

16

17.04.2015

OECD veröffentlicht Diskussionsentwurf zur Hinzurechnungsbesteuerung

Am 03.04.2015 hat die OECD im Rahmen des BEPS-Aktionsplans (Base Erosion and Profit Shifting) ein weiteres [Diskussionspapier](#) veröffentlicht, in welchem sie sich mit den internationalen Standards für die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) befasst. Bislang hatte die OECD dem Problem der Hinzurechnungsbesteuerung wenig Augenmerk gewidmet. Die sogenannten „CFC-Rules“ waren und sind eine Maßnahme des nationalen Steuerrechts und daher höchst unterschiedlich ausgestaltet. Mit der Hinzurechnungsbesteuerung versuchen zahlreiche Staaten bereits heute, die Besteuerung der Einkünfte von ausländischen Tochtergesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen auf das Niveau der heimischen Steuer zu bringen.

Die OECD hat mit Aktionspunkt 3 der BEPS-Initiative nunmehr eine Empfehlung ausgearbeitet, wie Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung zwecks Vermeidung der Gewinnverlagerung in ausländische passiv tätige Gesellschaften am zweckmäßigsten ausgestaltet werden sollen. Die Hinzurechnungsregeln sollen laut dem Konsultationspapier intensiviert werden und einheitlicher ausgestaltet werden, vor allem in denjenigen Staaten, die bisher keine entsprechenden Regelungen haben.

Kommentare zum Diskussionsentwurf können bis zum 01.05.2015 eingereicht werden. Eine öffentliche Anhörung der OECD ist in Paris für den 12.05.2015 anberaumt.

BFH: Bei der Wahl der Zuflussbesteuerung sind die wiederkehrenden Bezüge aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung nach dem im Zuflusszeitpunkt geltenden materiellen Recht zu versteuern

In seinem Urteil vom 18.11.2014 ([IX R 4/14](#)) hat der IX. Senat des BFH entschieden, dass bei der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gegen wiederkehrende Bezüge und der Wahl der Zuflussbesteuerung die wiederkehrenden Bezüge nach dem im Zeitpunkt des Zuflusses geltenden Recht zu versteuern sind. Damit setzt sich der BFH in Widerspruch zu einem BMF-Schreiben vom 03.08.2014, in welchem davon ausgegangen wird, dass eine Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren nur dann erfolgt, wenn dieses auch im Fall der Sofortbesteuerung schon anzuwenden gewesen wäre.

Der Kläger, eine natürliche Person, veräußerte mit Verträgen von September 1999 und Juni 2000 Aktien einer AG, an der er zu mehr als 25 % beteiligt war, gegen Leibrenten. Er machte vom Wahlrecht (nunmehr geregelt in R 17 Abs. 7 EStR i.V.m. R 16 Abs. 11 EStR) Gebrauch, die Rentenzahlungen als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 17 i.V.m. 24 Nr. 2 EStG zu behandeln. In seiner Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2004 wendete der Kläger auf die ihm zugeflossenen Einnahmen das Halbeinkünfteverfahren an. Das Finanzamt lehnte die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ab, da dieses im Zeitpunkt der Veräußerungen noch nicht gegolten habe. Sowohl das Einspruchsverfahren als auch das erstinstanzliche Klageverfahren blieben erfolglos.

16

17.04.2015

Der BFH entschied nun, dass für die Besteuerung von Einnahmen entsprechend dem Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 S. 1 EStG die materielle Rechtslage im Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich sei. Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile entstehe also sukzessive mit Zufluss der Rentenzahlungen bzw. der Tilgungsanteile. Erst mit Zufluss sei der Besteuerungstatbestand erfüllt. Dem stehe auch nicht entgegen, dass die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG eine Stichtagsbetrachtung erfordere. Denn mit der Wahl der Zuflussbesteuerung werde mittels einer teleologischen Reduktion des § 17 Abs. 2 EStG die Stichtagsbetrachtung gerade durch das Zuflussprinzip ersetzt. Durch die Wahl der Zuflussbesteuerung würden die Leibrentenzahlungen hinsichtlich des Tilgungsanteils ausnahmsweise wie laufende Ausschüttungen (Einnahmen) besteuert, so dass auch die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG erfüllt seien.

BFH: Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs

Im Urteil vom 12.02.2015 ([IV R 29/12](#)) hatte der BFH zu entscheiden, ob ein Verpächter einen (korrespondierenden) Instandhaltungsanspruch aktivieren muss, wenn der Pächter eine Rückstellung für rückständige Instandhaltungsverpflichtungen gebildet hat.

Die Klägerin war eine KG, an welcher eine Komplementär-GmbH und die C-KG als alleinige Kommanditistin beteiligt war. Zugleich war die Klägerin alleinige Gesellschafterin der D-GmbH. Zwischen dieser und der Klägerin bestand eine ertragsteuerliche Organschaft.

Die Klägerin pachtete entgeltlich von der C-KG ein Grundstück einschließlich der vorhandenen Betriebsvorrichtungen. Im Pachtvertrag war vereinbart, dass die Pächterin sämtliche mit dem Pachtgegenstand zusammenhängenden laufenden Lasten, Kosten und Abgaben (wie z.B. Grundsteuern) zu tragen hat und zur Instandhaltung des Pachtgegenstands verpflichtet ist. Zudem verpachtete die Klägerin ihrerseits ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück einschließlich der Betriebsvorrichtungen an die D-GmbH. Auch nach diesem Pachtvertrag oblag die Instandhaltungsverpflichtung der Pächterin, also der D-GmbH.

In der Bilanz zum 31.12.2006 setzte die Klägerin eine Rückstellung für die Instandhaltung des von der C-KG gepachteten Grundstücks i.H.v. € 210.000 an. Bei der D-GmbH betrug die Rückstellung für die rückständige Instandhaltungsverpflichtung gegenüber der Klägerin zum 31.12.2006 € 670.000. Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Klägerin in der Sonderbilanz der C-KG zum 31.12.2006 einen korrespondierenden „Substanzerhaltungsanspruch“ i.H.v. € 210.000 und in der Gesamthandsbilanz einen „Pächterneuerungsanspruch“ i.H.v. € 670.000 zu aktivieren habe. Ein gegen den entsprechend ergangenen Bescheid über die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (2006) eingelegter Einspruch blieb ebenso erfolglos wie die Klage vor dem Finanzgericht.

Der BFH hat jedoch nunmehr das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und entschieden, dass die Klägerin weder in ihrer Gesamthandsbilanz noch in der Sonderbilanz der C-KG einen Instandhaltungsanspruch zu aktivieren hat. Zunächst weist der BFH darauf hin, dass zwischen den Beteiligten kein Streit darüber be-

16

17.04.2015

stehe, dass die bei der Klägerin und der D-GmbH ausgewiesene Rückstellung wegen des jeweiligen Erfüllungsrückstands zu Recht in der jeweiligen Höhe gebildet worden seien.

Nach ständiger Rechtsprechung umfasse der Begriff des Wirtschaftsguts nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des BGB, sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d.h. sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lasse. Ausgehend von dieser Begriffsbestimmung könne dahinstehen, ob die streitigen Instandhaltungsansprüche die Kriterien eines Wirtschaftsguts erfüllten. Denn selbst wenn die Eigenschaft eines Wirtschaftsguts zu bejahen wäre, müssten die Instandhaltungsansprüche mit Null bewertet werden und wären damit nicht aktivierungsfähig. Der Grund hierfür liege darin, dass die in § 255 Abs. 1 S. 1 HGB definierten Anschaffungskosten, wonach es sich um Aufwendungen handelt, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, fallbezogen nicht entstanden sein könnten. Denn als jeweilige Verpächterin hätten die Klägerin und die C-KG für den Erwerb der streitigen Instandhaltungsansprüche nichts aufgewendet. Durch die vertragliche Vereinbarung, wonach die ansonsten dem Verpächter obliegende Instandhaltungspflicht (§ 581 Abs. 2 BGB) auf den Pächter übergegangen ist, werde der Pachtzins wirtschaftlich nur für die Gebrauchsüberlassung gezahlt und falle entsprechend geringer aus, weil sich der Verpächter hierdurch eigene Aufwendungen für die Instandhaltung erspare. Bei den ersparten Aufwendungen könne es sich nur um solche Aufwendungen handeln, welche gerade nicht für den Anschaffungskostenbegriff in § 255 Abs. 1 S. 1 HGB maßgebend sind.

Schließlich kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass auch der bei Mitunternehmerschaften zu beachtende Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung nicht zu einer Aktivierung eines „Substanzerhaltungsanspruchs“ in der Sonderbilanz für die C-KG führen könne. Nach diesem Grundsatz seien die in der Steuerbilanz der Gesellschaft passivierten Verbindlichkeiten zur Zahlung von Sondervergütungen durch einen gleich hohen Aktivposten in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters auszugleichen. Da ein Aktivposten lediglich dann anzusetzen sei, wenn es sich um den Anspruch auf Erhalt einer Sondervergütung handle, käme hierfür nur die Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung in Frage. Sachverhaltsbezogen stellten jedoch die Aufwendungen für die Instandhaltungsverpflichtungen gerade keine Gegenleistung der Klägerin für die Überlassung der Pacht Sache durch die C-KG dar.

Hinzuweisen ist auf ein zeitgleich veröffentlichtes Urteil mit größtenteils identischem Streitgegenstand ([IV R 63/11](#)).

BFH: Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten im Rahmen einer Außenprüfung

Der BFH hatte im Urteil vom 16.12.2014 ([X R 42/13](#)) darüber zu entscheiden, ob das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung ein Zugriffsrecht auf eine PC-Kasse besitzt, in welcher detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen gespeichert waren.

16

17.04.2015

Im Streitfall verwendete die buchführungspflichtige Klägerin, welche gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Apotheke erzielte, ein speziell für diese Branche entwickeltes PC-gestütztes Erlöserfassungssystem mit integrierter Warenwirtschaftsverwaltung. Ihre Tageseinnahmen wurden über modulare PC-Registrierkassen erfasst, dann durch Tagesendsummenbons ausgewertet und als Summe in ein manuell geführtes Kassenbuch eingetragen.

Anlässlich einer Außenprüfung forderte das Finanzamt die Vorlage der ggf. in elektronischer Form gefertigten Buchhaltung auf einem maschinell verwertbaren Datenträger (sog. Z 3 Zugriff) an, insbesondere bestimmte Daten aus dem Warenwirtschaftssystem (wie z.B. Einzeldaten der Registrierkasse und Einzeldaten des Warenverkaufs). Die Klägerin übersandte daraufhin eine CD mit den Daten des Kassensystems. Die Datei mit der Einzeldokumentation der Verkäufe hatte sie jedoch zuvor entfernt, mit der Begründung, sie sei nicht zu Einzelaufzeichnungen verpflichtet, weshalb diesbezüglich ein Zugriffsrecht ausscheide.

Nachdem der Prüfer die Anforderung der Daten über die Warenverkäufe nochmals wiederholt hatte, legte die Klägerin hiergegen erfolglos Einspruch ein. Das angerufene Finanzgericht entschied zugunsten der Klägerin und verwehrte dem Finanzamt den begehrten Datenzugriff.

Anders als das Finanzgericht hat nunmehr der BFH entschieden, dass dem Finanzamt das Recht zustehe, die Überlassung der gewünschten Kassendaten in elektronisch verwertbarer Form zu fordern, da die Klägerin zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe sowie zur Aufbewahrung der Aufzeichnung verpflichtet war (§§ 238, 239 HGB, § 140 AO). Zwar bestehe keine gesetzliche Vorgabe, wie (Kassen) Aufzeichnungen zu führen seien, weshalb es dem Steuerpflichtigen überlassen bliebe, ob er seine Warenverkäufe manuell oder unter Zuhilfenahme technischer Hilfsmittel wie hier einer PC-Kasse erfasse. Habe er sich jedoch für ein Kassensystem entschieden, das sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichne sowie diese speichere, könne er sich nicht auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen und müsse seine Aufzeichnungen auch aufbewahren (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO). Nach § 147 Abs. 6 S. 2 Alt. 2 AO habe die Finanzbehörde dann im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, die mit Hilfe des Datenverarbeitungssystems (PC-Kasse) erstellten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Prüfung anzufordern.

Unerheblich sei, dass die Daten mittels eines der eigentlichen Buchführung vorgelagerten (Kassen-)Systems erstellt würden, da dem Datenzugriff grundsätzlich auch die Daten aus vorgeschalteten Systemen oder Nebensystemen unterliegen würden. Dies sei jedenfalls dann der Fall, wenn die in einem Vorsystem – wie hier in einem Kassensystem – erzeugten (steuerrelevanten und aufbewahrungspflichtigen) Daten in verdichteter Form in das eigentliche Buchführungssystem übergeben würden (vgl. hierzu auch [BMF-Schreiben vom 14.11.2014](#)).

Mit der Anforderung der "Einzeldaten der Registrierkasse" und der "von der Firma X gelieferten Daten über die Warenverkäufe" verstoße das Finanzamt auch nicht gegen das Übermaßverbot. Soweit die Klägerin der Ansicht sein sollte, einzelne in der Datei enthaltene Daten seien nicht steuerrelevant, obliege es ihr, diese im Rahmen des sog. Erstqualifikationsrechts zu selektieren. Sei dies nicht möglich, könne gleichwohl der Zugriff auf die Kasseneinzeldaten nicht verweigert

16

17.04.2015

werden. In solchen Fällen habe der Steuerpflichtige die Verantwortung und damit auch das Risiko zu tragen, wenn sich steuerrelevante und nicht steuerrelevante Daten ununterscheidbar vermengt haben sollten.

Auf die gleichzeitig vom BFH veröffentlichten Entscheidungen vom 16.12.2014 ([X R 47/13, NV](#)) und ([X R 29/13, NV](#)) mit im Wesentlichen inhaltsgleichen Streitgegenständen wird hingewiesen.

16

17.04.2015

Alle am 15.04.2015 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
X R 42/13	16.12.2014	Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten einer Apotheke im Rahmen einer Außenprüfung siehe auch: Pressemitteilung Nr. 27/15 vom 15.4.2015
IX R 4/14	18.11.2014	Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gegen wiederkehrende Bezüge - Wahl der Zuflussbesteuerung - Halbeinkünfteverfahren
IV R 29/12	12.02.2015	Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs - Keine Anschaffungskosten durch ersparte Aufwendungen
II R 12/14	18.02.2015	Beitrittsaufforderung an das BMF: Kürzung der abziehbaren Pflichtteilslast nach § 10 Abs. 6 ErbStG?
I R 32/13	17.12.2014	Vorläufigkeitsvermerk bei sog. Mindestbesteuerung
I R 48/13	15.01.2015	Gemischt veranlasste Aufwendungen eines eingetragenen Vereins - Kein Gewinnpauschalierungswahlrecht für Werbeeinnahmen für nicht steuerbegünstigte Vereine

Alle am 15.04.2015 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III R 4/13	18.12.2014	Kindergeld - Bindung des BFH an die Feststellungen des FG zum ausländischen Recht bei Prüfung des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG
VII B 61/14	14.01.2015	Zumutbarkeit einer Grundstücksversteigerung zum Erhalt des Entlastungsanspruchs nach § 60 EnergieStG - Rechtsanwendungsfehler
X B 39/14	04.03.2015	Korrektur eines Flüchtigkeitsfehlers; Teilnichtigkeit eines Bescheides bei Zusammenveranlagung
VII B 104/13	09.02.2015	Unterbrechung des Finanzgerichtsprozesses des auf Duldung der Zwangsvollstreckung Inanspruchgenommenen infolge der Eröffnung eines "Bankruptcy-Verfahrens" gegen den Steuerschuldner sowie hinreichende Bezeichnung des angefochtenen Urteils gemäß § 116 Abs. 2 Satz 2 FGO
V B 108/14	10.03.2015	Verfahrensfehler, Ablehnung einer Terminverlegung; Besorgnis der Befangenheit
V B 83/14	11.03.2015	Zur schuldhaften Beweisvereitelung
IV R 63/11	12.02.2015	Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs - Adressat der Prüfungsanordnung gegenüber Personengesellschaft - Keine Anschaffungskosten durch ersparte Aufwendungen - Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 12. 02.2015 IV R 29/12

16

17.04.2015

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
X R 29/13	16.12.2014	Aufforderung des Finanzamts zur Vorlage von elektronischen Daten - Pflicht eines Einzelhändlers zur Vorlage einer Kassendatei - Aufzeichnungspflicht, Aufbewahrungspflicht und Erstqualifikationsrecht - Geltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Steuerrecht - Keine Bindung der Gerichte an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften
X R 47/13	16.12.2014	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 16.12.2014 X R 29/13 - Aufforderung des Finanzamts zur Vorlage von elektronischen Daten - Pflicht eines Apothekers zur Überlassung von Kassendateien an den Betriebsprüfer - Aufzeichnungspflicht, Aufbewahrungspflicht und Erstqualifikationsrecht - Geltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Steuerrecht - Keine Bindung der Gerichte an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften
X R 16/12	21.01.2015	Ordnungsgemäße Zustellung mit Zustellungsurkunde - Rechtserheblichkeit einer neuen Tatsache - Wegfall einer Betriebsaufspaltung durch Übertragung der Beteiligung unter Nießbrauchsvorbehalt - Bescheidänderung aufgrund fehlender Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen
I R 33/13	15.01.2015	Hemmung des Anlaufs der Festsetzungsfrist gegenüber einem Haftungsschuldner
X R 4/11	09.12.2014	Zur nachträglichen Beschränkung des Revisionsantrags; Spendenabzug
IX R 6/14	10.02.2015	Änderungsmöglichkeit des Steuerbescheides als Voraussetzung für den erstmaligen Erlass eines Feststellungsbescheides über den verbleibenden Verlustvortrag

Alle bis zum 17.04.2015 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
IV A 3 - S 0321/07/1000 3	16.04.2015	Übermittlung von Steuererklärungen durch Telefax
IV C 5 - S 2345/08/1000 1 :006	10.04.2015	Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen; Zeitpunkt des Versorgungsbeginns für die Berechnung der Freibeträge für Versorgungsbezüge (§ 19 Absatz 2 Satz 3 EStG)
2015/0293131	09.04.2015	Allgemeinverfügung der obersten Finanzbehörden der Länder zur Zurückweisung der Einsprüche und Änderungsanträge zur Frage der Anrechnung der gesamten steuerfreien Zuschüsse zu einer Kranken- oder Pflegeversicherung auf Beiträge zu einer privaten Basiskrankenversicherung oder Pflegepflichtversicherung

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Georg Geberth, Lothar Härteis, Stefan Hölzemann

München

Lothar Härteis

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 • 80539 München

T: +49(0) 89 286 46-0 • F: +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf

Michael Wild

Peter-Müller-Straße 18 • 40468 Düsseldorf

T: +49 (0) 211 200 50-5 • F: +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Andreas Pfaller

Allee am Rötelheimpark 11-15 • 91052 Erlangen

T: +49 (0) 9131 97002-11 • F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Robert Welzel

Taunusanlage 19 • 60325 Frankfurt/Main

T: +49 (0) 69 133 84 56-0 • F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Eva Doyé

Neuer Wall 30 • 20354 Hamburg

T: +49 (0) 40 320 86 66-0 • F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Raubling

Andreas Ochsner

Rosenheimer Straße 33 • 83064 Raubling

T: +49 (0) 8035 968-0 • F: +49 (0) 8035 968-150

Köln

Stefan Hölzemann

Lothringer Str. 56 • 50677 Köln

T: +49 (0) 221 348936-0 • F: +49 (0) 221 348936-250

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 oben genannten Kontakte.