

wts journal

Mandanten-
information
wts und fas

→ 3.2019



+++ Themenspecial: Aktuelles zur Förderung der Elektromobilität aus lohnsteuerlicher Sicht +++ Seite 32

Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Steuerpolitik: Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Ertragsteuern: Zustimmung Bundesrat zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

Umsatzsteuer: BMF ändert Auffassung zur Behandlung der Lieferung von Miteigentumsanteilen

Grunderwerbsteuer: Neuregelung der Share Deals bei der Grunderwerbsteuer

Abgabenordnung: Vorläufige Festsetzung von Zinsen nach § 233 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO

TAX | Internationales

Änderung der Rechtsprechung zur Sperrwirkung nach Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen und zum Konzernrückhalt

Organe von juristischen Personen können ständige Vertreter i.S. des § 13 AO sein

LEGAL

Datenschutzrecht: Cloud-Compliance – Strengere Anforderungen durch die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)

FINANCIAL ADVISORY | COMPLIANCE

Krypto-Assets – Bestandsaufnahme zur aktuellen IFRS-Rechnungslegung

Neues Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen (seit 26.04.2019)

Seite	TAX Nationales Steuerrecht	Seite
	Steuerpolitik	
5	a Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften	22
8	b Steuerliche Forschungsförderung in Deutschland – Regierungsentwurf eines Forschungszulagengesetzes	23
	1 Ertragsteuern	
11	a Schlechte Aussichten für den steuerlichen Abzug von Kartellrechts-Geldbußen	24
12	b Anpassungsbedarf bei vor dem 01.01.2006 abgeschlossenen Verlustübernahmeregelungen	25
13	c Kein Abzug als Veräußerungskosten bei gesellschaftsvertraglich veranlasster Übernahme von Gewerbesteuer	26
14	d Teilwertabschreibung von Anteilen an offenen Immobilienfonds auf den Zweitmarktwert	26
15	e Aktivierung des bei Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs	27
16	f Gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei der Refinanzierung von Leasinggeschäften	28
17	g Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer	29
18	h Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus	30
19	i Verdeckte Gewinnausschüttung bei Rückstellung für drohende Haftungsanspruchnahme nach § 73 AO	31
19	j Einzelfragen zur Abgeltungsteuer – Veräußerungsbegriff (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG)	36
	2 Umsatzsteuer	
20	a BMF ändert Rechtsauffassung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Lieferung von Miteigentumsanteilen	37
20	b Änderung der BGH-Rechtsprechung zum Kompensationsverbot im Zusammenhang mit Vorsteuer-Ansprüchen	38
	c Garantiezusage eines Kfz-Händlers als umsatzsteuerfreie Versicherungsleistung	39
	d Vorsteuerabzug bei Haupt- und Zweigniederlassung in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten	
	e EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Tankkartenumsätzen	
	f Abmahnungen im Bereich des Urheberrechts sind umsatzsteuerpflichtig	
	g EuGH-Vorlage zur Vorsteuerkorrektur des erfolglosen Unternehmers	
	3 Grundsteuer	
	Bundesregierung beschließt das Grundsteuer-Reformpaket	
	4 Grunderwerbsteuer	
	Neuregelung der Share Deals bei der Grunderwerbsteuer	
	5 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
	Vermögen einer unselbstständigen Stiftung liechtensteinischen Rechts als Nachlassvermögen des Stifters	
	6 Lohnsteuer	
	a In welchen Fällen beginnt eine Dienstreise an einem Sammelpunkt?	
	b Zum Begriff des Streuwerbeartikels	
	c Genussrechtserträge sind kein Arbeitslohn	
	7 Abgabenordnung	
	a Vorläufige Festsetzung von Zinsen nach § 233 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO	
	b Maßgeblichkeit ausländischer Gesetze für deutsche Buchführungspflicht	
	8 Verbrauchsteuer	
	a Stellungnahme der Generalzolldirektion zum „Verwender von Energieerzeugnissen“ und zum „Entnehmer von Strom“	
	b Bundestag beschließt Novelle des Strom- und Energiesteuergesetzes	

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	9 Deutschland	1 Datenschutzrecht	
41	a Änderung der Rechtsprechung zur Sperrwirkung nach Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen und zum Konzernrückhalt	Cloud-Compliance – Strengere Anforderungen durch die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)	57
44	b Regierungsentwurf zu Streitbeilegungsverfahren bei drohender Doppelbesteuerung	2 Energierecht	
45	c Kein Quellensteuerabzug nach § 50a EStG bei Online-Werbung: Ist damit wirklich alles gesagt?	a Neue Förderrichtlinie für energetische Optimierungen in der Wirtschaft	59
47	d Organe von juristischen Personen können ständige Vertreter i.S. des § 13 AO sein	b EEG-Umlage – Eigenversorgungsprivileg weiter im Risiko	60
	10 OECD	3 Arbeitsrecht	
48	ICAP 2.0 - Neue Teilnehmer und neuer Prozess	Repräsentanten im EU-Melderecht	61
	11 Österreich	FINANCIAL ADVISORY COMPLIANCE	
50	a Konsultationsvereinbarung zwischen Österreich und Deutschland zur DBA-Grenzgängerregelung	1 Financial Advisory	
52	b Begutachtungsentwurf zur Einführung einer Digitalsteuer	a Krypto-Assets – Bestandsaufnahme zur aktuellen IFRS-Rechnungslegung	62
	12 Russland	b Entwurf einer Neufassung des IDW Standards: Anforderungen an Insolvenzpläne (IDW ES 2 n.F.)	64
53	Umsatzsteuer bei digitalen Dienstleistungen	c Übernahme von Änderungen an mehreren IFRS-Standards in EU-Recht	65
	13 Schweiz	2 Compliance	
55	Steuerreform und AHV-Finanzierung: Ein Ja zum attraktiven Steuerstandort Schweiz	a Neues Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen (seit 26.04.2019)	66
	14 Tschechien	b Ergänzung der Leitlinien für die nicht-finanzielle Berichterstattung um klimabezogene Angaben	68
56	Tschechien veröffentlicht Pläne zur Einführung einer Digitalsteuer (DST)	c Entwurf eines IDW Prüfungsstandards zur Mitteilung von Mängeln im Internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management (IDW EPS 475)	70

Ein steuerpolitisches Sentiment – Vorsicht: Nicht unpolitisch.



Axel Dewitz
StB, LL.M., EMBA
Head of Taxes, Customs,
M&A, Audi AG

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

„Am Ende wird alles gut. Und wenn es nicht gut ist, dann ist es auch noch nicht das Ende.“ Eine wunderbar optimistische Sicht auf diese Welt. Von einem, der die Welt bereits bereichert hat, Oscar Wilde.

Als Mensch mag ich dem so gerne folgen. Steuerpolitisch fällt es dahingegen schwer, sich diesen so tief verwurzelten Positivismus zu eigen zu machen. Zumindest aus der Warte der Steuerfunktion weltweit operierender Unternehmen mit deutscher Prägung. Zu unbedeutend erscheinen doch die wenigen steuerpolitischen Lichtblicke seit der letzten Unternehmenssteuerreform in 2008. War das schon das „Licht“? So richtig „gut“ scheint es zumindest noch nicht.

Im Gegenteil ist man verführt, sich zu fragen, ob Deutschland überhaupt noch zu einem größeren, ordnungspolitisch und steuerrechtlich fundierten Reformwurf fähig ist. Nein, an Ideen und inhaltlichen Konzepten mangelt es nicht. Interessant genug bleiben allein die Reformvorschläge aus dem Impulspapier der Parlamentarier Güntzler und Brehm im Gedächtnis. Es scheint in der Tat an der Zeit für eine merkliche Absenkung der Unternehmenssteuerbelastung, gerade im internationalen Vergleich, insb. wenn eine schleichend erweiterte Bemessungsgrundlage etwa in der Gewerbesteuer standortpolitisch immer schwerer zu vermitteln ist, Stichworte Kostenbesteuerung oder fiktives Anlagevermögen.

Auch außensteuerlich braucht es ein festes Gemüt, dem zum 01.01.2019 erkennbaren gesetzlichen „Nichts“ etwas Positives abgewinnen zu wollen, das heute den steuerpolitischen Weg säumt. Zumindest ist es sicher „außergewöhnlich“, dass mit der wohl mehrheitlich erwarteten – wenn nicht sogar zwingend erforderlichen – Transformation der ATAD in nationales Gesetz vermutlich erst mit Ablauf dieses Jahres gerechnet werden kann. Tröstet es da, dass die Absenkung der Niedrigsteuergrenze (wohl auf 15 %) von vielen der Beteiligten auf allen Seiten des Prozesses als sinnvoll angesehen wird, wenn nicht Deutschland den Rest der Welt einschließlich der vollentwickelten Industriestaaten mittelfristig als Steueroase deklarieren will? Die Botschaft hör' ich wohl, allein die politische Einigung dazu steht noch aus. Und hier halte ich es doch eher mit einem ehernen Gesetz aus langjähriger Verhandlungspraxis, das auch der stellvertretende chin. Handelsminister, Wang

Shouwen, kürzlich im Kontext der US-chinesischen Handelsgespräche treffend auf den Punkt gebracht hat: „Es ist nichts vereinbart, bis alles vereinbart ist.“ Man solle den Tag eben nicht vor dem Abend loben, so oder so ähnlich hätte das zwei bis drei Generationen vor uns geklungen.

Wie sehr lechzt die deutsche Steuerwelt doch heute nach einer echten Reform. Reform im Sinne von „umgestalten, umbilden, verwandeln“, der lateinischen Wurzel folgend, mit dem Ziel einer echten Verbesserung, zumindest als Anpassung an eine veränderte Welt. Das wäre dann „gut“.

Wenn das also das Ziel und gleichzeitig noch nicht das „Ende“ ist, dann bleibt heute die Frage nach dem „Wie?“. Viele lange Jahre der politischen Stabilität kamen, so weiß man heute, zum Preis eines relativen steuerpolitischen Stillstandes. Vielleicht müssen wir uns eben die Frage nach dem „Wie?“ nicht nur stellen, sondern auch in diesem Sinn angehen: Wandel braucht Veränderung und Veränderung braucht Mut. Mut, das Gewohnte zu verlassen. Denn längst lassen sich die gesellschaftspolitischen Trends nicht mehr drehen. Greta Thunberg als Gesicht von „Fridays for Future“ und viele andere Ikonen dieses Umbruchs sind ein unüberhörbares Signal, dass diese Welt sich bereits verändert hat.

Diesen Wandel sollten auch wir in den Steuerfunktionen der Unternehmen aufnehmen. An Vieles haben wir uns gewöhnt. Und Einiges davon hat sicher auch heute noch seine Berechtigung. Doch, so meine feste Überzeugung, auch wir müssen uns diesen grundlegenden, neuen Debatten öffnen. Denn zum Wandel gehören alle Parteien, natürlich auch, wenn nicht sogar zentral die Unternehmen mit ihren Steuerfunktionen. Und vermutlich werden wir stärker für die Belange der Unternehmen werben müssen, in einer offenen Debatte mit den politischen Akteuren und nicht im steuerlichen „Hinterzimmer“. Also: Uns Gehör verschaffen in einer sehr lauten Welt, in den Debatten, über die Verbände und auch über die politische Wahlentscheidung. Dann mag es am Ende wieder stimmen: Auch steuerpolitisch wird es wieder gut, oder zumindest besser. Und wie gesagt, andernfalls ist es noch nicht das Ende.

Ihr Axel Dewitz

a | Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Umsetzung des Zieles der Förderung umweltfreundlicher Mobilität.
- Entlastungen für Arbeitnehmer, Wohnungsmarkt, Vereinfachung und Digitalisierung.
- Maßnahmen zur angeblichen Gestaltungsbekämpfung und Sicherung des Steueraufkommens, insbesondere Neuregelung von sog. Share Deals bei der GrESt.
- Reaktion auf BFH-Rechtsprechung.
- Zwingend notwendige Anpassungen an das EU-Recht und die EuGH-Rechtsprechung.
- Weitere fachlich gebotene Regelungen im Steuerrecht.

- Einführung einer Sonderabschreibung für nach dem 31.12.2019 angeschaffte rein elektrische Lieferfahrzeuge i.H.v. 50 % der Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung (§ 7c EStG-E).
- Verlängerung (stufenweise in Bezug auf die Mindestreichweite) der Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für die private Nutzung eines betrieblichen Elektro- oder extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugs, d.h. Anwendung für Anschaffungen bis einschließlich 31.12.2030 (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und 4 EStG-E).
- Einführung einer Halbierung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Miet- oder Leasingaufwand für Elektro- oder extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge mit entsprechend der Dienstwagenbegünstigung normierter stufenweiser Mindestreichweite sowie für Fahrräder, die keine Kfz sind (§ 8 Nr. 1d Satz 2 GewStG-E). Die Regelung soll nur auf Entgelte anzuwenden sein, die auf Verträgen beruhen, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen worden sind. Sie soll letztmals für den Erhebungszeitraum 2030 gelten (§ 36 Abs. 3 GewStG-E).
- Verlängerung der Steuerbefreiung des zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads durch den Arbeitgeber (§ 3 Nr. 37 EStG) bis zum Ablauf des Jahres 2030 (§ 52 Abs. 4 Satz 7 EStG-E). Entsprechende Verlängerung auch der parallelen Entnahmeverordnung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG für die private Nutzung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads (§ 52 Abs. 12 Satz 2 EStG-E).
- Verlängerung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 46 EStG für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen

Referentenentwurf vom 08.05.2019

Am 08.05.2019 hat das BMF unter dem Namen „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ den Referentenentwurf des angekündigten JStG 2019 veröffentlicht.

Überblick



Aus Unternehmenssicht ist steuerpolitisch insbesondere die seit langem diskutierte grunderwerbsteuerliche Neuregelung der sog. Share Deals bedeutsam. In diesem Entwurf allerdings noch nicht enthalten sind die ebenfalls bereits vor vielen Jahren angekündigte Reform der Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Umsetzung der ATAD II-Richtlinie. Beides bleibt einem gesonderten Gesetzesvorhaben vorbehalten. Ein Referentenentwurf dazu ist eher erst im Sommer zu erwarten. Enthalten sein soll darin dann dem Vernehmen nach auch eine Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung sowie die Einführung des sog. Optionsmodells für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer.

Förderung umweltfreundlicher Mobilität

Zur weiteren Umsetzung des Zieles der Förderung umweltfreundlicher Mobilität sind nach dem Inkrafttreten entsprechender steuerlicher Regelungen zur Förderung im Jahr 2018 zusätzliche Maßnahmen im Steuerrecht vorgesehen. Hierzu gehören insbesondere:

Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung bis zum Ablauf des Jahres 2030 (§ 52 Abs. 4 Satz 14 EStG-E). Gleiches gilt für die Pauschalbesteuerung für geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung sowie für Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und für die Nutzung einer Ladevorrichtung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG (§ 52 Abs. 37c EStG-E).

- Neue Pauschalbesteuerung von 25 % für Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen der Mitarbeiter für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale, insbesondere bei Jobtickets (§ 40 Abs. 2 EStG-E).

Entlastungen für Arbeitnehmer, Wohnungsmarkt, Vereinfachung und Digitalisierung

Die Bereiche Entlastungen für Arbeitnehmer, Wohnungsmarkt, Vereinfachung und Digitalisierung betreffen insbesondere folgende Maßnahmen:

- Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen von € 24 auf € 28 und von € 12 auf € 14 (§ 9 Abs. 4a Satz 3 EStG-E).
- Einführung eines neuen Pauschetrags für Berufskraftfahrer i.H.v. € 8 täglich (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b EStG-E).
- Einführung einer ESt-Befreiung von Sachleistungen des Wohnraumnehmers und des Wohnraumgebers zur Förderung alternativer Wohnformen (z.B. „Wohnen für Hilfe“), § 3 Nr. 49 EStG-E.
- Bewertungsabschlag von einem Drittel der ortsüblichen Kaltmiete bei Mitarbeiterwohnungen, sofern die ortsübliche Kaltmiete 20 €/qm nicht übersteigt (§ 8 Abs. 2 Satz 12 EStG-E).
- Einführung des ermäßigten Steuersatzes für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften in elektronischer Form (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG-E).
- Regelungen für den Abruf im ELStAM-Verfahren für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer anstelle derzeitiger Papierbescheinigungen (§ 39 Abs. 3 EStG-E).
- Möglichkeit zur vollständig automationsgestützten Anordnung einer Fristverlängerung (§ 109 Abs. 4 AO-E).

Darüber hinaus erfolgen Maßnahmen zur Gestaltungsbekämpfung und Sicherung des Steueraufkommens, insbesondere:

- Neuregelung von sog. Share Deals bei der GrEST für Erwerbe nach dem 31.12.2019 (vgl. hierzu gesonderter Beitrag im Heft, S. 27).
- Aktualisierung der Regelungen zum Kapitalertragsteuerabzug (§§ 43, 44 EStG-E).

Bei einigen Maßnahmen handelt es sich um die Reaktion auf BFH-Rechtsprechung, insbesondere:

- Gewerbliche Abfärbung auch bei Verlusten (§ 15 Abs. 3 EStG-E): Damit soll mit Rückwirkung die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden, wonach auch eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht, wenn sie daneben nur negative gewerbliche (Beteiligungs-)Einkünfte erzielt. Der BFH hatte mit Urteil vom 12.04.2018 (AZ: IV R 5/15) entschieden, dass es nicht zu einer solchen „Abfärbung“ kommt, wenn (isoliert betrachtet) die Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit negativ sind.
- Neuregelung beim Ausfall von Kapitalanlagen (§ 20 EStG-E):
 - › Klarstellung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a EStG-E, dass der Verfall von Optionen im Privatvermögen einkommensteuerrechtlich nicht von Bedeutung ist (entgegen den Urteilen des BFH vom 12.01.2016 – AZ: IX R 48/14, IX R 49/14 und IX R 50/14); erstmals anzuwenden auf Termingeschäfte, die nach dem 31.12.2019 abgeschlossen werden.
 - › Mit Ergänzung des § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1, 2 und 4 EStG-E wird in Reaktion auf das BFH-Urteil vom 24.10.2017 (AZ: VIII R 13/15) klargestellt, dass insbesondere der durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder die Ausbuchung einer Aktie entstandene Verlust steuerlich unbeachtlich sein soll. Um Umgehungsgeschäfte zu vermeiden, soll nach § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 EStG-E auch die Veräußerung von wertlosen Wirtschaftsgütern steuerlich unbe-

Gestaltungsbekämpfung und Sicherung des Steueraufkommens

Reaktion auf BFH-Rechtsprechung



achtlich sein. Der neue § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG-E soll nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG-E erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden sein. Die Regelungen entfalten unechte Rückwirkung. Die Rechtsfolgen treten zwar erst nach ihrer Verkündung ein. Erfasst werden tatbestandlich allerdings auch Sachverhalte, die bereits vor dem 01.01.2020 in Gang gesetzt wurden.

- Sollte diese Neuregelung so kommen, wird sie aus unserer Sicht im Hinblick auf eine Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten sicherlich auch noch das BVerfG beschäftigen.
- ➔ Fondsetablerungskosten sollen – entgegen dem BFH-Urteil vom 26.04.2018 (AZ: IV R 33/15) – rückwirkend weiterhin zu den Anschaffungskosten gehören und nicht zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben/Werbungskosten (§ 6e EStG-E ggf. i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG).
- ➔ Neudefinition der Geldleistung in Abgrenzung zum Sachbezug (44-€-Freigrenze) in Folge der BFH-Urteile vom 07.06.2018 (AZ: VI R 13/16) und 04.07.2018 (AZ: VI R 16/17), § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG-E; Ausschluss von zweckgebundenen Beiträgen zu Zukunftssicherungsleistungen und von Geldkarten vom Sachlohn, klassische Gutscheine bleiben Sachlohn.
- ➔ Haftung der Organgesellschaft bei mehrstufiger Organschaft (§ 73 AO-E): In Reaktion auf das BFH-Urteil vom 31.05.2017 (AZ: I R 54/15) soll sichergestellt werden, dass ein Haftungsbescheid gegenüber der (nachrangigen) Organgesellschaft erlassen werden kann, die eine Steuerschuld wirtschaft-

lich verursacht hat bzw. bei der ein Haftungsanspruch durchsetzbar erscheint. Der neue § 73 AO-E soll anwendbar sein, wenn der haftungsbegründende Tatbestand nach der Gesetzesverkündung verwirklicht worden ist.

Einige Maßnahmen betreffen zwingend notwendige Anpassungen an das EU-Recht und die EuGH-Rechtsprechung.

Zwingend notwendige Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung

Dies sind bei der Umsatzsteuer zum einen die sog. Quick Fixes, d.h. dringend umsetzungsbedürftige Maßnahmen im Mehrwertsteuersystem der EU:

Umsatzsteuer

- ➔ Direktlieferung bei Lieferung in ein Konsignationslager (§ 6b UStG-E);
- ➔ Änderungen bei Reihengeschäften (§ 3 Abs. 6a UStG-E);
- ➔ Änderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a Abs. 1 Satz 1 UStG-E).

Zum anderen bei der Umsatzsteuer:

- ➔ Umsetzung des EuGH-Urteils zur Margenbesteuerung bei Reiseleistungen;
- ➔ Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen von selbstständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder.

Bei der Gewerbesteuer ist insbesondere eine Änderung der Kürzungsnorm des § 9 Nr. 7 GewStG für Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland vorgesehen [Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.09.2018 – Rs. C-685/16 (EV)]:

Gewerbesteuer

- ➔ Künftig soll die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG-E auf Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft angewendet werden, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % am Nennkapital beträgt.



- Die Neuregelung unterscheidet künftig nicht mehr danach, ob es sich um eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im EU-Ausland oder im übrigen Ausland handelt. Die einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen für ausländische Kapitalgesellschaften des bisherigen § 9 Nr. 7 Satz 1 Hs. 1 GewStG („seit Beginn des Erhebungszeitraums“ und Aktivitätsvoraussetzungen) werden gestrichen. Gleichzeitig wird die bisherige niedrigere Beteiligungsvoraussetzung i.H.v. 10 % für EU-Gesellschaften des § 9 Nr. 7 Satz 1 letzter Hs. GewStG aufgehoben. Laut der Gesetzesbegründung soll kein Zwang bestehen, die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie (Beteiligungshöhe von 10 %) auch für gewerbesteuerliche Zwecke zu beachten.
 - Die bisherigen Regelungen des § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG (Minderung des Kürzungsbetrags um unmittelbar mit den Gewinnanteilen im Zusammenhang stehenden Aufwand), § 9 Nr. 7 Satz 3 GewStG (Klarstellung, dass nach § 8b Abs. 5 KStG nicht abziehbare Betriebsausgaben keine Gewinnanteile sind) und § 9 Nr. 7 Satz 8 GewStG (Nichtanwendung der Kürzung auf Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds) bleiben bestehen (künftig § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG-E).
 - Die Anwendung ist nach § 36 Abs. 1 GewStG-E erst ab dem Erhebungszeitraum 2020 vorgesehen. Bis einschließlich des Erhebungszeitraums 2019 gelten daher für Drittstaatsverhältnisse weiterhin die gleich lautenden Ländereverlasse vom 25.01.2019.
- Zudem wird weiterem fachlich gebotenen Regelungsbedarf im Steuerrecht nachgekommen, insbesondere erfolgen auch die Klarstellung von Zweifelsfragen sowie Folgeänderungen, Fehlerkorrekturen und sonstige redaktionelle Änderungen:
- Enthalten sind auch einige – z.T. klarstellende – Änderungen des InvStG. Zu nennen sind z.B. eine Anpassung der Definition der Kapitalbeteiligung und des Immobilienfonds sowie des Umfangs der KSt- und GewSt-Pflicht eines Investmentfonds.
 - Ausweitung des Betriebsausgabenabzugsverbots für Hinterziehungszinsen auf Betriebssteuern, d.h. auch soweit darauf Nachzahlungszinsen angerechnet werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a EStG-E); anzuwenden erstmals auf nach dem 31.12.2018 festgesetzte Zinsen i.S. der Vorschrift.
- Die Verbände waren bis zum 05.06.2019 zur Stellungnahme aufgefordert. Das Gesetzgebungsverfahren soll im Laufe des Jahres 2019 abgeschlossen werden.

Weitere Änderungen

Ihr Kontakt



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

b | Steuerliche Forschungsförderung in Deutschland – Regierungsentwurf eines Forschungszulagengesetzes | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Deutschland will dem Koalitionsvertrag folgend in die steuerliche Forschungsförderung einsteigen.
- Der Regierungsentwurf des Forschungszulagengesetzes enthält gegenüber dem Referentenentwurf des BMF inhaltlich keine wesentlichen Änderungen.
- Geändert hat sich jedoch die beihilferechtliche Einschätzung.
- Insgesamt handelt es sich um einen guten, aber viel zu klein geratenen Einstieg in die steuerliche Forschungsförderung.

Im Koalitionsvertrag hat sich die Bundesregierung dafür ausgesprochen, Investitionen in Forschung und Entwicklung zu erhöhen. Als Zielmarke sind 3,5 % des Bruttoinlandsprodukts bis 2025 genannt. Hierzu gehört auch, in Deutschland eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung zu etablieren, die insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen im Fokus hat. Bisher belegt Deutschland im internationalen Vergleich einen der hinteren Plätze. Die Bundesregierung will nun durch eine steuerliche Forschungsförderung erreichen, dass vornehmlich die kleinen und mittleren Unternehmen vermehrt in eigene Forschung

Hintergrund



und Entwicklungstätigkeiten investieren. Durch eine entsprechend zielgerichtete Ausgestaltung der Förderung soll dies erreicht werden, ohne die größeren Unternehmen von der Förderung gänzlich auszuschließen.

Regierungsentwurf vom 22.05.2019

Am 22.05.2019 hat nun das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Forschungszulagengesetzes beschlossen und in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Gegenüber dem Referentenentwurf des BMF vom 17.04.2019 (vgl. hierzu WTS Journal 02/2019) haben sich keine wesentlichen inhaltlichen Änderungen ergeben. Der Regierungsentwurf sieht aber eine beihilferechtliche Umstellung vor. Es handele sich um eine allgemeine steuerliche Fördermaßnahme, die allen Steuerpflichtigen gleichermaßen offenstehe. Somit stelle die Forschungszulage keine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV dar und die Regelungen der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) seien nicht zu berücksichtigen.

Forschungszulage keine staatliche Beihilfe i. S. von Art. 107 AEUV

Mit dem Gesetz soll eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Form einer Forschungszulage eingeführt werden, geregelt in einem eigenständigen Gesetz als steuerliches Nebengesetz zum Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz, das auf alle steuerpflichtigen Unternehmen unabhängig von deren Größe, der jeweiligen Gewinnsituation und dem Unternehmenszweck gleichermaßen Anwendung findet.

Eckpunkte des Regierungsentwurfs

Die Eckpunkte des Regierungsentwurfs lassen sich wie folgt beschreiben:

Anspruchsberechtigung

→ Anspruchsberechtigt sind größenunabhängig (d.h. ohne Beschränkung auf eine bestimmte Anzahl von im Unternehmen Beschäftigten) unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften (soweit nicht steuerbefreit) bzw. Mitunternehmerschaften.

→ Begünstigte FuE-Vorhaben beziehen sich auf Grundlagenforschung, angewandte Forschung oder experimentelle Entwicklung (nicht: Marktentwicklung oder Tätigkeiten, mit denen das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden soll). Konkretere Bestimmungen und Abgrenzungen enthält die Anlage zu § 2 Abs. 1 des Regierungsentwurfs.

Begünstigte FuE-Vorhaben

→ Gefördert werden eigenbetriebliche Forschungstätigkeiten einzelner Unternehmen, Kooperationsvorhaben (mit anderen steuerpflichtigen Unternehmen oder mit Forschungseinrichtungen) sowie Auftrags-FuE, letzteres allerdings dann – anders als international üblich – beim Auftragnehmer.

Durchführung der FuE-Vorhaben

→ Die Bemessungsgrundlage bilden die lohnsteuerpflichtigen Löhne und Gehälter von Arbeitnehmern, soweit diese mit FuE-Tätigkeiten betraut sind (Bruttolohnaufwendungen). Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist beispielsweise auch der Arbeitgeberanteil zu den Sozialabgaben nicht umfasst. Dem wird dann allerdings dadurch Rechnung getragen, dass die förderfähigen Aufwendungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit dem Faktor 1,2 multipliziert werden. Eigenleistungen eines Einzelunternehmers werden in Höhe von € 30 je nachgewiesener Arbeitsstunde bei insgesamt maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche als förderfähig fingiert. Bei Mitunternehmerschaften können FuE-Tätigkeitsvergütungen der Gesellschafter, soweit sie € 30 je Arbeitsstunde bei maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche nicht übersteigen, angesetzt werden.

Bemessungsgrundlage

→ Die Bemessungsgrundlage ist auf max. € 2 Mio. pro Unternehmen (Konzernbetrachtung) und Wirtschaftsjahr begrenzt.

Begrenzung der Bemessungsgrundlage

Forschungszulagengesetz

- Fördersatz** → Die Forschungszulage beträgt 25 % der Bemessungsgrundlage, also max. € 500.000 pro Wirtschaftsjahr und Unternehmen (bzw. Konzern).
- Ertragsteuerliche Behandlung** → Die Forschungszulage gehört nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften, mindert nicht die als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen und findet keine Berücksichtigung für Zwecke der Bestimmung der Höhe des Einkommenssteuersatzes.
- Antrag auf Forschungszulage mit Bescheinigung einer noch zu bestimmenden Stelle** → Der Antrag auf Zulage ist in elektronischer Form beim Finanzamt zu stellen, das für die Besteuerung des Unternehmens nach dem Einkommen zuständig ist. Dem Antrag ist eine Bescheinigung über den Nachweis eines begünstigten FuE-Vorhabens beizufügen. Die Bescheinigung soll durch eine noch durch Rechtsverordnung zu bestimmende Stelle außerhalb der Finanzverwaltung ausgestellt werden.
- Kumulierung mit anderen Förderungen** → Die Forschungszulage kann grundsätzlich neben anderen Förderungen gewährt werden. Die förderfähigen Aufwendungen dürfen allerdings nicht in die Bemessungsgrundlage der Forschungszulage einbezogen werden, soweit diese im Rahmen anderer Förderungen geltend gemacht wurden oder werden.
- Begünstigungszeitraum** → Die Forschungszulage kann nur für Vorhaben beansprucht werden, die nach Inkrafttreten des Gesetzes (Planung: 01.01.2020) begonnen wurden. Und nur für förderfähige FuE-Aufwendun-

gen, die nach dem 31.12.2019 bezogen werden oder entstanden sind.

- Die Bundesregierung wird die Anwendung des Gesetzes spätestens nach Ablauf von fünf Jahren auf wissenschaftlicher Grundlage evaluieren und den Deutschen Bundestag über die Ergebnisse unterrichten.

Insgesamt handelt es sich bei dem Regierungsentwurf eines Forschungszulagengesetzes um einen guten, aber viel zu klein geratenen Einstieg in die steuerliche Forschungsförderung. Gerade ein Blick zu unserem unmittelbaren Nachbarn Österreich, der im internationalen Vergleich auch nur einen mittleren Platz belegt, zeigt, dass die Bundesregierung bzw. der deutsche Gesetzgeber deutlich mehr Geld in die Hand nehmen müsste, um ein vergleichbares Fördervolumen zu erreichen. Zwar liegt der nominale Fördersatz in Österreich bei 14 % und erscheint damit niedriger, jedoch werden dort sämtliche dem Fördergegenstand zurechenbaren Kosten inklusive eines angemessenen Deckungsbeitrags in die Bemessungsgrundlage einbezogen, nicht nur die Personalkosten. Der effektive Fördersatz liegt damit nach dem vorliegenden Entwurf – unter Berücksichtigung der durchschnittlich niedrigeren Bemessungsgrundlage – sogar deutlich unter dem Niveau in Österreich. Auch eine Begrenzung der Bemessungsgrundlage kennt die österreichische Regelung nur in Bezug auf die Auftragsforschung beim Auftraggeber. Der gesamte FuE-Aufwand von großen Unternehmen wird so grundsätzlich mit einem effektiven Satz von 14 % gefördert.

Evaluierung

Fazit und Bewertung



Ihr Kontakt



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



1a | Schlechte Aussichten für den steuerlichen Abzug von Kartellrechts-Geldbußen |

Autorin: RAin/StBin Barbara Bongers, München

Key Facts

- Bei Sanktionen für Kartellrechtsverstöße drängt sich aufgrund der meist beachtlichen Höhe stets auch die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit auf.
- Grundsätzlich gilt für Geldbußen das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG.
- Ausnahmsweise ist aber der Abzug zulässig, soweit der wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden ist, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde.
- Der IV. Senat des BFH hatte hinsichtlich einer EU-Kartellrechts-Geldbuße keinen Abschöpfungsanteil angenommen und damit den Betriebsausgabenabzug einer solchen EU-Geldbuße versagt.
- Aktuell ist beim XI. Senat eine Revision zu der Streitfrage anhängig, inwieweit eine Geldbuße vom Bundeskartellamt einen Abschöpfungsanteil enthält und folglich zumindest teilweise abziehbar ist.

lung enthalten. Sowohl die Sanktionen nach EU-Recht als auch nach nationalem Recht der jüngst entschiedenen Fälle wurden entsprechend bestehender Regelungen u.a. angelehnt an den durch die rechtswidrigen Absprachen erzielten Umsatz festgesetzt. Es wurde jedoch kein ausdrücklicher Abschöpfungsanteil in den Entscheidungen genannt.

Für EU-Geldbußen wurde durch den IV. Senat des BFH bereits in einem früheren Urteil ausführlich dargelegt, dass eine Kartellgeldbuße, deren Grundbetrag nach Art. 23 Abs. 3 EGV 1/2003 berechnet und nicht erhöht wurde, keinen Abschöpfungsanteil i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Hs. 1 EStG enthält. Trotz Kritik in der Literatur dürfte in ähnlich gelagerten Fällen insofern kaum Aussicht auf Erfolg bestehen. Mit Verweis auf das vorgenannte Urteil wurde beispielsweise vom FG Münster eine Revision nicht zugelassen.

Darüber hinaus nahm das FG Köln auch bei einer Geldbuße des Bundeskartellamts keinen Abschöpfungsanteil an. In der mündlichen Verhandlung der Revision am 22.05.2019 machten die Richter des XI. Senats des BFH zwar einerseits klar, dass sie sich keinesfalls an die Deklaration der Kartellbehörde gebunden sähen, da der Charakter der Geldbuße für das Steuerrecht eigens zu würdigen sei. Andererseits führe die an den tatbezogenen Umsatz angelehnte Bemessung der Geldbuße nicht zwingend zur Annahme eines Abschöpfungsanteils.

Die Entscheidung der Revision im aktuellen Fall bleibt noch abzuwarten, wobei unseres Erachtens der BFH kaum für den Steuerpflichtigen entscheiden wird. Daher ist in vergleichbaren Fällen immer darauf zu achten, dass bereits im Kartellrechtsverfahren eine klare Aussage über den abgeschöpften Gewinn getroffen wird. Die Gerichte werden jedenfalls weiter mit Geldbußen, die nach anderen Kriterien bemessen wurden, beschäftigt sein. Die Entwicklung der Rechtsprechung ist zu beobachten.

BFH vom 07.11.2013
(AZ: IV R 4/12)

FG Münster
vom 22.12.2017
(AZ: 4 K 1099/15 G,F,Zerl)
– NZB eingelegt
(AZ: IV B 7/18)



FG Köln vom 24.11.2016
(AZ: 10 K 659/16)

Anhängige Revision
(AZ: XI R 40/17)

Hintergrund

Gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG dürfen von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich des EStG oder von Organen der EU festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder nicht als Betriebsausgabe (BA) abgezogen werden. Nach Satz 4 Hs. 1 gilt das Abzugsverbot für Geldbußen jedoch nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind. Die Ausnahme trägt dem objektiven Nettoprinzip Rechnung: Sofern tatbezogene Gewinne versteuert wurden, dürfte eine Abschöpfung derselben Gewinne nur netto bemessen werden.

Fallkonstellation

Bei Kartellrechts-Geldbußen stellt sich regelmäßig die Frage, ob sie einen Abschöpfungsanteil im Sinne der Ausnahmerege-

Ihr Kontakt

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

1b | Anpassungsbedarf bei vor dem 01.01.2006 abgeschlossenen Verlustübernahmeregelungen | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Key Facts

- Dringender Anpassungsbedarf für vor dem 01.01.2006 abgeschlossene Altverträge ohne dynamischen Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG.
- Vertrauensschutz nur bei Anpassung bis zum 31.12.2019.
- Eintragung ins Handelsregister maßgebend für Fristeinholung.

beanstandungsregelung des BMF-Schreibens vom 16.12.2005 gebunden, da diese für Gerichte keine Bindungswirkung habe. Selbst wenn man in dem BMF-Schreiben eine sachliche Billigkeitsregelung sähe, müsste die Billigkeitsregelung durch eine konkrete Einzelentscheidung der zuständigen Finanzbehörde umgesetzt werden, woran es im Urteilsfall fehlte. Vielmehr hätte eine Heilung durch die erforderliche Vertragsanpassung bis zum 31.12.2014 vorgenommen werden müssen, was nicht erfolgt war.

BMF vom 03.04.2019



Mit dem BMF-Schreiben vom 03.04.2019 lässt die Finanzverwaltung die Billigkeitsregelung des BMF-Schreibens vom 16.12.2005 auslaufen.

Die steuerliche Wirksamkeit eines Gewinnabführungsvertrags mit einer anderen Kapitalgesellschaft als einer Aktiengesellschaft als Organgesellschaft erforderte gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. ausdrücklich die Vereinbarung einer Verlustübernahme gem. § 302 AktG. Vielfach wurde der Wortlaut des § 302 AktG in den Gewinnabführungsverträgen wörtlich wiedergegeben. Folglich fehlte nach der Einfügung des Absatzes 4 in zahlreichen Verträgen ein Verweis auf diese gesetzliche Neuregelung.

Nach dem parallel zur Veröffentlichung dieses Urteils publizierten BMF-Schreiben vom 03.04.2019 gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung der Grundsätze des vorgenannten BFH-Urteils aus Gründen des Vertrauensschutzes Folgendes: Gewinnabführungsverträge, die keinen Verweis auf die entsprechende Anwendung von § 302 Abs. 4 AktG enthalten, aber von der Billigkeitsregelung des BMF-Schreibens vom 16.12.2005 umfasst waren, stehen der Anerkennung der Organschaft nicht entgegen, wenn diese bis zum Ablauf des 31.12.2019 an die Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG (dynamischer Verweis) angepasst werden. In diesen Fällen liegt nach § 17 Abs. 2 KStG i.V.m. § 34 Abs. 10b KStG i.d.F. des AIFM-StAnpG kein Neuabschluss vor; die Mindestlaufzeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG beginnt nicht von neuem zu laufen. Eine Anpassung kann unterbleiben, wenn das Organschaftsverhältnis vor dem 01.01.2020 beendet wird.

Vertrauensschutz

Frist 31.12.2019



Bisherige Billigkeitsregelung (BMF vom 16.12.2005)

Nach dem BMF-Schreiben vom 16.12.2005 wurde der fehlende Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG in vor dem 01.01.2006 abgeschlossenen Gewinnabführungsverträgen nicht beanstandet. Eine Anpassung dieser Verträge wurde ausdrücklich als nicht erforderlich erklärt. Diese Billigkeitsregelung überlagerte nach Auffassung der Finanzverwaltung sogar für solche vor dem 01.01.2006 geschlossenen Altverträge die später normierte Anpassungsverpflichtung nach § 17 Abs. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b KStG i.d.F. des AIFM-StAnpG, einen Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung (sog. dynamischer Verweis) aufzunehmen.

Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Eintragung ins Handelsregister maßgeblich ist, besteht bei vor dem 01.01.2006 abgeschlossenen Altverträgen ohne dynamischen Verweis auf die Verlustübernahme nach § 302 AktG dringender Handlungsbedarf. Wir unterstützen gerne bei der Anpassung solcher Altverträge.

Ihr Kontakt



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

BFH vom 10.05.2017 (AZ: I R 93/15)

Demgegenüber sah sich der BFH in seinem Urteil vom 10.05.2017 nicht an die Nicht-

1c | **Kein Abzug als Veräußerungskosten bei gesellschaftsvertraglich veranlasseter Übernahme von Gewerbesteuer** | Autorin: StBin Evelyn Hollender, Erlangen

Key Facts

- Als Veräußerungskosten gem. § 16 Abs. 2 EStG gelten Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG, die durch den Veräußerungsvorgang veranlasst sind.
- Das Verbot des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe gilt nur für den Schuldner der Gewerbesteuer, nicht auch für denjenigen, der sich vertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet.

nach ständiger Rechtsprechung Aufwendungen, die einerseits nach dem Veranlassungsprinzip dem Veräußerungsvorgang zuzuordnen und andererseits betrieblich veranlasst seien. Die bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts ermöglichten jedoch keine Entscheidung der Frage, ob die streitigen Aufwendungen des A betrieblich veranlasst waren oder ob sie außerbetrieblich, insbesondere gesellschaftsrechtlich veranlasst und daher nicht zu berücksichtigen seien.

BFH vom 07.03.2019
(AZ: IV R 18/17)



Urteilsfall

Mit Urteil vom 07.03.2019 hatte der BFH über die Abzugsfähigkeit von Veräußerungskosten i.S.d. § 16 Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit einer vertraglich vereinbarten Übernahme von Gewerbesteuer zu entscheiden.

An der Klägerin – einer GmbH & Co. KG – waren die Herren A und B zu gleichen Teilen als Kommanditisten neben der nicht am Kapital beteiligten Komplementär-GmbH beteiligt. A und B waren weiterhin an der D-GmbH beteiligt, welche rückwirkend auf den 01.07.2011 im Wege der Verschmelzung zur Aufnahme auf die Klägerin übertragen wurde. Mit Wirkung zum 01.05.2012 veräußerte A seinen Gesellschaftsanteil an der Klägerin an B. Im Kaufvertrag vereinbarten die Vertragsparteien, die nach § 18 Abs. 3 UmwStG anfallende Gewerbesteuer hälftig zu tragen. Im Rahmen der Feststellungserklärung für 2012 erklärte die Klägerin aus dem Verkauf des Kommanditanteils durch A einen Veräußerungsgewinn nach Abzug der von ihm getragenen Gewerbesteuer als Veräußerungskosten gem. § 16 Abs. 2 EStG. Das Finanzamt folgte dem insoweit nicht, da die Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG nicht als Veräußerungskosten abzugsfähig sei. Das FG Saarland gab der daraufhin erhobenen Klage jedoch statt.

FG Saarland
vom 16.11.2017
(AZ: 1 K 1441/15)

Maßgeblichkeit der Zuordnung zum Veräußerungsvorgang und der betrieblichen Veranlassung

Der BFH hat nunmehr das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zu den Veräußerungskosten i.S.d. § 16 Abs. 2 EStG gehörten



Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts sei der Kernpunkt im Streitfall nicht, ob § 4 Abs. 5b EStG einem Abzug der Gewerbesteuer als Veräußerungskosten i.S.d. § 16 Abs. 2 EStG entgegenstehe. Das Abzugsverbot könne nämlich nur bei dem Schuldner der Gewerbesteuer dem Betriebsausgabenabzug entgegenstehen, denn nur bei ihm könne die Gewerbesteuer i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sein. Die Personengesellschaft sei auch für die nach § 18 Abs. 3 UmwStG durch eine Anteilsveräußerung entstandene Gewerbesteuer nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Steuerschuldner, selbst dann, wenn ein Dritter schuldrechtlich bzw. gesellschaftsvertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet sei. Der Dritte schulde hingegen nicht die Gewerbesteuer als solche, sondern deren Erstattung.

Abzuwarten bleibt, wie das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang die Frage der betrieblichen Veranlassung in Bezug auf die Übernahme der Gewerbesteuerbelastung auf Grundlage der maßgeblichen vertraglichen Vereinbarung beurteilt.

Abzugsverbot des § 4 Abs. 5b EStG gilt nur für den Schuldner der Gewerbesteuer

Ihr Kontakt



StBin Diana Driemel,
Erlangen,
diana.driemel@
wts.de

1d | Teilwertabschreibung von Anteilen an offenen Immobilienfonds auf den Zweitmarktwert | Autor: Alexander Weber, München

Key Facts

- Der Teilwert von im Umlaufvermögen gehaltenen Anteilen an offenen Immobilienfonds ist grundsätzlich der Rücknahmepreis.
- Ist die Ausgabe und Rücknahme der Fondsanteile endgültig eingestellt, ist der Teilwert nach den objektiv zur Verfügung stehenden Erwerbs- bzw. Veräußerungsmöglichkeiten zu bestimmen.
- Dies kann bspw. der Börsenkurs im Handel mit den Anteilen im Freiverkehr sein (sog. Zweitmarktwert).

geren Börsenkurs (sog. Zweitmarktwert) abzuschreiben.

Nach Auffassung des FG Münster ist der Teilwert von im Umlaufvermögen gehaltenen Investmentanteilen stets der Rücknahmepreis. Die lediglich eingeschränkte Handelbarkeit beeinflusst den tatsächlichen Wert der Fondsanteile nicht.

Der BFH folgte der Entscheidung des Finanzgerichts nicht. Nach Auffassung des BFH ist der Teilwert von Fondsanteilen zwar grundsätzlich der Rücknahmepreis. Allerdings müsste berücksichtigt werden, dass eine Veräußerung zu diesem Preis endgültig unmöglich war. Der Teilwert sei deshalb entsprechend der objektiv zur Verfügung stehenden Erwerbs- bzw. Veräußerungsmöglichkeiten zu bestimmen. Im Streitfall wurden die Fondsanteile ausschließlich an einer Börse (Zweitmarkt) gehandelt. Ist der entsprechende Börsenkurs bzw. Zweitmarktwert zum Bilanzstichtag der Klägerin niedriger als die Anschaffungskosten der Anteile und überschreitet der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 %, ist von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG auszugehen. Eine Teilwertabschreibung auf den Zweitmarktwert wäre insoweit zulässig.

Die Teilwertabschreibung wurde der Höhe nach nicht durch das Finanzgericht geprüft. Der BFH hat das Verfahren deshalb an das Finanzgericht zurückverwiesen.

FG Münster
vom 28.10.2016
(AZ: 9 K 2393/14 K)

Auffassung des BFH

BFH vom 13.02.2019
(AZ: XI R 41/17)



Urteilsfall

Mit Urteil vom 13.02.2019 hat der BFH entschieden, dass eine Teilwertabschreibung für im Umlaufvermögen gehaltene Anteile an offenen Immobilienfonds auf den sog. Zweitmarktwert zulässig ist, wenn deren Ausgabe und Rücknahme endgültig eingestellt wurde.

Die Klägerin, eine eingetragene Genossenschaft und Gesamtrechtsnachfolgerin einer Bank, hielt Anteile an mehreren in Liquidation befindlichen offenen Immobilienfonds. Zum Bilanzstichtag der Klägerin, dem 31.12.2012, wurde die Ausgabe und Rücknahme der Fondsanteile endgültig eingestellt. Der Handel am Zweitmarkt (insbesondere der Hamburger Börse) war folglich die einzige Möglichkeit, die betroffenen Anteile zu erwerben oder zu veräußern. Die Klägerin nahm dies zum Anlass, die bislang zum Rücknahmepreis angesetzten Fondsanteile auf den niedri-

Ihr Kontakt



StB Ralf Dietzel,
München,
ralf.dietzel@wts.de



1e | Aktivierung des bei Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs | Autor: WP/StB Markus Goblet, Köln

Key Facts

- Der Veräußerer von GmbH-Anteilen muss einen Anspruch gegenüber dem Anteilserwerber auf Ausschüttung der auf ihn entfallenden Gewinne der GmbH bilanzieren, wenn ihm auch im Falle der Vereitelung seines Gewinnausschüttungsanspruchs Ansprüche gegen den Erwerber zustehen.
- Unter Beachtung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips besteht ein zu aktivierender Anspruch gegenüber dem Erwerber von GmbH-Anteilen, wenn dieser Anspruch – aufgrund der getroffenen Vereinbarungen – quasi-sicher ist.
- Weiterhin sind Gewinnausschüttungsansprüche einer Muttergesellschaft gegenüber ihrer Tochtergesellschaft erst ab dem Zeitpunkt der Fassung eines Ausschüttungsbeschlusses für steuerliche Zwecke zu bilanzieren.

Im Rahmen des Vergleichs gewährte die K-GmbH dem A ein Darlehen, welches ausschließlich durch künftige Dividendenansprüche getilgt werden sollte. Vorsorglich trat C insoweit seine Dividendenansprüche gegenüber der K-GmbH an A ab.

Obwohl entsprechende Gewinnausschüttungen der K-GmbH in der Folgezeit nicht beschlossen wurden, stellte das Finanzamt bei der Klägerin einen auf A entfallenden Dividendenbetrag für das Vergleichsjahr 2002 fest. I.R.d. Einspruchs- und Klageverfahrens vor dem FG München machte die Klägerin erfolglos geltend, es handle sich um eine Darlehensgewährung an A, die nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führe.

Der BFH bestätigt nunmehr die Rechtsauffassung des Finanzamtes sowie des FG München. Der BFH versteht die zugrundeliegenden Vereinbarungen so, dass die Übertragung der Anteile an der K-GmbH durch die Mitunternehmerschaft auf C mit dem Vorbehalt des Gewinnbezugsrechts zugunsten der Mitunternehmerschaft verbunden war, auch wenn letztlich Mitunternehmer A der Begünstigte sein sollte. Demnach standen die bis zur Übertragung entstandenen Gewinne der veräußernden Mitunternehmerschaft, also der Klägerin, zu und waren sodann als Gewinnvorab dem A zuzurechnen.

Mit der Folge der Gewinnerhöhung hält der BFH die bilanzielle Aktivierung einer Forderung bei der Mitunternehmerschaft bereits im Streitjahr 2002 für geboten, weil ein quasi-sicherer Anspruch bestand. Selbst bei Vereitelung des Gewinnbezugsrechts bestanden aufgrund der getroffenen Vereinbarungen Ansprüche gegenüber dem Erwerber C, da dieser persönlich zur Herbeiführung der Gewinnverwendungsbeschlüsse verpflichtet war, er hatte vorsorglich seine Dividendenansprüche gegenüber der K-GmbH an A abgetreten und darüber hinaus gewährte die K-GmbH dem A ein allein aus den Dividendenansprüchen zu tilgendes Darlehen. Mit dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums ist entgegen der Auffassung des FG München auch das wirtschaftliche Eigentum

FG München
vom 05.02.2015
(AZ: 15 K 582/12)

BFH vom 02.10.2018
(AZ: IV R 24/15)



Der BFH hat entschieden, dass beim Veräußerer von GmbH-Anteilen ein zurückbehaltener Anspruch auf Ausschüttung der auf ihn entfallenden Gewinne gegen den Erwerber der Anteile bereits im Zeitpunkt der Anteilsübertragung als Forderung zu bilanzieren ist, wenn dem Veräußerer auch bei Vereitelung dieses Anspruchs entsprechende Ansprüche gegen den Erwerber zustehen.

Urteilsfall Im Streitfall brachte zunächst der Mitunternehmer A seine Anteile an der K-GmbH in die Klägerin, eine Mitunternehmerschaft in der Rechtsform einer GbR (später als GmbH & Co. KG fortgeführt), ein. Anschließend wollten sich die beteiligten Mitunternehmer durch Vermögensaufteilung auseinandersetzen. Später, im Jahr 2002, und zur Beilegung zivilrechtlicher Streitigkeiten verglichen sich die beteiligten Parteien dahingehend, dass der aus der Klägerin ausscheidende C, mittelbar über eine neue Mitunternehmerschaft, Alleinberechtigter in Bezug auf die Anteile an der K-GmbH wurde.

i.S. des § 39 Abs. 2 AO übergegangen. Soweit besondere Vereinbarungen über einen Teil der Gewinnbezugsrechte getroffen wurden, stehen diese dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht entgegen. Von der Entscheidung unberührt bleibt der Beschluss des Großen Senats des BFH zur phasenverschobenen Dividendenvereinnahmung. Hiernach erfolgt die Aktivierung eines Dividendenanspruchs für steuerliche Zwecke grundsätzlich erst im Zeitpunkt des Beschlusses über die Gewinnverwendung.

Die zu aktivierende Forderung qualifiziert der BFH außerdem als von dem ausscheidenden Mitunternehmer im Rahmen einer unechten Realteilung an die Mitunternehmerschaft zu leistenden Spitzenausgleich.

Dieser Spitzenausgleich führt bei der Mitunternehmerschaft in voller Höhe zu einem Gewinn i.S.d. § 16 EStG, ohne dass bei der Mitunternehmerschaft ein Abzug des Buchwerts der übertragenen Wirtschaftsgüter oder beim ausgeschiedenen Mitunternehmer eine Aufstockung bei den übernommenen Wirtschaftsgütern vorzunehmen ist.

Die Entscheidung des BFH ist noch nicht amtlich veröffentlicht, sodass abzuwarten bleibt, ob sie über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden ist. Für die Praxis empfiehlt es sich, entsprechende Vereinbarungen beim Verkauf von GmbH-Anteilen auf ihren wirtschaftlichen Gehalt zu untersuchen und – in Abhängigkeit vom Gewollten – ggf. anzupassen.

Ihr Kontakt



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

1f | Gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei der Refinanzierung von Leasinggeschäften | Autorin: StBin Kristina Erdmann, München

Key Facts

- Hinzurechnung verausgabter Leasingraten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG auch bei der Refinanzierung von Leasinggesellschaften im sog. Doppelstockmodell.
- Leasingraten fallen anders als Entgelte für Schulden nicht unter die Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.
- Bankenprivileg des § 19 Abs. 4 GewStDV ist nur bei der Leasinggesellschaft anwendbar, bei der die Wirtschaftsgüter im Eigentum stehen.

veräußerte die GmbH Leasinggüter an eine weitere Leasinggesellschaft und leaste diese zum Zweck des Weiterverleasens an die Endkunden wieder zurück (sog. Doppelstockmodell). Die GmbH rechnete dem Gewinn die in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteile nicht gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzu und verwies auf das Bankenprivileg nach § 19 Abs. 4 GewStDV. Das Finanzamt folgt dem nicht und nahm im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 eine Hinzurechnung der Leasingraten von jeweils 20 % vor. Die dagegen gerichtete Klage vor dem FG Baden-Württemberg blieb erfolglos.

BFH vom 11.12.2018
(AZ: III R 23/16)



Urteilsfall

Mit Urteil vom 11.12.2018 hat der BFH entschieden, dass auch bei der Refinanzierung von Leasinggeschäften im sog. Doppelstockmodell die verausgabten Leasingraten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG gewerbesteuerlich hinzuzurechnen sind. Das Bankenprivileg des § 19 Abs. 4 GewStDV findet auf den in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteil keine Anwendung.

Im Streitfall war eine GmbH (Finanzdienstleistungsinstitut i.S.d. § 1 Abs. 1a des Kreditwesengesetzes) spezialisiert auf das operative Leasinggeschäft mit Endkunden. Zur Refinanzierung ihres Geschäftszwecks

In seinem Urteil vom 11.12.2018 folgte der III. Senat des BFH nun der Auffassung der Vorinstanz und wendet die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG auf die Leasingraten auch bei der Refinanzierung an.

Nach der Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus u.a. einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet, soweit eine Absetzung bei

Bestätigung
der Vorinstanz

§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG

der Ermittlung des Gewinns erfolgte und soweit die Summe der Beträge nach § 8 Nr. 1 GewStG den Betrag von € 100.000 übersteigt.

Keine Ausnahme im Doppelstockmodell



Der BFH hatte früher schon entschieden (BFH-Urteil vom 08.12.2016, AZ: IV R 55/10), dass eine Benutzung im Sinne der Vorschrift auch dann vorliegt, wenn die Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften an eine weitere Person verleast oder vermietet werden (siehe WTS Journal 03/2017). Nach Ansicht des BFH ist der Gesetzeswortlaut dahingehend eindeutig und lässt keine Ausnahmen bei Leasing im Doppelstockmodell zu.

Keine Ausdehnung des Bankenprivilegs auf sämtliche Finanzierungsbestandteile des § 8 Nr. 1 GewStG

Bei Finanzdienstleistern i.S.d. § 1 Abs. 1a KWG unterbleibt gem. § 19 Abs. 4 GewStDV eine Hinzurechnung von Zinsen und ihnen gleichgestellten Beträgen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG. Jedoch stellt der BFH jetzt klar, dass Leasingraten nicht unter diese Vorschrift fallen, sondern dem § 8

Nr. 1 Buchst. d GewStG zuzuordnen sind. Laut BFH erlaubt der eindeutige Wortlaut des § 19 Abs. 4 GewStDV auch keine Ausdehnung des Bankenprivilegs auf sämtliche Finanzierungsbestandteile der Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 GewStG. Auch die Verordnungsermächtigung des § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f GewStG, die maßgeblich ist für das Bankenprivileg nach § 19 Abs. 4 GewStDV, enthält keinen Anhaltspunkt für eine Ausdehnung des Privilegs auf den in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteil.

Zwar sollen Leasinggeber im Hinblick auf deren Refinanzierungsaufwand nicht schlechter gestellt werden als Kreditinstitute, allerdings ist nach Ansicht des BFH eine Ausweitung des § 19 Abs. 4 GewStDV auch auf Beträge i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG nicht mit der Intention des Gesetzgebers vereinbar. Eine Benachteiligung der Leasinggesellschaften wird hier vom BFH nicht angenommen.

Ihr Kontakt



StB/Fachberater
iStR Michael Habel,
Frankfurt a. M.,
michael.habel@
wts.de

1g | Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer | Autorin: Stephanie Keusch, München

Key Facts

- Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG führt zu geringerer Einkommensteuerbelastung und geringerem Solidaritätszuschlag.
- Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags bei anderen als gewerblichen Einkünften nicht unter Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG analog.
- Begünstigung gewerblicher Einkünfte begründet keine Verfassungswidrigkeit.
- Bei einem Grenzwert-Hebesatz i.H.v. 400,9 % besteht Belastungsgleichheit mit anderen Einkünften.
- Überkompensation auch nach dem UntStRefG 2008 verfassungsrechtlich zulässig, jedoch auf Gewerbesteuer-Hebesätze unter 400,9 % beschränkt.

diger Arbeit, jedoch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei der Berechnung des Solidaritätszuschlags begehrten sie jedoch im Einspruchs- und Klageverfahren eine Schatten-Anrechnung nach § 35 EStG analog. Die nach § 35 EStG geminderte Einkommensteuer sei ihrerseits die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags. Dies führe zu einer niedrigeren Festsetzung des Solidaritätszuschlags und zu einer nicht gerechtfertigten Begünstigung von Gewerbetreibenden.

Das Finanzgericht und nun auch der BFH wiesen die Klage als unbegründet ab, da die Berechnung des Solidaritätszuschlags dem Gesetzeswortlaut entspreche und § 3 SolZG i.V.m. § 35 EStG verfassungsgemäß sei. Zudem beschränke sich die Steuerermäßigung des § 35 EStG auf bezogene Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die dadurch auftretenden Belastungsunterschiede zwischen den Steuerpflichtigen, die Gewerbesteuer zu zahlen haben, und denen, die andere tariflich zu versteuernde Einkünfte in derselben Höhe erzielen, führten nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelungen.

BFH vom 14.11.2018
(AZ: II R 64/15)



Urteilsfall

Die Kläger erzielten als zusammenveranlagte Eheleute im Streitjahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger und selbstän-

Das mit der Einführung der Steuerermäßigung verfolgte Ziel der Entlastung von Mitunternehmern von gewerblichen Personengesellschaften sowie gewerblichen Einzelunternehmen rechtfertigt die mit § 35 EStG einhergehende Ungleichbehandlung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenüber anderen Einkunftsarten durch die Kompensation der Zusatzbelastung aufgrund der Gewerbesteuer.

UntStRefG 2008 Auch nach Änderung der Norm durch das UntStRefG 2008 hält der Senat an seiner Einschätzung weiter fest, auch wenn sich nach § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.d.F. des Jahres 2005 die tarifliche Einkommensteuer (nur) um das 1,8-fache (nun das 3,8-fache) des jeweiligen Gewerbesteuer-Messbetrags ermäßigt hatte. Gleichzeitig war bis zum Jahre 2007 die Gewerbesteuer im Rahmen der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe abziehbar.

BFH vom 21.07.2011 (AZ: II R 50/09) Erst mit Einfügung des § 4 Abs. 5b EStG ist seit 2008 der Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ausgeschlossen. Durch das Zusammenspiel von Betriebsausgabenabzug und Entlastung nach § 35 EStG konnte es seinerzeit bei Gewerbesteuer-Hebesätzen zwischen 200 % und 400 % zu Überkompensationen kommen, zumal es noch keinen Anrechnungshöchstbetrag gab. Diese Überkompensation hat der BFH mit Rücksicht auf die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers für verfassungsrechtlich zulässig erachtet.

Bei einem Grenzwert-Hebesatz von 400,9 % liegt Belastungsgleichheit mit anderen Einkünften vor

Seit Inkrafttreten des UntStRefG 2008 kommt es zwar in einer bestimmten Hebesatzzone per Saldo zu einer Begünstigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die über die Belastung durch die Gewerbesteuer hinausgeht und somit zu

einer Überkompensation führt. Bei einem Grenzwert-Hebesatz von 400,9 % ist die Belastungsgleichheit mit anderen Einkünften und zugleich der Wendepunkt erreicht. Somit ist die Überkompensation auf Hebesätze unter 400,9 % beschränkt und steht einer erheblichen Mehrbelastung bei Hebesätzen über 400,9 % gegenüber.

Im Hinblick darauf, dass die Belastungsungleichheit nicht einseitig ist, sondern sich bei dem Grenzwert-Hebesatz von 400,9 % umkehrt, ist das Regelwerk mit dem grundgesetzlichen Gebot der Folgerichtigkeit noch zu vereinbaren. Zudem war der Gesetzgeber nicht ausnahmslos verpflichtet, Überkompensationen der Gewerbesteuer zu vermeiden, sondern war weiterhin befugt, bei Einbeziehung von Ergänzungsabgaben geringfügige Belastungsdifferenzen durch Vereinfachung und Typisierung hinzunehmen.

Der Verzicht auf die Nicht-Hinzurechnung des Ermäßigungsbetrags nach § 35 EStG stellt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags eine in diesem Sinne gerechtfertigte Vereinfachung dar. Die Annahme des Gesetzgebers, dass der bundesweit durchschnittliche Hebesatz bei 400 % liege, stellt keinen von vornherein atypisch gewählten Fall dar und liegt im Rahmen des Zulässigen.

Die Entscheidung des BFH stellt eine Bestätigung seiner Rechtsprechung aus dem Jahre 2011 dar. Er stellt damit klar, dass diese analog auf die Rechtslage nach dem UntStRefG 2008 anwendbar ist. Die Begrenzung der Anwendbarkeit des § 35 EStG auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Berechnung des Solidaritätszuschlags sind damit nicht verfassungswidrig.

Ihr Kontakt



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



Kurznews

1h | Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Am 29.11.2018 hatte der Bundestag den Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus in der Fassung „Beschlussempfehlung und Bericht“ seines Finanzausschusses beschlossen. Im

Vergleich zum Regierungsentwurf (vgl. hierzu ausführlich WTS Journal # 04/2018, Seite 13 f.) ergaben sich keine wesentlichen Änderungen. Nunmehr hat auch der Bundesrat seine Zustimmung erteilt.

Zustimmung des Bundesrats vom 28.06.2019



Kurznews

1i | Verdeckte Gewinnausschüttung bei Rückstellung für drohende Haftungsanspruchnahme nach § 73 AO | Autor: Julian Henkel, München

BFH vom 24.10.2018
(AZ: I R 78/16)

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob Aufwendungen einer Organgesellschaft aufgrund einer Haftungsanspruchnahme für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers nach § 73 AO unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG fallen bzw. als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind.

Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis unterscheidet. Allerdings müsse eine außerbilanzielle Neutralisierung im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erfolgen. Der BFH argumentierte, dass die Vermögensminderung aufgrund der Tatsache, dass ein Gewinnabführungsvertrag mit dem beherrschenden Gesellschafter geschlossen wurde, stets durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst ist und somit für die Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung ausreiche. Auch stehe es der Einstufung als vGA nicht entgegen, dass sich das Haftungsrisiko erst nach Beendigung des Organisationsverhältnisses realisiere.

Aber außerbilanzielle
Korrektur einer vGA

FG Münster
vom 04.08.2019
(AZ: 9 K 3999/13 K, G)

Der BFH bestätigte die Rechtsauffassung der Vorinstanz und wies die Revision der Klägerin zurück. Nach Auffassung der Richter scheitere zwar eine Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG, da die AO nach ihrer Systematik eindeutig zwischen Steueransprüchen und Haftungsansprüchen als gesonderten Ansprüchen bzw.

Kein § 10 Nr. 2 KStG für
Haftungsschulden

1j | Einzelfragen zur Abgeltungsteuer – Veräußerungsbegriff (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG) | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 12.06.2018
(AZ: VIII R 32/16)

Mit Urteil vom 12.06.2018 hatte der BFH entschieden, dass die steuerliche Berücksichtigung eines Verlusts aus der Veräußerung von Aktien weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängt. Selbst für den Fall, dass der Veräußerungspreis die Transaktionskosten nicht übersteigt, verneinte der BFH einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO.

Satz 1 Nr. 1 EStG ist weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig (BFH-Urteil vom 12.06.2018, VIII R 32/16, BStBl 2019 II S. XXX).“ Es wird aber nicht beanstandet, wenn die Änderung der Rz. 59 für die Kapitalertragsteuererhebung erstmals auf Kapitalerträge, die ab dem 01.01.2020 zufließen, angewendet wird (Rz. 324).

Geplante Neuregelung
zum Ausfall von Kapitalanlagen

BMF vom 10.05.2019

Mit BMF-Schreiben vom 10.05.2019 hat die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung nun in das umfangreiche Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer vom 18.01.2016 eingearbeitet. Unter der Überschrift „Veräußerungsbegriff“ wird nun in Rz. 59 wie folgt ausgeführt: „Eine Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang allerdings auf den Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Darin ist auch eine Neuregelung zum Ausfall von Kapitalanlagen geplant, § 20 EStG-E (vgl. hierzu im Heft S. 6/7).

Ihr Kontakt



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

2a | BMF ändert Rechtsauffassung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Lieferung von Miteigentumsanteilen | Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf, Hamburg, Frankfurt a.M.

Key Facts

- Rechtsprechungsänderung aus 2016 wird von der Finanzverwaltung übernommen.
- Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Gegenstand ist umsatzsteuerlich nicht mehr als sonstige Leistung, sondern als Lieferung anzusehen.

(vgl. BGH-Urteil vom 10.05.2007, AZ: V ZB 6/07). Bestätigt werde diese Auffassung dadurch, dass das Miteigentum als Bruchteil an einem Gegenstand im Wirtschaftsleben wie ein Gegenstand behandelt werde.

Drei Jahre nach Veröffentlichung dieser BFH-Entscheidung hat nun das BMF die Rechtsprechungsänderung in den UStAE übernommen und sich damit der höchstgerichtlichen Auffassung angeschlossen. In Abschn. 3.5 Abs. 2 Nr. 6 UStAE wird die Übertragung von Miteigentumsanteilen nun als Beispiel für umsatzsteuerliche Lieferungen aufgeführt.

Die bisherige Qualifikation als sonstige Leistung (Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 2 UStAE) wird gestrichen, gleichzeitig wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bis zur Änderung des UStAE ausgeführte Lieferungen im Einklang mit der bisherigen Auffassung des BMF als sonstige Leistung qualifiziert werden.

BMF vom 23.05.2019

Ihr Kontakt



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

BFH vom 18.02.2016
(AZ: V R 53/14)



Urteilsbegründung

Der BFH hatte in 2016 unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Gegenstand umsatzsteuerlich nicht mehr als sonstige Leistung, sondern als Lieferung zu qualifizieren ist.

Miteigentum nach Bruchteilen sei seinem Wesen nach dem Alleineigentum gleichartig, so dass der Miteigentümer dieselbe Rechtsposition habe wie ein Eigentümer

2b | Änderung der BGH-Rechtsprechung zum Kompensationsverbot im Zusammenhang mit Vorsteuer-Ansprüchen | Autor: RA/StB/FAfStR Stefan May, Düsseldorf

Key Facts

- Bisher berücksichtigte der BGH mit Hinweis auf das Kompensationsverbot Vorsteuerbeträge bei der Beurteilung von Umsatzsteuerhinterziehungen auf der Tatbestandsebene nicht.
- In den Fällen, in denen zwischen Ein- und Ausgangsumsatz ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (sog. Bezugsgeschäfte) und die übrigen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gegeben sind, lässt der BGH nun die Verrechnung der daraus entstandenen Umsatzsowie Vorsteuer zu.
- Vor diesem Hintergrund sollte nunmehr gerade bei versehentlicher Nichtdeklaration von Reverse-Charge-Umsätzen und innergemeinschaftlichen Erwerben (bei vollem Vorsteuerabzugsrecht) keine Steuerhinterziehung (mehr) vorliegen.

Mit Urteil vom 13.09.2018 hat der BGH seine bisherige Rechtsprechung zum Kompensationsverbot für Vorsteuer geändert. Damit gilt unter engen Voraussetzungen für die Umsatzsteuer das Gleiche wie für die Ertragsteuer, bei der im unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerbegründenden Geschäften stehende Werbungskosten oder Betriebsausgaben gegengerechnet werden können. Das Risiko einer Steuerverkürzung nach § 370 AO aber bleibt und zwar nicht nur für die Fälle, in denen die Vorsteuer rein rechnerisch nicht ausreicht, um die hinterzogene Umsatzsteuer zu kompensieren.

Der Unternehmer A erbringt eine dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Bauleistung an den zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer B. B hat gegenüber dem Finanzamt T€ 50 Umsatzsteuer aus der Bauleistung nicht angezeigt. Zeitgleich hat er eingangsseitig

Rechtsprechungsänderung mit BGH vom 13.09.2018 (AZ: 1 StR 642/17)

Risiko einer Steuerstraftat bleibt dennoch

Beispiel

einen Vorsteuerabzug aus dem mit diesem Ausgangsumsatz in Zusammenhang stehenden Bezugsgeschäft in Höhe von T€ 50 nicht geltend gemacht. Steuern wurden hierfür nicht festgesetzt.

Wortlaut des
Kompensationsverbots
i.S.d. § 370 Abs. 4
Satz 3 AO und Begriff
„aus anderen Gründen“



Dieser Fall stellt (auch ohne, dass sich aus der Deklaration eine Zahllast ergeben würde) nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO grundsätzlich auch dann eine Steuerverkürzung von Umsatzsteuer i.S.v. § 370 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO in Höhe von T€ 50 dar, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt (oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht) werden können (Kompensationsverbot). „Andere Gründe“ sind Tatsachen, auf die sich der Täter zur Rechtfertigung seines Verhaltens im Strafverfahren beruft, obwohl er sie im Besteuerungsverfahren nicht vorgebracht hat, und die – hätte er sie dem Finanzamt vorgetragen – eine Ermäßigung der Steuerschuld begründet hätten. Strafrechtlich ist grundsätzlich nicht entscheidend, ob die aufgrund der unrichtigen Angaben festgesetzte Steuer der nach dem Gesetz geschuldeten Steuer tatsächlich entspricht.

Nach bisheriger BGH-Rechtsprechung wurde im obigen Fallbeispiel Umsatzsteuer in Höhe von T€ 50 verkürzt, da B zu wenig Umsatzsteuer abgeführt hat. Über den Begriff „aus anderen Gründen“ war nach BGH grds. keine Saldierung mit Vorsteuer möglich, weil der BGH den inneren Zusammenhang zwischen Vorsteuer und Umsatzsteuer abgelehnt hatte (so z.B. BGH vom 11.07.2002, AZ: 5 StR 516/01).

Das Tatbestandsmerkmal „andere Gründe“ konkretisiert für den BGH den Begriff der Steuerverkürzung durch den Bezug auf § 370 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO. Dies wirkt sich auf den Umfang des geschützten Rechtsguts der Steuerhinterziehung, die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d.h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens, aus. Entscheidend ist der innere Bezug zur Tatbestandsverwirklichung.

Nach neuer Rechtsprechung kann eine Steuerverkürzung wegen Saldierung von Umsatzsteuer und Vorsteuer entfallen, wenn ein wirtschaftlicher, d.h. direkter und unmittelbarer Zusammenhang

Saldierung möglich,
wenn wirtschaftlicher
Zusammenhang



zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht. Denn dann gelte das Kompensationsverbot nicht. Der BGH sah den Zusammenhang im aktuell entschiedenen Fall darin, dass die tatbestandliche Handlung, die Umsatzsteuer auf den steuerpflichtigen Ausgangsumsatz nicht zu erklären, die Nichtgeltendmachung des an sich bestehenden Vorsteuer-Anspruchs regelmäßig nach sich ziehe. Im Urteilsfall war dies ein Vorsteuer-Anspruch aus den Einkäufen der später weiter verkauften Kfz, die damit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang standen. Die Vorsteuern wurden zudem im gleichen Veranlagungszeitraum nicht erklärt. Dem Fiskus entstand im Ergebnis kein Steuer-schaden. Maßgeblich für die Verrechnung von Vor- und Umsatzsteuer ist allerdings, dass auch die übrigen Voraussetzungen aus § 15 UStG, insbesondere die Vorlage einer Rechnung, gegeben sind.

Es bleibt abzuwarten, ob der BGH seine Rechtsprechung zum Kompensationsverbot weiter zugunsten des Steuerpflichtigen entschärfen wird. Europarechtlicher Einfluss über die Rechtsprechung des EuGH zum Zusammenhang der Umsatz- und Vorsteuer dürfte diese Entwicklung unseres Erachtens weiter fördern.

Straffreiheit durch Saldierung auf Tatbestandsebene sollte mit dem neuen Urteil insbesondere auch für nicht erklärte innergemeinschaftliche Lieferungen gelten. Für andere umsatzsteuerliche Fälle (insbesondere auch bezüglich des Abzuges von Einfuhrumsatzsteuer) ist Zurückhaltung geboten, da selbst bei einem Vorsteuerüberhang eine Steuerhinterziehung nach BGH-Rechtsprechung möglich ist.

Ihr Kontakt



StB Jürgen Scholz,
Düsseldorf, Ham-
burg, Frankfurt a. M.,
juergen.scholz@
wts.de



RA Dr. Tom Offerhaus,
München,
tom.offerhaus@
wts-legal.de

2c | Garantiezusage eines Kfz-Händlers als umsatzsteuerfreie Versicherungsleistung | Autorin: StBin Katrin Huber, München

Key Facts

- Die entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers ist keine unselbständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung, sondern eine eigenständige Leistung.
- Die Einräumung einer Gebrauchtwagen-garantie kann umsatzsteuerfrei sein.
- Auch ein nicht der Versicherungsaufsicht unterliegender Steuerpflichtiger kann umsatzsteuerfreie Versicherungsumsätze erbringen.
- Beurteilung immer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – Zusammenspiel von Umsatzsteuer und Versicherungsleistung ist bereits bei Vertragsgestaltung zu beachten.

Demgegenüber betont der BFH, dass die Garantiezusage einen eigenen Zweck verfolge. Denn sie gehe über die gesetzliche Gewährleistung nach §§ 437 ff. BGB weit hinaus. Sie könne daher keine Nebenleistung zur Hauptleistung Fahrzeuglieferung darstellen, sondern stelle etwas Selbstständiges dar. Allein die Verbindung zu einem Hauptumsatz kann laut BFH im Übrigen nicht dazu führen, dass die Versicherungsleistung eine Nebenleistung darstelle, da die Verbindung des Versicherungsumsatzes mit dem versicherten Gegenstand in der Natur der Sache liege. Der BFH wertete die Garantiezusage demzufolge als gem. § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreie Leistung aufgrund eines Versicherungsverhältnisses. Versicherer ist hier der Kfz-Händler unabhängig von der bestehenden Rückversicherung und auch ohne ein der Versicherungsaufsicht unterliegendes Versicherungsunternehmen zu sein. Für die Frage der Steuerfreiheit sei unerheblich, ob der Versicherer die nach nationalem Recht erforderliche Zulassung besitze. Weiterhin verweist der BFH in seiner Begründung auf den Normzweck des § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG, wonach eine doppelte Belastung des Versicherten mit Versicherungsteuer und Umsatzsteuer vermieden werden soll. Voraussetzung sei, dass der Inhalt der Garantie ausschließlich in der Leistung von Kostenersatz durch den Garantiegeber bestehe und der Garantiennehmer im Garantiefall kein Wahlrecht zwischen Sachleistung/Reparatur durch den Händler oder Geldleistung direkt gegenüber der Versicherung habe (Abgrenzung zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, in der die Garantiezusage zwar auch eine eigenständige Leistung und keine Nebenleistung zum Fahrzeugkauf darstellte, aber als umsatzsteuerpflichtig angesehen wurde).

Garantiezusage keine Nebenleistung zur Kfz-Lieferung

Garantiezusage ist steuerfreie Versicherungsleistung

BFH vom 14.11.2018
(AZ: XI R 16/17)

Der BFH hat entschieden, dass die Einräumung einer Gebrauchtwagen-garantie durch den Kfz-Händler gegen gesondert berechnetes Entgelt als Versicherungsumsatz umsatzsteuerfrei sein kann.

Urteilsfall

Gegenstand des Verfahrens war die Frage, ob die Umsätze aus der Einräumung einer Gebrauchtwagen-garantie durch einen Kfz-Händler eine umsatzsteuerpflichtige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung darstellen oder aber als eigenständige umsatzsteuerfreie Versicherungsleistung zu beurteilen seien.

Die Klägerin betreibt ein Autohaus und bot den Kfz-Käufern eine erweiterte Gebrauchtwagen-garantie gegen ein gesondert berechnetes Entgelt an. Die Garantie war rückversichert über die X-SA, Niederlassung Deutschland. Sowohl das Garantiezertifikat als auch die Garantievereinbarung wiesen die Klägerin als Garantiegeberin und den Käufer des Kfz als Garantiennehmer aus. Die Klägerin stellte über die Garantieleistung eine Rechnung ohne Ausweis von Umsatzsteuer, aber mit 19 % Versicherungsteuer aus.

Abgrenzung zu BFH vom 10.02.2010
(AZ: XI R 49/07)



Neuregelung der Verwaltungsanweisungen wünschenswert

FG Niedersachsen vom 23.02.2017
(AZ: 11 K 134/16)

Nach einer Betriebsprüfung qualifizierte das Finanzamt die Einräumung der Gebrauchtwagen-garantie als unselbständige Nebenleistung zur umsatzsteuerpflichtigen Fahrzeuglieferung. Das Finanzgericht schloss sich dieser Auffassung unter Verweis auf die Garantiebedingungen an.

Das Urteil zeigt deutlich die komplexen steuerlichen Rahmenbedingungen bei Garantieprodukten auf und ist sicherlich über die Kfz-Branche hinaus von erheblicher Bedeutung. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung dieses Urteil zum Anlass nimmt, die Thematik mittels Verwaltungsanweisung grundsätzlich so zu regeln, dass eine gesicherte steuerliche Behandlung bzgl. Umsatz- und Versicherungsteuer ermöglicht wird.

Praxishinweis

Bis dahin empfiehlt es sich für den „Garantiegeber“, stets zu überlegen, auf welche Art und Weise Garantievergabe und ggf. Rückversicherung zu gestalten sind. Denn bei irrtümlicher Annahme einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung kommt es bei einer Umqualifizierung in einen steuerfreien Versicherungsumsatz zu einer Nacherhebung der Versicherungsteuer, einer Rückabwicklung der zunächst gem.

§ 14c UStG geschuldeten Umsatzsteuer und zur Korrektur des diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuerabzugs.

Aus Sicht des zum Vorsteuerabzug berechtigten Käufers kann es zudem monetär durchaus einen Unterschied machen, ob die Garantie der Umsatzsteuer oder der Versicherungsteuer unterliegt und welche Vertragskonstellation gewählt wird.

Ihr Kontakt



RA Dr. Philipp Besson,
München,
philipp.besson@wts.de

2d | Vorsteuerabzug bei Haupt- und Zweigniederlassung in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten | Autorin: RAin Claudia Smoke, München

Key Facts

- Haupt- und Zweigniederlassung stellen umsatzsteuerrechtlich einen einzigen Steuerpflichtigen dar.
- Für die Ermittlung des Vorsteuerabzugs der Zweigniederlassung sind (auch) die Ausgangsumsätze der Hauptniederlassung maßgeblich, wenn die Eingangsleistungen (auch) für Innenleistungen der Zweigniederlassung an die Hauptniederlassung verwendet werden.

nunmehr mit zwei Fragen zum Vorsteuerabzug auseinandersetzen. Die erste Frage befasste sich mit der Ermittlung des Vorsteuerabzugs für Eingangsleistungen, die ausschließlich für Innenleistungen an die britische Hauptniederlassung verwendet wurden. Zu klären war insbesondere auch, welcher Vorsteuerschlüssel für Ausgaben der Zweigniederlassung angewendet werden soll, die sowohl für umsatzsteuerpflichtige als auch für umsatzsteuerfreie Umsätze der Hauptniederlassung bewirkt wurden. Die zweite Frage bezog sich sodann auf die Ermittlung des Vorsteuerabzugs für Eingangsleistungen der französischen Zweigniederlassung, die sowohl für eigene Finanzdienstleistungen an örtliche Kunden als auch für Innenleistungen an das britische Stammhaus verwendet wurden.

EuGH vom 24.01.2019
(Rs. C-165/17)



Urteilsfall

Mit seinem Urteil vom 24.01.2019 hat sich der EuGH in der Rechtssache Morgan Stanley zum Vorsteuerabzug einer französischen Zweigniederlassung eines Finanzdienstleisters mit Stammhaus im Vereinigten Königreich geäußert.

Die im Vereinigten Königreich gelegene Hauptniederlassung von Morgan Stanley unterhält eine Zweigniederlassung in Frankreich, welche zum einen umsatzsteuerfreie Bank- und Finanzdienstleistungen an örtliche Kunden erbringt, hinsichtlich derer sie nach französischem Recht zur Umsatzsteuer optiert hat, und zum anderen entgeltliche Innenleistungen an das britische Stammhaus ausführt, welches seinerseits wiederum umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerfreie Ausgangsumsätze erbringt. Die französische Zweigniederlassung machte aus Eingangsleistungen, die im Zusammenhang mit beiden Umsatzarten (Finanzumsätze und Innenumsätze) standen, den vollen Vorsteuerabzug geltend.

Der EuGH legte zunächst dar, dass sich die abziehbare Vorsteuer der französischen Zweigniederlassung nicht ausschließlich auf Grundlage der von ihr erbrachten Ausgangsumsätze bestimmen lasse. Unter besonderem Hinweis auf das Recht auf Vorsteuerabzug, das integraler Bestandteil des Mehrwertsteuersystems sei und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden dürfe, hat der EuGH entschieden, dass eine Haupt- und Zweigniederlassung in der Regel umsatzsteuerrechtlich als ein einziger Steuerpflichtiger anzusehen sei, mit der Folge, dass die wechselseitig erbrachten Leistungen nicht steuerbare interne Transaktionen darstellten.

Haupt- und Zweigniederlassung: Ein einziger Steuerpflichtiger

Vorlagefragen

In seiner Entscheidung zur französischen Umsatzsteuer musste sich der EuGH

Bezüglich der ersten Vorlagefrage hat der EuGH sodann entschieden, dass für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer aus Eingangsleistungen, die in unmittelbarem

Doppelte Steuerpflicht für zum Vorsteuerabzug berechtigte Ausgangsumsätze der Hauptniederlassung

Zusammenhang mit Innenleistungen an die britische Hauptniederlassung stehen, die Ausgangsumsätze der britischen Hauptniederlassung maßgeblich seien. Folglich sei die Zweigniederlassung berechtigt, den Vorsteuerabzug (nur) für solche Eingangsleistungen geltend zu machen, die direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen der Hauptniederlassung zusammenhängen und diese zusätzlich nicht nur im Mitgliedstaat der Hauptniederlassung sind, sondern auch im Mitgliedstaat der Zweigniederlassung steuerpflichtig wären; dies gelte auch dann, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug deshalb besteht, weil die Zweigniederlassung zur Umsatzsteuer optiert hat.

Pro-rata-Satz für Kosten i.Z.m. Innenleistungen basiert auf den Ausgangsumsätzen der Hauptniederlassung



Da die Ausgangsumsätze der Hauptniederlassung im vorliegenden Fall nur zum Teil umsatzsteuerpflichtig waren, hat der EuGH den Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wie folgt berechnet:

- Zähler: Summe aller steuerpflichtigen Ausgangsumsätze, auf die sich die Eingangsleistungen der Zweigniederlassung beziehen.
- Nenner: Summe aller Ausgangsumsätze der Hauptniederlassung, auf die sich die Eingangsleistungen der Zweigniederlassung beziehen.

Pro-rata-Satz für allgemeine Kosten unter Hinzurechnung der Ausgangsumsätze der Zweigniederlassung

Bei der zweiten Vorlagefrage beschäftigte sich der EuGH mit der Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs, der auf die von der Zweigniederlassung getragenen

allgemeinen Kosten anwendbar ist, die sowohl für eigene Finanzdienstleistungen als auch für Innenleistungen an das britische Stammhaus verwendet wurden. In soweit entschied der EuGH, dass in diesem Fall für die Ermittlung des Vorsteuerschlüssels sowohl die Ausgangsumsätze des britischen Stammhauses als auch diejenigen der französischen Zweigniederlassung zu berücksichtigen seien. Abweichend zur ersten Vorlagefrage seien also zusätzlich die Ausgangsumsätze der Zweigniederlassung für die Berechnung der Summen in Nenner und Zähler einzubeziehen.

Der EuGH dürfte mit seinem Urteil die Diskussion um die Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten neu entfacht haben. Von Bedeutung ist das Urteil insbesondere für Unternehmen mit umsatzsteuerfreien Ausgangsumsätzen und Zweigniederlassungen in anderen Mitgliedstaaten. Es ist davon auszugehen, dass sich bei der praktischen Umsetzung insbesondere Schwierigkeiten bei der grenzüberschreitenden Zuordnung der Umsätze sowie deren umsatzsteuerlicher Beurteilung ergeben können. Auch lässt das Urteil offen, wie vorzugehen ist, wenn die beteiligten Mitgliedstaaten unterschiedliche Methoden zur Ermittlung des Pro-rata-Satzes für den Vorsteuerabzug einsetzen. Im Übrigen bleibt weiterhin unklar, wie die Aufteilung der Vorsteuer vorzunehmen ist, wenn die Innenleistungen an eine im Drittland ansässige Hauptniederlassung erbracht werden.

Praktische Bedeutung

Ihr Kontakt



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

2e | EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Tankkartenumsätzen |

Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf, Hamburg, Frankfurt a.M.

Key Facts

- Bei Nutzung von Tankkarten in der Regel kein Reihengeschäft (Mineralölgesellschaft – Tankkartenemittent – Tankkarteninhaber) anzunehmen, sondern Direktlieferung der Mineralölgesellschaft an den Tankkarteninhaber.
- Tankkartenemittent erlangt keine Verfügungsmacht über den Kraftstoff, da dieser nicht über Lieferanten, Menge, Art und Zeitpunkt des Treibstoffkaufes entscheiden kann.
- Fortführung der Rechtsprechung in der Rs. Auto Lease Holland.

Mit Urteil in der Rechtssache Vega International hat der EuGH entschieden, dass im Rahmen der Nutzung von Tankkarten ausgeführte Umsätze nicht als Reihengeschäfte zu beurteilen sind, sondern als Kreditgewährung des Tankkartenemittenten an den jeweiligen Nutzer.

Im Ausgangsfall hatte ein Nutzer im Rahmen seines Unternehmens (über eine hier nicht weiter dargestellte Tochtergesellschaft) Kraftstoffe von Mineralölgesellschaften zur Überführung von LKW bezogen. Diese Kraftstoffe wurden mit einer Tankkarte bezahlt, wobei die

EuGH vom 15.05.2019 (Rs. C-235/18)



Urteilsfall

EuGH vom 06.02.2003
(Rs. C-185/01)

Mineralölgesellschaft die Kraftstoffe an den Tankkartenbetreiber fakturiert hat und dieser die Kraftstoffe (samt Zuschlag) an den Nutzer berechnete. Während die Beteiligten davon ausgingen, dass ein klassisches Reihengeschäft vorliege, kam der EuGH – der Auffassung der polnischen Finanzverwaltung folgend und unter Verweis auf die Grundsätze seiner Entscheidung *Auto Lease Holland* – zu dem Ergebnis, dass dem Tankkartenemittenten keine Verfügungsmacht an den Kraftstoffen verschafft werde. Demzufolge könne die Leistung des Tankkartenemittenten an den Nutzer lediglich eine Finanzierungsleistung darstellen.

Urteilsbegründung

Der EuGH verweist insoweit darauf, dass unter den Umständen des Einzelfalles der Nutzer nach freiem Ermessen über den Lieferanten, die Menge, die Art und den Zeitpunkt des Treibstoffkaufes entscheiden kann, während der Tankkartenemittent hierauf eben keinen Einfluss habe und deswegen keine Verfügungsmacht erlangen könne.



Diese sehr restriktive Sichtweise könnte zu einer Vielzahl praktischer Herausforderungen führen. Da diese EuGH-Entscheidung kaum in das umsatzsteuerliche Gesamtgefüge integrierbar ist, verbleibt ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit dahingehend, welche Reihengeschäfte auch zukünftig noch als solche zu beurteilen sind. Zu hoffen ist, dass der Anwendungsbereich der vorliegenden Entscheidung – ebenso wie zuvor bezüglich der vom EuGH zitierten älteren Entscheidung *Auto Lease Holland* – von der Finanzverwaltung wie den Rechtsanwendern so weit auf den Einzelfall reduziert wird, dass letztlich nur sehr überschaubare Problemfälle verbleiben.

Praxishinweis

Ihr Kontakt



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



Kurznews

2f | Abmahnungen im Bereich des Urheberrechts sind umsatzsteuerpflichtig |

Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf, Hamburg, Frankfurt a.M.

BFH vom 13.02.2019
(AZ: XI R 1/17)

Der BFH hat entschieden, dass Abmahnungen, die ein Rechteinhaber zur Durchsetzung eines urheberrechtlichen Unterlassungsanspruchs gegenüber Rechtsverletzern vornimmt, umsatzsteuerpflichtig sind. Gegenleistung für die Abmahnleistung ist der vom Rechtsverletzer gezahlte Betrag.

Urteilsfall

Die Klägerin ließ mit Hilfe einer beauftragten Rechtsanwaltskanzlei Personen, die Tonaufnahmen im Internet rechtswidrig verbreitet hatten, abmahnen. Gegen Unterzeichnung einer strafbewehrten Unterlassungs- und Verpflichtungserklärung sowie Zahlung einer Pauschale bot sie an, von der gerichtlichen Verfolgung ihrer Ansprüche abzusehen. Die erhaltenen Zahlungen behandelte die Klägerin als nicht steuerbaren Schadenersatz.

Dieser Auffassung zur Frage der Steuerbarkeit ist der BFH nicht gefolgt. Er hat klargestellt, dass – unabhängig von der jeweiligen Bezeichnung durch die Beteiligten und der zivilrechtlichen Anspruchsgrundlage – Abmahnungen zur Durchsetzung eines Unterlassungsanspruchs als umsatzsteuerpflichtige Leistungen im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs zwischen dem Abmahner und der von ihm abgemahnten Person zu qualifizieren sind. Die Abmahnung erfolge, so der BFH in Fortführung seiner jüngeren Rechtsprechung zu Abmahnungen nach dem UWG, auch im Interesse des jeweiligen Rechtsverletzers, der die Möglichkeit erhalte, einen kostspieligen Rechtsstreit zu vermeiden. Dies sei als umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung anzusehen.

Abmahnungen
umsatzsteuerpflichtig

2g | EuGH-Vorlage zur Vorsteuerkorrektur des erfolglosen Unternehmers |*Autor: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf, Hamburg, Frankfurt a.M.*BFH vom 27.03.2019
(AZ: VR 61/17)

Der BFH hat dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob eine Nichtverwendung eines vormals unternehmerisch genutzten Gegenstandes mangels zukünftig erzielbarer umsatzsteuerbarer Ausgangsumsätze zu einer Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG führe.

Sachverhalt

Im Vorlagefall betrieb die Klägerin in einem Altenheim eine zu 90 % steuerpflichtig genutzte Cafeteria, die aus betriebswirtschaftlichen Gründen vor Ablauf der 10-jährigen Korrekturfrist gem. § 15a Abs. 5 UStG geschlossen werden musste. Während die Klägerin der Auffassung ist, dass eine solche Fehlinvestition aus Gründen der steuerlichen Neutralität nicht zu einer Vorsteuerbe-

richtigung führen dürfe, wendet das FA ein, dass sich die Nutzung geändert habe, da die Absicht, steuerpflichtige Umsätze auszuführen, entfallen sei. Dementsprechend sei der Vorsteuerabzug zu korrigieren.

Klärungsbedürftig und nach Auffassung des Senats durch den EuGH zu entscheiden ist nun, ob eine vom Willen des Steuerpflichtigen objektiv unabhängige Erfolglosigkeit, die zu einer bloßen Nichtnutzung eines unternehmerisch genutzten Wirtschaftsgutes führt, eine Änderung der Faktoren bewirke, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags bzw. dessen nachträglicher Korrektur berücksichtigt werden müssen (Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL).

Vorlagefrage

Ihr Kontakt

*StB Jürgen Scholz,
Düsseldorf, Ham-
burg, Frankfurt a. M.,
juergen.scholz@
wts.de*

3 | Bundesregierung beschließt das Grundsteuer-Reformpaket |*Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München***Key Facts**

- Die Reform sieht eine wertabhängige Grundsteuer vor, wobei unter anderem Grundstücksfläche, Bodenrichtwert, Immobilienart, Mieten auf Basis des Mikrozensus, Gebäudealter und andere Faktoren eine Rolle spielen.
- Der Metropolenzuschlag bei Wohnimmobilien entfällt.
- Gewerbeimmobilien sind zwingend nach dem Sachwertverfahren zu bewerten.
- Die vorgesehene Öffnungsklausel ermöglicht, dass auf Länderebene auch andere, beispielsweise wertunabhängige Bewertungsmodelle zum Tragen kommen können.

ge Grundsteuer vor, wobei Grundstücksfläche, Bodenrichtwert, Immobilienart, Mieten auf Basis des Mikrozensus (in Abhängigkeit von kommunalen Mietniveaustufen), Gebäudealter und anderen Faktoren eine Rolle spielen (vgl. WTS Journal 02/2019).

Die wesentlichen Änderungen des nun vorgelegten Regierungsentwurfs gegenüber dem bisherigen Referentenentwurf liegen im Entfall des Metropolenzuschlags bei Wohnimmobilien sowie in der zwingenden Anordnung des Sachwertverfahrens für Gewerbeimmobilien.

Vorgesehen ist nun außerdem eine umfassende Öffnungsklausel, die es den Ländern ermöglicht, von dem Bewertungsmodell des Bundes abzuweichen. So können beispielsweise auch wertunabhängige Modelle zum Tragen kommen. Maßstab für den Länderfinanzausgleich soll jedoch das Bundesgesetz sein.

Das Reformpaket wurde im schriftlichen Umlaufverfahren vom Kabinett gebilligt und dem Bundestag zugeleitet. Der Finanzausschuss hat in seiner Sitzung am 26.06.2019 die Durchführung von zwei öffentlichen Anhörungen am 11.09.2019 zur Reform der Grundsteuer beschlossen.

Regierungsentwürfe
vom 21.06.2019

Das Bundeskabinett hat am 21.06.2019 das Grundsteuer-Reformpaket beschlossen. Aufgeteilt auf mehrere Gesetze (im Einzelnen: Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b GG), Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung, Entwurf einer Verordnung zur Durchführung des § 254 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes mit Anlage) sieht die Reform eine wertabhängi-

Wesentliche Änderungen

Öffnungsklausel
für die Länder*Ihr Kontakt*

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

4 | Neuregelung der Share Deals bei der Grunderwerbsteuer |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- Einführung eines neuen Ergänzungstatbestandes.
- Absenkung der Beteiligungsgrenzen auf 90 %.
- Ausdehnung der Betrachtungszeiträume und Haltefristen auf 10 Jahre.
- Geltung der Ersatzbemessungsgrundlage im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungen.
- Abschaffung der Begrenzung des Verspätungszuschlages.

Hintergrund



Mit dem am 08.05.2019 unter dem Namen „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vorgelegten Referentenentwurf des JStG 2019 hat das BMF auch die Vorschläge der Finanzministerkonferenz vom 29.11.2018 zur Neuregelung der sog. Share Deals aufgegriffen. Die neuen Regelungen sollen vorbehaltlich von Änderungen im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens auf alle nach dem 31.12.2019 verwirklichten Erwerbsvorgänge Anwendung finden.

Im Wesentlichen sind folgende Änderungen vorgesehen:

Einführung eines neuen Ergänzungstatbestandes

- Einführung eines neuen Ergänzungstatbestandes § 1 Abs. 2b GrEStG-E für Kapitalgesellschaften (entsprechend § 1 Abs. 2a GrEStG für Personengesellschaften), der eine (mittelbare) Übertragung von mindestens 90 % der Anteile auf Neugesellschafter innerhalb eines 10-Jahreszeitraumes besteuert. Maßgeblich ist das dingliche Vollzugsgeschäft.

Absenkung der Beteiligungsgrenzen

- Absenkung der Beteiligungsgrenzen in § 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG von 95 % auf 90 % unter Versagung von Bestandsschutz aufgrund der gesetzlichen Neuregelung bei bereits bestehenden Zählerwerben (nach § 1 Abs. 2a GrEStG-E zwischen 90 % und 95 % bis 31.12.2024) oder Beteiligungsquoten zwischen 90 % und 95 % (§ 23 Abs. 19 - 21 GrEStG-E). Die Beteiligungsgrenzen des neuen Ergänzungstatbestandes § 1 Abs. 2b GrEStG-E sind entsprechend ausgestaltet.

- Hinsichtlich der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer grundbesitzenden Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a Sätze 3 - 5) soll § 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E sicherstellen, dass rückwirkend auch auf mittelbarer Ebene die 90%ige Beteiligungsgrenze gilt. Um den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG auszulösen, bedarf es dann aber noch zusätzlich einer Vermögensdisposition nach dem 31.12.2019.

- Ausdehnung des maßgeblichen Betrachtungszeitraums des § 1 Abs. 2a GrEStG von 5 auf 10 Jahre mit Bestandsschutz hinsichtlich einer am 31.12.2019 infolge Zeitablaufs eingetretenen „Alt“-Gesellschaftereigenschaft (§ 23 Abs. 18 Satz 1 GrEStG-E). Die Betrachtungszeiträume des neuen Ergänzungstatbestandes § 1 Abs. 2b GrEStG-E sind entsprechend ausgestaltet.

Ausdehnung Betrachtungszeitraum

- Verlängerung der Vor- und Nachbehaltefristen von 5 auf 10 Jahre (§§ 5, 6 und 7 GrEStG-E) bzw. in Einzelfällen sogar auf 15 Jahre (§ 6 Abs. 4 GrEStG-E) mit Bestandsschutz hinsichtlich der am 31.12.2019 bereits abgelaufenen 5-Jahres Fristen (§ 23 Abs. 24 GrEStG-E).

Verlängerung Haltefristen

- Geltung der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. mit § 157 Abs. 1-3 BewG für Grundstücksverkäufe im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungen zwecks Unterbindung von Unter-Marktpreis-Verkäufen zwischen den an der Umwandlung beteiligten Rechtsträgern (§ 8 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG-E).

Geltung der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG für Verkäufe im Rückwirkungszeitraum einer Umwandlung

- Abschaffung der Obergrenze für Verspätungszuschläge i. H. v. € 25.000 (§ 152 Abs. 10 AO) für Grunderwerbsteuerzwecke bei verspäteten Anzeigen (§ 19 Abs. 6 GrEStG-E).

Abschaffung Obergrenze Verspätungszuschlag

- Der neu geschaffene Ersatztatbestand § 1 Abs. 2b GrEStG-E wird in die Aufzählung der grds. begünstigungsfähigen Anwendungsfälle des § 6a GrEStG mit aufgenommen. Eine Neuallokierung der Beteiligungsgrenzen in Anlehnung an die Ersatztatbestände unterbleibt je-

Massive Einschränkung des § 6a GrEStG

doch und führt damit zu einer massiven Einschränkung des § 6a GrEStG.

Keine Börsenklausel

→ Fehlen einer sog. Börsenklausel. Im Zusammenhang mit der Einführung des neuen Ersatztatbestandes § 1 Abs. 2b GrEStG-E fehlt bislang eine relativierende Regelung für den Handel von börsennotierten Gesellschaftsanteilen, der sich rein formaljuristisch aus Sicht einer grundbesitzenden Beteiligung als mittelbarer Gesellschaftertwischer darstellen kann, faktisch jedoch schon aufgrund der immer noch weit verbreiteten Inhaberaktien als grunderwerbsteuerlicher Anknüpfungspunkt nicht belastungsfähig ist.

Weitere Übergangsregeln

→ § 1 Abs. 2a GrEStG (in der neuen Fassung) und Abs. 2b GrEStG-E finden

übergangsweise keine Anwendung auf Erwerbsvorgänge, die im Jahr vor dem Stichtag der Zuleitung des Gesetzentwurfes an den Bundestag vereinbart und innerhalb eines Jahres nach Zuleitung desselben vollzogen wurden (§ 23 Abs. 22 und Abs. 23 GrEStG-E). Auch bleibt eine spätestens am 31.12.2019 infolge Zeitablaufs erreichte Alt-Gesellschaftereigenschaft i. S. v. § 1 Abs. 2a GrEStG erhalten (§ 23 Abs. 18 Satz 1 GrEStG-E), während sich im Übrigen die Frist für Zählerwerbe entsprechend verlängert. Eine Übergangsregelung für Zählerwerbe im Rahmen des § 1 Abs. 2b GrEStG-E ist – trotz Neueinführung des Besteuerungstatbestandes – nicht vorgesehen, was unter Rückwirkungsaspekten durchaus kritisch gesehen werden darf.

Ihr Kontakt



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

5 | Vermögen einer unselbstständigen Stiftung liechtensteinischen Rechts als Nachlassvermögen des Stifters | Autorin: Sabine Depner, München

Key Facts

- Bei einer Liechtensteiner Stiftung ist grds. danach zu unterscheiden, ob sie intransparent oder transparent strukturiert ist.
- Hat sich der Stifter ein umfassendes Weisungsrecht vorbehalten, ist das Vermögen nicht der Stiftung als solche, sondern weiterhin dem Stifter zuzurechnen.
- Eine Vererbung des Stiftungsvermögens ist möglich, wenn dieses aufgrund der ihm zustehenden Herrschaftsbefugnisse zunächst dem Stifter zuzurechnen war.
- Bei einem Erbanfall mit Auslandsberührung ist zu entscheiden, welches nationale Recht für den Erbanfall maßgebend ist und ob nach diesem Recht und den Stiftungsstatuten Herrschaftsbefugnisse vererblich sind und übergehen.

Der Kläger wurde aufgrund eines notariellen Testaments Alleinerbe einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Erblasserin. Die Erblasserin hatte 1999 eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht gegründet und dort Vermögenswerte eingebracht. Da sich die Erblasserin umfassende Herrschaftsbefugnisse über das Vermögen der Stiftung zurückbehalten hatte und daher darüber wie über ein eigenes Bankguthaben verfügen konnte, war ihr zu Lebzeiten das Vermögen der Stiftung zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2007). Der Kläger holte dementsprechend die Versteuerung der Stiftungserträge bei der Erblasserin nach deren Ableben nach. Außerdem reichte er eine Erbschaftsteuererklärung ein, in der er auf das Stiftungsvermögen hinwies. Seine auf den Stiftungsstatuten beruhende Begünstigung führe jedoch nicht zu einem erbschaftsteuerpflichtigen Vorgang. Der Beklagte und Revisionsbeklagte hielt das Vermögen der Stiftung für einen Teil des Nachlasses und setzte mit Bescheid vom 20.04.2010 die Erbschaftsteuer auf dieser Grundlage gegen den Kläger fest. Das Finanzgericht und nun auch der BFH bestätigten diese Auffassung.

Urteilsfall

BFH vom 28.06.2007
(AZ: II R 21/05)



BFH vom 05.12.2018
(AZ: II R 9/15)

Der BFH hat entschieden, dass bei einer unselbstständigen Stiftung liechtensteinischen Rechts Vermögen, welches dem Stifter zuzurechnen ist, beim Tode des Stifters zum Erbanfall gehört, wenn die Herrschaftsbefugnisse des Stifters vererblich sind.

Unterscheidung zwischen intransparenter und transparenter Struktur einer Stiftung

Grundsätzlich ist eine Stiftung nach deutschem Rechtsverständnis eine juristische Person ohne Anteilseigner, was zur Folge hat, dass das Stiftungsvermögen einer natürlichen Person nicht zugerechnet werden kann. Nach dem Trennungsprinzip sind Stifter und Stiftung eigenständige Rechtspersonen und ein Durchgriff auf die Person des Stifters ist ausgeschlossen (intransparente Stiftung). Eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht kann jedoch auch als transparente Stiftungsstruktur eingestuft werden. Im Streitfall ist letzteres aufgrund der umfassenden Weisungsbefugnisse anzunehmen; fraglich ist allein, ob die Stiftung mit Versterben der Erblasserin intransparent wurde mit der Konsequenz, dass das auf die Stiftung übertragene Vermögen dann nicht dem Erben (Kläger) zuzurechnen wäre. Das Finanzgericht folgerte allein daraus, dass die Erblasserin die Stiftung zum Zwecke der Steuerhinterziehung und damit missbräuchlich gegründet habe, dass die Durchgriffsmöglichkeit nach dem Tod der Erblasserin bestehen bleibe.

Vererblichkeit und Übergang der Herrschaftsbefugnisse

Der BFH stellte darauf ab, dass das einschlägige liechtensteinische Personalstatut die Vererblichkeit der Herrschaftsbefugnisse insbesondere bei der in Rede stehenden Altstiftung nicht ausschließt und die Stiftungsstatuten eine Einschränkung dieser Rechte auch für den Fall des

Ablebens der Stifterin nicht vorsähen. Der Alleinerbe sei daher nach dem einschlägigen § 1922 BGB in die Rechtsposition der Erblasserin auch bzgl. des Stiftungsvermögens eingetreten.



Gerade die Liechtensteiner Stiftung kann in steuerplanerischer Hinsicht durchaus Beachtung finden; insbesondere gilt dies, wenn der potentielle Erblasser im Ausland ansässig ist, aber die Erben Steuerinländer sind. Hier kann grundsätzlich eine deutsche Erbschaftsteuerpflicht dadurch vermieden werden, dass der potentielle Erblasser eine ausländische (z.B. Liechtensteiner) Stiftung bedenkt und seine Erben lediglich Stiftungsbegünstigte werden. Das Urteil macht jedoch deutlich, dass hier größte Sorgfalt auf die Gestaltung der Stiftungsstatuten verwandt werden muss, da bei unterstellter Vererblichkeit von Herrschaftsbefugnissen der steuerliche Durchgriff droht.

Praxishinweis

Ihr Kontakt



RA Dr. Tom Offerhaus,
 München,
 tom.offerhaus@
 wts.de

6a | In welchen Fällen beginnt eine Dienstreise an einem Sammelpunkt? |

Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

Key Facts

- Definition des „Sammelpunkts“.
- Auslegung des Begriffs „typischerweise arbeitstäglich“.

FG Thüringen vom 05.12.2018 (AZ: 1 K 594/16)



Urteilsfall

Mit Urteil vom 05.12.2018 hat das FG Thüringen entschieden, dass ein Mitarbeiter, welcher vom Arbeitgeber aufgefordert wird, seinen Dienst am Firmensitz zu beginnen, von einem Sammelpunkt aus startet und damit lediglich die Entfernungspauschale beanspruchen kann.

Im Streitfall war der Mitarbeiter an insgesamt 207 Tagen im Kalenderjahr für seinen

Arbeitgeber tätig. An 145 Tagen fuhr er mit seinem Pkw in den Betrieb, um von dort, gemeinsam mit seinen Kollegen, zur eigentlichen auswärtigen Arbeitsstätte gebracht zu werden. Dies geschah auf ausdrücklichen Wunsch des Arbeitgebers. An den verbleibenden 31 Tagen wurde er vom Arbeitgeber auf auswärtige Arbeitsstellen gebracht, welche er erst nach einigen Tagen wieder verließ. Der Arbeitgeber bescheinigte dem Mitarbeiter, keine erste Tätigkeitsstätte zu haben.

Der Mitarbeiter machte in seiner Einkommensteuererklärung für die Fahrten zur Arbeitsstätte Dienstreisekosten geltend und setzte sowohl für die Hin- als auch die



Streitfrage

Rückfahrt in den Betrieb € 0,30 je gefahrenem Kilometer an. Dieser Auffassung folgte das zuständige Finanzamt nicht. Es ging von einer Fahrt zu einem sog. Sammelpunkt aus und erkannte für die Fahrten zum Betrieb nur die Entfernungspauschale an. Streitfrage war also, ob die Fahrt in den Betrieb als Fahrt zu einem Sammelpunkt anzusehen und wie der Begriff „typischerweise arbeitstäglich“ auszulegen ist.

Bestimmung erste Tätigkeitsstätte

Das FG Thüringen stellte zunächst fest, dass der Mitarbeiter keine erste Tätigkeitsstätte hatte. Gem. § 9 Abs. 4 Sätze 2 bis 4 EStG war er weder dem Betriebssitz dauerhaft zugeordnet, noch sollte er dort

- typischerweise arbeitstäglich,
- je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder
- mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden.

Anwendung § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für Fahrt zum Sammelpunkt

Muss der Mitarbeiter auf Anweisung des Arbeitgebers zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort typischerweise arbeitstäglich aufsuchen, gelten für diese Fahrten die Regelungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG entsprechend. Das Finanzgericht hat nun entschieden, dass im vorliegenden Fall die Fahrt zum Sammelpunkt in den Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG fällt und daher nur die Entfernungspauschale beansprucht werden kann.

Auslegung des Begriffs „typischerweise arbeitstäglich“

Der Arbeitgeber habe seinen Mitarbeiter angewiesen, zur Aufnahme der Tätigkeit

zunächst an den Sammelpunkt zu kommen, um von dort gemeinsam aufzubrechen. Auch wenn das nicht an jedem einzelnen Arbeitstag der Fall war, beginne „typischerweise“ der Arbeitstag des Mitarbeiters am Sammelpunkt. Das Kriterium „typischerweise arbeitstäglich“ sei in der Art zu verstehen, dass es gerade nicht zwingend sei, jeden Tag den gleichen Ort aufzusuchen. Ausreichend sei vielmehr, dass nach dem Willen des Arbeitgebers in aller Regel der Sammelpunkt aufzusuchen sei.

Das Finanzgericht stellte allerdings ebenso fest, dass der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG dahingehend verstanden werden kann, dass der Mitarbeiter zumindest rechnerisch den Großteil einer Woche den Sammelpunkt aufgesucht haben müsse. Ist dies nicht der Fall, könnte eine Dienstreise vorliegen und die vollen gefahrenen Kilometer geltend gemacht werden.

Das Finanzgericht hielt es allerdings für ausreichend, dass der Mitarbeiter auf das ganze Jahr gesehen in 82 % der Tage an den Sammelpunkt kam. Dies stehe auch im Einklang mit dem gesetzgeberischen Willen einer Vereinfachung der Regelung. Der Mitarbeiter könne daher für die 145 Fahrten zum Betrieb lediglich die Entfernungspauschale von € 0,30 je km geltend machen.

Die Revision wurde zugelassen und ist beim BFH anhängig (AZ: VI R 6/19).

Mehr als 80 % sind ausreichend

Ihr Kontakt



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

6b | Zum Begriff des Streuwerbeartikels | Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Streuwerbeartikel müssen grundsätzlich nicht nach § 37b EStG pauschal versteuert werden.
- OFD Frankfurt a. M. definiert den Begriff des Streuwerbeartikels für ertragsteuerliche Zwecke.
- Unklar ist, ob die für den Betriebsausgabenabzug geltenden Grundsätze auch für die Versteuerung beim Empfänger gelten.

Erhält ein Steuerpflichtiger vom Arbeitgeber oder von einem Dritten eine Sachzuwendung, die bei ihm dem Grunde nach zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehört, kann der Zuwendende die ggf. anfallende Einkommensteuer für den Empfänger nach § 37b EStG mit abgeltender Wirkung übernehmen. Dabei kommt ein pauschaler Steuersatz von 30 % zur Anwendung.

Bereits aus der Gesetzesbegründung zu § 37b EStG ergibt sich, dass Streuwerbeartikel und geringwertige Warenproben, die

Pauschalierung nach § 37b EStG

Streuwerbeartikel brauchen nicht nach § 37b EStG versteuert werden

nicht den Geschenkbe­griff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erfüllen, aus der Bemessungsgrundlage für § 37b EStG ausscheiden, da sie beim Empfänger nicht zu Einnahmen führen. Was ein Streuwerbeartikel ist, wurde jedoch gesetzlich nicht geregelt.

BMF vom 19.05.2015



Nach dem BMF-Schreiben vom 19.05.2015 sind bei Anwendung des § 37b EStG Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten € 10 nicht übersteigen, als Streuwerbeartikel anzusehen. Es ist nicht erforderlich, dass ein Streuwerbeartikel als Werbeartikel gekennzeichnet ist, maßgebend ist alleine die Wertgrenze.

OFD Frankfurt a. M. vom 27.02.2019

Die OFD Frankfurt a. M. hat nun in einer Verfügung vom 27.02.2019 zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen Stellung genommen und verwendet hier eine andere Definition des Streuwerbeartikels:

Nur gebrandete Artikel

Nur gebrandete Gegenstände werden danach als Streuwerbeartikel angesehen. Es muss also der Name oder die Firmenbezeichnung des Schenkenden oder ein sonstiger Werbehinweis angebracht sein. Als Beispiele werden Kugelschreiber, Kalender, Stofftaschen, Einkaufschips etc.

genannt. Für die Frage des Betriebsausgabenabzugs ist unabhängig von einer Wertgrenze zu prüfen, ob ein Geschenk i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG oder Werbeaufwand vorliegt. Aus den bestehenden Aufzeichnungserleichterungen der R 4.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStR kann nicht geschlossen werden, dass es sich bei Werbeartikeln stets um Geschenke handelt. Es liegen jedoch Geschenke vor, die der Abzugsbeschränkung unterliegen, soweit diese individualisiert oder an einen bestimmten Empfängerkreis verteilt werden (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 12.04.2016, AZ: 6 K 2005/11).

Ob diese für den Betriebsausgabenabzug geltenden Grundsätze nun auch für die Versteuerung von Sachzuwendungen auf der Empfängerseite gelten, ist aus unserer Sicht fraglich. Es ist u.E. durchaus möglich, den Streuwerbeartikel für Zwecke der Ertragsteuer und der Pauschalierung nach § 37b EStG unterschiedlich zu definieren. Für Unternehmen, die die Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer nach § 37b EStG anhand der Buchungen auf bestimmten Buchhaltungskonten ermitteln, wird es jedoch einfacher sein, von einer einheitlichen Definition auszugehen.

Keine Wertgrenze

Empfänger nicht bekannt

Unterschiedliche Definition für Betriebsausgabenabzug und Pauschalversteuerung

Ihr Kontakt



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



Kurznews

6c | Genussrechtserträge sind kein Arbeitslohn |

Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf

FG Münster vom 07.12.2018 (AZ: 4 K 1366/17 E, rkr.)

Das FG Münster hat in seinem Urteil vom 07.12.2018 rechtskräftig entschieden, dass Genussrechtserträge kein Arbeitslohn sind, wenn der Mitarbeiter das Genussrechtskapital aus eigenem Vermögen erbracht hat.

Im Urteilsfall hatte ein leitender Angestellter seinem Arbeitgeber insgesamt € 30.000 Genussrechtskapital überlassen. Hierfür erhielt er pro € 1.000 eine Gewinnbeteiligung von 0,03 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses; begrenzt auf 18 % des Nennwerts der Einlage pro Wirtschaftsjahr. Der Leistungsaustausch war unabhängig von der

Arbeitsleistung, weil der Mitarbeiter sein eigenes Vermögen einsetzte, die Rendite nachvollziehbar (fremdüblich) war, ein Ertragsanspruch auch bei Arbeitsausfall (z.B. Krankheit, Elternzeit) bestand und ein effektives Verlustrisiko gegeben war.

Dass nur leitende Mitarbeiter des Arbeitgebers an dem Programm teilnehmen konnten, spricht zwar für eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis, dies war gegenüber den o.g. Kriterien jedoch von untergeordneter Bedeutung (vgl. auch BFH vom 04.10.2016, BStBl. II 2017, S. 790; BFH vom 05.11.2013, BStBl. II 2014, S. 275).

Bestätigung der Rechtsprechung

Ihr Kontakt

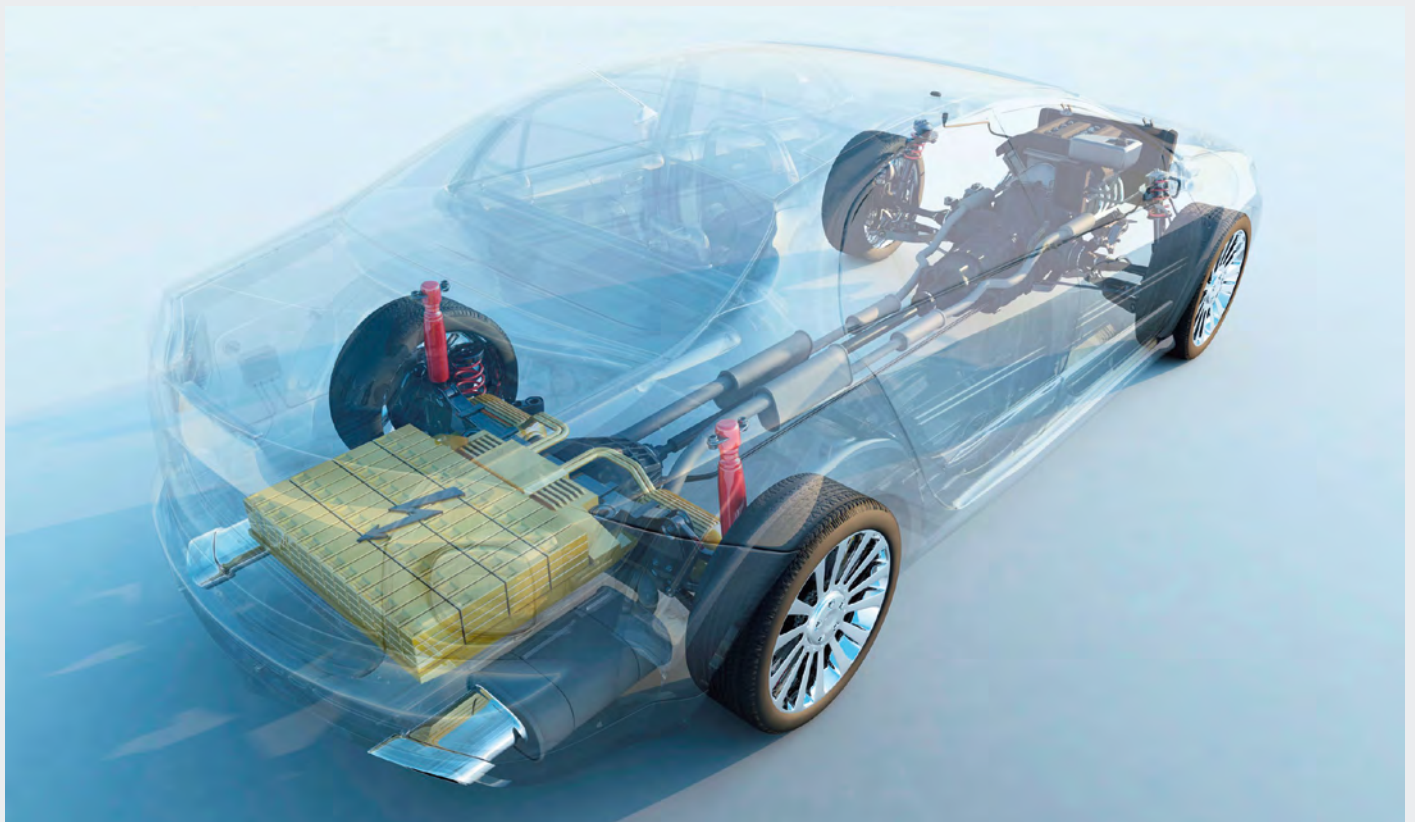


StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

StBin Susanne Weber, StB Thomas Bernhofer, beide München

Aktuelles zur Förderung der Elektromobilität aus lohnsteuerlicher Sicht

Die Förderung der Elektromobilität gehört bereits seit einigen Jahren zu den erklärten Zielen der Bundesregierung. Um dieses Ziel auch steuerlich zu unterstützen, sind bereits verschiedene Regelungen in Kraft. Nun hat das BMF weitere Maßnahmen bzw. die Verlängerung der bestehenden Regelungen auf den Weg gebracht. Der Beitrag soll einen Überblick über bereits bestehende Regelungen und einen Ausblick auf die zu erwartenden Änderungen geben.



1. Private Nutzung von Elektrofahrzeugen und Hybridelektrofahrzeugen

Wird einem Mitarbeiter ein Elektrofahrzeug (auch) zur privaten Nutzung überlassen, ist bei der Versteuerung nach der 1 %-Regelung der Bruttolistenpreis nur zur Hälfte anzusetzen. Wenn der geldwerte Vorteil nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt wird, sind bei der Ermittlung der

Gesamtkosten die Anschaffungskosten oder vergleichbare Aufwendungen (z.B. Miet- oder Leasingrate) für das Kfz nur zur Hälfte zu berücksichtigen. Dadurch verringern sich sowohl der geldwerte Vorteil für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für lohnsteuerpflichtige Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung.

- Diese Regelung gilt für Fahrzeuge, die
- nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2022 angeschafft werden und
 - die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes (EMOG) erfüllen, d.h.
 - › die eine CO₂-Emission von höchstens 50 Gramm je gefahrenem Kilometer haben oder
 - › deren Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 40 Kilometer beträgt.

Die Halbierung des Bruttolistenpreises soll auch für nach dem 31.12.2021 angeschaffte Kfz beibehalten werden. Für im Zeitraum vom 01.01.2022 bis zum 31.12.2024 angeschaffte Fahrzeuge soll allerdings eine Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine von mindestens 60 Kilometern erforderlich sein. Für vom 01.01.2025 bis zum 31.12.2030 angeschaffte Fahrzeuge soll diese 80 Kilometer betragen. Die Vorgaben hinsichtlich des Schadstoffausstoßes von höchstens 50 Gramm Kohlendioxid je gefahrenem Kilometer sollen unverändert bleiben.

Nach dem Gesetzeswortlaut hängt die Begünstigung davon ab, wann das Fahrzeug vom Arbeitgeber angeschafft wurde. Das BMF legt die Regelung großzügiger aus und vertritt die Auffassung, dass es auf den Beginn der Nutzungsüberlassung an einen Mitarbeiter ankomme. Unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung des E-Fahrzeugs könne die Bemessungsgrundlage halbiert werden, wenn das Fahrzeug nach dem 31.12.2018 einem Mitarbeiter zur privaten Nutzung überlassen worden sei. Ein E-Fahrzeug, das bereits vor dem 01.01.2019 einem Mitarbeiter zur privaten Nutzung überlassen wurde, könne aber nicht nach

dem 01.01.2019 einem anderen Mitarbeiter überlassen werden, um von der Neuregelung Gebrauch machen zu können („Ringtausch“).

Für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge und Brennstoffzellenfahrzeuge, die die Voraussetzungen des EMOG nicht erfüllen, ist der Bruttolistenpreis um die darin enthaltenen Kosten des Batteriesystems im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kfz um folgende Beträge zu mindern:

Anschaffungsjahr/ Jahr der Erstzulassung	Minderungsbetrag in €/kWh der Batteriekapazität	Höchstbetrag in €
2013 und früher	500	10.000
2014	450	9.500
2015	400	9.000
2016	350	8.500
2017	300	8.000
2018	250	7.500
2019	200	7.000
2020	150	6.500
2021	100	6.000
2022	50	5.500

Für diesen Nachteilsausgleich ist keine Verlängerung/Erweiterung geplant.

Alle o.g. Begünstigungen gelten nur für Zwecke der Lohnsteuer bzw. der Einkommensteuer. Für Umsatzsteuerzwecke sind die ungeminderten Bruttolistenpreise bzw. die vollen Gesamtkosten maßgebend.

Die Halbierung des Bruttolistenpreises gilt auch für Elektrofahrräder, die verkehrrechtlich als Kfz gelten (sog. S-Pedelecs, deren Höchstgeschwindigkeit mehr als 25 km/h beträgt und für die eine Haftpflichtversicherung vorgeschrieben ist).



2. Private Nutzung von (Elektro-) Fahrrädern

Bewertung

Nach dem Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.03.2019 (BStBl. I, 216) ist geldwerte Vorteil aus der Überlassung eines (Elektro-) Fahrrads zur privaten Nutzung (das kein Kfz ist) mit monatlich 1 % der auf volle 100 € abgerundeten **halbierten** unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der USt (im Folgenden: uvP) anzusetzen, wenn das (Elektro-) Fahrrad vom Arbeitgeber erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2022 einem Mitarbeiter zur privaten Nutzung überlassen wurde.

Es kommt nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber das (Elektro-) Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat. Wurde das Fahrrad bereits vor dem 01.01.2019 dem Mitarbeiter – oder auch

Steuerfreiheit des geldwerten Vorteils

Erfolgt die Überlassung des Fahrrads (das verkehrsrechtlich kein Kfz ist) zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, ist der geldwerte Vorteil steuerfrei, wenn er im Zeitraum vom 01.01.2019 bis 31.12.2021 zufließt (§ 3 Nr. 37 EStG). Diese Regelung soll bis zum Ablauf des Jahres 2030 verlängert werden.

3. Ladestrom und Infrastruktur

Ladesäulen im Betrieb des Arbeitgebers

Bereits seit dem 01.01.2017 sind Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens gem. § 3 Nr. 46 EStG lohnsteuerfrei. Die Steuerfreiheit gilt auch für Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen sind. Sie ist weder auf einen Höchstbetrag, noch nach der Anzahl der begünstigten Kraftfahrzeuge begrenzt.



einem anderen Mitarbeiter – zur privaten Nutzung überlassen, ist der geldwerte Vorteil mit monatlich 1 % der auf volle 100 € abgerundeten uvP anzusetzen. Ein Tausch von bereits vorhandenen Fahrrädern unter den Mitarbeitern führt nicht zur Verringerung des geldwerten Vorteils.

Ob diese Regelung – entsprechend der Regelungen zur Überlassung der E-Kfz – zeitlich ausgedehnt werden wird, bleibt abzuwarten.

Es ist sowohl das Betanken von privaten Fahrzeugen der Mitarbeiter und von zur privaten Nutzung überlassenen Firmenwagen begünstigt. Wird der geldwerte Vorteil aus der Überlassung des Firmenwagens nach der 1 %-Regelung ermittelt, ist der Vorteil ohnehin mit der Versteuerung des geldwerten Vorteils abgegolten. Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG bleibt der steuerfreie Ladestrom bei der Ermittlung der Gesamtkosten des Fahrzeugs außer Ansatz.

Nutzt der Mitarbeiter sein privates Elektrofahrzeug für Dienstreisen, kann das Kilometergeld von € 0,30 je gefahrenem Kilometer auch dann steuerfrei erstattet werden, wenn der Mitarbeiter den Firmenwagen am Betrieb des Arbeitgebers steuerfrei aufgeladen hat oder vom Arbeitgeber pauschal besteuerte Leistungen und Zuschüsse erhalten hat.

Wird eine Ladevorrichtung dem Mitarbeiter unentgeltlich oder verbilligt übergeben oder werden Zuschüsse zu den Aufwendungen des Mitarbeiters für den Erwerb und für die Nutzung einer Ladevorrichtung gezahlt, ist nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG eine Pauschalversteuerung mit einem Steuersatz von 25 % möglich.

Elektromobilität

Ladesäulen beim Mitarbeiter

Auch die Überlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung zur privaten Nutzung fällt unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 46 EStG. Dies gilt für die gesamte Ladeinfrastruktur einschließlich Zubehör, sowie die in diesem Zusammenhang erbrachten

Die in Tz. 3.1. und 3.2. genannten Regelungen setzen voraus, dass die Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Eine Gehaltsumwandlung ist insoweit nicht zulässig. Beide Regelungen sind aktuell bis 31.12.2020 befristet und sollen bis zum Ablauf des Jahres 2030 verlängert werden.

Der geldwerte Vorteil aus der kostenfreien oder verbilligten Beladung von Elektrofahrzeugen, die verkehrsrechtlich keine Kfz sind, wird von der Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen nicht als Arbeitslohn gewertet. Dies gilt nach dem BMF-Schreiben vom 26.10.2017 (BStBl. 2017 I S. 1439) ohne zeitliche Beschränkung.

4. Ladestrom für Firmenwagen

Nutzt der Mitarbeiter ein Elektrofahrzeug als Firmenwagen, kann der Arbeitgeber für den Ladestrom folgende monatliche Pauschalen als Auslagenersatz steuerfrei erstatten (BMF-Schreiben vom 26.10.2017):

mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber

€ 20 für Elektrofahrzeuge
€ 10 für Hybridelektrofahrzeuge

ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber

€ 50 für Elektrofahrzeuge
€ 25 für Hybridelektrofahrzeuge

Die Pauschalen gelten nach aktuellem Stand im Zeitraum vom 01.01.2017 bis 31.12.2020. Auch hier ist noch offen, ob die Regelung verlängert wird.

Dienstleistungen (Aufbau, Installation und Inbetriebnahme der Ladevorrichtung, Wartung und Betrieb und die für die Inbetriebnahme notwendigen Vorarbeiten, z.B. Verlegen eines Starkstromkabels), nicht aber für den aus der überlassenen betrieblichen Ladevorrichtung bezogenen Ladestrom.



Kontakt

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

StB Thomas Bernhofer
thomas.bernhofer@wts.de

7a | Vorläufige Festsetzung von Zinsen nach § 233 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO |

Autorin: Gamze Sezer, München

Key Facts

- Oberste Finanzbehörden des Bundes und der Länder zweifeln trotz vorläufiger Zinsfestsetzung nicht an der Verfassungsmäßigkeit des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO.
- Keine Beschränkung der Vorläufigkeit auf bestimmte Verzinsungszeiträume.
- Auch Festsetzung von Erstattungszinsen erfolgt vorläufig. Einer Aufhebung oder Änderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen sollte aber § 176 AO als Vertrauensschutzvorschrift entgegenstehen.
- Praktische Probleme in Bezug auf die Zinsfestsetzung im Rahmen der Gewerbesteuer.

zungen, zu mit vorläufigen Steuerfestsetzungen verbundenen Zinsfestsetzungen sowie zu Einspruchsfällen und bereits rechtshängigen Fällen.

Auch die Festsetzung von Erstattungszinsen hat vorläufig zu erfolgen. Die Finanzverwaltung scheint hier davon auszugehen und führt dies auch in den zu verwendenden Erläuterungstexten entsprechend aus, dass abhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zu Ungunsten der Steuerpflichtigen erfolgen könnte. Dem steht in Bezug auf Erstattungszinsen allerdings die Vertrauensschutzvorschrift des § 176 AO entgegen, welche nach eigener Auffassung der Finanzverwaltung auch für nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig ergangene Bescheide gilt.

Vorläufigkeit auch der Festsetzung von Erstattungszinsen

Vertrauensschutz nach § 176 AO

Hintergrund

Die Finanzverwaltung ist zuletzt mit BMF-Schreiben vom 14.12.2018 den Beschlüssen des BFH im Zusammenhang mit der Aussetzung der Vollziehung (AdV) von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen gem. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 233 AO gefolgt. Der BFH hatte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungs- oder Aussetzungszinsen i.H.v. 6 % p.a. angemeldet. Die Finanzverwaltung erweiterte die auf Antrag zu gewährende AdV in Bezug auf solche Zinsen entsprechend auf Verzinsungszeiträume ab dem 01.04.2012 (vgl. hierzu WTS Journal 05/2018). Das BMF-Schreiben zur AdV gilt auch weiterhin.

Wird gegen eine vorläufige Zinsfestsetzung Einspruch eingelegt und betrifft die vom Einspruchsführer vorgetragene Begründung ausschließlich die vom Vorläufigkeitsvermerk erfasste Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Zinssatzes von 0,5 % pro Monat, ist der Einspruch (mangels Rechtsschutzbedürfnis) zurückzuweisen. Laufende Einspruchsverfahren erledigen sich ggfs. mit der Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks im Rahmen solcher Verfahren.

Einspruchsfälle**BMF vom 02.05.2019: Vorläufigkeit von Zinsfestsetzungen**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden die Finanzämter mit BMF-Schreiben vom 02.05.2019 angewiesen, die Zinsfestsetzungen, in denen der Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO mit 0,5 % pro Monat angewendet wird, gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO i.V.m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig vorzunehmen. Eine Beschränkung auf bestimmte Veranlagungszeiträume ist dabei – anders als im BMF-Schreiben zur Gewährung der AdV – nicht vorgesehen.



Als in der Praxis besonders problematisch erweist sich aktuell in einigen Fällen die Zinsfestsetzung in Bezug auf die Gewerbesteuer. Die Problematik resultiert daraus, dass § 363 Abs. 2 AO (Ruhens des Verfahrens) bei der Erhebung von Realsteuern und diesbezüglicher Zinsen im Wider-

Praxishinweis zur Zinsfestsetzung im Rahmen der Gewerbesteuer

Folgerungen je nach Verfahrenskonstellation bzw. -stand

Das BMF-Schreiben enthält Ausführungen zu erstmaligen Zinsfestsetzungen, zu geänderten oder berichtigten Zinsfestset-

spruchsverfahren nicht anwendbar ist. Zwar behelfen sich Städte und Gemeinden teilweise über § 79 VwVfG, § 173 VwGO mit einer analogen Anwendung von § 251 ZPO, wenn anzunehmen ist, dass wegen des Schwebens von Vergleichsverhandlungen oder aus sonstigen wichtigen Gründen diese Anordnung zweckmäßig ist. Auch werden solche Gewerbesteuerzinsbescheide in anderen Fällen bereits gem. § 165 AO vorläufig erlassen. Es gibt jedoch vereinzelt auch Städte und Gemeinden, die keinen dieser Wege beschreiten und die Steuerpflichtigen stattdessen in ein Klageverfahren treiben. In diesen Fällen dürfte das neue BMF-Schreiben vom

02.05.2019 die Argumentation hin zu einer vorläufigen Festsetzung der Gewerbesteuerzinsen deutlich stärken. Eine Bindungswirkung kann das BMF-Schreiben insoweit allerdings nicht erzeugen. Die Gewährung der Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO i. V. m. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO ist eine eigene Ermessensentscheidung der für die Gewerbesteuerfestsetzung zuständigen Kommune.

Insgesamt ist es sehr zu begrüßen, dass die Finanzämter nun angewiesen sind, Zinsen unabhängig vom Veranlagungszeitraum vorläufig festzusetzen. Dies erspart eine Masse an Einspruchsverfahren.

Ihr Kontakt



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

7b | Maßgeblichkeit ausländischer Gesetze für deutsche Buchführungspflicht |

Autor: StB Martin Kleene, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Beschränkt Steuerpflichtige, die nach ausländischem Recht buchführungspflichtig sind, unterliegen auch der deutschen Buchführungspflicht i.S.d. § 140 AO.
- „Andere Gesetze“ i.S.v. § 140 AO umfassen in- und ausländische Gesetze und Normen.
- Die derivative Buchführungspflicht des § 140 AO hat Vorrang vor der originären Buchführungspflicht des § 141 AO.

Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) ermittelt wurden. Das Finanzamt erließ ihr gegenüber eine Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO über den Beginn der Buchführungspflicht für den Gewerbebetrieb. Einspruch und Klage gegen diesen Verwaltungsakt blieben erfolglos.

Der BFH hob die Vorentscheidung und die Mitteilung des Finanzamts über den Beginn der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO auf, da die Klägerin bereits nach § 140 AO i.V.m. ihrer Buchführungspflicht nach liechtensteinischem Recht auch im Inland zur Buchführung verpflichtet sei. § 141 AO komme nicht zur Anwendung, wenn sich eine Buchführungspflicht bereits aus § 140 AO ergebe.

Umstritten war bisher, ob die Buchführungspflicht nach „anderen Gesetzen“ i.S.v. § 140 AO auch ausländische Normen einschließe. Der BFH setzt sich in der Urteilsbegründung mit den unterschiedlichen Auffassungen zur Auslegung des § 140 AO auseinander, insbesondere inwieweit eine nach ausländischen („anderen“) Gesetzen bestehende Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen für die deutsche Besteuerung relevant sei.

Der mit § 140 AO verfolgte Zweck, möglichst viele außersteuerliche Pflichten für das deutsche Steuerrecht nutzbar zu machen, würde bei einem Bezug nur auf

Andere Gesetze

Normzweck von § 140 AO

BFH vom 14.11.2018
(AZ: I R 81/16)



Urteilsfall

Im Urteil vom 14.11.2018 hatte der BFH zu entscheiden, ob eine in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtige liechtensteinische AG mit ihrer Buchführungspflicht nach liechtensteinischem Recht auch im Inland buchführungspflichtig ist.

Im Streitfall erzielte eine liechtensteinische Immobilienkapitalgesellschaft aus der Vermietung eines inländischen Grundstücks beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte (§ 2 Nr. 1 KStG). Eine Buchführungspflicht bestand bereits nach liechtensteinischem Recht. Die Gesellschaft erzielte im Jahr 2010 gewerbliche Einkünfte aus der Vermietung eines Grundstücks gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG 2009 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, die nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG (Überschuss der

inländische außersteuerliche Pflichten zu kurz greifen. Der BFH kommt daher zu dem Ergebnis, dass die Formulierung „nach anderen Gesetzen“ nicht nur auf inländische, sondern auch auf ausländische Buchführungspflichten verweise. Ferner sei der Wortlaut des § 140 AO offen und lasse eine Ausdehnung auf ausländische Rechtsnormen zu.

Lediglich in Fällen, in denen ausländische Rechtsnormen mit Grundsätzen des deutschen Rechts unvereinbar seien, müsse die Anwendung versagt bleiben.

Die Regelung zur Übernahme der Ergebnisse aus einer ausländischen Buchführung für bestimmte Fälle (§ 146 Abs. 2 Satz 3 AO) führe zu keinem anderen Ergebnis. Die Vorschrift zur Ergebnisübernahme beziehe sich auf die Fälle des § 146

Abs. 2 Satz 2 AO und vermeide zwischen inländischen und ausländischen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten eine Pflichtenkollision. Weitergehende Regelungsabsichten, nach denen § 146 Abs. 2 Satz 3 AO "logisch" voraussetze, dass nicht bereits über § 140 AO durch ausländische Buchführungsvorschriften eine inländische Buchführungspflicht begründet werde, ließen sich dem Gesetz nicht entnehmen.

Zwar hatte die Klägerin insoweit Erfolg, als die Mitteilung des Finanzamts über den Beginn der Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO aufgehoben wurde. Im Ergebnis erweist sich dieser Erfolg jedoch als wertlos, denn mit der Feststellung einer bereits nach § 140 AO vorliegenden Buchführungspflicht konnte sich die Klägerin mit der begehrten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht durchsetzen.

Ihr Kontakt



StB/Fachberater
IStR Michael Habel,
Frankfurt a. M.,
michael.habel@
wts.de

8a | Stellungnahme der Generalzolldirektion zum „Verwender von Energieerzeugnissen“ und zum „Entnehmer von Strom“ | Autoren: Bertil Kapff und Paul Roßbach, beide Düsseldorf

Key Facts

- Generalzolldirektion sieht Verwender- und Entnehmerbegriff einheitlich.
- Hauptkriterium ist die Verfügungsgewalt oder die Steuerung der Betriebsvorgänge.
- Anwendung der neuen Rechtsauslegung seit dem 01.01.2018.

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, die Energieerzeugnisse verwendet bzw. Strom entnimmt, veröffentlicht.

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

Realakt als
Anknüpfungspunkt

Verwendung und Entnahme durch Verfügungsgewalt oder Steuerung der Betriebsvorgänge

Bestimmung des
Entlastungsberechtigten

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“

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.

Anwendung der
Rechtsauslegung seit
01.01.2018

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 beteiligte 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.

Einreichung der Entlastungsanträge 2018 bis zum 31.12.2019

Ihr Kontakt



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

8b | Novelle des Strom- und Energiesteuergesetzes |

Autoren: Bertil Kapff und Paul Roßbach, beide Düsseldorf

Key Facts

- Steuerbefreiung für Strom aus Großanlagen (Anlagen > 2 MW) erzeugt aus erneuerbaren Energieträgern nur für den Eigenverbrauch des Erzeugers.
- Steuerbefreiung für Kleinanlagen nur für aus erneuerbaren Energieträgern oder in hocheffizienten KWK-Anlagen erzeugten Strom.
- Grundsätzliche Pflicht zur Beantragung förmlicher Erlaubnisse zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen.
- EnSTransV-Meldungen erst ab € 200.000 je Steuerbegünstigung.
- Rechtsgrundlage für behördlichen Datenaustausch.

insoweit erforderlichen beihilferechtlichen Anzeigen bei der Europäischen Kommission erfolgt sind, frühestens jedoch am 01.07.2019. Das BMF hat den 01.07.2019 bereits als Zeitpunkt des Inkrafttretens im Bundesgesetzblatt gesondert bekannt gegeben.

Ziel der Gesetzesänderung ist es, die Steuerbefreiungen für Strom mit dem EU-Beihilferecht, insbesondere der Energiesteuerrichtlinie und der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO), zu harmonisieren. Die Notwendigkeit von Neuregelungen ergab sich aufgrund von Vorgaben der Europäischen Kommission, die zuletzt im Jahr 2000 über die Zulässigkeit dieser Beihilfen entschied. Weder die Energiesteuerrichtlinie noch die AGVO waren zum damaligen Zeitpunkt in Kraft.

Ziel: Harmonisierung mit dem EU-Beihilferecht

Die Steuerbefreiung für Strom aus erneuerbaren Energieträgern nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG soll zukünftig nur noch für den Eigenverbrauch des Erzeugers greifen. In diesem Zusammenhang soll auch

Steuerbefreiung für Strom aus erneuerbaren Energieträgern

Inkrafttreten



Am 27.06.2019 wurde das Gesetz zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften im Bundesgesetzblatt verkündet. Die wesentlichen Teile des Gesetzes treten am ersten Tag des Monats in Kraft, der auf den Tag folgt, an dem die

lediglich kaufmännisch-bilanziell zur Inanspruchnahme der EEG-Einspeisevergütung weitergegebener Strom nicht begünstigungsfähig sein. Das Erfordernis eines Grünstromnetzes soll dagegen wegfallen.

zum Inkrafttreten der Neuregelungen der EnSTransV 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.

Werden Energieerzeugnisse in der Annahme befördert, dass ein Steueraussetzungsverfahren ordnungsgemäß eröffnet worden sei, soll die Energiesteuer zukünftig erlassen oder erstattet werden können (§ 8 Abs. 7 EnergieStG). Voraussetzung ist, dass die Unternehmen die Unwirksamkeit des Steueraussetzungsverfahrens aber nicht vorsätzlich oder leichtfertig verursacht haben. Eine weitere Erleichterung bezieht sich auf im Steuergebiet auftretende Unregelmäßigkeiten. Die Steuer soll zukünftig nicht entstehen, wenn innerhalb einer Frist von vier Monaten verschiedene Nachweise geführt werden. Wichtig ist, dass die Steuerentlastung nur verändert werden kann, wenn die Unregelmäßigkeit nicht vorsätzlich oder leichtfertig verursacht wurde. Vergleichbare Regelungen sind in anderen Verbrauchsteuergesetzen wie dem AlkoholStG nicht aufgenommen worden. Weitere Änderungen im EnergieStG betreffen die Nachweispflichten bei der Steuerentlastung beim Versandhandel aus dem Steuergebiet nach § 46 Abs. 2 EnergieStG sowie die Steuerentlastung für den Eigenverbrauch nach § 47a EnergieStG.

Weitere Rechtsänderungen im EnergieStG

Außerdem wird mit der Gesetzesnovelle eine Rechtsgrundlage für den Datenaustausch der Hauptzollämter mit den Übertragungsnetzbetreibern, der Bundesnetzagentur und dem Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle eingeführt. Die Hauptzollämter sollen zukünftig Informationen aus dem Steuerverfahren inkl. personenbezogener Daten unter anderem zu gesetzlichen Aufgaben aus dem EEG oder KWKG weitergeben dürfen. Beispielsweise bei einer Anrechnung von Stromsteuerbefreiungen auf die EEG-Förderung (Doppelförderungsverbot) oder einer fehlenden Abführung der EEG-Umlage könnte ein solcher Datenaustausch erfolgen. Im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) ist die Datenübermittlung bereits in § 73 Abs. 5 EEG geregelt.

Rechtsgrundlage für umfassenden Datenaustausch der Behörden

Steuerbefreiung für in Kleinanlagen erzeugten Strom

Die Steuerbefreiung für Strom aus Kleinanlagen mit einer elektrischen Nennleistung von maximal zwei Megawatt nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG soll künftig nur noch für aus erneuerbaren Energien oder in hocheffizienten Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) erzeugten Strom gelten. Für Kleinanlagen ohne Anschluss an das öffentliche Stromnetz wird ein neuer Auffangtatbestand geschaffen. Zudem soll die Steuerentlastung für den zur Stromerzeugung eingesetzten Strom zukünftig mit von der Anlagengröße abhängigen Pauschalwerten erfolgen können.

Beantragung förmlicher Erlaubnisse

Die Entnahme von steuerfreiem Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 StromStG soll grundsätzlich nur mit einer förmlichen Einzelerlaubnis möglich sein. Anlagenbetreiber müssen die Erlaubnis bei ihrem zuständigen Hauptzollamt neu beantragen. Förmliche Erlaubnisse, die zum 01.07.2019 erforderlich werden, sollen demnach bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 3 StromStG grundsätzlich zunächst auch ohne Antrag als widerruflich erteilt gelten. Voraussetzung ist aber, dass der Antrag auf Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG bis zum 31.12.2019 nachgereicht wird.

Allgemeine Erlaubnis für bestimmte Kleinanlagen

Unter Verzicht auf eine förmliche Einzelerlaubnis soll dagegen Strom mit einer allgemeinen Erlaubnis entnommen werden können, wenn der Strom in Anlagen aus erneuerbaren Energieträgern mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu einem Megawatt oder in hocheffizienten KWK-Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 50 Kilowatt erzeugt wird.

EnSTransV-Meldungen ab sofort erst ab € 200.000 je Steuerbegünstigung

Nach dem Gesetzesentwurf sollen die Meldepflichten nach der Energie- und Stromsteuer-Transparenzverordnung (EnSTransV) erst ab einem Aufkommen von € 200.000 je Steuerbegünstigung angewendet werden. Im Vorgriff auf diese Gesetzesänderung hat die Generalzolldirektion mit Schreiben vom 12.04.2019 Teile der EnSTransV für nicht anwendbar erklärt. Zur Verfahrensvereinfachung sind ab sofort und bis

Ihr Kontakt



RAIN Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,
karen.moehlenkamp@wts.de

9a | Änderung der Rechtsprechung zur Sperrwirkung nach Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen und zum Konzernrückhalt | Autor: RA/StB Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D. Prof. Dr. Dietmar Gosch, München

DEUTSCHLAND



Key Facts

- Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entfaltet keine Sperrwirkung dahingehend, dass die Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG auf bloße Preisberichtigungen beschränkt ist.
- Die Nichtbesicherung einer Darlehensforderung kann eine nicht fremdübliche Bedingung i.S.d. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA darstellen.
- Der sog. Konzernrückhalt schließt die gewinnmindernde Ausbuchung einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung nicht aus.
- Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Hornbach-Baumarkt (Rs. C-382/16) vom 31.05.2018 steht einer Gewinnkorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG in Fällen der Konzernfinanzierung nicht entgegen.

einen Forderungsverzicht gegen Besicherungsschein. Dieser Betrag wurde bei der inländischen Organgesellschaft gewinnmindernd ausgebucht. Das Finanzamt „neutralisierte“ diesen Betrag jedoch nach § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung.

Die Klage der inländischen GmbH hatte zunächst Erfolg. Das FG Düsseldorf ließ mit Urteil vom 12.11.2015 aufgrund der bisherigen BFH-Rechtsprechung keine außerbilanzielle Korrektur der gewinnmindernden Ausbuchung des Darlehens zu. Denn nach dieser Rechtsprechung ermöglicht der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm’s length“ nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eine Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nur dann, wenn der vereinbarte Darlehenszins seiner Höhe nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält (so BFH-Urteil vom 17.12.2014, bestätigt durch BFH-Urteil vom 24.06.2015). Das widersprach der seinerzeitigen Verwaltungspraxis (BMF-Schreiben vom 29.03.2011), und diese Rechtsprechung wurde von der Finanzverwaltung nach wie vor nicht akzeptiert (BMF-Schreiben vom 30.03.2016; sog. Nichtanwendungserlass).

Vorinstanz:
FG Düsseldorf
vom 12.11.2015
(AZ: 6 K 2095/13 K)

BFH vom 17.12.2014
(AZ: I R 23/13) und
vom 24.06.2015
(AZ: I R 29/14)

BFH folgt nunmehr der
Verwaltungspraxis

BFH vom 26.02.2019
(AZ: I R 73/16)



Mit Urteil vom 26.02.2019 (veröffentlicht am 15.05.2019) vollzog der BFH eine Kehrtwende und gab seine bisherige Rechtsprechung zur sog. Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nach nicht einmal fünf Jahren auf. Er entschied nunmehr, dass Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich von § 1 Abs. 1 AStG nicht auf Preisberichtigungen beschränke (sog. Sperrwirkung), vielmehr die steuerliche Korrektur auch der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung ermögliche. Entgegen der bisherigen Rechtsprechung schließe auch der sog. Konzernrückhalt bei einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung eine gewinnmindernde Ausbuchung nicht aus.

Im Verfahren über die (auf Beschwerde zugelassene) Revision schloss sich der BFH dieser Verwaltungspraxis nun vorbehaltlos an. Bei Vereinbarungen über die Darlehensbesicherung handele es sich um „Bedingungen“ im Sinne des Art. 9 DBA-Belgien. Die Abkommensregelung ziele darauf ab, die Einkünfte bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen am Maßstab des vom Territorialitäts- und Veranlassungsprinzip getragenen Fremdvergleichs abzugrenzen und so die gleichen Wettbewerbsbedingungen wie bei unabhängigen Unternehmen zu gewährleisten. Das folge sowohl aus Völkervertragsrecht als auch aus hier nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Belgien anwendbarem nationalen Recht. Art. 9 Abs. 1 DBA-Belgien entfalte deswegen keine Sperrwirkung gegenüber § 1 Abs. 1 AStG. Von der bisherigen Beschränkung der Korrektur auf den vereinbarten Preis rückt der BFH ausdrücklich ab.

Urteilsfall

Im Streitfall war eine inländische GmbH über ihre inländische Organgesellschaft an einer belgischen Kapitalgesellschaft (N.V.) beteiligt. Die inländische Organgesellschaft führte für ihre belgische Tochter ein verzinstes Verrechnungskonto. Sicherheiten musste die belgische Tochter nicht leisten. Beide Gesellschaften vereinbarten sodann hinsichtlich des wertlosen Teils der Forderung gegen die belgische N.V.

Korrektur in voller Höhe
nach § 1 Abs. 1 AStG

Im vorliegenden Sachverhalt bedeute das: Die gewinnmindernde Ausbuchung der Darlehensforderung unterliege in voller Höhe der Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG. Zum einen sei die fehlende Darlehensbesicherung eine Bedingung auch für die Geschäftsbeziehung im Sinne von § 1 Abs. 4 AStG zwischen der inländischen Organgesellschaft und der belgischen N.V. Zum anderen sei die Einkünfterminderung „im Sinne des Veranlassungsprinzips“ „durch“ die fehlende Besicherung eingetreten.

eine Abweichung der territorialen Zuordnung der Besteuerungsrechte nicht.

Zur Sperrwirkung bzw. Nicht-Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA und zum sog. Konzernrückhalt stehen noch einige Entscheidungen des BFH aus, in denen er die neuen Grundsätze konkretisieren wird. Das ergibt sich aus der zu dem vorliegend besprochenen Urteil herausgegebenen Pressemitteilung des BFH (Pressemitteilung Nr. 29 vom 15.05.2019), überdies aus der vom Vorsitzenden des zuständigen I.

Weitere BFH-Urteile zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA und zum Konzernrückhalt noch ausstehend

OECD-Muster- abkommen

Strikte Stand alone-Betrachtung statt Orientierung am sog. Konzernrückhalt

Auch der „Topos“ des sog. Konzernrückhalts widerspreche dem nicht. Dieser bringe lediglich eine Konzernüblichkeit zum Ausdruck, keine Fremdüblichkeit, und sei nicht im Sinne einer „aktiven“ Einstandsverpflichtung für die Darlehensschuld misszuverstehen. Und das gelte allgemein: Es beziehe sich auf jegliche Einkommenskorrekturen, also nicht allein auf § 1 Abs. 1 AStG, vielmehr ebenso auf § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Der Fremdvergleich orientiere sich strikt an der Stand alone-Betrachtung. Auch insoweit werde die bisherige Rechtsprechung, wie sie im Urteil vom 24.10.1997 zum Ausdruck komme, nicht aufrechterhalten.

BFH vom 24.10.1997
(AZ: I R 24/97)

Keine Auswirkungen des EuGH-Urteils „Hornbach Baumarkt“

Schließlich stehe das EuGH-Urteil in der Rechtssache Hornbach-Baumarkt einer Gewinnkorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nicht entgegen. Der EuGH belasse darin zwar die Möglichkeit, fremdunübliche Bedingungen im Konzerninteresse zu rechtfertigen. Doch sei es dem nationalen Gericht überantwortet, solche vorgebrachten Gründe abzuwägen. Bei einem Forde-
rungsverzicht trügen solche Gründe für

Senats bereits am 20.05.2019 in einem Aufsatz zu dem Urteil gegebenen „authentischen Interpretation“ (Finanz-Rundschau 2019, 449).

Im Ergebnis hat der BFH für die Konzernfinanzierung kaum einen Stein auf dem anderen belassen. Die Änderung der Rechtsprechung dürfte erhebliche Auswirkungen auf die Finanzierung inländischer ebenso wie ausländischer Tochtergesellschaften und weitergehend allgemein auf die Finanzierungsfreiheit im Konzern haben. Doppelte Besteuerungen im grenzüberschreitenden Kontext werden auf der Tagesordnung stehen.

Drohende Auswirkungen auf die Konzernfinanzierung

Unverändert beibehalten wird vom BFH lediglich die Rechtsprechung, wonach Sonderbedingungen in Form einer „klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung“, denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG unterworfen sind, nicht zu den Bedingungen i. S. des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gehören (so BFH-Urteil vom 11.10.2012, AZ: I R 75/11).

Ihr Kontakt



RA/StB Vorsitzender
Richter am Bundes-
finanzhof a.D. Prof.
Dr. Dietmar Gosch,
München,
dietmar.gosch@
wts.de

Besuchen Sie uns! IFA London

8. – 12. September 2019

WTS auf der IFA London
Southbank Centre London
Belvedere Road; Lambeth
London, SE 1 8XX

Wir freuen uns auf Sie!

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



DEUTSCHLAND

9b | Regierungsentwurf zu Streitbelegungsverfahren bei drohender Doppelbesteuerung | Autoren: Andreas Riedl und Oskar Protas, beide Frankfurt a.M.



Key Facts

- Die Streitbelegungsrichtlinie (SBLR) liegt als Regierungsbeschluss vor.
- Erstmals bietet die SBLR einen klar definierten Verfahrenszeitrahmen.
- Es ist davon auszugehen, dass die SBLR andere Verfahren bei Doppelbesteuerungsstreitigkeiten ersetzen wird.

gungsbeschwerde einreichen (Phase 1), die im Falle ihrer Zulassung zu einem Verständigungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden führt (Phase 2). Diese haben fortan zwei bis drei Jahre Zeit eine einvernehmliche Lösung unter einem ganzen oder anteiligen Verzicht ihrer Besteuerungsrechte zu finden.

Wenn sich die zuständigen Behörden nicht einigen konnten, wird in einer dritten Phase die Streitfrage einem beratenden Ausschuss vorgelegt. Innerhalb dieser Schiedsverfahrensphase gibt der Ausschuss innerhalb eines halben Jahres eine Stellungnahme zur Lösung der Streitfrage ab. Hiernach verbleibt den zuständigen Behörden ein halbes Jahr um zu einer einvernehmlichen Lösung zu gelangen. Andernfalls gelten die Inhalte der Stellungnahme bei Zustimmung durch den Steuerpflichtigen (d.h. bei seinem bei Verzicht auf Rechtsbehelfe), sodass die betroffenen Steuerbescheide dementsprechend zu ändern sind.

Spätestens Schiedsverfahrensphase löst Doppelbesteuerung auf

Einvernehmliche Lösung der beteiligten Länder nicht notwendig

Regierungsentwurf zur EU-Richtlinie (EU) 2017/1852

Basierend auf dem Referentenentwurf zur Umsetzung der EU-Richtlinie (EU) 2017/1852 des Bundesministeriums der Finanzen, hat das Bundeskabinett nun einen Regierungsentwurf beschlossen.

Umsetzung spätestens ab dem 1. Juli 2019

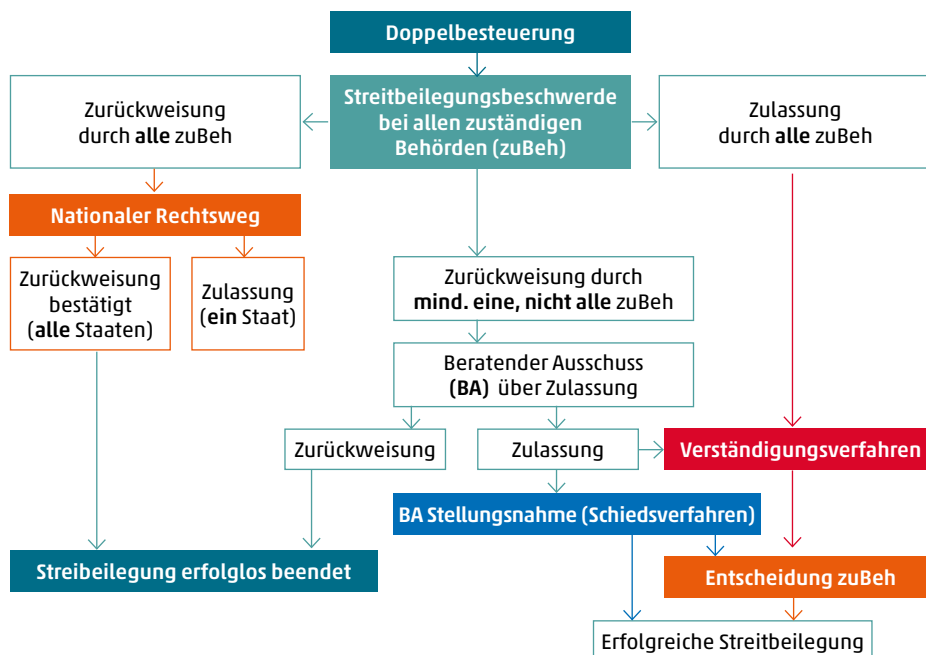


Die Streitbelegungsrichtlinie soll durch diesen Regierungsentwurf weiterhin bis zum 30. Juni umgesetzt werden. Bei einer Nichteinhaltung dieser Frist ist gem. dem Regierungsentwurf eine rückwirkende Anwendung ab dem 01.07.2019 vorgesehen (vgl. WTS Journal 02/2019).

Drei-Phasen-Verfahren zur Streitbelegung

Das im Regierungsentwurf enthaltene Streitbelegungsverfahren umfasst wie der Referentenentwurf drei Phasen: Bei Doppelbesteuerungssachverhalten kann ein Steuerpflichtiger eine Streitbele-

Bei Nichtzulassung des Verfahrens verbleibt den betroffenen Unternehmen der nationale Rechtsweg. Die Verfahrensmöglichkeiten sind insgesamt im nachfolgenden Schaubild dargestellt.



Die SBLR in der Praxis (entnommen dem Regierungsentwurf)

SBLR-Verfahren werden Vorrang haben

Die Verfahren nach der SBLR werden Vorrang ggü. Verfahren nach DBA oder dem EU-Schiedsübereinkommen haben. Parallele Verfahren sollen systematisch vermieden werden, sodass Verfahren nach DBA und EU-Schiedsübereinkommen zu beenden sind, sobald ein SBLR-Verfahren initiiert wird. Gleichmaßen ist die Eröffnung von Verfahren nach DBA und EU-Schiedsübereinkommen unzulässig, sobald ein SBLR-Verfahren vorher eröffnet wurde.

Anders als der Referentenentwurf verlangt der Regierungsentwurf eine Kommunikation in deutscher Sprache. Mit Ausnahme von einigen geringfügigen Abweichungen, gleicht dieser Entwurf ansonsten allerdings weitestgehend dem Referentenentwurf. Insofern ist weiterhin davon auszugehen, dass die SBLR-Verfahren in der Praxis zur Verbesserung bei der Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten führen werden.

Ihr Kontakt



Andreas Riedl
Frankfurt a. M.,
andreas.riedl@
wts.de

9c | Kein Quellensteuerabzug nach § 50a EStG bei Online-Werbung: Ist damit wirklich alles gesagt? | Autorin: RAin Julia Steiner, München

DEUTSCHLAND



Key Facts

- § 50a EStG ist weiter im Auge zu behalten.
- Beachtung von § 50a-relevanten Themen bereits bei Vertragsgestaltung für Prozesseffizienz und zur Risikovermeidung.
- Frühzeitige Berücksichtigung der Schnittstelle zur Gewerbesteuer.
- Besondere Aufmerksamkeit bei der entgeltlichen Einräumung von Nutzungsrechten an Dritte.
- Einkünfte aus inländischen Darbietungen nicht von Freistellungsbescheinigungen umfasst.

abzugsverpflichtung für Online-Werbung kurzzeitig für erneute Unsicherheit, bis das BMF-Schreiben vom 03.04.2019 die erhoffte Entwarnung gab (vgl. WTS Journal 02/2019).

Sind nun alle wesentlichen Fragen zu § 50a EStG geklärt? Ist eine einfache und rechtssichere Handhabung möglich? Kann das Thema wieder in die zweite Reihe – als „Business as Usual“ – verbannt werden?

Wir sagen „nein“. Die Abzugsteuerthematik sollte weiterhin gut im Auge behalten werden. Der Fokus darf nicht nur auf das Einholen von Freistellungsbescheinigungen und die Durchführung der quartalsweisen Steueranmeldungen gelegt werden, sondern auch auf das Erkennen und Lösen von Fragestellungen zu § 50a EStG bereits vor ihrer Entstehung. Schon bei der Vertragsverhandlung, zunächst bei der Festlegung des Rahmens, insbesondere jedoch beim Aushandeln der Details, ist die Prüfung der Verträge und Optimierung bezüglich § 50a EStG sinnvoll.

Alle Probleme gelöst?

Erkennen und Lösen von § 50a-Themen bereits bei Entstehung

Vom „Stiefmütterchendasein“ ins Rampenlicht

Verbrachte § 50a EStG in der Vergangenheit eher ein „Stiefmütterchendasein“, so drängte sich die Norm jüngst mehr und mehr ins Rampenlicht. Die meisten Steuerabteilungen beschäftigten sich bisher nur ungern mit der Abzugsteuerthematik, stets bemüht, einen roten Faden im undurchsichtigen Rechtsgemenge zu finden.



Warum?

BMF vom 27.10.2017



Durch das BMF-Schreiben vom 27.10.2017 wurde durch die Steuerverwaltung ein erhebliches Maß an Klarheit bezüglich des Steuerabzugs bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Software und Datenbanken geschaffen. Infolgedessen wurde § 50a EStG zum Standardthema der Prozess-Compliance, vor allem im Rahmen von Steuer-IKS-Projekten.

„Warum“ ist dies unsere Empfehlung? An dieser Stelle seien im Folgenden vier Erwägungen skizziert:

1. Prozesseffizienz und Risikovermeidung
Wird die Abzugsteuer bereits bei der Vertragsgestaltung beachtet, entfällt das spätere Überprüfen der Verträge auf § 50a EStG-relevante Sachverhalte. So können Zahlungen aus dem Vertrag beispielsweise schon mit zuvor im Buchungssystem hinterlegten (Steuer-)Kennzeichen verknüpft werden. Für die Quartalsmeldun-

Prozesseffizienz und Risikovermeidung

BMF vom 03.04.2019

Kaum waren Standardmeldeprozesse aufgesetzt und angepasst worden, sorgte in diesem Frühjahr die drohende Steuer-

gen liegen die Daten dann idealerweise bereits per Standardauswertung vor. Bei gemischten Verträgen, bei welchen die Vergütung auf verschiedene Bestandteile aufzuteilen ist, kann die Komplexität sehr hoch sein. Auch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind hierbei zu beachten.

Die den Vertrag verhandelnden Parteien benötigen daher rechtzeitig klare Vorgaben, was bei den Vertragsverhandlungen bezüglich § 50a EStG zu berücksichtigen und über welche Punkte der Vertragspartner aufzuklären ist. Im Nachhinein ist es ungleich schwerer, wenn nicht gar unmöglich, mit der anderen Vertragspartei abzustimmen, welcher Teil der Vergütung auf welche Vertragsbestandteile entfällt, da im Ausland das Verständnis für die Quellensteuerthematik oft fehlt. Zudem kann der Steuerabzug für Unmut sorgen, sollte eine Bruttovergütung vom Vertragspartner aus Unkenntnis versehentlich eingegangen worden sein.

Schnittstelle zur
Gewerbesteuer

2. Schnittstelle zur Gewerbesteuer

Bei der Vergütungsaufteilung kann und sollte bereits die Schnittstelle zur Gewerbesteuer berücksichtigt und die entsprechenden Weichen für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung gestellt werden. Wer hier optimiert, kann später nicht nur viel Aufwand, sondern auch Geld sparen.

Gewährung von
Nutzungsrechten an
Dritte

3. Gewährung von Nutzungsrechten an Dritte

Besondere Aufmerksamkeit sollte auf die Formulierungen für die Einräumung von Nutzungsrechten in Softwareverträgen gerichtet werden. Derzeit ist lediglich geregelt, dass die konzernweite Nutzungsüberlassung nicht abzugsteuerpflichtig ist. Mangels Ausführungen im BMF-Schreiben vom 27.10.2017 ist jedoch immer noch nicht abschließend geklärt, ab wann eine entgeltliche Überlassung von Nutzungsrechten über die Konzerngrenze hinaus, also an Dritte, die Einräumung von umfassenden Nutzungsrechten darstellt. Folglich sollten klare vertragliche Regelungen getroffen werden, um für den Fall, dass die Finanzverwaltung zukünftig eine andere Auffassung vertreten sollte, gerü-

tet zu sein. Auch Anträge auf verbindliche Auskünfte sind zu erwägen. Mit Blick auf den regelmäßig bestehenden Zeitdruck der Verhandlungen sind sie allerdings oft nicht einsetzbar.



4. Freistellungsbescheinigungen und inländische Darbietungen

Bei Freistellungsbescheinigungen ist es wichtig, nicht nur deren Gültigkeit im Blick zu behalten, sondern auch auf die Änderung der Adresse oder Firmenbezeichnung zu achten. Oft sieht die Finanzverwaltung dies sehr formal. Zudem ist Sorge dafür zu tragen, dass der Steuerabzug für Vergütungsanteile, welche auf inländische Darbietungen entfallen, vorgenommen wird, sollte Deutschland hierfür weiterhin das Besteuerungsrecht laut DBA zustehen. Das Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung umfasst diese Einkünfte nicht.

§ 50a EStG bleibt weiter eine Norm, die im Blick zu behalten ist, vor allem dann, wenn die der Steuer zugrundeliegenden Sachverhalte in Vertragsform gegossen werden. Dies kann viel Zeit, später auch Ärger und Kosten sparen.

Mit unserer praktischen Erfahrung insbesondere im Rahmen des Business Partnering und unserer Expertise hinsichtlich einer effizienten, rechtssicheren Abwicklung von § 50a EStG unterstützen wir Mandanten dabei, in diesem volatilen Umfeld den Durchblick zu behalten. Im WTS Journal werden wir über die weiteren Entwicklungen zur Abzugsteuer berichten.

Freistellungsbescheinigungen und inländische Darbietungen



Fazit

Ihr Kontakt



RA Dr. Philipp
Besson, München,
philipp.besson@
wts.de

9d | Organe von juristischen Personen können ständige Vertreter i.S. des § 13 AO sein | Autor: StB Johannes Günther, München

DEUTSCHLAND



Key Facts

- Organe von juristischen Personen können nach Ansicht des BFH - entgegen weiter Teile der finanzgerichtlichen Rechtsprechung - ständige Vertreter i.S. des § 13 AO sein.
- Im Ergebnis kann dadurch eine abkommensrechtliche Vertreterbetriebsstätte der Gesellschaft begründet werden.
- Ausländische Kapitalgesellschaften ohne deutsche Betriebsstätte können durch einen Geschäftsführer, der sich nachhaltig geschäftlich in Deutschland aufhält, beschränkt körperschaftsteuerpflichtig werden.

der Legaldefinition des § 13 AO ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisung unterliegt. Die Regelung setzt ein Unternehmen und einen Vertreter voraus. Zwar kann nach höchstrichterlicher Rechtsprechung der Unternehmer nicht gleichzeitig sein eigener (ständiger) Vertreter sein. Aus dieser zu einem Einzelunternehmer ergangenen Rechtsprechung kann jedoch - entgegen der Ansicht von weiten Teilen der finanzgerichtlichen Rechtsprechung - nicht der Schluss gezogen werden, dass es im Fall der Tätigkeit eines Geschäftsführers einer juristischen Person an der Personenverschiedenheit fehlt. Die gegenteilige Beurteilung wird aus der zivilrechtlichen Wertung abgeleitet, wonach das Unternehmen selbst handelt, wenn seine Organe tätig werden.

Urteilsfall



Im Streitfall hielt sich der Alleingeschäftsführer einer luxemburgischen Aktiengesellschaft regelmäßig in Deutschland auf, um Goldgeschäfte für diese anzubahnen, abzuschließen und abzuwickeln. Grundsätzlich wurden die Geschäfte der luxemburgischen Aktiengesellschaft aus ihren Büroräumen in Luxemburg geleitet. Der Geschäftsführer hatte eine Zweitwohnung wenige hundert Meter Luftlinie entfernt in Deutschland, die er zusammen mit seiner damaligen Ehefrau nutzte.

Der Senat ist jedoch der Ansicht, dass nach dem Gesetzeswortlaut (vgl. §§ 34 AO und 79 Abs. 1 Nr. 3 AO) und nach dem Zweck des Gesetzes auch Personen, die nach dem Zivilrecht als Organe der Kapitalgesellschaft einzuordnen sind, ständige Vertreter ihrer Kapitalgesellschaft sein können.

Organe als ständige Vertreter ihrer Kapitalgesellschaft

Auffassung des Finanzamts

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Alleingeschäftsführer aufgrund der regelmäßigen geschäftlichen Aktivität in Deutschland ein ständiger Vertreter nach § 13 AO sei. Dies führe zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Aktiengesellschaft nach § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG in Deutschland. Das FG Rheinland-Pfalz beurteilte die Sachlage hingegen anders und gab der Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid statt.

Am Ende wurde der Fall vom BFH an das zuständige Finanzgericht zurückverwiesen. Dieses hat die Höhe der inländischen Einkünfte der Aktiengesellschaft zu ermitteln, die Nachhaltigkeit der Geschäftsbesorgungen des Geschäftsführers zu präzisieren und weitere Feststellungen zur Frage der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zu treffen.

Zurückverweisung an das FG Rheinland-Pfalz

Entscheidung der Vorinstanz

BFH vom 23.10.2018 (AZ: I R 54/16)

Der BFH hob nun aber mit Urteil vom 23.10.2018 die Entscheidung des Finanzgerichts auf. Ständiger Vertreter nach

Das Urteil hat insbesondere Bedeutung für Kapitalgesellschaften, die im Ausland ansässig sind und keine deutsche Betriebsstätte unterhalten. Hält sich deren Geschäftsführer nachhaltig im Inland auf, um Geschäfte zu tätigen, kann dies eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht begründen.

Ihr Kontakt



StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch, München, gabriele.rautenstrauch@wts.de

OECD 10 | ICAP 2.0 - Neue Teilnehmer und neuer Prozess | Autoren: Stefanie Tausend und Jakob Jung, beide München



Key Facts

- ICAP ist ein Instrument zur schnellen und effizienten Risikobewertung auf kooperativer Basis.
- Im März 2019 ist ICAP in die zweite Pilotphase gestartet (ICAP 2.0).
- Auch Deutschland ist nun unter den teilnehmenden Ländern.
- Neuer Pilot verfolgt zielgerichteten, verschlankten und flexiblen Ansatz.

ICAP – Ein OECD-Projekt zur Weiterentwicklung von internationalen Betriebsprüfungen

Das Forum on Tax Administration (FTA) der OECD startete am 23.01.2018 das Pilotprogramm „International Compliance Assurance Programme“ (ICAP) mit dem Ziel, mehr Rechts- und Planungssicherheit sowie Ressourceneinsparungen für multinationale Unternehmen zu schaffen. Dies soll durch eine kooperative steuerliche Risikobeurteilung von großen, grenzüberschreitend tätigen Unternehmen (MNEs) durch die teilnehmenden Steuerbehörden erfolgen. Hierdurch soll eine höhere Effizienz bei grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen insbesondere im Feld der Verrechnungspreise und Betriebsstätten realisiert sowie die Zahl der Verständigungsverfahren reduziert werden. Acht Länder nahmen an diesem ersten Piloten teil, Deutschland hatte wegen verfassungsrechtlicher Bedenken zunächst lediglich einen Beobachterstatus inne.

über mehrere Prozessstufen eng zusammen. Am Ende der Bewertung soll ein sog. „Outcome letter“ ausgestellt werden, welcher dem Unternehmen eine entsprechende Risikoeinstufung bescheinigt, um – wie oben beschrieben – Betriebsprüfungen und auch Verständigungsverfahren in bestimmten Bereichen zu reduzieren.

Im März 2019 startete die zweite Pilotphase ICAP 2.0 auf Beschluss des FTA. 17 Länder – darunter nun auch Deutschland – haben ihre Teilnahme an der zweiten Pilotphase angekündigt. Im Zuge dessen wurde ein neues Handbuch mit detaillierten Anwendungshinweisen ausgegeben. Im Folgenden werden die Neuerungen gegenüber der ersten Pilotphase dargestellt:

ICAP 2.0 – Wesentliche Neuerungen

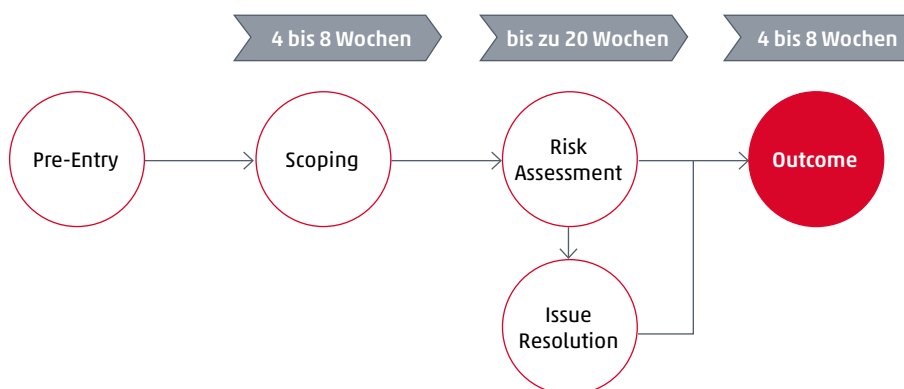
- Der Prozessablauf wurde grundlegend umgestellt, um eine flexible und fokussierte Risikobewertung zu ermöglichen, welche näher am Geschäftsmodell des MNE ausgerichtet werden kann. Hervorgehoben sei an dieser Stelle ebenfalls die neue „Issue Resolution-Phase“, welche später näher beschrieben wird.
- MNEs können nun auch auf Eigeninitiative die Teilnahme an dem Projekt vorantreiben.
- Zu den bisherigen Verrechnungspreis- und Betriebsstättenrisiken können nun nach Ermessen der Steuerbehörde zusätzliche Risiken in die Betrachtung einbezogen werden.
- Nun wird von jeder teilnehmenden Behörde ein separater „Outcome letter“ ausgegeben. Im ersten Piloten wurde ein gemeinsames Bewertungsschreiben aufgesetzt.

ICAP 2.0

Im Allgemeinen zielt das Programm darauf ab, abhängig von Komplexität und Kooperationsgrad, innerhalb von maximal zwölf Monaten eine abschließende Risikoeinschätzung vorzunehmen. Hierbei arbeiten die Steuerbehörden verschiedener Länder sowie das betrachtete MNE in einem Workshop-ähnlichen Charakter unter hohem Informationsaustausch und

Wie schon in der ersten Pilotphase stellt auch ICAP 2.0 eher eine gemeinsame Prozessplattform dar. Die Risikoeinschätzung sowie der dafür nötige Informationsumfang werden individuell durch die jeweilige Steuerbehörde festgelegt und können daher deutlich voneinander abweichen. Im Folgenden wird der generelle Ablauf des neuen ICAP-Prozesses skizziert:

Prozess ICAP 2.0



Zunächst wird der ICAP-Prozess mit der sog. „**Pre-Entry-Phase**“ gestartet. Diese beinhaltet die Antragstellung sowie im Wesentlichen organisatorische Aspekte. Hierbei ist die Identifizierung einer führenden Steuerbehörde hervorzuheben, welche als alleinige Schnittstelle zwischen den weiteren teilnehmenden Behörden sowie dem MNE fungiert und welche den Prozess generell steuert.

Nachdem alle organisatorischen Fragestellungen abgeschlossen sind, geht der Prozess in die „**Scoping-Phase**“ über. Diese stellt eine etwas tiefere Bestandsaufnahme dar, mit dem Ziel, Schwerpunkte in der Risikobewertung zu ermitteln und weniger relevante Aspekte auszuklammern. Hierzu übermittelt das MNE ein Informationspaket mit Angaben zu zwischenbetrieblichen Transaktionen samt deren potentiellen Risiken, Konzernstruktur sowie getroffenen Übereinkünften mit Steuerbehörden. Auf dessen Basis werden – nach Diskussion zwischen den teilnehmenden Steuerbehörden – Bewertungsschwerpunkte identifiziert und das weitere Vorgehen mit dem MNE abgestimmt.

Die anschließende „**Risk-Assessment-Phase**“ startet mit einer umfangreichen Informationslieferung durch das teilnehmende MNE. Der konkrete Umfang wird zum Ende der „**Scoping-Phase**“ festgelegt und umfasst detaillierte Informationen zu den einzelnen Transaktionen, Angaben zu vorhandenen Tax-Compliance-Mechanismen, Wertschöpfungsanalysen und Betriebsstätten. Hierbei ist zu beachten, dass das Handbuch nur grobe Vorgaben zu den nötigen Informationspaketen enthält und der Inhalt dieser im Ermessen der jeweiligen Steuerbehörden liegt. Ebenfalls ist zu erwähnen, dass Angaben bspw. zu

Transaktionen oder zur Wertschöpfungskette grundsätzlich auch in Form einer Verrechnungspreisdokumentation (Master File, Local File, CbCR) geliefert werden können – dies ist abhängig von den konkreten Forderungen der Steuerbehörden. Im weiteren Verlauf werden diese Daten ausgewertet, in verschiedenen Runden – mit und ohne Beteiligung des betrachteten MNE – diskutiert und letztlich im Hinblick auf Risiken bewertet. Diese Risikobewertung sowie damit verbunden auch die Datenverarbeitung und -interpretation obliegt jeder teilnehmenden Steuerbehörde selbst, was letztlich zu unterschiedlichen Risikobewertungen von ein und demselben Sachverhalt führen kann.

Sollten in der Risikobewertung unlösbare Differenzen zwischen MNE und Steuerbehörde auftreten, kann in der sog. „**Issue Resolution**“ innerhalb des ICAP-Prozesses eine Anpassung und somit eine Lösung des Problems erfolgen. Dies gilt sowohl für Streitfragen zwischen dem MNE und allen teilnehmenden Steuerbehörden, aber auch für länderspezifische Sachverhalte. Bislang musste in solchen Fällen der ICAP-Prozess – zumindest in der konkreten Sache – verlassen werden.

Nach Abschluss der Risikobewertung bzw. der „**Issue Resolution**“ wird ein sog. „**Outcome letter**“ von jeder teilnehmenden Steuerbehörde ausgestellt. Dieser beinhaltet jeweils die länderspezifische Risikobewertung sowie Informationen zu im Prozess getroffenen Übereinkünften, Vorbehalten und eine „**Unbedenklichkeitsbescheinigung**“ für künftige Betriebsprüfungen.

Festzuhalten bleibt, dass das ICAP-Projekt mit nun 17 Teilnehmerländern deutlich an Relevanz gewonnen hat und darüber



Fazit und Ausblick

hinaus Erfahrungswerte – auch wenn diese nicht explizit genannt wurden – in die laufende Projektentwicklung Eingang fanden.

Fraglich ist allerdings weiterhin die rechtliche Bindung des „Outcome letters“ sowohl generell als auch speziell in Deutschland. Denn hierzulande gibt es keine rechtliche Grundlage, diesen bindend anzuerkennen. Eine Stellungnahme der deutschen Steuerbehörden zu diesem Aspekt steht derzeit noch aus. Ebenfalls gibt es keine Auskunft darüber, warum die deutschen Steuerbehörden entgegen der verfas-

sungsrechtlichen Bedenken im ersten Piloten nun doch teilnehmen. Weiterhin ist anzumerken, dass es durch die offene Gestaltung der Risikobewertung zu sehr unterschiedlichen Resultaten von Land zu Land kommen kann. Hier wäre eine Erfahrungsbilanz bzw. eine weitere Standardisierung durch die OECD – vor allem vor dem Hintergrund der Planungssicherheit – wünschenswert.

Grundsätzlich ist das ICAP-Projekt aber nach wie vor in der „Findungsphase“ und weitere Anpassungen sind zu erwarten.

Ihr Kontakt



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

ÖSTERREICH

11a | Konsultationsvereinbarung zwischen Österreich und Deutschland zur DBA-Grenzgängerregelung | Autor: StB Robert Hofmann, Linz



Key Facts

- Zur einheitlichen Anwendung und Auslegung der Grenzgängerregelung in Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich-Deutschland (DBA) wurde zwischen den beiden Finanzministerien eine Konsultationsvereinbarung geschlossen.
- Viele der darin behandelten Zweifelsfragen waren bis dato entweder gar nicht oder nur einseitig durch das österreichische Finanzministerium beantwortet.
- Des Weiteren fanden auch Ergebnisse vorangegangener Verständigungen zwischen den beiden Ministerien Eingang in diese neue Konsultationsvereinbarung.

07.10.1986, AÖF 1986/283) dennoch nicht verloren, wenn

- der Arbeitnehmer während des gesamten Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist und in dieser Zeit höchstens an 45 Arbeitstagen nicht zum Wohnsitz zurückkehrt oder außerhalb der Grenzzone für seinen Arbeitgeber tätig ist oder –
- falls der Arbeitnehmer nicht während des gesamten Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist – wenn die Tage der Nichtrückkehr oder der Tätigkeit außerhalb der Grenzzone 20 % der gesamten Werk- bzw. Arbeitstage im Rahmen des Arbeitsverhältnisses bzw. der Arbeitsverhältnisse nicht übersteigen, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage betragen.

Wer gilt als Grenzgänger i.S.d. DBA Österreich-Deutschland?

Als „Grenzgänger“ i.S.d. DBA gelten Personen, die in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und (grundsätzlich) täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehren.

Keht der Arbeitnehmer nicht täglich an seinen Wohnsitz zurück oder wird er ausnahmsweise an Arbeitsorten außerhalb der Grenzzone für seinen Arbeitgeber tätig, dann geht die Grenzgängereigenschaft nach einer deutsch-österreichischen Verständigungsvereinbarung (in Österreich veröffentlicht mittels Erlass vom

Hierbei zählen Krankheits- oder Urlaubstage nicht als Tage der Nichtrückkehr. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, so geht die Grenzgängereigenschaft für das gesamte Kalenderjahr verloren.

Hinsichtlich der oben erwähnten Höchstgrenze der Nichtrückkehr-Tage hält die neue Konsultationsvereinbarung fest, dass Arbeitstage im Tätigkeitsstaat außerhalb der 30 Kilometer-Grenzzone, in Drittstaaten oder im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers nur dann als schädliche Nichtrückkehr-Tage gelten, wenn sich der Dienstnehmer dort überwiegend, d.h. mehr als die Hälfte seiner täglichen

Aufenthalte außerhalb der Grenzzone

Arbeitszeit, aufhält. Das Abstellen auf den überwiegenden Aufenthalt bezog sich bis dato nach einer Verständigungsvereinbarung zwischen Österreich und Deutschland aus dem Jahr 1994 ausschließlich auf Berufskraftfahrer. Nun gilt diese Regelung ausdrücklich für alle Berufsgruppen.

Elternteilzeit/Elternkarenz sowie „Home-Office“-Tätigkeiten

Neben den bereits erwähnten Krankheits- und Urlaubstagen zählen nach der neuen Konsultationsvereinbarung auch Tage während der Elternkarenz bzw. Elternteilzeit als unschädliche Tage der Nichtrückkehr. Hingegen zählen Tage, an denen der Arbeitnehmer die Grenze deshalb nicht passiert, weil er seine Arbeit im „Home-Office“ verrichtet, als schädliche Tage der Nichtrückkehr.

Teilzeitbeschäftigung

Bei Teilzeitbeschäftigten, die nur tagesweise im anderen Staat beschäftigt sind, ist die Grenze der schädlichen Arbeitstage nach den Ausführungen der Konsultationsvereinbarung entsprechend der 20 %-Regelung, bemessen auf die vereinbarten Arbeitstage, zu ermitteln.

Mehrere Arbeitgeber

Hat der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in der Grenzzone des einen Staates und wird im Laufe eines Kalenderjahres bei mehreren Arbeitgebern innerhalb der Grenzzone beschäftigt, so werden alle anfallenden schädlichen Tage zusammengerechnet und es ist eine Jahresbetrachtung vorzunehmen.

Unterjähriger Zuzug / Wegzug

Bei Zuzug in die Grenzzone bzw. Wegzug aus der Grenzzone während des Kalenderjahres wird der jeweilige Zeitraum der Ansässigkeit in der Grenzzone des einen Staates bei gleichzeitiger Tätigkeit in der Grenzzone des anderen Staates betrachtet. In diesem Zeitraum sind daher ggf. anfallende schädliche Tage anteilig – 20 % der Arbeitstage im jeweiligen Zeitraum der Ansässigkeit in der Grenzzone des einen Staates bei gleichzeitiger Tätigkeit in der Grenzzone des anderen Staates, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage – zu ermitteln. Die Tage vor dem Zuzug in die Grenzzone oder nach dem Wegzug aus der Grenzzone sind unbeachtlich und gelten dabei insgesamt als nichtschädliche Tage.

Schichtdienste

Bei Schichtdiensten, die an einem Kalendertag beginnen und am nächsten Kalendertag enden, entsteht durch den Folge-

tag kein weiterer schädlicher Kalendertag im Sinne der Schädlichkeitsregelung.

Das Besteuerungsrecht für Arbeitslohnzahlungen an in der Grenzzone Deutschlands ansässige Ärzte, die mit Kliniken in der Grenzzone Österreichs Arbeitsverträge haben und dort ihre Tätigkeit ausüben, steht aufgrund der Grenzgängerregelung in Art. 15 Abs. 6 des Abkommens Deutschland zu.

Neben den Lohnzahlungen werden sog. Sonderklassegebühren gezahlt. Deutschland sieht diese Sonderklassegebühren aufgrund der abgeschlossenen Verträge als Arbeitslohnzahlungen an. Die österreichische Finanzverwaltung geht hingegen davon aus, dass es sich bei den Sonderklassegebühren, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt.

Sofern eine feste Einrichtung in Österreich fehlt, steht sowohl nach Art. 15 Abs. 6 des Abkommens als auch nach Art. 14 des Abkommens Deutschland das Besteuerungsrecht für diese Zahlungen zu. Liegt hingegen eine feste Geschäftseinrichtung vor, besteuert Österreich die Sonderklassegebühren nach Art. 14 Abs. 1 des Abkommens als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wohingegen Deutschland diese Einkünfte nach Art. 15 Abs. 6 des Abkommens erfasst („positiver Qualifikationskonflikt“). Für derartige Besteuerungskonflikte sieht die Konsultationsvereinbarung vor, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der in Österreich erhobenen Steuer löst.

In jenen Fällen, in denen in Österreich ansässige Ärzte in deutschen Kliniken beschäftigt sind und das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Sonderklassegebühren nach österreichischer Auffassung aufgrund des Bestehens einer festen Geschäftseinrichtung gem. Art. 14 DBA Deutschland zufallen würde, diese Einkünfte jedoch nach deutscher Auffassung gem. Art. 15 Abs. 6 DBA in Österreich zu besteuern wären („negativer Qualifikationskonflikt“), soll die (Einmal-) Besteuerung nach der Konsultationsvereinbarung im Ansässigkeitsstaat Österreich erfolgen.

Die Konsultationsvereinbarung gilt für alle derzeit „offenen Fälle“.

Besteuerungskonflikt bei Ärzten



Ihr Kontakt



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

ÖSTERREICH 11b | Begutachtungsentwurf zur Einführung einer Digitalsteuer |

Autor: StB Dr. Jürgen Reinold, Wien



Key Facts

- Die Digitalsteuer soll „digitalisierte“ Werbeleistungen (Onlinewerbeleistungen) mit Inlandsbezug erfassen.
- Als Onlinewerbeleister gelten Unternehmen, die Onlinewerbeleistungen gegen Entgelt erbringen oder dazu beitragen und innerhalb eines Wirtschaftsjahres einen weltweiten Umsatz von zumindest € 750 Mio. und einen inländischen Umsatz aus Onlinewerbeleistungen von zumindest € 25 Mio. erzielen.
- Der Steuersatz beträgt 5 %. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, das der Onlinewerbeleister von einem Auftraggeber erhält.

orientiert sich am Digital-Advertising-Tax-Vorschlag der EU, übernimmt diesen jedoch nicht vollumfänglich.

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass Onlinewerbeleistungen, die von Onlinewerbeleistern in Österreich gegen Entgelt erbracht werden, ab 2020 mit 5 % (Vorschlag der EU waren 3 %) besteuert werden. Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Unternehmen, die Onlinewerbeleistungen in Österreich erbringen (Onlinewerbeleister). Allerdings ist Voraussetzung, dass der Onlinewerbeleister einen weltweiten (Konzern-)Umsatz von mindestens € 750 Mio. und einen inländischen Umsatz in Österreich aus der Durchführung von Onlinewerbung von mindestens € 25 Mio. erzielt. Sind Unternehmen Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe i.S.d. § 2 Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG), ist auf den Umsatz der Gruppe abzustellen. Als Onlinewerbeleistung gelten Werbeeinschaltungen auf einer digitalen Schnittstelle, insbesondere Bannerwerbung, Suchmaschinenwerbung und vergleichbare Werbeleistungen. Als in Österreich erbrachte Onlinewerbeleistung gilt eine Werbung, wenn sie auf dem Gerät eines Nutzers mit österreichischer IP-Adresse erscheint und sich ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an österreichische Nutzer richtet. Mit „Nutzer“ ist eine natürliche oder juristische Person angesprochen, die über ein Gerät verfügt, mit dem sie auf eine digitale Schnittstelle zugreift. Der „Nutzer“ selbst muss i.S.d. österreichischen Ertragsteuerrechts nicht in Österreich ansässig sein. „Digitale

Steuergegenstand und Steuersatz

Hintergrund



Die breite Debatte um die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle und international agierender IT-Großkonzerne geht bereits auf die BEPS-Diskussionen und vorgeschlagenen Aktionspunkte der OECD zurück. Das Grundproblem besteht darin, dass die Wertschöpfung digitaler Konzerne (in Europa) aufgrund mangelnder steuerlicher Anknüpfungspunkte nicht besteuert werden kann. Nachdem ein europäischer Konsens (beim ECOFIN-Treffen im März 2019) zur Einführung einer Digitalsteuer (vorerst) nicht erreicht wurde, hat das österreichische BMF am 04.04.2019 den Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020) zur Einführung einer nationalen Digitalsteuer erlassen werden soll, zur Begutachtung versandt. Der österreichische Vorschlag



Steuerschuldner,
Steueranspruch und
Steuererhebung

Schnittstelle“ ist jede Art von Software, auf die Nutzer zugreifen können.

Nach dem Gesetzentwurf soll der Online- werbeleister Steuerschuldner sein, unabhängig davon, ob dieser zugleich Eigentümer der digitalen Schnittstelle ist. Bei Beteiligung mehrerer Online- werbeleister soll jeder Online- werbeleister für seinen Beitrag Steuerschuldner sein (sofern dieser die oben angeführten Umsatzgrenzen überschreitet). Der Online- werbeleister muss die 5%ige Digitalsteuer selbst berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehung des Steueranspruches entrichten. Der Steueranspruch entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die steuerpflichtige Leistung erbracht wird. Nach Ablauf des Wirtschaftsjahres wird der Online- werbeleister zur Digitalsteuer veranlagt und muss bis spätestens drei Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres eine Jahressteuererklärung für das vergangene Wirtschaftsjahr

einreichen. In der Jahressteuererklärung sind die Arten der Onlinewerbeleistungen und die darauf entfallenden Entgelte aufzunehmen sowie der weltweit erzielte Umsatz anzuführen.

Nach den erläuternden Bemerkungen zum Begutachtungsentwurf soll die Digitalsteuer bloß eine „Übergangslösung“ sein, bis ein multilaterales gesamtheitliches Konzept gefunden wird. In diesem Zusammenhang werden die Vorschläge der OECD abzuwarten sein, die damit beauftragt ist, bis 2020 eine konsensfähige globale Lösung zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu erarbeiten. Ob die Digitalsteuer überhaupt tatsächlich umgesetzt wird, bleibt aufgrund der jüngsten politischen Turbulenzen in Österreich („Übergangsregierung“) abzuwarten. Eine Umsetzung würde vom Anwendungsbereich jedenfalls nicht nur amerikanische IT-Giganten treffen, sondern bspw. ebenso in Europa ansässige große Medienunternehmen.

Ausblick

Ihr Kontakt



StB Dr. Jürgen
Reinold, Wien,
juergen.reinold@
wts.at

12 | Umsatzsteuer bei digitalen Dienstleistungen | Autoren: StBin Oksana Rakevich und RA Dr. Igor Fleischmann, beide Düsseldorf

Key Facts

- Ab 2019 besteht bei digitalen Dienstleistungen nach Russland eine umsatzsteuerliche Registrierungs- pflicht.
- Der russische Föderale Steuerdienst hat am 25.04.2019 ein Schreiben veröffentlicht, in dem wichtige Ab- wicklungsfragen geklärt werden.
- Das Schreiben bestätigt die Ver- pflichtung zur umsatzsteuerlichen Registrierung; das Reverse-Charge- Verfahren wird dennoch nicht beanstandet.

- Speicherung von Daten mit Datenzu- griff über das Internet und
- Zurverfügungstellung von Rechner- kapazität über das Internet.

Die Gesetzesänderung betrifft damit auch deutsche Unternehmen, die im Rahmen einer Konzernumlage digitale Leistungen an russische Tochtergesellschaften abrechnen.

Werden solche digitalen Dienstleistun- gen von ausländischen Unternehmen an russische Kunden erbracht, muss sich das ausländische Unternehmen in Russland für Umsatzsteuer-Zwecke registrieren lassen (ab 01.01.2019: 20 %) in Rechnung stel- len. Diese Registrierung ist einheitlich für das gesamte russische Staatsgebiet und gilt ausschließlich für die Umsatzsteuer. Anschließend müssen die registrierten ausländischen Unternehmen die russische Umsatzsteuer eigenständig erklären und an den russischen Fiskus abführen.

RUSSLAND



Umsatzsteuerliche
Registrierung

Abschaffung des Reverse-
Charge-Verfahrens

Mit Wirkung zum 01.01.2019 hat der rus- sische Gesetzgeber das Reverse-Charge- Verfahren für nach Russland erbrachte digitale Dienstleistungen abgeschafft. Der Anwendungsbereich dieser Änderung ist sehr weit, da vor allem folgende Dienst- leistungen erfasst sind:

Digitale Dienstleistungen

- Einräumung des Nutzungsrechtes an Software und Updates,

Entsprechend der neuen Regelung verfügen bereits zahlreiche ausländische

Unternehmen über Registrierungen für Umsatzsteuer-Zwecke.

Anwendbarkeit auf sonstige nicht-digitale Leistungen

Für registrierte Unternehmen ist in der Praxis vor allem die Frage wichtig, ob eine für digitale Dienstleistungen bestehende Registrierung auch sonstige nicht-digitale Leistungen erfasst. Beispielsweise ist bei konzerninternen Umlagen durchaus üblich, dass im Bündel mit den digitalen Dienstleistungen auch weitere Leistungen nach Russland abgerechnet werden. Aus dem russischen Steuerkodex (SK RF) war es nunmehr nach der Gesetzesänderung nicht klar ersichtlich, ob bei bestehender Registrierung für Umsatzsteuer-Zwecke hierfür weiterhin das Reverse-Charge-Verfahren anwendbar ist.



drohen Bußgelder. Auch ist das Reverse-Charge-Verfahren für digitale Dienstleistungen ab 01.01.2019 grundsätzlich nicht mehr anzuwenden.

Allerdings macht der FS RF in dem Schreiben folgende Zugeständnisse:

- Falls bei einer bestehenden steuerlichen Registrierung der russische Kunde weiterhin die russische Umsatzsteuer abführt, kann keine wiederholte Zahlung der russischen Umsatzsteuer seitens der Finanzbehörde verlangt werden. Dies soll sowohl bei digitalen als auch bei sonstigen nicht-digitalen Dienstleistungen gelten. Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens wird also bis auf Weiteres nicht beanstandet.
- Ebenso wenig beanstandet wird die Geltendmachung der Vorsteuer aus der Reverse-Charge-Anwendung bei russischen Kunden.
- Falls neben dem Reverse-Charge-Verfahren keine weiteren in Russland steuerbaren/steuerpflichtigen Umsätze getätigt wurden, muss das ausländische Unternehmen aufgrund der Registrierung Umsatzsteuer-Null-Erklärungen einreichen.

Abführung der Umsatzsteuer im Reverse-Charge-Verfahren als Ausnahme zulässig

Eindeutig und durch das Schreiben des FS RF bestätigt ist, dass ein ausländisches Unternehmen bei digitalen Dienstleistungen nach Russland zur umsatzsteuerlichen Registrierung verpflichtet ist. Dennoch kann unter Berufung auf das Schreiben gegenwärtig sowohl für digitale als auch für nicht-digitale Dienstleistungen das Reverse-Charge-Verfahren angewendet werden.

Folgen für die Praxis

Die gemäß dem Schreiben vom 25.04.2019 geltende Anerkennung des Reverse-Charge-Verfahrens stellt eine wesentliche Erleichterung für das grenzüberschreitende Geschäft dar. Allerdings ist diese Erleichterung wohl lediglich als eine Übergangsregelung zu verstehen und steht im Widerspruch zu der seit dem 01.01.2019 gültigen Gesetzeslage. Die russische Steuerverwaltung hat bereits eine Überarbeitung der Regelungen zum Besteuerungsverfahren bei digitalen Dienstleistungen angekündigt.



Fazit

Ihr Kontakt



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

Schreiben des russischen Föderalen Steuerdienstes

Nach einigen Umsetzungsschwierigkeiten in der Praxis und nach intensiven Gesprächen mit zahlreichen Unternehmensvertretern hat der russische Föderale Steuerdienst (FS RF) am 25.04.2019 ein Schreiben veröffentlicht, in dem er zu einigen wichtigen Abwicklungsfragen, unter anderem auch zur Behandlung der nicht-digitalen Leistungen, Stellung nimmt.

Grundsatz: Eigene Verpflichtung zur Umsatzsteuerzahlung

In dem Schreiben erkennt die russische Steuerverwaltung eine grundsätzliche Verpflichtung zur eigenen Umsatzsteuerzahlung auch bei nicht-digitalen Dienstleistungen nach einer erfolgten steuerlichen Registrierung des ausländischen Leistungserbringers an. Der FS RF stellt in diesem Schreiben klar, dass ausländische Unternehmen, die digitale Dienstleistungen an russische Kunden erbringen, sich in Russland steuerlich registrieren lassen müssen. Bei Verstoß gegen diese Regel

13 | Steuerreform und AHV-Finanzierung: Ein Ja zum attraktiven Steuerstandort Schweiz | Autorin: Dipl. Steuerexpertin Barbara Brauchli Rohrer, Zürich

SCHWEIZ



Key Facts

- Annahme der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) mit 66,4 %.
- Inkrafttreten per 01.01.2020.
- Abschaffung von Sondersteuerregimes.
- Förderung innovativer Unternehmen.
- Senkung kantonaler Gewinnsteuersätze.

zeitgemäße Maßnahmen vor. Eine Mehrzahl der Kantone hat bereits eine signifikante Reduktion der Gewinnsteuersätze und die Möglichkeit von Entlastungen der Kapitalsteuer angekündigt.

Die neuen Maßnahmen umfassen die gewinnsteuerneutrale Aufdeckung der unter einem Sonderstatus geschaffenen stillen Reserven. Diese werden während einer fünfjährigen Übergangsfrist zu einem vom Kanton zu bestimmenden Sondersatz besteuert. Alternativ dazu können unter bestimmten Voraussetzungen die aufgedeckten stillen Reserven innerhalb von fünf oder zehn Jahren (je nach Kanton) steuerwirksam abgeschrieben werden. Die STAF fördert überdies innovationsgetriebene Unternehmungen auf Kantons-ebene. Einerseits wird eine dem modifizierten Nexus-Ansatz der OECD konforme Patentbox eingeführt mit maximaler Entlastung von 90 %. Andererseits können die Kantone fakultativ einen zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand im Umfang von max. 50 % einführen. Zudem können Hochsteuerkantone, was derzeit nur den Kanton Zürich betrifft, einen fiktiven Zinsabzug auf überschüssiges Eigenkapital gewähren.

Die steuerlichen Ermäßigungen, welche kumulativ durch die Maßnahmen Abschreibungen von stillen Reserven, Patentbox, F&E- sowie fiktivem Zinsabzug erzielt werden, dürfen 70 % des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung nicht übersteigen. Die Kantone können geringere Ermäßigungen vorsehen.

Schließlich erfolgt zum sozialen Ausgleich eine Finanzierung der Schweizer Sozialversicherungen, der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) in Höhe von rund CHF 2 Mrd. pro Jahr.

Aufdeckung stiller Reserven

Förderung innovativer Gesellschaften

Abzug Eigenfinanzierung

Entlastungsbegrenzung

Ihr Kontakt



Dipl. Steuerexpertin Barbara Brauchli Rohrer, Zürich,
b.brauchli@wengerviel.ch

Annahme STAF mit 66,4 %

Am 19.05.2019 hat das Schweizer Stimmvolk die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) mit 66,4 % angenommen (vgl. auch WTS Journal 05/2018). Dieses Bundesgesetz tritt per 01.01.2020 in Kraft. Aufgrund der föderalistischen Struktur der Schweiz kann die Umsetzung der Reform auf kantonaler Ebene vereinzelt auch erst später erfolgen.

Abschaffung der Sondersteuerregimes und Gewinnsteuersatzsenkung

Die Steuerregimes der Holding-, Domicil- und gemischten Gesellschaft sowie die Prinzipalbesteuerung und das Finance Branche Regime werden abgeschafft. Die davon betroffenen Gesellschaften unterliegen sodann regelmäßig einer höheren schweizerischen Steuerbelastung. Zur Erhaltung der Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandorts Schweiz sieht das Bundesgesetz neue,





Kurznews

TSCHECHIEN

14 | Tschechien veröffentlicht Pläne zur Einführung einer Digitalsteuer (DST) |

Autorin: Sonja Stenzel, Erlangen

7 % DST

Am 30.04.2019 hat das tschechische Finanzministerium die Einführung einer DST in Höhe von 7 % angekündigt. Der Gesetzentwurf soll voraussichtlich bis Ende Mai 2019 vorgelegt werden und wird bei Verabschiedung des entsprechenden Gesetzes etwa Mitte 2020 in Kraft treten.

nur Unternehmen mit einem weltweiten Konzernumsatz von mehr als € 750 Mio. von der DST erfasst. Außerdem müssen bestimmte Grenzen, die den Umsatz mit bestimmten digitalen Dienstleistungen in Tschechien betreffen, überschritten werden.

Einführung der DST
bis Mitte 2020

Schwellenwerte

Gemäß der Pressemitteilung soll die neue Steuer auf ausgewählte Internetdienstleistungen eingeführt werden, wenn bestimmte Schwellenwerte überschritten werden. In Anlehnung an den DST-Richtlinienvorschlag der EU, welcher am 12.02.2019 im EU-Finanzministerrat gescheitert ist, werden wohl

Hinsichtlich der Art der von der Besteuerung betroffenen Dienstleistungen orientiert sich die tschechische DST ebenfalls am Richtlinienvorschlag der EU: Werbedienstleistungen, Vermittlungsdienstleistungen und der Verkauf von Nutzerdaten sollen von der Digitalsteuer erfasst werden.

Ihr Kontakt



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



Cloud-Compliance – Strengere Anforderungen durch die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) | Autoren: RAin Stephanie Montfort und RA Timo Meisener, beide Düsseldorf

Key Facts

- Die erhöhten Anforderungen der DSGVO gelten auch bei der Verarbeitung personenbezogener Daten im Rahmen von Cloud-Lösungen.
- Neben den Vorgaben der DSGVO können auch Besonderheiten nach dem jeweiligen nationalen Recht der Mitgliedstaaten gelten.
- Aufgrund veränderter und neu hinzugekommener rechtlicher Vorgaben werden Unternehmen hierbei vor neue Herausforderungen gestellt.

Das Erfordernis zum Abschluss einer AVV gilt nach Ansicht der Aufsichtsbehörden selbst dann, wenn ein Zugriff auf die Daten nicht ausgeschlossen werden kann, wobei Verschlüsselungen insoweit i.d.R. nicht helfen. In dieser Hinsicht ergeben sich grundsätzlich keine Änderungen zur alten Rechtslage. Da die DSGVO für eine AVV im Vergleich zum bisherigen Recht weitere Mindestinhalte vorsieht, sind bereits bestehende Datenschutzverträge allerdings zu prüfen und ggf. anzupassen.

Eine grundsätzliche Änderung im Vergleich zu früher kann sich in Fällen ergeben, in denen die Zwecke und Mittel der Datenverarbeitung von mehreren Partnern gemeinsam bestimmt werden. Die DSGVO spricht dann von einer gemeinsamen Verantwortlichkeit. Teile der Aufsichtsbehörden nehmen eine solche nunmehr verstärkt für Datenverarbeitungen im Konzern an. Liegt eine solche gemeinsame Verantwortlichkeit vor, ist keine AVV, sondern eine Vereinbarung nach Art. 26 Abs. 1 DSGVO erforderlich. Vor diesem Hintergrund dürfte es sich für Unternehmen empfehlen, bestehende (cloudbasierte) Verarbeitungen kritisch dahingehend zu überprüfen, ob diese eine Verarbeitung im Auftrag oder eine gemeinsame Verantwortlichkeit darstellen.

Hintergrund



Der Einsatz von Cloud-basierten Datenverarbeitungen gewinnt zunehmend an Bedeutung. Cloud-Lösungen bieten Unternehmen den Vorteil, IT-Ressourcen nicht selbst vorhalten zu müssen, sondern diese durch externe Dienstleister zu beziehen. Dies ermöglicht es den Unternehmen, auf Ressourcenengpässe kurzfristig reagieren und dadurch die Funktionsfähigkeit der Systeme sicherstellen zu können. Unterschiedliche Cloud-Lösungen, wie Infrastructure as a Service, Platform as a Service oder Software as a Service, bieten Unternehmen dabei hohe Flexibilität.

Datenschutzrechtlicher Rahmen

Werden in einer Cloud-Lösung personenbezogene Daten (nachfolgend „Daten“) – beispielsweise von Kunden oder Beschäftigten – verarbeitet, sind die Anforderungen des Datenschutzes zu berücksichtigen. Seit dem 25.05.2018 und damit seit nunmehr gut einem Jahr gilt hierfür die DSGVO. Neben dieser gelten, z. B. im Bereich des Beschäftigtendatenschutzes, die nationalen Regelungen der Mitgliedstaaten, in Deutschland unter anderem die des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG). **Da der Umgang mit Daten umfassend von dem Begriff Verarbeitung erfasst wird, gelten die Vorgaben der DSGVO unabhängig von der Art der eingesetzten Cloud-Lösung.**

Technischer Datenschutz

Unter der DSGVO werden überdies strenge Anforderungen an die Sicherheit der Datenverarbeitung gestellt. So sind Unternehmen angehalten, angemessene technische und organisatorische Maßnahmen, kurz „TOM“, umzusetzen. TOM dienen dazu, ein dem Risiko für die Rechte und Freiheiten der Betroffenen angemessenes Schutzniveau zu gewährleisten. Die Verantwortlichen sind somit verpflichtet, die durch die Verarbeitung entstehende Risikolage zu bewerten und die TOM an der Risikobewertung auszurichten. Dabei unterscheiden sich die nach der DSGVO formal umzusetzenden TOM von denen, die nach dem alten Recht umzusetzen waren, was ebenfalls Anpassungen erforderlich machen kann. Werden besondere Kategorien personenbezogener Daten, wie z. B. Gesundheitsdaten von Beschäftigten, in der Cloud verarbeitet, ergeben sich i.d.R. deut-

Vertragliche Regelungen

Möchte ein Unternehmen einen Cloud-Dienstleister einsetzen, stellt dies regelmäßig eine Auftragsverarbeitung dar, die eine gesonderte schriftliche Vereinbarung zur Auftragsverarbeitung (AVV) erfordert.

lich strengere Anforderungen an die TOM. Das Unternehmen, das einen Cloud-Dienstleister einsetzt, muss sicherstellen, dass dieser hinreichende Garantien für angemessene TOM bietet. Damit einher geht insbesondere die Pflicht, die TOM des Cloud-Dienstleisters vorab zu überprüfen und zu bewerten.

Drittstaatentransfer

Sollen Cloud-Dienstleister eingesetzt werden, die die Daten in einem Land außerhalb der Europäischen Union bzw. des Europäischen Wirtschaftsraumes (sog. Drittland) verarbeiten (lassen), ist dort ein angemessenes Datenschutzniveau zu gewährleisten. Dies gilt sowohl für Dienstleister mit Sitz in einem Drittland als auch für solche, deren Rechenzentren in einem Drittland belegen sind. Zu beachten ist, dass auch Nebenleistungen, wie etwa Backup- und Supportdienstleistungen, erfasst sind, sofern sie aus einem Drittstaat heraus erbracht werden. Eine Absicherung kann insbesondere über sog. EU-Standardverträge erfolgen, deren Abschluss Unternehmen jedoch nicht selten vor erhebliche Herausforderungen stellt, da hierbei aufsichtsbehördliche Empfehlungen zu berücksichtigen sind.

Informationspflichten

Die DSGVO verlangt von Verantwortlichen, die Betroffenen erheblich detaillierter als bisher über die Datenverarbeitung zu informieren. Die Aufklärung muss umfassend und transparent sein. So ist unter anderem über die Datenempfänger (z.B. den Cloud-Dienstleister) sowie in bestimmten Fällen über die Datenarten zu informieren. Die Informationspflichten der DSGVO zwingen den Verantwortlichen somit, seine Datenverarbeitungen zu überprüfen, um insbesondere die betroffenen Datenarten und Datenflüsse zu dokumentieren, um sie den Betroffenen transparent darzustellen.

Erweiterte
Datenschutzrechte

Auch im Rahmen von Cloud-Lösungen sind die Datenschutzrechte der Betroffenen umzusetzen. Neben den bereits nach alter Rechtslage bestehenden Rechten auf beispielsweise Auskunft, Berichtigung und Löschung, ist in bestimmten Fällen auch das neue Recht auf Datenübertragbarkeit umzusetzen. Dieses Recht ermöglicht es Betroffenen, ihre Daten in einem gängigen

maschinenlesbaren Format zu erhalten oder an einen anderen Verantwortlichen übertragen zu lassen. Neu ist überdies, dass Datenlöschungen stets durchführbar sein müssen. Cloud-Systeme, die eine Datenlöschung nicht (vollständig) ermöglichen, genügen den datenschutzrechtlichen Anforderungen nach ganz überwiegender Auffassung daher nicht mehr.

Auch in Bezug auf Meldepflichten an Aufsichtsbehörden und Betroffene stellt die DSGVO erhöhte Anforderungen. Waren Meldungen eines Datenschutzvorfalls an Aufsichtsbehörden sowie ggfs. Betroffene nach altem Recht lediglich dann vorgeschrieben, wenn „Risikodaten“ betroffen waren (z.B. Bank-/Kreditkartendaten), sind Meldepflichten nunmehr allein abhängig von dem jeweils bestehenden Risiko für die Betroffenen. Jedenfalls gegenüber der Aufsichtsbehörde hat eine Meldung dabei grundsätzlich innerhalb von 72 Stunden zu erfolgen, was auch dann gilt, wenn eine fristgemäße Meldung durch Feiertage oder Wochenenden erschwert wird. Aus diesem Grunde sollten Unternehmen selbst, aber auch in Bezug auf die von ihnen eingesetzten Cloud-Dienstleister Prozesse verbindlich festlegen, um Datenschutzvorfälle erkennen, bewerten und fristgerecht melden zu können.

Für die Einhaltung der datenschutzrechtlichen Anforderungen sind die jeweiligen Unternehmen als datenschutzrechtlich Verantwortliche nachweislichpflichtig. Unternehmen ist daher trotz des i.d.R. nicht ganz unerheblichen Dokumentationsaufwandes zu empfehlen, die Einhaltung der gesetzlichen Datenschutzvorgaben auch in Bezug auf das Cloud-Computing umfassend nachweisbar zu halten. Denn bereits ein Verstoß gegen diese sog. Rechenschaftspflicht kann umfassend mit einem Bußgeld geahndet werden.

Ebenfalls ist der Sanktionsrahmen erheblich angestiegen. So können Verstöße nunmehr mit bis zu € 20 Mio. oder 4 % des gesamten weltweit erzielten Jahresumsatzes des vorangegangenen Geschäftsjahres einer Unternehmensgruppe geahndet werden, je nachdem, welcher Betrag höher ist.

Erweiterte
Meldepflichten

Dokumentationspflichten

Ihr Kontakt



RA Dr. Thorsten B.
Behling, Köln,
thorsten.behling@
wts-legal.de

2a | Neue Förderrichtlinie für energetische Optimierungen in der Wirtschaft |

Autor: Paul Roßbach, Köln

Key Facts

- Technologieoffene Förderung von energetischen Optimierungen industrieller und gewerblicher Anlagen.
- Zuschuss bis zu 50 % der effizienzbezogenen Kosten.
- Energiekostenbezogene Amortisationszeit (ohne Förderung) \geq 4 Jahre.
- Projektlaufzeit: max. 3 Jahre.
- Keine Mindest-Einsparung.

- Erstellung eines Einsparkonzeptes auf Grundlage der Fördervoraussetzungen und die Umsetzungsbegleitung durch externe Sachverständige;
- Abwärmenutzung.

Neue Vorhaben dieser Art können mit bis zu 50 % und maximal fünf Millionen Euro bezuschusst werden. Bevorzugt werden solche Vorhaben, die im Verhältnis zu anderen Bewerbern eine hohe Fördereffizienz aufweisen, d.h. pro gefördertem Euro am meisten CO₂-Einsparungen erreichen. Eine Mindesteinsparung ist dagegen nicht nötig. Die Projektlaufzeit darf maximal drei Jahre betragen. Effiziente, aber kleine Projekte haben daher gute Chancen auf eine Förderung.

Max. € 5 Mio. Zuschuss



Am 01.04.2019
in Kraft getreten



BMWi-Wettbewerb
Energieeffizienz

Mit Wirkung zum 01.04.2019 ist die neue Richtlinie für die Bundesförderung der Energieeffizienz und Prozesswärme aus Erneuerbaren Energien in der Wirtschaft im Rahmen des „BMWi-Wettbewerb Energieeffizienz“ in Kraft getreten.

Die Richtlinie soll die Einhaltung des Klimaziels, die Treibhausgasemissionen bis 2030 um 55 % zu reduzieren, fördern. Konkret sollen mit dem „BMWi-Wettbewerb Energieeffizienz“ bis zum Jahr 2023 rund 0,7 Tonnen CO₂ bzw. drei Terawattstunden Endenergie durch wirtschaftliche Anreize eingespart werden.



Gefördert werden viele Investitionen zur energetischen Optimierung von industriellen und gewerblichen Anlagen und Prozessen, die dem Ziel der Richtlinie zuträglich sind:

- Prozess- und Verfahrensumstellungen auf effiziente Technologien;
- Energetische Optimierungen von Produktionsprozessen, wie z.B. Einsatz energieeffizienter Anlagen und Maschinen, Austausch einzelner Komponenten, Prozessoptimierungen inklusive Energiemanagementsoftware;
- Energieeffiziente Bereitstellung von Prozesswärme oder -kälte;
- Vermeidung von Energieverlusten im Produktionsprozess, z.B. Dämmung, hydraulische Optimierung, Erneuerung von Druckluftleitungen;
- Prozesswärme aus Solarkollektoren, Biomasse oder Wärmepumpen;
- Sensorik, Mess-, Steuer- und Regelungstechnik sowie zugehörige Software;

Es gilt, wie bei den meisten Förderungen, ein Kumulierungsverbot mit anderen Förderungen, wie zum Beispiel nach dem KWKG oder dem EEG. Auch darf das Vorhaben zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht begonnen haben. Die Amortisationszeit des Vorhabens (bezogen auf die Summe der eingesparten Energiekosten ohne Förderung) beträgt mindestens vier Jahre.

Kumulierungsverbot
(insb. EEG, KWKG)

Die letzte Förderrunde vom 15.04. bis 30.06.2019 hatte ein Budget von sieben Millionen Euro; das Budget der sich spätestens im Juli anschließenden Förderrunde war bei Drucklegung noch nicht bekannt.

Budget

Unter www.wettbewerbenergieeffizienz.de können die Antragsformulare heruntergeladen werden. Weitere Merkblätter sind auf der Homepage des BAFA unter www.bafa.de/eew zu finden.

Ihr Kontakt



RAin Dr. Sabine
Schulte-Beck-
hausen, Köln,
[sabine.schulte-beck-
hausen@wts-legal.de](mailto:sabine.schulte-beckhausen@wts-legal.de)

2b | EEG-Umlage – Eigenversorgungsprivileg weiter im Risiko |

Autor: Dr. Christoph Palme, Düsseldorf

Key Facts

- Amnestieregelung bei Scheibenpachtmodellen diffus.
- Übertragungsnetzbetreiber verlangen zahlreiche Informationen.

Eigenversorgungsprivileg und Scheibenpacht

Viele Firmen nutzten in der Vergangenheit das sog. Eigenversorgerprivileg im EEG, indem sie mit eigenen Kraftwerken Strom für sich produzierten und so die EEG-Umlage sparten. Dabei wurden jedoch auch fragwürdige Konstrukte wie die sog. Scheibenpachtmodelle aufgesetzt, bei denen lange streitig war, ob hier noch eine privilegierte Eigenversorgung vorliegt oder nicht doch eine ganz normale EEG-Umlagen-belastete Stromlieferung.

Amnestieregelung des EEG 2017

Das EEG 2017 brachte hier Klarheit und stellte ausdrücklich fest, dass solche Scheibenpachtmodelle keine EEG-Umlagen-Privilegierung in Anspruch nehmen können. Gleichzeitig wurde aber in § 104 Abs. 4 EEG 2017 eine Amnestieregelung eingeführt. Danach sollen Altfälle, bei denen die Inbetriebnahme zur Eigenversorgung vor dem 01.08.2014 erfolgte, weiter die Privilegierung in Anspruch nehmen können. Voraussetzung hierfür war aber, dass diese Projekte bis spätestens 31.12.2017 dem zuständigen Übertragungsnetzbetreiber gemeldet wurden und das Projekt ohne Änderungen genauso weitergeführt wird. Insbesondere darf das Projekt nicht erweitert oder auf andere Personen übertragen werden.

Gesetzgeber auf Abwegen



Man sollte meinen, dass die Sache mit dieser Meldung erledigt war. Aber weit gefehlt: Der Gesetzgeber hat hier wieder einmal eine solch umständliche und in sich widersprüchliche Regelung fabriziert, dass nun das Gegenteil von dem eingetreten ist, was der Gesetzgeber erreichen wollte. Es hat sich gerade keine Rechts-

sicherheit, sondern eine noch größere Rechtsunsicherheit als vorher ergeben. Grund hierfür ist die sibyllinische Anforderung, wonach die Amnestie nur dann gilt, wenn der Stromverbraucher die Anlage wie eine Stromerzeugungsanlage betrieben hat. Diese Worte führen die gesamte Amnestieregelung ad absurdum, denn der Streitpunkt bei den Scheibenpachtmodellen war ja gerade, dass der Stromverbraucher die Anlage gar nicht selbst betreibt. Oder anders gewendet: Der Gesetzgeber führt eine Amnestie für Altfälle ein, bei denen die Eigenschaft als Betreiber einer Stromerzeugungsanlage zweifelhaft war, aber nur unter der Bedingung, dass der Amnestierte nachweist, Betreiber der Stromerzeugungsanlage zu sein. Welche Motive den Gesetzgeber zu dieser abstrusen Regelung führten, bleibt unerfindlich. Vollends absurd wird das Ganze noch dadurch, dass der Gesetzgeber diese Strenge damit begründet, dass man das EU-Beihilferecht einhalten müsse. Der EuGH hat aber kürzlich entschieden, dass das EEG überhaupt keine staatliche Beihilfe darstellt.

In der Praxis hat dies jetzt jedenfalls zur Folge, dass die für die Einsammlung der EEG-Umlage zuständigen Übertragungsnetzbetreiber anwaltlich alle Beteiligten der gemeldeten Eigenversorgungskonzepte anschreiben und peinlich genau nachprüfen, ob auch ja alle in § 104 Abs. 4 EEG 2017 aufgeführten Voraussetzungen dieser „Amnestieregelung“ vorliegen. Insbesondere wird die Vorlage von Kooperationsverträgen verlangt, aus denen sich ergibt, dass der Stromverbraucher das Kraftwerk selbst betreibt. Unternehmen, die sich im Visier solcher Anfragen befinden, sollten sich in jedem Fall von EEG-Spezialisten beraten lassen, denn die in sich widersprüchliche Regelung des § 104 Abs. 4 EEG 2017 birgt auch gute Chancen zur Verteidigung.

Wer sich wehrt, hat gute Chancen

Ihr Kontakt

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

Repräsentanten im EU-Melderecht | Autor: Dirk Keppler, Düsseldorf

Key Facts

- Die EU-Entsenderichtlinie sieht weitreichende Pflichten für entsendende Arbeitgeber vor.
- Auch nach Beendigung des Mitarbeiterereinsatzes müssen Dokumente zur Prüfung bereit gehalten werden.
- Je nach Einsatzland ist die Benennung eines „Repräsentanten im Einsatzland“ zwingend vorgesehen.

Fünfte Entsenderichtlinie
(EU) 2018/957
vom 28.06.2018

Wenn Unternehmen ihre Mitarbeiter zur Erbringung von Dienstleistungen ins benachbarte EU-/EWR-Ausland schicken, ist mittlerweile eine Vielzahl von Anforderungen zu erfüllen. Neben steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Vorgaben stehen auch Anforderungen im Rahmen der EU-Entsenderichtlinie auf dem Programm.

Die EU hat es dabei ihren Mitgliedstaaten weitestgehend freigestellt, wie sie die Einhaltung der in der Richtlinie festgelegten Arbeitnehmerschutzbestimmungen (Mindestlohn, Arbeitszeit, etc.) überwachen werden.

Nachweispflicht auf
Anforderung der
nationalen Behörden
zur Prüfung im Hinblick
auf Arbeitnehmerschutz-
bestimmungen

Aus diesem Grund haben die Unternehmen – neben der Meldung der Einsatzzeiten ihrer Mitarbeiter und neben der Angabe der entsprechenden Gehälter – regelmäßig entsprechende Unterlagen bereitzustellen, die den Mitgliedstaaten auf Anforderung zur Überprüfung der Ein-

haltung der Arbeitnehmerschutzbestimmungen überlassen werden müssen. Dabei fordern die meisten Länder, dass diese Dokumente zur Kontrolle im jeweiligen Land verfügbar sein müssen (regelmäßig in der jeweiligen Landessprache).

In der Zeit des Mitarbeiterereinsatzes kann der im Land eingesetzte Mitarbeiter häufig selbst als Ansprechpartner und Kontakt für die ausländischen Behörden fungieren. Allerdings sehen die nationalen Auflagen auch nach Abschluss der Tätigkeiten im Land noch bis zu zwei Jahre nach Rückkehr des Mitarbeiters in seine Heimat vor, dass ein Ansprechpartner (sog. „Repräsentant“) im Land zur Verfügung stehen muss, der der Behörde auf Anforderung die entsprechenden Unterlagen zur Überprüfung zur Verfügung stellt.

Nicht immer haben Unternehmen aber in jedem Land eine entsprechende eigene Dependence, die eine solche Funktion übernehmen kann. In der Not greifen Unternehmen in solchen Fällen gelegentlich sogar auf ihre Kunden zurück, wobei man an der Stelle die Frage stellen muss, ob es sinnvoll, gewollt und rechtlich zulässig ist, einem Kunden Vertragsinformationen und Gehaltsdaten der eigenen Mitarbeiter zur Verfügung zu stellen.

Die WTS bietet ihren Mandanten in vielen EU-/EWR-Staaten den Service, die Funktion des Repräsentanten für Zwecke des EU-Melderechts zu übernehmen.

Auch nach Rückkehr des Mitarbeiters müssen Ansprechpartner im Einsatzland zur Verfügung stehen

Nicht immer sind geeignete Repräsentanten vorhanden



Ihr Kontakt



RA Dr. Philipp
Besson, München,
philipp.besson@
wts-legal.de



Dirk Keppler,
Düsseldorf,
dirk.keppler@wts.de

1a | Krypto-Assets – Bestandsaufnahme zur aktuellen IFRS-Rechnungslegung |

Autorin: Nadine Mäsker, München

Key Facts

- Krypto-Assets sind sehr volatil und unterliegen einer schnellen Veränderung.
- Leitlinien zur bilanziellen Abbildung sind noch in der Entwicklung.
- Derzeit wird vom IFRIC eine Bilanzierung nach IAS 38 oder IAS 2 für sachgerecht befunden.

Kryptowährungen wie Bitcoins und andere Krypto-Assets sind Innovationen des 21. Jahrhunderts und haben auch für Unternehmen verstärkt an Bedeutung gewonnen. Vermehrt lassen Unternehmen digitale Zahlungen via Bitcoin zu, für einige Start-ups stellen Krypto-Assets sogar die Grundlage ihres Geschäftsmodells dar.

Krypto-Assets sind digitale Einheiten, die peer-to-peer (ohne Intermediär wie z.B.

Banken) übertragen werden können. Die Übertragung eines Krypto-Assets erfolgt mittels der Blockchain-Technologie. Die Blockchain stellt ein digitales Kontenbuch dar, in dem über einen kryptografischen Algorithmus verschlüsselte Transaktionen aufgezeichnet werden.

Dabei stellt sich die Frage, wie solche Transaktionen von Krypto-Assets bilanziell abzubilden sind. Weder nach IFRS noch nach HGB sind derzeit Rechnungslegungsstandards für die Erfassung und Bewertung von Krypto-Assets vorhanden. Weiterhin erschweren unterschiedliche Ausgestaltungen von Krypto-Assets sowie deren schnelle Veränderungen das Ausarbeiten von Leitlinien.

Krypto-Assets lassen sich derzeit grob in vier Kategorien mit den folgenden Merkmalen einteilen:

Überblick über Krypto-Assets

Kryptowährungen/ Currency Token	Asset-backed Token	Utility Token	Security Token/ Equity Token
Zahlungsmittel, welches als Tauschmittel fungiert kein gesetzliches Zahlungsmittel; wird mehrheitlich nicht von Regierungen herausgegeben Bsp.: Bitcoin, Ether	repräsentieren das Eigentum an einem physischen Vermögenswert in Form von Ressourcen Bsp.: Gold, Öl	repräsentieren ein Zugangs-/Nutzungsrecht zu einer Dienstleistung oder einem Produkt kein Eigentumserwerb Bsp.: Berechtigung zur Nutzung dezentraler Cloud-Speicher	repräsentieren einen wirtschaftlichen Anteil an Unternehmen oder anderen Vermögensgegenständen Bsp.: Dividendenansprüche; Recht auf Erhalt sonstiger finanzieller Vermögenswerte



Nach IFRS wird ein Vermögenswert in der Bilanz erfasst, wenn es sich um eine Ressource handelt, die aufgrund vergangener Ereignisse vom Unternehmen kontrolliert wird, und ein zukünftiger Nutzenzufluss wahrscheinlich ist. Weiterhin müssen die Kosten verlässlich bewertet werden können. Diese Kriterien des Conceptual Framework werden bei Krypto-Assets nach derzeitigem Literaturstand grundsätzlich als erfüllt angesehen.

Abhängig vom Zweck, zu dem ein Unternehmen ein Krypto-Asset erworben hat, sowie von den unterschiedlichen und stetig

Mögliche diskutierte Bilanzierungsstandards

sich wandelnden Merkmalen von Krypto-Assets könnten unterschiedliche IFRS Standards einschlägig sein. Die folgende Übersicht stellt dar, welche Standards im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Krypto-Assets derzeit diskutiert werden:

Im Bestand befindliche Kryptowährungen, die kein gesetzliches Zahlungsmittel, sondern eine digitale Währung darstellen und einzeln verkauft, getauscht oder übertragen werden können, entsprechen laut IFRIC der Definition eines immateriel-

Standards	Kryptowährung/ Currency Token	andere Krypto-Assets
Zahlungsmittel (-äquivalente) IAS 32	nicht anwendbar	nicht anwendbar
Finanzieller Vermögenswert IFRS 9	nicht anwendbar	möglicherweise, sofern Recht an Bargeld oder an sonst. fin. Vermögenswerten verliehen wird
Immaterielle Vermögenswerte IAS 38	anwendbar	anwendbar
Vorräte IAS 2	anwendbar, wenn zum Verkauf gehalten	anwendbar, wenn zum Verkauf gehalten

Eine Überlegung ist, ob Krypto-Assets als Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente angesehen werden könnten. Da Krypto-Assets derzeit weder Preise für Dienstleistungen oder Güter bestimmen, keine physische Form besitzen noch als gesetzliches Zahlungsmittel gelten, wird ein Ausweis als Zahlungsmittel in der Bilanz abgelehnt. Ein Ausweis als Zahlungsmitteläquivalente wird aufgrund beachtlicher Kursschwankungen ebenfalls momentan als nicht sachgerecht angesehen.

Weiterhin wird diskutiert, ob Krypto-Assets als finanzielle Vermögenswerte auszuweisen sein könnten. Kryptowährungen erfüllen laut derzeitiger Meinung nicht die Definition eines finanziellen Vermögenswerts, da das Halten von Kryptowährungen dem Inhaber kein vertragliches Recht auf Bargeld oder andere finanzielle Vermögenswerte verleiht. Bei Krypto-Assets der anderen drei Kategorien könnte eine Bilanzierung als finanzieller Vermögenswert zutreffend erscheinen, sofern das Krypto-Asset aus einer rechtlich durchsetzbaren Vertragsbeziehung entsteht.

len Vermögenswerts i.S.d. IAS 38. Werden Kryptowährungen zum Verkauf im normalen Geschäftsgang und nicht längerfristig zu Investitionszwecken gehalten, kommt die Bilanzierung nach „IAS 2: Vorräte“ zur Anwendung. Nach IAS 2 können grundsätzlich auch immaterielle Vermögenswerte im Vorratsvermögen bilanziert werden. Diese Überlegungen gelten derzeit auch für die Abbildung von Krypto-Assets der anderen drei Kategorien.

Krypto-Assets haben mit verschiedenen Standards Schnittmengen, werden jedoch aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltungen keinem Standard vollständig gerecht. Somit könnte derzeit auch ein Ausweis nach IAS 1.55 als zusätzlicher Bilanzposten zum Zweck einer aussagekräftigeren Darstellung gerechtfertigt sein.

Der aktuelle Regelungsrahmen führt zu diversen Auslegungsfragen. Vorstehend wurde lediglich ein kurzer Überblick zu den derzeitigen Bilanzierungsüberlegungen für von Unternehmen gehaltenen Krypto-Assets dargestellt. Weitere bilanzielle Herausforderungen sind u.a. das professionelle Mining, das sogenannte Initial Coin Offering (ICO) und die schnelle, vielfältige Entwicklung von Krypto-Assets, für die sich erst noch Leitlinien in Theorie und Praxis entwickeln müssen.

Fazit



Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@fas.ag

IFRS Interpretations Committee zur Bilanzierung von Kryptowährungen

Anfang März 2019 hat sich das IFRS Interpretations Committee (IFRIC) zu möglichen Bilanzierungsweisen von im Unternehmen gehaltenen Kryptowährungen geäußert.

1b | Entwurf einer Neufassung des IDW Standards: Anforderungen an Insolvenzpläne (IDW ES 2 n.F.) | Autor: Dr. Rainer Doll, München

Key Facts

- Seit der Insolvenzrechtsreform 1999 besteht die Möglichkeit einer Sanierung und Fortführung eines insolventen Unternehmens mittels eines Insolvenzplans.
- Der Fachausschuss Sanierung und Insolvenz des IDW hat am 19.11.2018 den Entwurf einer Neufassung des IDW Standards: Anforderungen an Insolvenzpläne (IDW ES 2 n.F.) verabschiedet.
- Der Entwurf enthält zahlreiche für die Durchführung des häufig komplexen Insolvenzplanverfahrens hilfreiche Klarstellungen und Erläuterungen.

verschiedenen Insolvenzgläubiger erfolgt in diesem Verfahren aus den Erfolgsbeiträgen, die im Rahmen einer Sanierung und Fortführung des Rechtsträgers generiert werden.

Die Gliederung des Neuentwurfs ähnelt grundsätzlich der alten Fassung: Nach Vorbemerkungen und Ausführungen zu Zielen, Arten und Regelungsstruktur von Insolvenzplänen werden insbesondere darstellender und gestaltender Teil von Insolvenzplänen behandelt. Neu sind detailliertere Ausführungen zum Zeit- und Verfahrensablauf, durch welche die zu durchlaufenden Schritte nach Insolvenzordnung sowie der jeweilige Zeitbedarf verdeutlicht werden.

Eine ausführliche Erläuterung erfährt im Neuentwurf der sog. darstellende Teil des Insolvenzplans. Dieser soll den Beteiligten die Ziele des Insolvenzplans, das Sanierungskonzept sowie die Implikationen für die Gläubiger im Falle einer Annahme des Plans aufzeigen und diesen damit als Entscheidungsgrundlage dienen. Ob ein vorgeschlagener Insolvenzplan für den Gläubigerkreis tatsächlich vorteilhaft ist, hängt entscheidend von der Qualität des Sanierungskonzepts ab. In diesem Zusammenhang wird auf den aktuellen Standard IDW S 6 verwiesen, mit dem die Anforderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung an Sanierungskonzepte erfüllt werden sollten. Kernbestandteile eines solchen Sanierungskonzepts sind:

- die strukturierte Darstellung von Basisinformationen zur wirtschaftlichen und rechtlichen Ausgangssituation;
- die Analyse von Krisenstadium und -ursachen;
- die Darstellung des Leitbilds des sanierten Unternehmens;
- die Konzeption von Maßnahmen zur Überwindung von Unternehmenskrise und Insolvenz;
- die Ableitung eines integrierten Unternehmensplans.

Hervorgehoben wird zudem, dass eine reine Sicherstellung von Liquidität und Finanzierung nicht ausreichend für ein trag-

Darstellender Teil und Anforderungen an das Sanierungskonzept

Rechtliche Entwicklung



Im Rahmen der Insolvenzrechtsreform 1999 wurde der Insolvenzplan als zusätzliche Variante der Durchführung von Insolvenzverfahren eingeführt. Waren bis dato nur Verwertungen des Schuldnervermögens durch Liquidation bzw. Veräußerung des Geschäftsbetriebs möglich, so konnte nun auch eine einvernehmliche Reorganisation und Fortführung des Unternehmens mittels eines durch die Gläubiger verabschiedeten Insolvenzplans erwogen werden. Mit dem im Nachgang veröffentlichten Standard IDW S 2 wurden Anforderungen an die Erstellung von Insolvenzplänen formuliert. Nach erneuter Änderung des rechtlichen Rahmens durch das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) und zunehmender Erfahrung mit dem Sanierungsinstrument Insolvenzplan ist nun der Entwurf einer Neufassung des IDW S 2 vorgelegt worden.

Verfahrensvariante Insolvenzplan

Die Sanierung mittels eines Insolvenzplans unterscheidet sich von einer Zerschlagung des Unternehmens oder einer Veräußerung des Geschäftsbetriebs (übertragende Sanierung) in der Regel dadurch, dass im Rahmen des Planverfahrens der Rechtsträger erhalten bleibt. Dies kann daher in Fällen attraktiv sein, in denen bestimmte vorteilhafte Vertragsverhältnisse (z.B. Belieferungsverträge, Mietverträge) erhalten bleiben sollen. Die Befriedigung der

Gruppenbildung
und Quotenvergleichs-
rechnung

fähiges Sanierungskonzept sind. Vielmehr muss auch die Perspektive der Sanierungsfähigkeit im Sinne einer Wettbewerbs- und Renditefähigkeit nachgewiesen werden.

Ein weiterer Schwerpunkt des Standards sind Ausführungen zur Gruppenbildung. Hierbei werden Gläubiger mit ähnlicher Rechtsstellung oder wirtschaftlicher Interessenlage zu Gruppen zusammengefasst. Mitglieder einer Gruppe werden im Hinblick auf Eingriffe in die Rechtsposition gleich behandelt. Die Auswirkungen einer Annahme des Insolvenzplans sind differenziert nach Gläubigergruppen im Rahmen einer Quotenvergleichsrechnung darzustellen. Aus dieser Rechnung muss u.a. klar hervorgehen, welche Beiträge die Gläubiger zum Gelingen der Unternehmensfortführung leisten müssen, wie

z.B. das Ausmaß des Verzichts auf oder die Stundung von Forderungen. Der Standard enthält hierzu auch eine Muster-Quotenvergleichsrechnung. Der sog. gestaltende Teil des Insolvenzplans regelt dann, wie die Rechtsstellung der Beteiligten im einzelnen geändert werden soll. Auch hierzu enthält der Standard Erläuterungen.

Der Entwurf der Neufassung des IDW ES 2 ist zu begrüßen, da mit ihm die Orientierung über den Ablauf des Insolvenzplanverfahrens erleichtert wird und hilfreiche Klarstellungen in Bezug auf dessen Kernbestandteile gegeben werden. Dies gilt insbesondere für die Präzisierung der Anforderungen an das Fortführungskonzept, da dieses einen zentralen Erfolgsfaktor für die Erhaltung eines Unternehmens über ein Insolvenzplanverfahren darstellt.

Ihr Kontakt



Dr. Rainer Doll,
München,
rainer.doll@fas.ag

1c | Übernahme von Änderungen an mehreren IFRS-Standards in EU-Recht |

Autor: WP/StB Christian Verse, München

Key Facts

- Die Europäische Union hat die Änderungen an IAS 19 zur Bilanzierung von Eingriffen (Änderungen, Kürzungen oder Abgeltungen) in leistungsorientierte Versorgungspläne am 14.03.2019 in EU-Recht übernommen (Endorsement).
- Ebenso wurden die Änderungen an IAS 12, IAS 23 sowie IFRS 3 und IFRS 11 im Rahmen der jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards (Zyklus 2015-2017) am 15.03.2019 übernommen.

zu erfassen wie die Erträge, auf denen die Dividenden beruhen. Damit sind ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen grundsätzlich im Gewinn oder Verlust zu erfassen, es sei denn, die Dividende beruht auf Erträgen, die direkt im sonstigen Ergebnis oder sonstigen Eigenkapital erfasst wurden.



IAS 19 Leistungen
an Arbeitnehmer

Bei der Ermittlung des laufenden Dienstzeitaufwands und des Nettozinsaufwands (bzw. -ertrags) nach einem Eingriff in einen leistungsorientierten Versorgungsplan (Planänderungen, -kürzungen und -abgeltungen) sind die versicherungsmathematischen Annahmen und die Nettoschuld (bzw. der Nettovermögenswert) im Zeitpunkt des Eingriffs für den Rest der Periode auf Basis aktualisierter Annahmen zu berücksichtigen.

IAS 12 Ertragsteuern

Ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen sind in gleicher Weise

Die zur Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommenen, aber noch nicht zurückgezahlten Fremdmittel sind ab dem Zeitpunkt, zu dem dieser Vermögenswert im Wesentlichen für seine beabsichtigte Nutzung oder zur Veräußerung fertig gestellt ist, mit in die Berechnung des allgemeinen Fremdkapitalkostensatzes für andere qualifizierte Vermögenswerte einzubeziehen, für die

IAS 23 Fremd-
kapitalkosten



IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse, IFRS 11 Gemeinsame Vereinbarungen

kein spezielles Fremdkapital aufgenommen wurde.

Ein Unternehmen, das eine vormalige gemeinsame Geschäftstätigkeit („joint operation“), die einen Geschäftsbetrieb darstellt, durch den Erwerb weiterer Anteile beherrscht, hat entsprechend den Grundsätzen für sukzessive Unternehmenszusammenschlüsse seinen zuvor an dem gemeinsamen Geschäftsbetrieb gehaltenen Anteil insgesamt neu zu

bewerten. Erlangt das Unternehmen hingegen an einem Geschäftsbetrieb, an dem es zuvor im Rahmen einer joint operation beteiligt war, nicht die Beherrschung, sondern lediglich gemeinschaftliche Führung („joint control“), kommt es zu keiner Neubewertung des bisherigen Anteils.

Die Änderungen sind erstmals verpflichtend in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 01.01.2019 beginnen, in IFRS-Ab-schlüssen anzuwenden.

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@fas.ag

COMPLIANCE 2a | Neues Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen (seit 26.04.2019) |

Autorin: Ungarische Wirtschaftsprüferin Gyöngyver Csomay, München

Key Facts

- Mit dem neuen Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen wurde der Schutz von Geschäftsgeheimnissen auf eine neue gesetzliche Grundlage gestellt.
- Der Begriff des Geschäftsgeheimnisses wurde nun gesetzlich definiert.
- Das neue Gesetz fordert angemessene Geheimhaltungsmaßnahmen von den Unternehmen und deren Dokumentation, damit ein Geschäftsgeheimnis geschützt wird.
- Daneben müssen Unternehmen sicherstellen, dass fremde Geschäftsgeheimnisse nicht unbefugt im eigenen Unternehmen verwendet werden.

- zung ihrer Bestandteile den Personen in den Kreisen, die üblicherweise mit dieser Art von Informationen umgehen, allgemein bekannt oder ohne Weiteres zugänglich ist und daher von wirtschaftlichem Wert ist und
- b) die Gegenstand von den Umständen nach angemessenen Geheimhaltungsmaßnahmen durch ihren rechtmäßigen Inhaber ist und
- c) bei der ein berechtigtes Interesse an der Geheimhaltung besteht.

Wichtig hierbei ist, dass die Voraussetzungen a), b), und c) kumulativ gelten, also alle gemeinsam vorliegen müssen. Zur Bestimmung, ob eine Information als Geschäftsgeheimnis qualifiziert, ist demnach eine objektive Betrachtungsweise geboten. Entscheidend ist, dass die Information nicht allgemein bekannt und nicht ohne Weiteres zugänglich ist und in der Folge einen wirtschaftlichen Wert aufweist. Der Inhaber des Geheimnisses muss darüber hinaus angemessene Maßnahmen zur Geheimhaltung ergreifen und ein berechtigtes Interesse an dieser nachweisen.

Es liegt nun an jedem Unternehmen zu prüfen, ob die vom Unternehmen als Geschäftsgeheimnisse verstandenen Informationen diesen Anforderungen genügen, falls ein Schutz nach dem GeschGehG angestrebt wird. Insbesondere gilt es insoweit zu untersuchen, ob die entsprechenden Informationen angemessen vor unbefugter Offenbarung geschützt sind, was eine entsprechende Schutzbedarfsanalyse voraussetzt. Im Sinne einer ersten Leitlinie

Angemessene Geheimhaltungsmaßnahmen und ihre Dokumentation

Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen

Durch das am 26.04.2019 in Kraft getretene Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen (GeschGehG) stellt der Gesetzgeber den Schutz von Geschäftsgeheimnissen auf eine neue gesetzliche Grundlage. Bislang war der Geheimnisschutz nur rudimentär und vor allem in dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) geregelt. Mit dem GeschGehG ist nunmehr eine dahingehende Vereinheitlichung erfolgt.

Begriffsklärung Geschäftsgeheimnis

Eine wesentliche Neuerung besteht in der nunmehr erfolgten Definition des Begriffs des Geschäftsgeheimnisses. So bestimmt § 2 Nr. 1 GeschGehG, dass als Geschäftsgeheimnis eine Information zu verstehen ist, a) die weder insgesamt noch in der genauen Anordnung und Zusammensetzung

gilt, dass je wichtiger die Vertraulichkeit einer Information für ein Unternehmen ist, desto strengere Maßnahmen müssen ergriffen werden, um diese vor unbefugter Offenbarung zu schützen. Die dahingehende Leistungsfähigkeit des jeweiligen Unternehmens ist hierbei zu berücksichtigen. Für Großkonzerne gelten daher strengere Anforderungen als für kleine und mittelständische Unternehmen. Insgesamt dürften neben technischen und anderweitigen organisatorischen Maßnahmen insbesondere Verpflichtungen und Unterrichtungen der Mitarbeiter vorzunehmen sein. Um bei einer gerichtlichen Auseinandersetzung die dahingehende Darlegungs- und Beweislast erfüllen zu können, ist allen Unternehmen daher zu raten, Schutzbedarfsanalysen und Wirtschaftlichkeitserwägungen in Bezug auf die konkret getroffenen Maßnahmen zum Schutz vertraulicher Informationen hinreichend zu dokumentieren.

Verletzung von Geschäftsgeheimnissen



Sofern und soweit Informationen demnach als Geschäftsgeheimnisse qualifizieren, dürfen diese insbesondere nicht durch unbefugten Zugang, unbefugtes Kopieren von Dokumenten oder durch ein sonstiges Verhalten, das unter den jeweiligen Umständen nicht dem Grundsatz von Treu und Glauben entspricht, erlangt, genutzt oder offengelegt werden (§ 4 Abs. 1 und 2 GeschGehG). Der Inhaber eines Unternehmens haftet gemäß § 12 GeschGehG fortan auch bei einer verbotenen Nutzung fremder Geschäftsgeheimnisse durch seine Mitarbeiter und Beauftragte, wenn er die Geschäftsgeheimnisverletzung fahrlässig nicht erkannt und nicht unterbunden hat. Demgemäß gilt es, die Anforderungen des GeschGehG in das eigene Compliance-Management-System zu integrieren. Dies empfiehlt sich auch zur Vermeidung von compliance-relevanten Aufsichtspflichtverletzungen nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (OWiG, s. darin insbes. §§ 9, 30, 130), da die Verletzung von Geschäftsgeheimnissen unter bestimmten Voraussetzungen auch weiterhin strafbar bleibt (§ 23 GeschGehG).

Rechte des Geheimnisinhabers

Der Geheimnisinhaber kann im Falle von Verletzungshandlungen unter anderem die Beseitigung der Beeinträchtigung und künftige Unterlassung, die Vernichtung oder Herausgabe von Dokumenten, den

Rückruf rechtsverletzender Produkte oder deren dauerhafte Entfernung vom Markt verlangen. Auch können Schadensersatz- und Abfindungsansprüche bestehen.

Im Falle eines sogenannten Reverse Engineering (gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 GeschGehG), was grundsätzlich meint, dass ein Produkt rechtmäßig erworben und daraus zum Beispiel Produktionsschritte abgeleitet werden, die nicht der Allgemeinheit bekannt sind und bezüglich derer es keine Beschränkung zur Erlangung dahingehender Geheimnisse gibt, liegt keine Verletzung von Geschäftsgeheimnissen vor. Insoweit ist allerdings zu beachten, dass entsprechende Beschränkungen häufig bestehen, namentlich insbesondere durch geltende Regelungen des gewerblichen Rechtsschutzes, zum Beispiel des Urheber- oder Patentrechts. Darüber hinaus soll das Wirken von sogenannten Whistleblowern nicht durch die neue Gesetzgebung ausgehebelt werden. Es ist explizit vorgesehen, dass die Erlangung, Nutzung und Offenlegung von Geschäftsgeheimnissen gerechtfertigt ist, wenn dies zum Schutz einer berechtigten Interessensgruppe erfolgt.

Zur Umsetzung des neuen Gesetzes sollten Unternehmen in folgenden Schritten vorgehen:

- Systematische Erfassung aller Informationen, die geheim sind.
- Kategorisierung dieser Geheimnisse entsprechend der Bedeutung der Geheimhaltung für das Unternehmen.
- Installation angemessener faktischer und rechtlicher Schutzmaßnahmen.
- Dokumentation der getroffenen Maßnahmen zu Beweis Zwecken.

Letztlich resultieren aus dem GeschGehG neue Anforderungen für Unternehmen, die es umfassend umzusetzen gilt. Es gilt im Einzelfall zu prüfen, welche vertraulichen Informationen mit welchen angemessenen Mitteln wirksam geschützt werden können, um den Schutz des GeschGehG zu erlangen. Umgekehrt gilt es durch ein hinreichendes Compliance-Management sicherzustellen, dass fremde Geschäftsgeheimnisse nicht unbefugt im eigenen Unternehmen verwendet werden. Wir stehen Unternehmen mit Rat und Tat zur Seite, um sie auf diesem Weg zu begleiten.

Was ist nun erlaubt?

Empfehlung an Unternehmen zur Umsetzung

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München,
hans-georg.weber@fas.ag



RA Dr. Thorsten B. Behling, Köln
thorsten.behling@wts-legal.de

COMPLIANCE 2b | Ergänzung der Leitlinien für die nichtfinanzielle Berichterstattung um klimabezogene Angaben | Autor: Julian Göbel, Düsseldorf

Key Facts

- Die verpflichtenden Klimaziele des Pariser Klimaschutzübereinkommens sehen als Teil des EU-Aktionsplans die verstärkte Offenlegung von Unternehmensangaben zur Nachhaltigkeit vor.
- Überarbeitung der unverbindlichen Leitlinien der Europäischen Kommission aus 2017 um klimabezogene Angaben im Einklang mit den Empfehlungen der TCFD.
- Empfehlungen gehen zum Teil über die gesetzlichen Mindestvorgaben und die bisherige Berichtspraxis hinaus.
- Die finalen Erweiterungen der unverbindlichen Leitlinien wurden am 18.06.2019 durch die Europäische Kommission veröffentlicht.

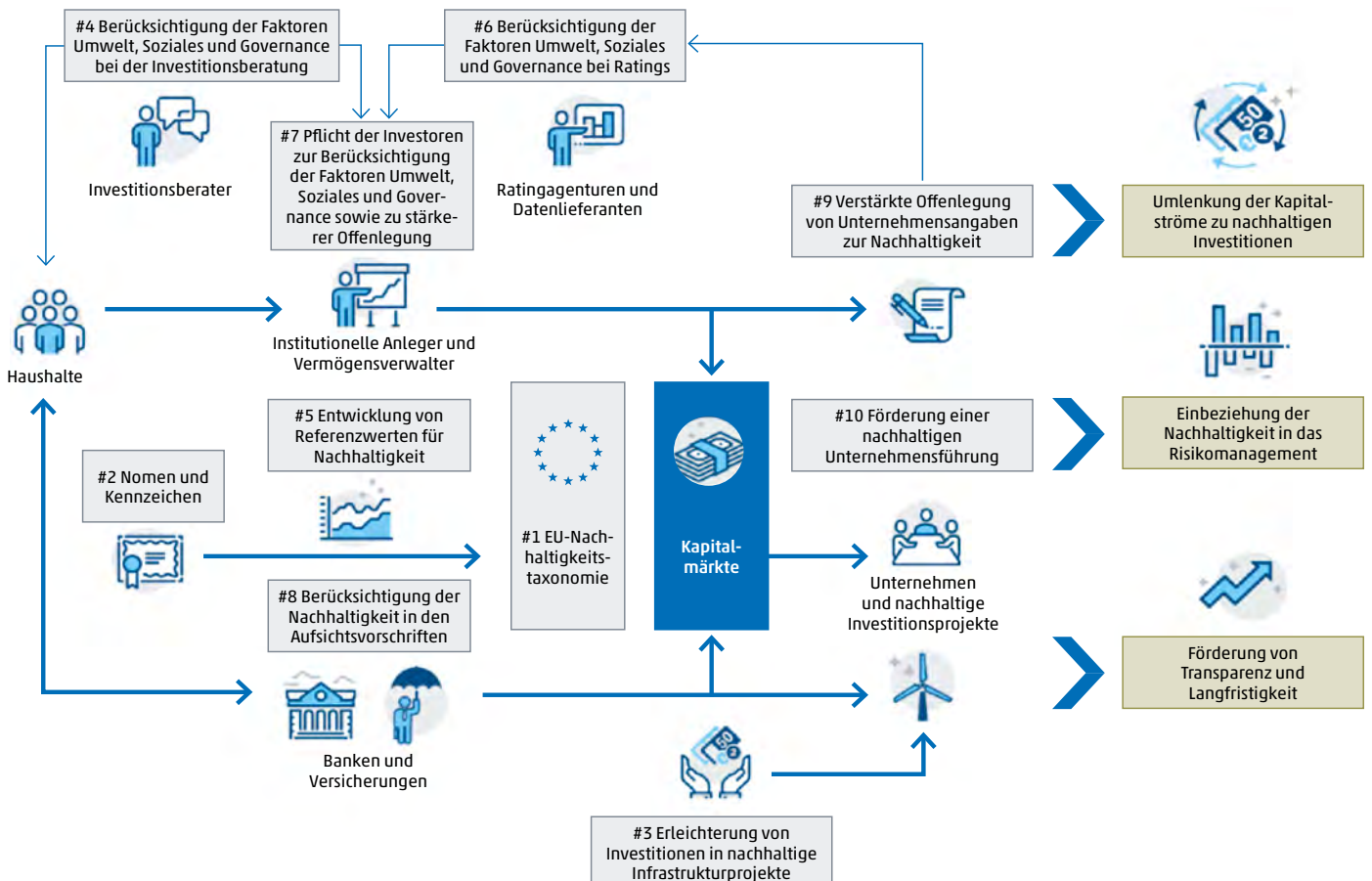
Mit der Annahme des Pariser Klimaschutzübereinkommens und der UN-Agenda 2030 wurden im Jahr 2015 17 Ziele für eine nachhaltige Entwicklung verpflichtend festgehalten. Ein Teil des Aktionsplans ist die Überarbeitung der bestehenden Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen im Hinblick auf Nachhaltigkeit.

Die Kommission ordnet dem Finanzsektor bei der Erreichung dieser Ziele eine Schlüsselrolle zu.

Die EU-Kommission hatte am 26.06.2017 Leitlinien zur Veröffentlichung von nichtfinanziellen Informationen verabschiedet. Die Guidelines sollen Unternehmen bei der Umsetzung der Berichterstattungspflichten der CSR-Richtlinie 2014/95/EU unterstützen. Letztere wurde mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz für große

EU-Aktionsplan

CSR-Richtlinie



Bericht der
EU-Expertengruppe

kapitalmarktorientierte Unternehmen in deutsches Recht umgesetzt.

Diese bestehenden Leitlinien wurden nun vor dem Hintergrund des EU-Aktionsplans umfassend überarbeitet. Der durch die Expertengruppe für nachhaltige Finanzwirtschaft („Technical Expert Group on Sustainable Finance“ – TEG) im Januar 2019 veröffentlichte Bericht geht hierbei auf die Empfehlungen der TCFD („Task Force on Climate-related Financial Disclosures“) ein und stellt die Verbindung zu den bereits bestehenden Richtlinien heraus. Während sich die bestehenden Leitlinien primär auf die potentiellen Auswirkungen des unternehmerischen Handelns auf den Klimawandel und den Beitrag zur Erreichung der Klimaziele beziehen, legen die Vorschläge der TCFD den Fokus auf die Beschreibung der Widerstandsfähigkeit der Unternehmen gegen den Klimawandel, auf Angaben zu wesentlichen Leistungsindikatoren und auf eine transparente Darstellung von Chancen und Risiken aus dem Klimawandel und der potentiellen Auswirkungen auf Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Kapitalflussrechnung. Die vorgeschlagenen Angaben lassen sich hierbei in grundlegende Angaben zu Treibhausgasemissionen des Unternehmens, ergänzende Angaben zu den Risiken des Klimawandels und zusätzliche Angaben zum Beitrag des Unternehmens zur Nachhaltigkeit unterteilen.

Neben der Ausarbeitung von Leitlinien zur nicht-finanziellen Berichterstattung hat die Expertengruppe bei der Entwicklung eines EU-weiten Klassifikationssystems („Taxonomie“), der Definition eines EU Green Bond Standards und der Ausarbei-

tung von Benchmarks für nachhaltige Investitionsstrategien unterstützt. Die entsprechenden Reports hierzu wurden ebenfalls veröffentlicht.

Die Empfehlungen der TCFD werden von der EU-Kommission derzeit als „best practice“ bezüglich der klimabezogenen Berichterstattung angesehen, scheinen aber zum Teil nicht mit der CSR-Richtlinie vereinbar. U.a. empfiehlt die Kommission im Einklang mit der TCFD eine Berichterstattung über klimabezogene Chancen, was in der CSR-Richtlinie nicht vorgesehen ist. Insgesamt gehen die überarbeiteten Empfehlungen sowohl über die gesetzlichen Mindestangaben als auch über die bisherige Berichtspraxis des DRS 20 hinaus. Neben einer Beschreibung klimabezogener Risiken sollen so zukünftig auch Angaben zu klimabezogenen Chancen gemacht werden.

Die finale Erweiterung der unverbindlichen Leitlinien um klimabezogene Inhalte wurde am 18.06.2019 veröffentlicht. Die bereits bestehenden Leitlinien bleiben unverändert. In der Ergänzung betont die Europäische Kommission die Wichtigkeit der Reduzierung von CO2 Emissionen zur Einhaltung der vereinbarten Klimaziele. Zugleich zeigt die Veröffentlichung die grundsätzliche Erwartungshaltung der Europäischen Kommission an die Berichterstattung von großen kapitalmarktorientierten Unternehmen. Es ist zu erwarten, dass die Empfehlungen einen Einfluss auf eine Überarbeitung der CSR Richtlinie haben können, weshalb sich Unternehmen zeitnah mit den neuen Leitlinien auseinandersetzen sollten.

Empfehlungen der TCFD als „best practice“?

Fazit



Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg
Weber, München,
hans-georg.weber@
fas.ag

COMPLIANCE 2c | Entwurf eines IDW Prüfungsstandards zur Mitteilung von Mängeln im Internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management (IDW EPS 475) | Autoren: Andreas Götz und Ebrahim Arsteh, beide München

Key Facts

- Der Entwurf setzt die vom IAASB verabschiedeten Anforderungen des International Standard on Auditing (ISA) 265 um.
- Der Übergang auf den neuen Prüfungsstandard führt zu keinen materiellen Auswirkungen auf die Abschlussprüfung.
- Bedeutsame Mängel im IKS sind zeitgerecht und schriftlich an die für die Überwachung Verantwortlichen sowie an eine angemessene Managementebene zu kommunizieren.
- Der Prüfungsstandard gilt erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen.
- Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, zulässig.

Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob die identifizierten Mängel im Internen Kontrollsystem (IKS) einzeln oder in Kombination bedeutsame Mängel darstellen. Bedeutsame Mängel im IKS sind zeitgerecht und in schriftlicher Form an die für die Überwachung Verantwortlichen sowie an eine angemessene Managementebene zu kommunizieren. In die schriftliche Mitteilung sind eine Beschreibung der Mängel und eine Erläuterung ihrer möglichen Auswirkungen aufzunehmen, zudem ausreichende Informationen, um es den für die Überwachung Verantwortlichen und dem Management zu ermöglichen, den Kontext dieser Mitteilung zu verstehen. Ein Indikator für einen bedeutsamen Mangel im IKS ist z.B. ein unwirksamer Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens. Dieser könnte dazu führen, dass ein Risiko wesentlich falscher Darstellungen im Abschluss nicht identifiziert wird.

Wesentliche Anforderungen des Prüfungsstandards

Ziele



Am 08.04.2019 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW den Entwurf des IDW PS 475 verabschiedet. Dieser setzt die vom IAASB verabschiedeten Anforderungen des International Standard on Auditing (ISA) 265 um. Der Prüfungsstandard wird somit Teil der künftigen vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung und flankiert die im „IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW PS 470 n.F.)“ dargelegten Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen.

Sonstige identifizierte Mängel im IKS, die zwar keine bedeutsamen Mängel darstellen, aber nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers von ausreichender Bedeutung sind, um die Aufmerksamkeit des Managements zu verdienen, sind ebenfalls zu kommunizieren.

Zusammenspiel mit IDW PS 450

Die schriftliche und mündliche Kommunikation des Abschlussprüfers mit den für die Überwachung Verantwortlichen darf eine nach IDW PS 450 n.F. gebotene Berichterstattung im Prüfungsbericht nicht ersetzen. Die Berichterstattungen nach IDW PS 475 und nach IDW PS 450 n.F. dürfen sich nicht widersprechen. Der Entwurf beinhaltet zudem weiterführende Anwendungshinweise und Erläuterungen für die Umsetzung in der Praxis (z.B. weitere Indikatoren für einen bedeutsamen Mangel im IKS, Zeitpunkt und Detaillierungsgrad der Mitteilung von Mängeln etc.).

Anwendungsbereich

Der Prüfungsstandard betrifft Abschlussprüfungen, d.h. Prüfungen von Abschlüssen i.S. des ISA [DE] 2002. Er kann jedoch – sofern erforderlich, unter Anpassung an die jeweiligen Umstände – auch bei Prüfungen anderer vergangenheitsorientierter Finanzinformationen anzuwenden sein.

Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

Bislang sind die Anforderungen des ISA 265 im „IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261 n.F.)“ umgesetzt. Materielle Auswirkungen auf die Abschlussprüfung sind mit dem Übergang auf IDW PS 475 somit nicht verbunden.

Erstmalig verpflichtend ist die Anwendung des IDW PS 475 für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2020 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2019 beginnen, zulässig. Die Kommentierungsfrist für den IDW EPS 475 endet am 10.07.2019.

Ihr Kontakt



WP/StB Hans-Georg Weber, München, hans-georg.weber@fas.ag

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

Berlin · 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.

© Fotos: Chris_EM/EyeEm (Seite 1),
 Adobe Stock (Seite 10, 13, 14, 21, 25, 29, 34, 35, 36,
 52, 54, 65), iStock (Seite 7, 32, 34, 35, 43, 61).

wts im Dialog

Terminankündigung 2019



Auto und Steuern – Steuerliche Herausforderungen durch die Vernetzung der Wertschöpfungsketten in der Automobilindustrie

Messe
Frankfurt 17.09.2019

Tax Compliance Management – Exklusiv

Handelsblatt Fachtagung
Düsseldorf 23.09.2019

Roadshow Customs 2019

Seminar
München 05.11.2019
Düsseldorf 07.11.2019
Stuttgart 12.11.2019
Hamburg 14.11.2019

**Roadshow
Aktuelles Lohnsteuerrecht 2019/2020**

Seminar
Düsseldorf 05.11.2019
Frankfurt 06.11.2019
Hamburg 07.11.2019
München 12.11.2019
Kolbermoor 13.11.2019
Erlangen 14.11.2019

Fachtagung Steuerliche Betriebsprüfung International

Handelsblatt Fachtagung
Köln 18.11.2019

10. Deutscher Energiesteuertag

Haus der Deutschen Wirtschaft
Berlin 21. – 22.11.2019

Tax Technology Conference

Handelsblatt Fachtagung
Frankfurt 02. – 03.12.2019

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

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

Wir freuen uns auf Sie!