

G20-Finanzminister: Arbeitsprogramm zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft gebilligt

Am 08.06.2019 hat das Treffen der G20-Finanzminister in Japan stattgefunden. Wie erwartet, haben sie das am 31.05.2019 veröffentlichte Arbeitsprogramm der OECD zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft gebilligt. Laut dem gemeinsam verabschiedeten [Presse-Kommuniqué](#) strebt die G20-Staatengemeinschaft eine konsensbasierte Lösung mit einem Abschlussbericht bis Ende 2020 an. Das Kommuniqué verweist auch auf die Notwendigkeit, eine wachstumsfördernde Steuerpolitik voranzutreiben und die Rechtssicherheit zu verbessern.

In einem Ministersymposium zur internationalen Besteuerung haben sich mehrere Finanzminister ausdrücklich mit der Bedeutung des Projekts der digitalisierten Wirtschaft befasst und mehrere wichtige Erklärungen abgegeben:

- Indien: Weiterhin Einsatz für seinen Ansatz der Significant Economic Presence (SEP).
- USA: Ablehnung einseitiger Maßnahmen und Anerkennung der Bedeutung, einen Konsens zu erzielen. Man werde "vorrangige Ressourcen" in die Verwaltung investieren, um einen Konsens zu finden.
- UK: Wertschöpfung müsse in jeder Lösung als Grundprinzip anerkannt werden; "Evolutionärer, nicht revolutionärer Ansatz" zur Änderung des internationalen Steuersystems; Digital Service Tax (DST) werde abgeschafft, sobald ein Konsens auf internationaler Ebene erreicht worden sei.
- Indonesien: Befürwortung der neuen Mindeststeuer für Nexus und Pilar 2, jedoch Fragen zur Praktikabilität der SEP und zur Definition des Begriffs „Niedrigbesteuerung“; Lösung muss die Bedeutung der Verwendung von Daten berücksichtigen, aber radikale Veränderungen vermeiden.
- Frankreich: Betonung der Bedeutung von Daten in Geschäftsmodellen; anerkannte DSTs sind keine dauerhaft sinnvolle Lösung und sollten nach Erreichen eines Konsenses wegfallen; will, dass die G7-Staaten beim Juli-Treffen zu einem Konsens kommen.
- China: Änderung bestehender Regeln, um der Wertschöpfung und den Besteuerungsrechten Rechnung zu tragen; Doppelbesteuerung müsse beseitigt und Rechtssicherheit geschaffen werden.
- Südafrika: Das BEPS-Projekt sollte über 2020 hinaus erstreckt werden, um die Implementierung der angestrebten Konsenslösung zu gewährleisten.

Daraus können die folgenden wesentlichen Schlüsse gezogen werden:

- China und die USA scheinen auf einen nicht zu ambitionierten Ansatz ausgerichtet zu sein, der eine gewisse Umverteilung der Besteuerungsrechte an die Marktstaaten zulässt, aber größere Rechtssicherheit schafft.
- Eine unter den Ministern weithin verbreitete Ansicht ist, dass Daten die Wertschöpfung vorantreiben. Es ist jedoch unklar, wie sich dies auf einen einheitlichen Ansatz auswirkt.

- Einige Minister betonen öffentlich, dass sie einstweilige Maßnahmen als solche betrachten und sie solche nach Erzielung eines globalen Konsenses aufheben werden.

Die OECD hat auch ihren [Bericht](#) an die G20-Staatengemeinschaft veröffentlicht. Darin stellt sie fest, dass die aktuelle Arbeit des Inclusive Framework „über die bestehenden BEPS-Standards hinausgeht, um grundlegende Änderungen der internationalen Steuerarchitektur zu untersuchen“. Sie betont außerdem, dass das „richtige Gleichgewicht zwischen Präzision und Administrierbarkeit“ gefunden werden müsse.

Türkei: Neureglung von Ursprungsnachweisen im EU-Türkei Warenverkehr

Mit Änderung der Zollverordnung sowie der Aufhebung von bestimmten Regulationsverordnungen betreffend die Erhebung von Zusatzzöllen und Ausgleichszöllen (Zusatz Zollregelungsverordnung Nr. 2017/4 und Ausgleichszollregelungsverordnung Nr. 2017/10926) in der Türkei gelten nunmehr strikere Anforderungen an Ursprungsnachweise im EU-Türkei Warenverkehr.

Demnach sei bei Lieferung bestimmter, vom türkischen Handelsministerium als „Risikowaren“ eingestufte Waren, welche mittels einer A.TR Warenverkehrsbescheinigung in die Türkei geliefert werden, ein Ursprungszeugnis zu verlangen. Andernfalls kann es zur Erhebung eines Zusatzzolls kommen. Zukünftig wird es zur Vermeidung eines solchen Zusatzzolls nicht mehr ausreichen, eine sog. Exporter's Declaration auszufüllen. Für Waren mit einem präferenziellen Ursprung im Rahmen des PAN-EUR-MED-Abkommens hingegen wurde geregelt, dass nur dann von einem Zusatzzoll abgesehen wird, wenn eine Lieferanten- bzw. Langzeitlieferantenerklärung vorgelegt wird. Entsprechende Informationen, welche Waren/ welcher Warenkreis als „Risikowaren“ eingestuft werden, wurden bislang noch nicht veröffentlicht. Es ist aber davon auszugehen, dass es sich dabei u.a. um Waren handeln könnte, die bereits handelspolitischen Maßnahmen, d.h. einem Anti-Dumping-Zoll, Zusatzzoll oder Ausgleichszoll, unterliegen.

Da es letztlich noch unklar ist, welche Waren als „Risikowaren“ eingestuft und somit den erweiterten formellen Anforderungen unterliegen werden, empfehlen wir zunächst vorsorglich diejenigen Waren zu identifizieren, die handelspolitischen Maßnahmen in der Türkei unterliegen würden und sich ggf. auf die Ausstellung entsprechender Nachweise einzustellen.

Generalzolldirektion: Stellungnahme zum "Verwender von Energieerzeugnissen" und zum "Entnehmer von Strom"

Entlastungsberechtigter der Steuerentlastungen zur Energie- und zur Stromsteuer (z.B. für § 9b StromStG und § 54 EnergieStG) ist regelmäßig derjenige, der die Energieerzeugnisse "verwendet" bzw. den Strom "entnommen" hat. Soweit mehrere Unternehmen an einem begünstigten Prozess beteiligt sind, kann die Bestimmung des Entlastungsberechtigten unklar sein. Dies kann bspw. bei der Auslagerung von Teilprozessen auf Dienstleister oder Werkvertragsunternehmen der

Fall sein. Auch beim Contracting von vollautomatischen Heizungs- oder Druckluftanlagen können Abgrenzungsschwierigkeiten auftreten.

Die Begriffe des "Verwenders" von Energieerzeugnissen bzw. des "Entnehmers" von Strom sind gesetzlich nicht definiert. Auch die entsprechenden Verordnungen sehen keine Begriffsbestimmungen vor. Am 09.04.2019 hat die Generalzolldirektion (GZD) auf www.zoll.de deshalb ein Informationsschreiben zur Person veröffentlicht, die Energieerzeugnisse verwendet bzw. Strom entnimmt.

Nach Auffassung der Generalzolldirektion sind für die verbrauchsteuerrechtliche Beurteilung der vorliegenden Rechtsfrage die Realakte der Verwendung bzw. Entnahme entscheidend. Realakte sind demnach rein tatsächliche Handlungen, an die entsprechende gesetzliche Rechtsfolgen geknüpft sind. Realakte sind keine rechtsgeschäftlichen Vorgänge. Auf vertragliche, wirtschaftliche oder sachenrechtliche Umstände soll es nicht ankommen.

Verwender von Energieerzeugnissen bzw. Entnehmer des Stroms sei unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung derjenige, der selbst oder durch von ihm abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die eingesetzten Erzeugnisse oder den entnommenen Strom ausübt oder die Betriebsvorgänge steuert. Abzustellen sei jeweils auf die kleinste rechtlich selbstständige Einheit. Fragen des wirtschaftlichen Risikos, der Zurechnung des Geschäftsrisikos und der Einbindung in Produktionsabläufe seien nicht zu berücksichtigen. Allein auf den Realakt komme es an.

Bei vollautomatisierten Anlagen sollen die Steuerbegünstigungen in entsprechender Anwendung der vorgenannten Kriterien derjenigen Person zuzuordnen sein, die die Verwendung oder Entnahme vornehmen würde, wenn die jeweilige Anlage nicht vollautomatisiert wäre. Dies sei in der Regel derjenige, der die Steuerung vornehme, die Parameter für die Steuerung vorgebe und dabei zusätzlich über die Anlage verfügen könne, um den damit vorgesehenen Zweck zu erfüllen.

Die Zollverwaltung wendet ihre neue Rechtsauslegung grundsätzlich seit dem 01.01.2018 auf alle offenen Fälle an. Abweichende Anwendungszeitpunkte aus früheren Entscheidungen sollen aber weiter gelten.

Es bleibt abzuwarten, wie sich die neue Rechtsauslegung der Generalzolldirektion auf die Praxis auswirkt und ob beantragte Steuerentlastungen im Rahmen von Betriebsprüfungen angegriffen werden. In jedem Fall sollten betroffene Entlastungsberechtigte prüfen, ob sich aus dem Informationsschreiben der Generalzolldirektion Handlungsbedarf ergibt. Solange rechtliche Unsicherheiten hinsichtlich der Bestimmung des begünstigten Verwenders oder Entnehmers bestehen, empfehlen wir, dass zunächst sämtliche an der Verwendung der Energieerzeugnisse bzw. der Entnahme von Strom beteiligten Personen parallel hilfsweise Entlastungsanträge stellen sollten, um die Einhaltung der Antragsfristen sicherzustellen. Im Anschreiben an das zuständige Hauptzollamt sind der zugrundeliegende Sachverhalt und die hilfsweise Antragstellung zu erläutern. Frist für die Abgabe der Entlastungsanträge für das Kalenderjahr 2018 ist der 31.12.2019.

Zollverwaltung: Energie- und Stromsteuer-Transparenzverordnung (EnS-TransV) Meldepflicht zum 30.06.2019

Seit dem 01.07.2016 sind staatliche Beihilfen zur Energie- und Stromsteuer aufgrund der Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energie- und Stromsteuergesetz (EnSTransV) jährlich an die Zollverwaltung zu melden. Für die zum 30.06.2019 einzureichende Meldung für das Kalenderjahr 2018 ist erstmals das elektronische Erfassungsportal verpflichtend. Erfreulicherweise ist die Meldepflicht für Begünstigte, die lediglich Steuerbegünstigungen von unter € 200.000 pro Kalenderjahr in Anspruch nehmen, mit [Schreiben der Generalzolldirektion vom 12.04.2019](#) entfallen.

Meldungen nach der EnSTransV

Die EnSTransV unterscheidet zwischen einer Anzeigepflicht für Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen sowie einer Erklärungspflicht für Steuerentlastungen. Bei der Anzeige für Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen müssen die Meldepflichtigen der Zollverwaltung die Strom- und Energieerzeugungsmengen, die sie im vorangegangenen Kalenderjahr entnommen oder verwendet haben, sowie die Höhe der entsprechenden Steuerbegünstigungen offenlegen (Verwendungsjahr). Dagegen müssen die Begünstigten mit der Erklärung für Steuerentlastungen die Höhe der jeweiligen Entlastungen, die ihnen im vorangegangenen Kalenderjahr tatsächlich ausgezahlt worden sind, sowie die entsprechenden Mengen an Strom und Energieerzeugnissen melden. Durch das Abstellen auf das Auszahlungsjahr sollen aufwändige Korrekturen der Erklärungen bei Änderungen der Steuerentlastungsbeträge bspw. im Rahmen von Betriebsprüfungen oder Rechtsbehelfsverfahren vermieden werden. Die Meldungen sind jeweils bis zum 30. Juni des Folgejahres abzugeben.

Neue Bagatellgrenze für Steuerbegünstigungen bis zu € 200.000 je Kalenderjahr

Nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften sollen die Meldepflichten nach der Energie- und Stromsteuer-Transparenzverordnung (EnSTransV) erst ab einem Aufkommen von € 200.000 je Steuerbegünstigung angewendet werden. Der aktuelle Gesetzentwurf wurde am 11.04.2019 vom Bundestag angenommen und soll zum 01.07.2019 in Kraft treten.

Im Vorgriff auf die Gesetzesänderung hat die Generalzolldirektion mit bereits genanntem Schreiben vom 12.04.2019 Teile der EnSTransV für nicht anwendbar erklärt. Zur Verfahrensvereinfachung sind ab sofort und bis zum Inkrafttreten der Neuregelungen Anträge auf Befreiung von der Anzeige- oder Erklärungspflicht nach § 6 EnSTransV nicht mehr erforderlich. Begünstigte, deren Begünstigungsvolumen weniger als € 200.000 im Kalenderjahr (bezogen auf die jeweilige Steuerbegünstigung) beträgt, sind nicht mehr zur Abgabe einer Anzeige oder Erklärung verpflichtet.

Online-Portal verpflichtend für die Meldung für das Kalenderjahr 2018

Für den dritten Meldezeitraum vom 01.01. bis zum 31.12.2018 sind die Meldungen zur EnSTransV bis spätestens zum 30.06.2019 online über Erfassungsportal zur EnSTransV einzureichen. Das Erfassungsportal kann über www.zoll.de in der Rubrik "Dienste und Datenbanken" oder direkt über <https://enstransv.zoll.de> aufgerufen werden. Durch das neue Internetangebot sollen Zeit- und Kostenersparnisse für Wirtschaft und Verwaltung erzielt werden.

Der Beginn des elektronischen Meldeverfahrens sowie die zugehörige Verfahrensanweisung wurden mit Bekanntmachung im Bundesanzeiger vom 11.01.2018 veröffentlicht. Die Nutzung der Papierformulare war nach § 7 Abs. 2 EnSTransV nur noch bis zum 12.01.2019 zulässig. Seitdem ist das Portal grundsätzlich verbindlich zu nutzen. Eine Befreiung von der Nutzung der elektronischen Datenübermittlung ist nunmehr nur noch auf begründeten Antrag zulässig.

Vor der erstmaligen Dateneingabe im elektronischen Erfassungsportal muss der Meldepflichtige einmalig ein Benutzerkonto einrichten. Anschließend ist das Benutzerkonto über einen per E-Mail versendeten Bestätigungslink zu aktivieren. Im nächsten Schritt sind die Firmierung und Adresse des Meldepflichtigen sowie, soweit vorhanden, dessen Umsatzsteueridentifikationsnummer, Unternehmensnummer beim Hauptzollamt und Agrardieselnummer einzutragen. Es ist zu beachten, dass pro im Portal hinterlegte Email-Adresse nur ein Benutzerkonto und auch nur eine Gesellschaft registriert werden können. Umgekehrt kann jedem Benutzerkonto auch nur jeweils eine Email-Adresse zugeordnet werden. Aus diesem Grund ist eine zentrale Speicherung der Zugangsdaten für das Meldeportal und der hinterlegten Email zu empfehlen. Dies kann bspw. mithilfe typisierter Email-Adressen (z.B. enstransv1@wts.de, enstransv2@wts.de) erfolgen.

Nach Eingabe dieser Daten wird ein Registrierungsantrag generiert, den der Meldepflichtige unterschreiben und an sein zuständiges Hauptzollamt übersenden muss. Dies kann durch Hochladen des gescannten Antrags direkt im Erfassungsportal, aber auch per Email oder Post erfolgen. Nach Angaben der Zollverwaltung beträgt die zu erwartende Bearbeitungszeit für einen Registrierungsantrag ca. 1 Woche. Nach der Prüfung des Antrags wird das Benutzerkonto vom zuständigen Hauptzollamt freigeschaltet und kann zur Eingabe der EnSTransV-Meldungen genutzt werden.

Inhaltlich entsprechen die elektronischen Meldungen den bisherigen Papierformularen. Die Anzeige für Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen erfolgt auch im Online-Portal über die Ordnungsnummer 1461, die Erklärung für Steuerentlastungen über die Ordnungsnummer 1462. Es werden keine zusätzlichen Informationen zur Erfüllung der Meldepflicht verlangt. Nach der erfolgreichen Übermittlung der Meldungen im Portal erhält der Meldepflichtige eine Empfangsbestätigung mit einer Meldungs-ID zur eindeutigen Identifikation seiner Meldung bei Rückfragen durch das Hauptzollamt. Der Meldepflichtige kann dieses PDF-Dokument ausdrucken und archivieren. Es ist nicht an das Hauptzollamt zu versenden.

Das Erfassungsportal überträgt die eingegebenen Daten automatisch an das jeweils zuständige Hauptzollamt. Analog zum bisherigen Papierverfahren sind bei ordnungsgemäß abgegebenen Online-Meldungen keine inhaltlichen Rückfragen der Behörde zu erwarten. Die Meldepflichtigen erhalten auch keine Bearbeitungsbestätigung nach abgeschlossener Prüfung durch die Hauptzollämter.

BFH: Kosten der Möblierung der Zweitwohnung bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung

Seit dem 01.01.2014 dürfen die im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung angefallenen Mehraufwendungen für die Zweitwohnung am Beschäftigungsort nur noch bis 1.000 € monatlich als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (§ 3 Nr. 16 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG).

Die Finanzverwaltung vertritt dabei im ergänzten BMF-Schreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht vom 24.10.2014 (BStBl. I, 1412) die Auffassung, dass der Höchstbetrag von 1.000 € sämtliche für die Zweitwohnung entstehende Aufwendungen, wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Wohnung/Unterkunft, AfA für notwendige Einrichtungsgegenstände, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, Aufwendungen für Sondernutzung (z.B. Garten), die vom Mitarbeiter selbst getragen werden, abdeckt. Auch bei der Anmietung einer möblierten Zweitwohnung/-unterkunft sind die Aufwendungen nach Auffassung der Verwaltung nur bis zum Höchstbetrag berücksichtigungsfähig. Ebenso sind Aufwendungen für einen separat angemieteten Garagenstellplatz in den Höchstbetrag einzubeziehen, nicht jedoch Maklerkosten, die für die Anmietung der Zweitwohnung/-unterkunft entstehen. Diese sind als Umzugskosten zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigungsfähig und können somit vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (§ 3 Nr. 16 EStG).

Im Urteil vom 04.04.2019 ([VI R 18/17](#)) entschied der BFH nun, dass Kosten für Einrichtungsgegenstände und Hausrat nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft gehören, die unter den Höchstbetrag von 1.000 € monatlich fallen. Es handele sich vielmehr um sonstige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung, die unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abziehbar sind.

Im Urteilsfall zahlte der Mitarbeiter für die Zweitwohnung eine monatliche Miete von 660 € zuzüglich 120 € Betriebskostenvorauszahlung. Daneben machte er in seiner Steuererklärung folgende Aufwendungen als Werbungskosten geltend: Strom 210 €, Telefon 306,73 €, Rundfunkbeitrag 125,86 €, Sonstiges 65,55 €, Absetzung für Abnutzung (AfA) auf Einrichtungsgegenstände 661,69 €, Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter 3.495,60 € und die von ihm im Streitjahr gezahlte Maklercourtage.

Das Finanzamt erkannte neben den Unterkunfts-kosten in Höhe von 6.830 € (Miete, Strom, Telefon, Rundfunkbeitrag, Sonstiges und AfA auf die Einrichtungsgegenstände, jeweils wie erklärt) und der Maklercourtage die Aufwendungen für die

geringwertigen Wirtschaftsgüter (Möbel, Haushaltsartikel) in Höhe von 2.917,61 € grundsätzlich als Werbungskosten an. Da sie aber zu den nur beschränkt abziehbaren Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG gehörten, könnten von den insgesamt für die Zweitwohnung angefallenen 9.747,44 € nur 8.000 € (8 Monate * 1.000 €) berücksichtigt werden.

Das Finanzgericht gab der auf den Abzug weiterer Werbungskosten in Höhe von 1.747 € gerichteten Klage statt.

Der BFH bestätigte die Vorinstanz und entschied, dass nur die Aufwendungen in den Höchstbetrag fallen, die der Mitarbeiter getragen hat um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können.

Bei einer angemieteten Wohnung ist dies zunächst die Bruttokaltmiete; bei einer Eigentumswohnung die AfA auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Aber auch die (warmen und kalten) Betriebskosten einschließlich der Stromkosten gehören zu diesen Unterkunfts-kosten, da sie durch den Gebrauch der Unterkunft oder durch das ihre Nutzung ermöglichende Eigentum des Steuerpflichtigen an der Unterkunft entstehen.

Die Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich AfA gehören aber nach Auffassung des BFH nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft. Diese Aufwendungen trägt der Mitarbeiter für die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter oder sie dienen, wie die AfA, der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer der entsprechenden Wirtschaftsgüter. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass diese Wirtschaftsgüter in der Unterkunft genutzt werden. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände und der Haushaltsartikel ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen.

Bei der Anmietung einer möblierten oder teilmöblierten Wohnung ist die Miete im Schätzwege (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 S. 1 FGO) aufzuteilen, soweit der Mietvertrag keine Aufteilung der Miete für die Überlassung der Wohnung und der Möbelstücke enthält.

BFH: Fiktive Einlage nach § 5 Abs. 2 UmwStG ins Gesamthandsvermögen (weite Auslegung der Einlagefiktion im Zusammenhang mit § 7 UmwStG)

Der BFH hat mit Urteil vom 11.04.2019 ([IV R 1/17](#)) entschieden, dass im Fall des Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft nach § 7 S. 1 UmwStG bei nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen (nach § 17 EStG steuerverstrickte GmbH-Anteile im Privatvermögen) als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln ist.

Wird eine Kapitalgesellschaft formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, sieht § 7 UmwStG i.V.m. § 9 S. 1 UmwStG die Besteuerung der sog. offenen Rücklagen der übertragenden Körperschaft vor, weil diese nach einer Umwandlung i. S. v. §§ 3 ff. UmwStG mangels steuerlicher Relevanz von Ent-

nahmen aus Personenunternehmen nicht mehr länger steuerlich verstrickt sind. Mithin werden die sog. offenen Rücklagen im Grundsatz als Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG qualifiziert. Für diejenigen Anteilseigner, für die kein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist, bleibt es bei dieser Qualifikation der Einnahmen. Sie beziehen nach § 7 UmwStG i. H. der ihnen zuzurechnenden sog. offenen Rücklagen Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Im Übrigen ist das Verhältnis der Einlage- bzw. Überführungsfiktionen des § 5 Abs. 2 und 3 UmwStG sowie des § 27 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG i. V. m. § 5 Abs. 4 UmwStG a. F. zur Ausschüttungsfiktion des § 7 UmwStG umstritten. Teilweise wird vertreten, dass die Einnahmen i. S. v. § 7 UmwStG dem Anteilseigner direkt und nicht aufgrund der Einlagefiktion der Personengesellschaft zuzurechnen seien. Nach anderer Ansicht wirken die Einlage- bzw. Überführungsfiktionen hingegen auch im Rahmen des § 7 UmwStG. Auch die Finanzverwaltung folgt im Umwandlungssteuererlass (Rz. 07.07) dieser weiten Auslegung der Einlagefiktion. Dies ist dem Hinweis auf die gebotene Erfassung der Bezüge i. R. d. gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft sowie auf das für natürliche Personen anzuwendende sog. Teileinkünfteverfahren (anstelle der sog. Abgeltungssteuer) zu entnehmen.

Im nun vom BFH entschiedenen Streitfall wurde eine GmbH mit einem Alleingesellschafter in eine GmbH & Co. KG formgewechselt. Streitig war die Erfassung des Gewinns aus der dadurch ausgelösten fiktiven Totalausschüttung sog. offener Rücklagen nach § 7 S. 1 UmwStG im Jahr 2007 als Sondergewinn des Gesellschafters. Aufhänger des Streits war zudem ein außerbilanziell gebildeter und dem Gewinn noch nicht nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG hinzugerechneter Investitionsabzugsbetrag. Die Klage zielte darauf, die Vorschrift zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung dahin auszulegen, dass ein Investitionsabzugsbetrag in gleicher Weise wie die frühere Ansparrücklage nicht als Bestandteil des Eigenkapitals behandelt werde. Das Finanzgericht wies die Klage ab.

In der Revision konnte sich der Kläger nun aber durchsetzen. Der IV. Senat des BFH entschied, dass die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft nach § 7 S. 1 UmwStG bei nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen als Gewinn der Gesamthand und nicht als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln ist. Die Einlagefiktion bewirke einerseits, dass die Anteile in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG eingingen. Sie habe andererseits nach Überzeugung des Senats aber auch zur Folge, dass die fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG der infolge der Einlagefiktion nun als Anteilseignerin geltenden Personengesellschaft zuzurechnen sei. Damit würden die Einkünfte wegen der von § 20 Abs. 8 S. 1 EStG angeordneten Subsidiarität von Kapitaleinkünften Bestandteil der betrieblichen Einkünfte der Personengesellschaft. Der IV. Senat des BFH schließt sich also der weiten Auslegung der Einlagefiktion im Zusammenhang mit § 7 UmwStG an, ohne sich allerdings mit der umfangreichen Literatur hierzu auseinanderzusetzen. Für dieses Verständnis spreche auch die Regelung in § 18 Abs. 2 S. 2 UmwStG. Danach ist in Fällen der Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG ein

Gewinn nach § 7 UmwStG gewerbesteuerlich nicht zu erfassen. Die Vorschrift sollte ausweislich der Gesetzesmaterialien sicherstellen, dass der aus der fiktiven Ausschüttung resultierende Gewinn nicht der Gewerbesteuer unterliegt (BTDrucks 16/3369, S. 10). Einer solchen Sicherstellung hätte es nicht bedurft, wenn die Ausschüttung zu ohnehin nicht gewerbesteuerbelasteten Kapitaleinkünften i.S. des § 20 EStG führen würde. Vom Gesetzgeber sei also vorausgesetzt worden, dass die fiktive Ausschüttung zu betrieblichen und grundsätzlich gewerbesteuerbelasteten Einkünften gehört.

Unabhängig von der fehlerhaften Zuordnung zum Sonderbereich des Beigeladenen seien Finanzamt und Finanzgericht aber auch zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags durch die GmbH für die Höhe des nach § 7 S. 1 UmwStG als ausgeschüttet geltenden Betrags ohne Bedeutung ist. Dem Zweck des § 7 S. 1 UmwStG folgend sei der Begriff des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals im Sinne dieser Vorschrift einschränkend dahin auszulegen, dass ein außerbilanziell gebildeter und dem Gewinn noch nicht nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG hinzugerechneter Investitionsabzugsbetrag das bilanzierte Eigenkapital mindert.

BFH: Ausweis der Pensionsrückstellung im Jahr der Zusage unter Berücksichtigung neuer "Heubeck-Richttafeln"

Der BFH hatte im Beschluss vom 13.02.2019 ([XI R 34/16](#)) zu entscheiden, ob im Jahr der Erteilung einer Pensionszusage bei der Pensionsrückstellung ein Unterschiedsbetrag" i.S.d. § 6a Abs. 4 S. 2 EStG, der auf drei Jahre verteilt werden muss, anzusetzen ist, wenn in diesem Jahr die neuen "Heubeck-Richttafeln" veröffentlicht wurden. Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 10.04.2019 als NV-Entscheidung abrufbar.

Im Streitfall erteilte die Klägerin, eine GmbH, ihrem zu einem Drittel beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer am 18.11.2005 eine Pensionszusage. Der Ausweis zum 31.12.2005 erfolgte ohne einen Mehrbetrag aufgrund der Änderungen der erstmalig im Wirtschaftsjahr 2005 anwendbaren sog. Heubeck-Richttafeln 2005 zu den "Heubeck-Richttafeln" 1998. Anlässlich einer Außenprüfung änderte das Finanzamt die Bescheide 2005 für die KSt und den Gewerbesteuermessbetrag. Da die der Berechnung der Pensionsrückstellung zugrunde liegenden "Heubeck-Richttafeln" von 1998 im Juli 2005 geändert wurden, ging das Finanzamt davon aus, dass ein Unterschiedsbetrag, der auf der erstmaligen Anwendung der Richttafeln 2005 beruhe, gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6a Abs. 4 S. 2 EStG auf drei Jahre zu verteilen sei. Nach Meinung des Finanzamts gelte die Verteilungsregelung auch im Jahr der erstmaligen Zusage. Dem widersprach das Finanzgericht und entschied, dass bei erstmaliger Bildung einer Pensionsrückstellung keine Verteilung eines Unterschiedsbetrags zu erfolgen habe.

Der BFH hat die Rechtsauffassung der Vorinstanz bestätigt: Das Finanzgericht habe zu Recht angenommen, dass im Streitfall ein Mehrbetrag aufgrund der "Heubeck-Richtwerte", der gemäß § 6a Abs. 4 S. 6 i.V.m. § 6a Abs. 4 S. 3 und S. 2 EStG auf drei Jahre verteilt werden musste, nicht vorliege. Damit wider-

spricht diese Rechtsprechung der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, welche eine Verteilung auf drei Jahre vorsieht.

Zur Begründung führt der BFH aus, dass sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des § 6a Abs. 4 S. 6 EStG entnehmen lasse, dass generell in allen Fällen der erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung § 6a Abs. 4 S. 2 EStG zur Anwendung komme. Die in § 6a Abs. 4 S. 6 EStG angeordnete entsprechende Anwendung des § 6a Abs. 4 S. 2 EStG setze nach seinem Wortlaut voraus, dass ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahres und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres bestehe. Bei einer erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung existiere aber kein "Unterschiedsbetrag" i.S.d. § 6a Abs. 4 S. 2 EStG, wie das Finanzgericht zu Recht angenommen habe.

Auch der Zweck der Vorschrift des § 6a Abs. 4 S. 6 EStG führe zu keinem anderen Ergebnis. Aus den Gesetzesmaterialien zu den Regelungen in § 6a Abs. 4 S. 2 und S. 6 EStG ergebe sich zwar die Absicht der Verhinderung von einmaligen Steuerausfällen und auch von "Vorzieheffekten" biometrischer Veränderungen nach Veröffentlichung der Richttafeln. Ihnen sei aber nicht zu entnehmen, dass über den Wortlaut hinaus eine Anwendung der Regelung des § 6a Abs. 4 S. 2 EStG auch auf Fälle der erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung erfolgen solle, zumal ein darüber hinausgehender Anwendungsbereich des § 6a Abs. 4 S. 6 EStG nach dem Wortlaut verbleibe.

22

13.06.2019

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 07.06.2019

Aktenzeichen	Datum	Stichwort
C-641/17	05.06.2019	Vorlage zur Vorabentscheidung – Direkte Besteuerung – Freier Kapitalverkehr – Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern – Körperschaftsteuer – Gebietsansässiger und gebietsfremder Pensionsfonds – Besteuerung von Dividenden aus Aktienportfolios – Steuerabzug an der Quelle – Vollständige Anrechnung der Quellensteuer auf die Körperschaftsteuer – Minderung des steuerpflichtigen Gewinns mittels einer Deckungsrückstellung für Pensionszahlungen – Beschränkung – Vergleichbarkeit – Berücksichtigung einer Deckungsrückstellung – Zusammenhang zwischen einer Deckungsrückstellung und sonstigen versicherungstechnischen Rückstellungen einerseits und dem Bezug von Dividenden andererseits – Rechtfertigung – Doppelbesteuerungsabkommen – Standstill-Klausel – Zeitliches und sachliches Kriterium

Alle am 13.06.2019 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV R 1/17	11.04.2019	Fiktive Einlage nach § 5 Abs. 2 UmwStG ins Gesamthandsvermögen
VII R 11/18	19.03.2019	Unternehmen des Produzierenden Gewerbes
IX R 44/17	12.03.2019	Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld siehe auch: Pressemitteilung Nr. 36/19 vom 13.6.2019
XI R 34/16	13.02.2019	Zum Ausweis der Pensionsrückstellung im Jahr der Zusage unter Berücksichtigung neuer "Heubeck-Richttafeln" - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 10.04.2019 als NV-Entscheidung abrufbar.

Alle am 13.06.2019 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III B 80/18	03.04.2019	Elektronische Gerichtsakte; Unterschriften der beteiligten Richter und des Protokollführers unter Urteil und Protokoll

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

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

Berlin

Christian Baumgart
Wilhelmstraße 43G
10117 Berlin

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 Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Taanusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Eva Doyé
Brandstwiete 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Kolbermoor (Rosenheim)

Andreas Ochsner
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

Köln

Stefan Hölzemann
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

München

Lothar Härteis
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Regensburg

Andreas Schreib
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-128
F: +49 (0) 941 383 873-130

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Büchsenstraße 10
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

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.