwertfortführungsmethode anwenden.

  Gemäß IDW RS HFA 2 hängt die jeweilige Bilanzierungsmethode davon ab, ob der Teilkonzernabschluss der Newco
  - als eigenständiger Konzernabschluss eingestuft wird („separate entity approach"): hier analoge Anwendung von IFRS 3 (Erwerbsmethode), oder
  - als Ausschnitt aus dem Konzernabschluss des übergeordneten Mutterunternehmens eingestuft wird („predecessor accounting"): hier Anwendung der Buchwertfortführungsmethode.

Bei analoger Anwendung der Erwerbsmethode muss eines der sich zusammenschließenden und vor der Transaktion bereits bestehenden Unternehmen als

Erwerber identifiziert werden. D.h. im Konzernabschluss der Newco erfolgt keine Neubewertung der Vermögenswerte und Schulden der als Erwerber identifizierten Unternehmensgruppe, jedoch sind die Vermögenswerte und Schulden der als erworben identifizierten Unternehmensgruppe(n) entsprechend der Erwerbsmethode i.S.v. IFRS 3 im Erwerbszeitpunkt zum Fair Value zu bewerten.

Fazit

Die Modulentwürfe M1 und M2 zu IFRS 3 des IDW führen zu der Erkenntnis, dass die Regelungen der IFRS 3 eine sehr genaue Überprüfung des Sachverhalts in Hinblick darauf verlangen, ob es sich um einen Unternehmenszusammenschluss oder eine Transaktion unter gemeinsamer Kontrolle / Reorganisation handelt und welche Gesellschaft als wirtschaftlicher Erwerber zu identifizieren ist. Hierzu gibt die Stellungnahme wichtige Anhaltspunkte.

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

d | IASB veröffentlicht überarbeitete Fassung des Rahmenkonzepts |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

Überarbeitung des IFRS Frameworks

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 29.03.2018 eine überarbeitete Fassung seines Rahmenkonzepts zur Rechnungslegung (Conceptual Framework for Financial Reporting) veröffentlicht.

Aufgabe: Basis für Entwicklung der Standards/ Unterstützung bei ungeregelten Sachverhalten/ Besseres Verständnis der IFRS

Das Rahmenkonzept, das seit seiner Verabschiedung im Jahr 1989 weitgehend unverändert geblieben war, dient dem IASB als einheitliche konzeptionelle Basis für die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards und Interpretationen. Gleichzeitig unterstützt es Abschlussersteller bei der Klärung von Bilanzierungssachverhalten, die nicht direkt in den IFRS geregelt sind. Nicht zuletzt soll es auch allen anderen interessierten Parteien helfen, die IFRS besser zu verstehen.

Umfangreiche Ergänzungen/ Klarstellungen

Das überarbeitete Rahmenkonzept besteht aus einem neuen übergeordneten Abschnitt „Status und Zweck des Rahmenkonzepts" sowie aus nunmehr acht Abschnitten.

Die wesentlichen Veränderungen betreffen:

- überarbeitete Definitionen insbesondere für Vermögenswerte und Schulden;
- Leitlinien für die Abbildung der Ertragslage;
- Klarstellungen zur Bedeutung der Rechenschaftsfunktion, zum Vorsichtsprinzip und zur Messunsicherheit im Kontext der Zwecksetzung der IFRS-Rechnungslegung.

Klarstellung der Definitionen Vermögenswert/Schuld

Eine strukturelle Hauptänderung liegt in der Klarstellung der Definitionen von Vermögenswerten und Schulden. Ein Vermögenswert wird nun definiert als gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die vom Unternehmen als Ergebnis früherer Ereignisse kontrolliert wird. Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, eine wirtschaftliche Ressource als Ergebnis früherer Ereignisse zu übertragen. Eine wirtschaftliche Ressource ist ein Recht, das das Potenzial aufweist, wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen.

Wirtschaftliche Ressource: Recht mit Potenzial zur Erzeugung von wirtschaftlichem Nutzen

Neu ist die Einführung einer eigenen Definition einer „wirtschaftlichen Ressource". Als wirtschaftliche Ressource ist gemäß IASB nicht etwa das physische Objekt (z. B. die Sachanlage) zu verstehen, sondern vielmehr ein Recht oder ein Bündel von Rechten daran. Die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden beziehen sich nicht mehr auf erwartete Zu- bzw. Abflüsse wirtschaftlichen Nutzens. Stattdessen verweist die Definition einer wirtschaftlichen Ressource auf das „Potenzial eines Vermögenswertes zur Generierung wirtschaftlichen Nutzens", bzw. bei Schulden auf das „Potenzial, zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource verpflichtet zu sein".

Kein Vorrang des Rahmenkonzepts vor anderen Standards

Unverändert sieht das Board den Stellenwert des Rahmenkonzepts, bei dem es sich nicht um einen Standard handelt und das weder einer bestimmten Vorschrift in einem Standard noch einem Standard selbst im Rang vorgeht. Damit wird das überarbeitete Rahmenkonzept für die meisten Abschlussersteller keine unmittelbaren Auswirkungen haben, da die Änderungen des Rahmenkonzepts nicht automatisch zu Änderungen der bestehenden Standards führen. Anwendungsfälle

können jedoch bei Regelungslücken auftreten. Da es sich beim Rahmenkonzept nicht um einen Standard oder eine Interpretation handelt, ist eine Übernahme in europäisches Recht (Endorsement) nicht vorgesehen.

Das IASB wird das überarbeitete Rahmenkonzept ab sofort bei der Erarbeitung zukünftiger Standards zugrunde legen, während die Unternehmen – insbesondere in den Fällen fehlender Regelungen in den IFRS – es ab dem 01.01.2020 anzuwenden haben.

Anwendungszeitraum für Abschlussersteller ab 2020

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

e | Handelsrechtliche Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand |

Autor: StB Udo Hesemann, Düsseldorf

Anwendungsbereich

Die IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand (IDW St/HFA 1/1984), behandelt grundsätzlich solche Zuwendungen, die im Rahmen öffentlicher Förderungsprogramme aufgrund von über den Einzelfall hinausreichenden allgemeingültigen Regelungen (wie Gesetze, Verwaltungsvorschriften, Richtlinien) gewährt werden. Sofern dagegen Zuwendungen von einem Zuwendungsgeber (z. B. einer Kommune) in seiner Eigenschaft als Gesellschafter des Zuwendungsempfängers geleistet werden, sind für die Bilanzierung beim Zuwendungsempfänger die Grundsätze der Stellungnahme IDW St/HFA 2/1996: Zur Bilanzierung privater Zuschüsse anzuwenden.

Ausweis von Zuwendungen in der GuV des Zuwendungsempfängers

Der Ausweis von Erträgen aus Zuwendungen als Umsatzerlöse setzt – sowohl vor als auch nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) – einen Leistungsaustausch voraus, d. h. die Verpflichtung eines Dritten zur Erbringung einer Gegenleistung muss durch eine Leistungshandlung des bilanzierenden Unternehmens verursacht worden sein. Ein Leistungsaustausch ist für handelsbilanzielle Zwecke bereits dann zu bejahen, wenn ein (öffentliches) Unternehmen Zuwendungen erhält, um eine bestimmte nicht kostendeckende Leistung anzubieten.

Kontroverse hinsichtlich periodengerechter und sofortiger Vereinnahmung von öffentlichen Zuwendungen

Nachdem das IDW in der Stellungnahme HFA 1/1984 verlautbart hatte, dass öffentliche Zuwendungen grundsätzlich passiv abzugrenzen und über den Gewährungs- bzw. Nutzungszeitraum verteilt erfolgswirksam zu vereinnahmen sind, bildeten sich in Rechtsprechung und Literatur auch davon abweichende Auffassungen, die eine Sofortvereinnahmung im handelsrechtlichen Jahresabschluss als vertretbar ansahen.

Bestätigung der Gültigkeit der IDW St/HFA 1/1984 durch den ÖFA

Der Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW bestätigte nun in seiner 121. Sitzung unter Punkt 3. „Fachanfragen zur handelsrechtlichen Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand", dass die vollständige erfolgswirksame Vereinnahmung von Zuwendungen zu dem Zeitpunkt, in dem sie gewährt werden, bis auf wenige Ausnahmen nicht sachgerecht ist. Ausnahmen bestehen im Wesentlichen für Zuschüsse, die dem Ausgleich bereits entstandener Verluste dienen.

Investitionszuschuss

Erhält das Unternehmen eine Zuwendung für die Anschaffung eines bestimmten Vermögensgegenstands (Investitionszuschuss), wird die Periodengerechtigkeit entweder durch Absetzung des Zuschusses von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder durch Passivierung eines Sonderpostens erreicht, wobei der ÖFA den passivischen Sonderposten bevorzugt. Die ratierliche Auflösung des Sonderpostens stellt wirtschaftlich einen Gegenposten zur Abschreibung des bezuschussten Vermögensgegenstands dar.

Aufwandszuschuss

Ein Aufwandszuschuss wird nach Maßgabe der Verrechnung des Aufwands, zu dessen Deckung er dient, erfolgswirksam. Hat ein Unternehmen Zuschüsse zur Deckung zukünftiger Aufwendungen erhalten, sind die Beträge als noch nicht verwendete Zuwendungen nach den Umständen des Einzelfalls als sonstige Verbindlichkeiten bzw. als passive Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.

Beispiel Aufwandszuschuss

Ist die Voraussetzung für einen Aufwandszuschuss, dass beispielsweise Arbeitsplätze über einen Zeitraum von fünf Jahren aufrechterhalten werden, und dient der Zuschuss der Deckung anfallender Personalaufwendungen, so folgt hieraus die Abgrenzung des Zuschusses und die Verteilung des Ertrags über fünf Jahre.

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

Impressum

Herausgeber
WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 28646 0
F: +49 (0) 89 28646 111
wts.com/de

ISSN 2195-7754 WTS-Journal

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

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

Typografie, Layout
hartmann brand consulting, München

Druck
LOGOPRINT, München

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

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

Cover: © eyeem.com

wts im Dialog

Terminankündigung 2018

Roadshow
Das Steuer-IKS gemäß BMF-Schreiben zu § 153 AO vom 26.05.2016 – Einblicke aus Theorie und Praxis
Seminar

Frankfurt	11.09.2018
Düsseldorf	18.09.2018
München	16.10.2018

Roadshow
Transfer Pricing 2018
Seminar

Frankfurt	13.09.2018
Düsseldorf	20.09.2018
Hamburg	25.09.2018
Erlangen	11.10.2018
München	23.10.2018

Tax Technology Conference
Kooperation Handelsblatt

Frankfurt	27. – 28.11.2018

Roadshow
Steuern zum Frühstück – Real Estate
Seminar

München	23.10.2018
Regensburg	13.11.2018
Köln	14.11.2018
Hamburg	15.11.2018

Anwendungsorientierte KI im Steuerbereich 2018
Konferenz

Frankfurt	13.11.2018

Internationales Steuerrecht
Kooperation Handelsblatt

Köln	14.11.2018

Roadshow
Customs & Zoll
Seminar

München	06.11.2018
Düsseldorf	08.11.2018
Frankfurt	13.11.2018
Hamburg	15.11.2018

Roadshow
Aktuelles Lohnsteuerrecht 2018/2019
Seminar

Düsseldorf	06.11.2018
Frankfurt	07.11.2018
Hamburg	08.11.2018
München	13.11.2018
Kolbermoor	14.11.2018
Erlangen	15.11.2018

Roadshow
Praxisseminar zu den Steueränderungen 2018/2019
Seminar

München	15.11.2018
Frankfurt	20.11.2018
Düsseldorf	21.11.2018
Erlangen	22.11.2018
Köln	27.11.2018
Hamburg	29.11.2018

Ansprechpartnerin für Seminare/
Messen/Kongresse/Fachtagungen

Kerstin Hermle
T: +49 (0) 211 20050 613
F: +49 (0) 211 20050 950
kerstin.hermle@wts.de

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

WTS Group AG
Düsseldorf · Erlangen · Frankfurt ·
Hamburg · Köln · München ·
Regensburg · Rosenheim · Stuttgart