

47

25.11.2016

OECD: Multilaterales Instrument zur Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht (Aktionspunkt 15)

Anfang 2015 hat das Committee for Fiscal Affairs der OECD (CFA, OECD-Steuer Ausschuss) die OECD ermächtigt, ein multilaterales Instrument (MLI) zu erarbeiten. Dieses ist darauf gerichtet, die im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten und auf Doppelbesteuerungsabkommen bezogenen Initiativen in allen Abkommen der teilnehmenden Staaten (global gibt es über 3.000 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen) auf „effiziente Weise“ umzusetzen und damit langwierige individuelle Anpassungen der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden.

Die Erarbeitung des multilateralen Instruments fand innerhalb einer Ad-Hoc-Arbeitsgruppe von Staaten statt, die unter der Schirmherrschaft der OECD/G20 einberufen wurde. Sowohl die Teilnahme an der Erarbeitung als auch an der Unterzeichnung war freiwillig und stand bzw. steht Mitgliedstaaten der OECD, der G20-Staatengruppe und auch anderen Staaten offen.

Nun hat die Arbeitsgruppe ihr Ziel, die Arbeiten bis Ende 2016 abzuschließen, erreicht (vgl. [Pressemitteilung vom 24.11.2016](#)). Denn die OECD hat gestern den [Text](#) einer „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS“ in englischer sowie französischer Sprachfassung veröffentlicht. Zudem wurde ein begleitendes „[Explanatory Statement](#)“ erstellt.

Es handelt sich nach erster Durchsicht um ein sehr komplexes Instrument, da es den Staaten eine größtmögliche Flexibilität gewähren soll und eine Vielzahl von Vorbehalten und die Auswahl verschiedener Optionen ermöglicht. Zudem besteht eine Vielzahl von Abhängigkeiten/Interaktionen, die alle mit abgedeckt werden müssen.

Das Abkommen kann ab dem 31.12.2016 unterzeichnet werden, eine offizielle Unterzeichnungszeremonie ist für Juni 2017 in Paris geplant. In der Zwischenzeit müssen die einzelnen Staaten eine (vorläufige) Liste derjenigen DBA, die durch das MLI geändert werden sollen, an die OECD melden und ebenso die Optionen und Vorbehalte auswählen, die jeweils Anwendung finden sollen. Die OECD nimmt darauf basierend einen Abgleich der Meldungen vor. Erst daran anschließend wird deutlich werden, welche Regelungen in welchen DBA tatsächlich durch das MLI geändert werden.

Das MLI beinhaltet Pflichtelemente (Minimum Standard) – dies sind Teile von Aktionspunkt 6 und 14 – sowie weitere Elemente, die für die teilnehmenden Staaten frei wählbar sind – Aktionspunkt 2, 6, 7 und 14.

Es ist eine Klausel zur verpflichtenden Schiedsgerichtsbarkeit enthalten, die durch ca. 20 Länder – u.a. auch Deutschland – angenommen werden soll. Allerdings wird es voraussichtlich Einschränkungen hinsichtlich der Pflicht geben, das Schiedsverfahren anzuwenden zu müssen: bspw. bei doppelter Nichtbesteuerung und bei den Ausnahmetatbeständen, die bereits jetzt in der EU-Schiedskonvention beinhaltet sind.

Dem Vernehmen nach wird Deutschland den Aktionspunkt 2 zu den hybriden Gestaltungen nicht unterzeichnen, hingegen die Änderungen in Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zu Betriebsstätten (splitting up of contracts) und Art. 5 Abs. 4 OECD-

47

25.11.2016

MA (Ausnahmekatalog) umsetzen. Die Änderungen zur Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) können nur gemeinsam mit der Änderung zum unabhängigen Vertreter (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA) umgesetzt werden. Da Deutschland zwar die Änderung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA unterstützt, aber nicht des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, wird Deutschland voraussichtlich die Änderung zu Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA nicht unterschreiben. Weiterhin wird Deutschland aus Aktionspunkt 6 (Treaty Abuse) nicht die LOB-Klausel unterschreiben, sondern die PPT-Klausel (Principle Purpose Test). Außerdem soll ein Vorbehalt eingelegt werden, wonach darüber hinaus auch künftig die nationalen Anti-Missbrauchsregelungen angewendet werden können.

Änderungen, die nicht im Rahmen des MLI unterschrieben werden, können jedoch auch im Rahmen von bilateralen DBA-Verhandlungen aufgenommen werden. Regelungen müssen dann in eigenständigen Revisionsprotokollen zu aktuellen DBA umgesetzt werden, also im Verhandlungswege.

Für Deutschland soll der Kabinettsbeschluss über die Unterzeichnung des MLI noch vor der Weihnachtspause erfolgen. Zu begrüßen ist, dass zur Änderung der jeweiligen deutschen DBA ein „Gesetzesbefehl“ formuliert werden soll, welcher für jedes zu ändernde DBA die genaue Formulierung und den genauen Platz im DBA bestimmt. Auf diese Weise erhält der Rechtsanwender (sowohl Finanzverwaltung als auch Steuerpflichtige) einen konsolidierten Text, der rechtssicher angewandt werden kann. Das MLI würde nach derzeitigem Stand in Bezug auf ein konkretes DBA erst dann in Kraft treten, wenn Deutschland gegenüber der OECD notifiziert, dass die innerstaatliche Umsetzung abgeschlossen ist. Vor dem Jahr 2018 ist daher mit einem Inkrafttreten der geänderten DBA kaum zu rechnen.

BMF: Entwurf eines BMF-Schreiben zur Anwendung der Regelungen in §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG „Anschaffung von Rückstellungen“

Das BMF hat am 22.11.2016 einen [Entwurf für ein BMF-Schreiben](#) veröffentlicht, in welchem aus Sicht der Finanzverwaltung zu den Vorschriften der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG Stellung bezogen wird. Der Entwurf des BMF-Schreibens wurde den Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft zur Stellungnahme bis zum 30.12.2016 zugesandt.

In den Vorschriften §§ 4f, 5 Abs.7 EStG hat der Gesetzgeber geregelt, welche Rechtsfolgen im Falle von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen beim ursprünglich Verpflichteten und beim Neuschuldner eintreten. Ausweislich der Gesetzesbegründung erstrecken sich Sinn und Zweck der beiden Vorschriften auf die Verhinderung der Hebung von stillen Lasten. In mehreren Entscheidungen hatte der BFH vor der Kodifizierung der genannten Vorschriften die zur Steuerminderung führende Realisierung solcher stillen Lasten anerkannt.

In dem Entwurf wird zunächst die gesetzliche Regelung des § 5 Abs. 7 S. 1 EStG dargelegt, wonach der Übernehmer einer Verpflichtung die gleichen Bilanzierungsvorschriften zu beachten hat, die auch für den ursprünglich Verpflichteten gegolten hätten, wenn die Verpflichtung nicht übertragen worden wäre. Falls der ursprünglich Verpflichtete keiner Bilanzierungspflicht nach HGB oder EStG unter-

47

25.11.2016

liegt, wie z.B. sog. § 4 Abs. 3 EStG Rechner oder im Ausland ansässige Unternehmen, regelt der Entwurf, dass der Wert maßgebend sein soll, der nach den Regelungen des HGB und EStG anzusetzen gewesen wäre. Durch diese extensive Auslegung der Regelung der §§ 4f, 5 EStG möchte das BMF wohl verhindern, dass der Anwendungsbereich der Vorschriften durch Gestaltungen ausgehebelt wird. Für den Fall, dass eine Verpflichtung mehrfach übertragen wird, soll nach Auffassung des BMF derjenige i.S.d. § 5 Abs. 7 S. 1 EStG ursprünglich verpflichtet sein, der die Schuld erstmalig begründet hat.

Nach Auffassung des BMF kann die gewinnmindernde Rücklage beim Übernehmer auch dann über 15 Jahre aufgelöst werden, wenn die Verpflichtung, für die eine Rücklage gebildet wurde, voraussichtlich bereits vor Ende des Auflösungszeitraums nicht mehr bestehen wird. Es kann jedoch, zwecks Verhinderung eines hohen Auflösungsbetrags bei Wegfall der Verpflichtung, jährlich mehr als 1/14 der Rücklage aufgelöst werden. Das BMF lässt allerdings in diesem Zusammenhang die Frage unbeantwortet, ob eine Stetigkeit i.S.e. jährlich gleichbleibenden Prozentsatzes der Auflösung gefordert wird.

Für den ursprünglich Verpflichteten kommt nach Auffassung des BMF für die Verteilung des Aufwands – gleichmäßig über 15 Jahre – nur die außerbilanzielle Hinzurechnung und Abrechnung in Betracht. Für die Ermittlung des Aufwands ist stets auf den am vorangegangenen Bilanzstichtag angesetzten Passivposten abzustellen. Weicht der Übertragungszeitpunkt vom Bilanzstichtag ab, kommt nach BMF die Zugrundelegung eines fiktiven Passivpostens, der zu diesem Zeitpunkt – also dem Tag der Übertragung – maßgebend gewesen wäre, nicht in Frage.

Die Ausführungen der Finanzverwaltung zu Teilbetriebsaufgaben/-veräußerungen, Umwandlungen und Einbringungen sowie zur Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen sind im Entwurf des BMF-Schreibens eher kurz gehalten. So bezieht das BMF keine Stellung zur entsprechenden Geltung der Aufwandsverteilung sowie der Rückausnahmen im Fall einer Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 4f Abs. 1 S. 6 EStG. Hier wären Ausführungen deshalb wünschenswert gewesen, weil zu dieser Regelung uneinheitliche Rechtsauffassungen bestehen.

Wird eine unmittelbare Pensionsverpflichtung unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten vom bisherigen Arbeitgeber übernommen, so ist die Pensionsverpflichtung beim Übernehmenden nach den Grundsätzen des sog. Huckepackverfahrens gem. § 5 Abs. 7 S. 4 EStG zu ermitteln. Hierzu wurde die bisherige Regelung des R 6a Abs. 13 EStR wortwörtlich in die gesetzliche Regelung übernommen. Die Pensionsrückstellung unterliegt demnach einem zweigeteilten Bewertungsverfahren: In Höhe des durch den Übertragungswert ausfinanzierten Teilbetrags ist die Pensionsrückstellung mit dem Anwartschaftsbarwert anzusetzen (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 EStG). Für den darüber hinausgehenden Betrag der übernommenen Pensionsverpflichtung sind Rückstellungen wie für eine vom Übernehmenden auf den Beginn des Dienstverhältnisses gewährte Pensionszusage zu bilden (§ 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG). Diese Sonderregelung gilt nach dem Entwurf des BMF-Schreibens unabhängig von der Anzahl der übernommenen Pensionsverpflichtungen. Wenn Pensionsverpflichtungen allerdings im Wege eines Betriebsüberganges gem. § 613a BGB übertragen werden, soll § 5 Abs. 7 S. 4 EStG nicht zur Anwendung kommen.

47

25.11.2016

Der nur auf Einzelübertritte einschränkende Anwendungsbereich konnte zwar bereits aus R 6a Abs. 13 EStR geschlossen werden. Nunmehr wird die restriktive Haltung der Finanzverwaltung jedoch offenkundig. Diese Beschränkung ist nicht nachvollziehbar. Es kann keinen grds. Unterschied machen, ob eine einzelne Pensionsverpflichtung oder – im Rahmen eines Betriebsübergangs – eine Vielzahl von Pensionsverpflichtungen übertragen werden bzw. ob diese im Wege der Vereinbarung oder kraft Gesetzes gem. § 613a Abs. 1 S. 1 BGB übergehen. Denn beide Male tritt der neue Arbeitgeber in die Rechtsposition des alten Arbeitgebers ein. Auch im Rahmen eines Betriebsübergangs sollte daher die Anwendung des § 5 Abs. 7 S. 4 EStG zulässig sein, zumal sich die Einschränkung aus dem Gesetzeswortlaut nicht ergibt.

Insgesamt ist festzuhalten, dass der bisherige Entwurf des BMF-Schreibens zu einigen offenen bzw. strittigen Fragestellungen keine Stellung bezieht. Zu hoffen ist, dass diese Lücken nach den Eingaben der Wirtschaftsverbände geschlossen werden.

47

25.11.2016

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 18.11.2016

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
C-68/15	17.11.2016	Steuerrecht – Niederlassungsfreiheit – Art. 4 Abs. 3 und Art. 5 der Richtlinie 2011/96/EU – Mutter-Tochter-Richtlinie – Besteuerung von Gesellschaften anlässlich von Gewinnausschüttungen – Begriff des Steuerabzugs an der Quelle – ‚Fairness Tax‘

Alle am 23.11.2016 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
X R 11/14	21.07.2016	Abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen - Auslegung von ermessenslenkenden Verwaltungsanweisungen - Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme wegen Zeitablaufs - Gewerblicher Grundstückshandel
X R 15/15	11.05.2016	Veräußerung eines Liebhabereibetriebs

Alle am 23.11.2016 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VI R 44/15	15.06.2016	Prozesskosten im Zusammenhang mit gesundheitsgefährdenden Baumängeln als außergewöhnliche Belastung
VI R 63/14	04.08.2016	Zivilprozesskosten für familienrechtliche Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Ehescheidung außerhalb des sogenannten Zwangsverbunds
VI B 10/16	10.08.2016	Vorliegen einer Überraschungsentscheidung - richterliche Hinweispflicht - Fehler des Gerichts als Verfahrensmangel i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO
V R 14/15	10.08.2016	Zur Umsatzsteuerbefreiung und Umsatzsteuerbegünstigung von Leistungen einer Pferdepension
V B 26/16	13.09.2016	Prüfung einer Aussetzung des Verfahrens bei verfrühter Untätigkeitsklage
III R 45/14	07.07.2016	Kindergeld: Anspruchsberechtigung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten
III R 46/14	07.07.2016	Kindergeld: Anspruchsberechtigung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten
V B 52/16	06.09.2016	Umsatzsteuer: Uneinbringlichkeit des Entgelts aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens

47

25.11.2016

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
V R 31/14	23.08.2016	Kindergeld: Persönliche Anspruchsberechtigung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten
VII R 6/15	17.08.2016	Tarifierung von Getränketeilbasen
V S 24/16	01.09.2016	Zur Anhörungsrüge beim Verstoß des BFH gegen die Verpflichtung zur Vorlage an den EuGH
XI B 45/16	20.09.2016	Unzulässige bedingte Klageerhebung
V R 11/13	23.08.2016	Kindergeld: Persönliche Anspruchsberechtigung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten - Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 23.08.2016 V R 19/15
V B 30/16	14.09.2016	Vorsteuerkorrektur bei nachträglicher Berufung auf unionsrechtliche Steuerbefreiung - Etwaige Rückwirkung der Regelung in § 15a UStG verfassungsrechtlich unbedenklich
V R 49/11	23.08.2016	Kindergeld: Persönliche Anspruchsberechtigung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten - Auszahlung des Kindergeldes gehört nicht zum Festsetzungsverfahren - Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 23.08.2016 V R 19/15
V R 50/11	23.08.2016	Kindergeld: Persönliche Anspruchsberechtigung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten - Begriff des "Haushalts" - Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 23.08.2016 V R 19/15

Alle bis zum 25.11.2016 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
III C 3 - S 7170/15/1000 4	24.11.2016	Umsatzsteuerliche Behandlung der Meldevergütung nach § 65c Abs. 6 SGB V für Meldungen an das klinische Krebsregister
IV C 6 - S 2133/14/1000 1	22.11.2016	Steuerliche Gewinnermittlung; Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung, Anwendung der Regelungen in § 4f und § 5 Absatz 7 EStG
IV C 6 - S 2242/12/1000 1	22.11.2016	Anwendungsschreiben zu § 16 Absatz 3b EStG

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 Rötelpark 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

Regensburg

Andreas Schreib

Lilienthalstraße 7 • 93049 Regensburg

T: +49 (0) 941 584 378-47 • F: +49 (0) 9131 97002-12

Köln

Stefan Hölzemann

Sachsenring 83 • 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.