

wts journal

Mandanten-
information
wts und fas

→ 4.2019



+++ Themenspecial: Regierungsentwurf zur Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen beschlossen +++
Seite 50

Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Steuerpolitik: Update zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Ertragsteuern: Ertrag aus Währungskurs-sicherungsgeschäft erhöht steuerfreien Veräußerungsgewinn aus Anteilsverkauf

Umsatzsteuer: Umsetzung der Quick Fixes im UStG und der UStDV

Grunderwerbsteuer: Aktuelles zur geplanten Verschärfung des Grunderwerbsteuergesetzes

Lohnsteuer: Aktuelle BFH-Urteile zur ersten Tätigkeitsstätte

TAX | Internationales

Weitere BFH-Urteile zur Konzernfinanzierung und zur Sperrwirkung (Art. 9 OECD-MA)

Einführung einer Digitalsteuer – Aktuelle Entwicklungen

LEGAL

Arbeitsrecht: Pflicht zur systematischen Arbeitszeiterfassung

FINANCIAL ADVISORY | COMPLIANCE

IFRS 17 Versicherungsverträge – Exposure Draft enthält Verbesserungsvorschläge als Folge von Erfahrungen bei der bisherigen Umsetzung

Praxishinweise zur Ausschreibung der Abschlussprüfung

Seite	TAX Nationales Steuerrecht	Seite
	Steuerpolitik	
5	a Update: Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften	22
8	b Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags	
	1 Ertragsteuern	
9	a Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG bei gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen	
10	b Besteuerung offener Rücklagen bei Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft und Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturposten	
11	c Keine nachträgliche Änderung des Antrags auf Rückbeziehung einer Einbringung nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG	
12	d Carried Interest bei gewerblich geprägten Fondsgesellschaften	
14	e Veröffentlichung der E-Bilanztaxonomien 6.3	
15	f Keine Bagatellgrenze, aber auch keine Gewerbesteuer bei Aufwärtsinfektion einer Personengesellschaft durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte	
16	g Übergang gewerbesteuerlicher Verlustvorträge von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft	
17	h Kein Verlustausgleich mit Kirchensteuer-Erstattungsüberhang	
18	i Ertrag aus Währungskurssicherungsgeschäft erhöht steuerfreien Veräußerungsgewinn aus Anteilsverkauf	
18	j Kein zu verteilender Unterschiedsbetrag im Jahr der Zusage einer Pensionsrückstellung durch neue „Heubeck-Richttafeln“	
	2 Umsatzsteuer	
19	a Umsetzung der Quick Fixes im UStG und der UStDV	
22	b Abnahme als Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Bau- und Montagearbeiten	
	c Aufsichtsratsmitglieder sind keine selbständigen Unternehmer im Sinne des Mehrwertsteuerrechts	22
	d Umsatzsteuer bei Verzug mit den Leasingraten und Kündigung von Leasingverträgen	23
	e Frühstück im Hotel unterliegt weiterhin dem Regelsteuersatz	25
	f Keine wirtschaftliche Eingliederung bei Leistungen von nur geringer Bedeutung	25
	g Vorsteuerabzug bei (unentgeltlichen) Gesellschafterbeiträgen einer Funktionsholding	26
	h BMF nimmt erneut Stellung zu den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Umsätze für die Seeschifffahrt	26
	3 Grunderwerbsteuer	
	a Aktuelles zur geplanten Verschärfung des Grunderwerbsteuergesetzes	27
	b Grunderwerbsteuerliche Rückabwicklung einer Geschäftsanteilsveräußerung	28
	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer	
	a Keine Betriebsvermögensbegünstigung bei mittelbarer Schenkung unternehmerischen Vermögens	29
	b Steuerbefreiung für ein Familienheim im Fall der Renovierung	30
	c Update: Erbschaftsteuerrichtlinien 2019	30
	5 Lohnsteuer	
	a Aktuelle BFH-Urteile zur ersten Tätigkeitsstätte	31
	b Anwendungsschreiben zur Steuerfreiheit von Job-Tickets veröffentlicht	32
	c Gartenfeste („Herrenabende“) einer Anwaltskanzlei	33
	d Übernahme von Steuerberatungskosten bei Nettolohnvereinbarung – Änderung der BFH-Rechtsprechung	35
	e Einrichtungsgegenstände für Zweitwohnung bei doppelter Haushaltsführung fallen nicht unter Höchstbetrag von € 1.000	36

Seite		Seite
37	f Fünftelregelung – Zusammenrechnung von Arbeitsverhältnissen	b Vorschlag zur Neuregelung der Gewinnermittlung von Betriebsstätten (PE) 57
37	g BFH zum Verspätungsgeld für nicht fristgerecht übermittelte Rentenbezugsmitteilungen	14 Malaysia Erhebung einer Service Tax von 6 % auf digitale Dienstleistungen ausländischer Anbieter und Registrierungsspflicht ab 01.01.2020 58
38	h Anerkennung von Zeitwertkonten-Modellen für Organe von Körperschaften	15 Nigeria Steuerschuldumkehr für Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen Nichtansässiger gerichtlich bestätigt 58
	6 Abgabenordnung	
38	a Der Salto rückwärts bei der Neufassung der GoBD	
40	b Auslandskonten wieder im Fokus	
	7 Green Tax	
41	a CO ₂ -Steuer – Belastung und Chance zugleich	LEGAL
42	b Einführung einer CO ₂ -Steuer in den Niederlanden – Neues Gesetz über einen Mindest-CO ₂ -Preis für Elektrizitätserzeugung	Arbeitsrecht Pflicht zur systematischen Arbeitszeiterfassung 60
	TAX Internationales	FINANCIAL ADVISORY COMPLIANCE
	8 Brasilien	1 Financial Advisory
44	Entwicklung des Verrechnungspreisprojekts zwischen OECD und Brasilien	a IFRS 17 Versicherungsverträge – Exposure Draft enthält Verbesserungsvorschläge als Folge von Erfahrungen bei der bisherigen Umsetzung 62
	9 Deutschland	b Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15 63
45	a Weitere BFH-Urteile zur Konzernfinanzierung und zur Sperrwirkung (Art. 9 OECD-MA)	c IASB schlägt Änderungen bei der Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 vor (Entwurf ED/2019/5) 64
46	b Gewerbesteuerliche Kürzung der ASTG-Hinzurechnungsbeträge in Altfällen (§ 9 Nr. 3 GewStG)	d E-DRÄS 10 – Änderungen des DRS 25 und weiterer DRS verabschiedet 65
	10 EU-Staaten und andere	2 Compliance
47	Einführung einer Digitalsteuer – Aktuelle Entwicklungen	a Praxishinweise zur Ausschreibung der Abschlussprüfung 66
	11 EU	b Die Compliance Risikoanalyse als Ausgangspunkt für ein wirksames Compliance Management System 68
49	EU Joint Transfer Pricing Forum zur Anwendung der Profit Split Methode	c Wandel von produkt- zu servicebasierten Geschäftsmodellen – Herausforderungen für den Finanzbereich 69
	12 Österreich	d EU-Kommission veröffentlicht ESEF-Verordnung 70
54	a Steuerreform 2019/20	
55	b Steuerliche Folgen eines durch österreichische Erbschaft bedingten Wegzugs nach Deutschland	
	13 Indien	
57	a Steueränderungen – Zuschläge auf Steuerabgaben für gehobene Einkommen	

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

die sog. hidden Champions sind eine Besonderheit der deutschen Wirtschaft. Nirgendwo sonst findet man so viele global operierende mittelständische Betriebe wie hier. Rund 58 % aller Beschäftigten in Deutschland sind für einen Mittelständler tätig. 82 % der Auszubildenden erlernen dort ihren Beruf. Mit 35 % des Gesamtumsatzes ist der Mittelstand der stärkste Treiber der wirtschaftlichen Entwicklung (BMW 2019).

Auch die WTS und ihre Advisory-Tochter FAS gehören zum viel beachteten deutschen Mittelstand. Für die WTS war es daher nur konsequent, eine eigens auf den Mittelstand ausgerichtete Beratungsplattform ins Leben zu rufen. Bestückt mit Experten und Beratern, die selbst viele Jahre in mittelständischen Unternehmen tätig waren und die Herausforderungen des Mittelstands aus nächster Nähe kennen. Je stärker die mittelständischen Betriebe international ausgerichtet sind, desto deutlicher treten komplexe steuerrechtliche Fragen auf und umso wichtiger ist eine globale Steuerstrategie, welche die unterschiedlichen Interessen der verschiedenen Finanzverwaltungen berücksichtigt. Daneben gewinnen zunehmend interne Kontroll- und Compliance-Systeme an Bedeutung, weil die gesetzlichen Vertreter bei Fehlern persönlich haften.

Neben der Steuerberatung bieten wir durch unsere Advisory-Tochter FAS kompetente Ergänzungslösungen auf den Gebieten Rechnungswesen & Controlling, Transaktionen und Optimierung



StB/WP
Dr. Jutta Menninger,
Managing Partner



Staatsminister a.D.
Georg Fahrenschohn,
Director/Generalbevollmächtigter

von Finanzprozessen an. Auf Wunsch inklusive maßgeschneiderter IT-Lösungen. Gleichzeitig verzichten wir bewusst auf Abschlussprüfungen, so dass wir alle Mandanten unabhängig beraten können.

Mit 100 Partnern und über 1.000 Mitarbeitern sind WTS und FAS bundesweit an zehn Standorten seit 20 Jahren erfolgreich am Markt vertreten und beraten gemeinsam ziel- und lösungsorientiert.

Jutta Menninger

Georg Fahrenschohn

a | Update: Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Änderungen bei sog. Share Deals in der GrEST wurden herausgelöst und zum Gegenstand eines eigenständigen Gesetzgebungsverfahrens gemacht.
- Komplette gestrichen wurde die im Referentenentwurf vorgeschlagene Neuregelung in § 8 Abs. 1 EStG-E zur Definition von Sachzuwendungen.
- Eingeführt werden soll die Definition von Anschaffungskosten in § 17 Abs. 2a EStG-E.
- Stellungnahme des Bundesrats enthält zahlreiche Änderungsanträge und Prüfbitten, zu denen sich die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung auch bereits positioniert hat.
- Gesetzgebungsverfahren soll bis Ende des Jahres 2019 abgeschlossen sein.

Auf folgende weitere Änderungen im Regierungsentwurf verglichen mit dem Referentenentwurf wird hingewiesen:

- Einführung einer Steuerbefreiung von arbeitgeberfinanzierten Weiterbildungsleistungen für Maßnahmen nach § 82 Abs. 1 und 2 SGB III sowie Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers, die der Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers dienen (§ 3 Nr. 19 EStG-E).
- Im Zusammenhang mit dem bereits im Referentenentwurf vorgesehenen Wegfall des unbegrenzten Abzugs von Vorauszahlungen, die der unbefristeten Beitragsminderung nach Vollendung des 62. Lebensjahrs dienen, soll nun der abzugsfähige Faktor für den Gesamt-Vorauszahlungsbeitrag von bisher 2,5 auf 3,0 angehoben werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 5 EStG-E).
- Anhebung der Ausschlussgrenze für die bereits im Referentenentwurf enthaltene Neuregelung zum Bewertungsabschlag für Mitarbeiterwohnungen auf eine ortsübliche Kaltmiete in Höhe von 25 €/qm, bisher 20 €/qm (§ 8 Abs. 2 EStG-E).
- Einführung einer Definition von Anschaffungskosten in § 17 EStG in Anlehnung an § 255 HGB (§ 17 Abs. 2a EStG-E).
- Einführung einer Bescheinigungspflicht nach § 41b Abs.1 Satz 2 EStG-E für die auf die Entfernungspauschale nach § 3 Nr. 15 Satz 3 EStG und § 9 Abs.1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 EStG anzurechnenden steuerfreien und die auf die Entfernungspauschale nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG anzurechnenden pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.
- Neuregelung der Nachweispflichten für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 17a UStDV-E). Künftig gilt betreffend des Nachweises der Steuerfreiheit eine neu eingeführte Gelangensvermutung, wenn der Unternehmer von zwei unterschiedlichen Parteien ausgestellte (Transport-)Nachweise vorlegt. Daneben werden die bisherigen Nachweismöglichkeiten der Steuerfreiheit (z. B. mittels Gelangensbestätigung) als

Wesentliche Änderungen im Überblick



Steuerbefreiung für Weiterbildungsmaßnahmen

Vorauszahlungen von Kranken- und Pflegeversicherungsbeträgen

Bewertungsabschlag für Mitarbeiterwohnungen

Anschaffungskosten in § 17 EStG

Bescheinigungspflicht

Nachweispflichten für innergemeinschaftliche Lieferungen

Referentenentwurf vom 08.05.2019

Unter dem Namen „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ hatte das BMF am 08.05.2019 den Referentenentwurf des angekündigten JStG 2019 veröffentlicht (zu den enthaltenen Maßnahmen vgl. ausführlich WTS Journal 03/2019).

Regierungsentwurf vom 31.07.2019

Am 31.07.2019 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf zu diesem Gesetz beschlossen. Die größte Änderung gegenüber dem Referentenentwurf war die Ausgliederung der geplanten Verschärfung bei sog. Share Deals in der Grunderwerbsteuer in ein eigenständiges Gesetzgebungsverfahren (vgl. hierzu gesonderter Beitrag in diesem Heft). Komplette aus dem Gesetzentwurf gestrichen wurde die im Referentenentwurf vorgeschlagene Neuregelung in § 8 Abs. 1 EStG-E zur Definition von Sachzuwendungen, insbesondere der steuerlichen Behandlung von Gutscheinen und Versicherungsleistungen im Rahmen der € 44-Freigrenze. Diesbezüglich seien weitere Erörterungen mit der Finanzverwaltung erforderlich, so dass es zum 01.01.2020 zunächst zu keiner Änderung kommt (siehe hierzu aber Änderungsantrag des Bundesrats).

Ausfuhrlieferungen im
sog. nichtkommerziellen
Reiseverkehr

→ optionale Nachweismöglichkeit ohne gesetzliche Gelangensvermutung in § 17b UStDV-E fortgeführt.
→ Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im sog. nichtkommerziellen Reiseverkehr; Einführung einer Wertgrenze (§ 6 Abs. 3a UStG-E). Mit der Änderung werden Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr zeitlich befristet erst ab einem Rechnungsbetrag über € 50 freigestellt.

Stellungnahme Bundesrat vom 20.09.2019 und Gegenäußerung der Bundesregierung

Am 20.09.2019 hat der Bundesrat seine Stellungnahme gegenüber der Bundesregierung abgegeben. Diese umfasst 126 Seiten und 92 Punkte und enthält sowohl konkrete Änderungsvorschläge als auch sog. Prüfbitten, zu denen sich die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung auch bereits positioniert hat.

Änderungsvorschläge

Der Bundesrat schlägt insbesondere folgende Änderungen vor:

- Anhebung sowohl der sog. Übungsleiterpauschale von € 2.400 auf € 3.000 (§ 3 Nr. 26 EStG-E) als auch der sog. Ehrenamtspauschale von € 720 auf € 840 (§ 3 Nr. 26a EStG-E). Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen, verweist aber darauf, dass sie einen Regierungsentwurf zu Reformbedarfen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht vorlegen wird.
- Anhebung der Grenze für den vereinfachten Spendennachweis von € 200 auf € 300 (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStDV-E). Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.
- Anhebung der GWG-Wertgrenze von € 800 auf € 1.000 (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG-E) und Abschaffung des Sammelpostens durch Streichung von § 6 Abs. 2a EStG-E. Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag für das laufende Gesetzgebungsverfahren ab.
- Gesetzliche Regelung zur Definition des Begriffs „Sachlohn“, um die angeblich bestehende derzeitige Unsicherheit in Bezug auf die Abgrenzung zwischen Geldleistungen und Sachbezügen, insbesondere bei Warengutscheinen und Gutschein-Karten zu beseitigen (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG). Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.
- Einführung einer Pauschalierungsmöglichkeit mit 25 % für geldwerte Vorteile aus der verbilligten Überlassung von

Wohnungen an Mitarbeiter, wenn die Miete weniger als zwei Drittel der ortsüblichen Miete und nicht mehr als 25 €/qm (ohne Nebenkosten) beträgt (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG-E). Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab.

- Möglichkeit, bei Betriebsveranstaltungen auf eine Einzelaufzeichnung der Zuwendungen (insbesondere Teilnehmerlisten) zu verzichten, mit der Folge, dass der Freibetrag von € 110 nicht angewendet werden kann (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG-E). Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.
- Umstellung der Lohnsteuer-Anmeldung auf ein sog. Für-Prinzip entsprechend den Angaben in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG-E). Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.
- Auf die im Regierungsentwurf enthaltene Neuregelung beim Ausfall von Kapitalanlagen (§ 20 EStG-E) soll verzichtet werden. Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.



- Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzugs (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG) auch auf einen Übernahmegewinn aus Aufwärtsverschmelzung im Organisationsfall. Der BFH hatte dies aufgrund einer erkannten Gesetzeslücke abgelehnt (Urteil vom 26.09.2018, AZ: I R 16/16). Der Änderungsvorschlag schließt diese Lücke in § 15 KStG-E. Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen.
- Erhöhung der umsatzsteuerlichen Umsatzgrenze für Kleinunternehmer von € 17.500 auf € 21.400. Die Bundesregierung verweist insoweit auf die

im Regierungsentwurf eines Dritten Bürokratieentlastungsgesetzes vorgesehene Anhebung auf € 22.000.

- Anhebung der umsatzsteuerlichen Umsatzgrenze für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) von € 500.000 auf € 600.000. Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag für das laufende Gesetzgebungsverfahren ab.
- Änderungen beim ErbStG: Mit den geforderten Neuregelungen sollen – teilweise als Reaktion auf aktuelle BFH-Rechtsprechung – Doppelbegünstigungen beim steuerfreien Zugewinnausgleich sowie beim Schuldenabzug beseitigt werden; ferner sollen Lücken bei den Regelungen zur Ersatzerbschaftsteuer geschlossen und die gesonderten Feststellungen im Rahmen der Verschonung von betrieblichem Vermögen erweitert werden. Neben rein redaktionellen Anpassungen sollen schließlich verfahrensrechtliche Verwerfungen bei der Zusammenrechnung von Erwerben nach § 14 ErbStG beseitigt werden, die sich aufgrund aktueller BFH-Rechtsprechung ergeben haben. Die Bundesregierung wird sämtliche Vorschläge prüfen.

Prüfbitten



Der Bundesrat bat die Bundesregierung, insbesondere folgende Themen zu prüfen:

- Die Bundesregierung soll prüfen, ob § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG auf eine periodenübergreifende Betrachtung ausgeweitet werden kann. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG macht die Steuerbefreiung des Satzes 1 für Dividenden bei der empfangenden Gesellschaft davon abhängig, dass diese Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG stellt eine Rückausnahme von der Steuerpflicht im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine der empfangenden Gesellschaft nahestehende Person in einem Dreiecksverhältnis dar und greift, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung deren Einkommen „erhöht hat“. Diese erfordere bisher, dass sich das Einkommen der nahestehenden Person durch die verdeckte Gewinnausschüttung selbst oder zumindest innerhalb desselben Veranlagungszeitraums erhöht. Die

Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.

- Die Bundesregierung soll prüfen, ob die in § 9 Nr. 7 GewStG vorgesehene Mindestbeteiligungsgrenze von 15 % auf 10 % abzusenken ist. Dies diene der Angleichung an die körperschaftsteuerliche Grenze. Darüber hinaus soll geprüft werden, ob bei der Kürzung von Erträgen aus Schachtelbeteiligungen nur auf unmittelbare Beteiligungen abzustellen ist. Dies diene der Steuervereinfachung. Die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.
- Die Bundesregierung soll prüfen, ob der Anwendungsbereich des sog. Bankenprivilegs des § 19 Abs. 1 GewStDV dahingehend einzuschränken ist, dass Institute i.S.d. § 2 Abs. 1 des KWG, insbesondere Konzernfinanzierungsgesellschaften, von der Begünstigung bei der Hinzurechnung ausgeschlossen werden. Mit Urteil vom 06.12.2016 (AZ: I R 79/15) hatte der BFH entschieden, dass dieses sog. Bankenprivileg auch von Konzernfinanzierungsgesellschaften in Anspruch genommen werden kann, sofern diese als Kreditinstitut i.S.d. KWG qualifizieren. Die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen.
- Die Bundesregierung soll prüfen, ob bei den „Quick Fixes“ (Umsatzsteuer) eine Legaldefinition des Begriffs „Verwenden“ der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eingefügt werden muss. Die Bundesregierung hält eine Prüfung für entbehrlich und verweist auf Abschnitt 3a.2 Abs. 10 Satz 2 ff. UStAE.

Keine Zustimmung erhielt hingegen die noch in den Ausschussempfehlungen enthaltene Prüfbitte zu Gewinnminderungen aufgrund von Wechselkursverlusten im Zusammenhang mit einer währungsgesicherten Darlehensforderung (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Man geht aber davon aus, dass dieses Thema in ein späteres Gesetz zur Modernisierung des Unternehmenssteuerrechts Eingang finden wird.

Nunmehr muss der Bundestag über Änderungen am Regierungsentwurf entscheiden. Das Gesetz bedarf der abschließenden Zustimmung des Bundesrats. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis Ende des Jahres 2019 abgeschlossen sein.

Ihr Kontakt



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

b | Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags |
Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Key Facts

- Die Entlastung ab VZ 2021 erfolgt technisch durch entsprechende Anhebung der Freigrenzen im Solidaritätszuschlagsgesetz.
- Bei rund 90 % der Zahler von Lohn- und veranlagter Einkommensteuer soll gar kein Solidaritätszuschlag mehr anfallen.
- Weitere 6,5 % der Zahler von Lohn- und veranlagter Einkommensteuer sollen in einer anschließenden sog. Milderungszone zumindest teilweise entlastet werden.
- Unverändert wird der Solidaritätszuschlag aber auf die pauschale Lohnsteuer und die Körperschaftsteuer erhoben.

den Veranlagungszeitraum 2021 bedeutet das, dass bis zu einem zu versteuernden Einkommen von € 61.717 (Einzelveranlagung) bzw. € 123.434 (Zusammenveranlagung) künftig gar kein Solidaritätszuschlag mehr anfällt. Die Beträge für das Lohnsteuerabzugsverfahren werden entsprechend angepasst.

Für weitere 6,5 % der Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer entfällt der Zuschlag zumindest in Teilen. Denn an die neue deutlich ausgedehnte Freigrenze schließt sich eine sog. Milderungszone an, welche einen Belastungssprung vermeidet. Bei Überschreiten der Freigrenze wird die Durchschnittsbelastung durch den Solidaritätszuschlag allmählich an die Normalbelastung herangeführt. Die Begrenzung der zusätzlichen Grenzbelastung in der Milderungszone auf 11,9 % führt zu deren Streckung. Ein kontinuierlicher Anstieg der Gesamtbelastung durch Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag bleibt sichergestellt. Nach Berechnungen des BMF für den Veranlagungszeitraum 2021 gilt die Milderungszone für zu versteuernde Einkommen zwischen Freigrenze und € 96.409 (Einzelveranlagung) bzw. € 192.818 (Zusammenveranlagung).

Sog. Milderungszone für weitere 6,5 % der Zahler von Lohn- und veranlagter Einkommensteuer

Regierungsentwurf vom 21.08.2019

Bereits eine Woche nach Veröffentlichung des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 hat das Bundeskabinett diesen Entwurf am 21.08.2019 ohne wesentliche Änderungen als Regierungsentwurf beschlossen. Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 11.10.2019 keine Stellungnahme beschlossen und mithin keine Einwendungen erhoben.

Ab VZ 2021: Vollständige Entlastung von rund 90 % der Zahler von Lohn- und veranlagter Einkommensteuer

Damit sollen ab dem Veranlagungsjahr 2021 im ersten Schritt der Rückführung des Solidaritätszuschlags rund 90 % der Zahler von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer vollständig entlastet werden. Die Freigrenzen in § 3 SolzG werden angehoben von € 972 bzw. € 1.944 (Einzel-/Zusammenveranlagung) auf € 16.956 bzw. € 33.912. Nach Berechnungen des BMF für

Die Rückführung des Solidaritätszuschlags erstreckt sich allerdings nicht auf die pauschale Lohnsteuer, d.h. hier muss weiterhin der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % abgeführt werden. Die Unternehmen bleiben hier weiterhin belastet. Auch auf die Körperschaftsteuer von Kapitalgesellschaften (also insbesondere GmbHs und AGs) wird der Solidaritätszuschlag unverändert erhoben.

Keine Änderung bei pauschaler Lohnsteuer und Körperschaftsteuer

Ihr Kontakt



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



1a | **Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG bei gewinn- und umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen** | Autorin: StBin Dorothea Diwoky, Hamburg

Key Facts

- Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG sind regelmäßig stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu ermitteln.
- Gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen werden allerdings erst im Zeitpunkt ihrer Realisation Teil dieses Veräußerungsgewinns.
- Folglich ist insoweit auch für die Frage der Anwendung von § 8b KStG auf den Zeitpunkt dieser Realisation (Zufluss) abzustellen.

Das Finanzamt folgte dem nicht. Die Erträge aus dem variablen Kaufpreisanteil seien steuerpflichtig, da es sich um Zahlungen aus dem Anteilsverkauf aus 1999 (Rechtslage zum Anrechnungsverfahren) handele. Darauf finde § 8b KStG keine Anwendung. Der nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage gab das Finanzgericht statt.

Nunmehr hat der BFH auch die Revision des Finanzamts zurückgewiesen und die Rechtsauffassung der Vorinstanz bestätigt. Unter Verweis auf einen Beschluss des Großen Senats aus 1993 stellt der BFH klar, dass der Veräußerungsgewinn grundsätzlich stichtagsbezogen im Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Inhaberstellung entstehe. Dies gelte unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet wird. Zwar sei der Beschluss zu § 16 EStG ergangen, könne aber auf Veräußerungsgewinne i.S.v. § 8b Abs. 2 KStG übertragen werden.

BFH vom 19.07.1993
(AZ: GrS 2/92)

Grundsätzlich Zeitpunkt der wirtschaftlichen Inhaberstellung, aber ...

BFH vom 19.12.2018
(AZ: I R 71/16)

Der BFH hat mit Urteil vom 19.12.2018 entschieden, dass es bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen für die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf den Zeitpunkt der Realisation des Veräußerungsentgelts ankommt.

§ 8b Abs. 2 KStG

Urteilsfall



Im Streitfall veräußerte die Klägerin, eine GmbH, mit einem in 1999 geschlossenen Kaufvertrag an die B-GmbH eine 75%-Beteiligung an der A-GmbH. Der vereinbarte Kaufpreis setzte sich aus einem fixen Kaufpreis, welcher sofort nach der Veräußerung 1999 fällig und gezahlt wurde, und einem variablen Kaufpreis zusammen. Der variable Kaufpreisanteil richtete sich nach den tatsächlich verkauften Waren bis zum Jahr 2025 und wurde monatlich von der B-GmbH abgerechnet und gezahlt. Im Streitjahr 2009 wies die Klägerin in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung Erträge aus dem variablen Kaufpreisanteil aus der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH aus. In der Körperschaftsteuererklärung 2009 wurden diese Erträge gem. § 8b Abs. 2 KStG als steuerfrei behandelt.

Im Fall eines gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreises sei jedoch nach ebenfalls auf § 8b Abs. 2 KStG übertragbarer ständiger Rechtsprechung auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen. Erst im Zuflusszeitpunkt würden solche Teile des Veräußerungspreises auch Teil des Veräußerungsgewinns.

Dem steht auch nicht entgegen, dass gemäß § 34 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG die Vorschrift des § 8b KStG erstmals für Gewinne und Gewinnminderungen ab dem 01.01.2002 anzuwenden ist. Der Kaufvertrag wurde zwar vor diesem Zeitpunkt geschlossen. Die streitigen Zahlungen seien aber erst im Streitjahr zugeflossen. Der Gewinn der Klägerin sei damit insoweit erst zu diesem Zeitpunkt entstanden.

... Gewinnerzielung bei gewinn- oder umsatzabhängigem Kaufpreis erst mit Zufluss

Ihr Kontakt



StBin/Fachberaterin
IStR Barbara Degen,
Hamburg,
barbara.degen@
wts.de

1b | Besteuerung offener Rücklagen bei Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft und Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturposten |

Autor: RA/StB Stephan Golombek, Köln

Key Facts

- Beim Formwechsel von der Kapital- in die Personengesellschaft gelten im Privatvermögen gehaltene und nach § 17 EStG steuerverstrickte Anteile an der Kapitalgesellschaft als fiktiv in die Personengesellschaft eingelegt.
- Der Formwechsel führt zu einer Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft in Form von Kapitaleinnahmen.
- Die Einlagefiktion ist weit auszu- legen und wirkt insofern auch im Rahmen des § 7 UmwStG.
- Verfahrensrechtlich sind die Kapi- taleinnahmen aufgrund der fiktiven Einlage als betriebliche Einkünfte dem Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft zuzuordnen und unterliegen nicht der Gewerbe- steuer.
- Auch außerbilanzielle Korrektur- posten können bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte zu berücksichtigen sein.

des Gewinns aus der dadurch ausgelösten fiktiven Totalausschüttung sog. offener Rücklagen gemäß § 7 Satz 1 UmwStG im Jahr 2007 als Sondergewinn des Gesell- schafters. Aufhänger des Streits war zu- dem die Berücksichtigung eines nach § 7g Abs. 1 EStG für das Jahr 2007 in Anspruch genommenen IAB, der in den Jahren 2008 und 2009 nach § 7g Abs. 2 EStG dem Gewinn der KG hinzugerechnet wurde als die fiktive Totalausschüttung mindernder Korrekturposten.

Bei einer formwechselnden Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft ist dem Anteilseigner gemäß § 7 UmwStG i.V.m. § 9 Satz 1 UmwStG der Teil des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapi- tals abzüglich des Bestands des steuer- lichen Einlagekontos, der sich nach zu fingierender vollständiger Herabsetzung des Nennkapitals ergibt, in dem Verhält- nis seiner Anteile zum Nennkapital der Gesellschaft als Einnahmen aus Kapital- vermögen zuzurechnen (fiktive Totalaus- schüttung der umgewandelten Kapital- gesellschaft an die Anteilseigner).

Besteuerung offener Rücklagen mittels fiktiver Totalausschüttung an die Anteilseigner

BFH vom 11.04.2019
(AZ: IV R 1/17)



Der BFH hat entschieden, dass im Fall eines Formwechsels von einer Kapital- in eine Personengesellschaft die Besteuerung der offenen Rücklagen der Kapitalgesell- schaft nach § 7 UmwStG bei nach § 5 Abs. 2 UmwStG fiktiv als eingelegt behandelten Anteilen (nach § 17 EStG steuerverstrickte GmbH-Anteile im Privatvermögen) als Ge- winn der Gesamthand und nicht als Son- dergewinn des bisherigen Anteilseigners zu behandeln ist. Wurde vor dem Form- wechsel ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) nach § 7g EStG gebildet, der später gewinnerhöhend aufzulösen ist, mindert dieser Abzugsbetrag das bilanzierte Eigen- kapital und damit die steuerpflichtigen fiktiven Einnahmen aus der Besteuerung der offenen Rücklagen.

Gemäß § 5 Abs. 2 UmwStG gelten im Privatvermögen gehaltene Anteile an der umgewandelten Körperschaft, die am steuerlichen Übertragungstichtag die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllen, als mit den Anschaffungskosten in die übernehmende Personengesellschaft eingelegt (fiktive Einlage). In Teilen der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass die Einnahmen aufgrund der fiktiven Totalausschüttung i. S. v. § 7 UmwStG dem Anteilseigner direkt und nicht aufgrund der Einlagefiktion der Personengesell- schaft zuzurechnen seien, während die Finanzverwaltung von einer weiten Auslegung der Einlagefiktion ausgeht, so dass die fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG der infolge der Einlagefiktion nun als Anteilseignerin geltenden Perso- nengesellschaft zuzurechnen sei. Der BFH bestätigt in seinem Urteil dieses weite Verständnis der Finanzverwaltung, ohne sich allerdings mit der umfangreichen Lite- ratur hierzu auseinanderzusetzen.

Fiktive Einlage der nach § 17 EStG steuerver- strickten Anteile in die übernehmende Personengesellschaft ist weit auszulegen

Urteilsfall

Im Streitfall wurde im Jahr 2008 eine GmbH mit einem Alleingesellschafter in eine GmbH & Co. KG (KG) formgewech- selt (steuerlicher Übertragungstichtag: 31.12.2007). Streitig war die Erfassung

Zurechnung der fiktiven Ausschüttung bei der Personengesellschaft



Entgegen der Auffassung des Finanzamts sowie der Vorinstanz kann nach der Entscheidung des BFH jedoch nicht Folge dieser Fiktion sein, dass der Gewinn aus der fiktiven Totalausschüttung als Sondergewinn des bisherigen Anteilseigners zu erfassen ist. Gelten die Anteile als in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt, muss von einer fiktiven Einlage in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ausgegangen werden. Auch der Gewinn aus der fiktiven Ausschüttung an den Anteilseigner nach § 7 UmwStG fällt dann im Gesamthandsvermögen an und muss daher als Gesamthandsgewinn festgestellt werden, der nach § 18 UmwStG nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Besteuerung des Investitionsabzugsbetrags gesichert

Der BFH führt weiter aus, dass § 7 UmwStG verhindern soll, dass bisher unversteuerte Gewinnrücklagen endgültig der Besteuerung entzogen werden, indem sie nach dem Formwechsel von den Gesellschaftern der Personengesellschaft als Eigenkapital ohne ertragsteuerliche Belastung entnommen werden können. In Bezug auf den IAB bestehe – jedenfalls im entschiedenen Fall – ein solches Risiko

jedoch nicht: Denn die Inanspruchnahme eines IAB mindert zwar im betreffenden Wirtschaftsjahr den ermittelten Gewinn. Unerheblich ist insoweit, dass der IAB außerbilanziell gebildet wird. Die Besteuerung sei jedoch trotzdem sichergestellt, entweder rückwirkend noch auf der Ebene der Kapitalgesellschaft (z.B. wenn und soweit der IAB mangels ausreichender Investition nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen ist), oder aber nach dem Formwechsel im Jahr der Investition wegen Hinzurechnung zum Gewinn der Personengesellschaft nach § 7g Abs. 2 EStG. Daher sind solche außerbilanziellen Abzugsbeträge in der Weise bei der Besteuerung der offenen Rücklagen zu berücksichtigen, dass sie das bilanzierte Eigenkapital und damit die fiktiven Einnahmen aus Kapitalvermögen mindern.

Da die mit dem Formwechsel ausgelöste fiktive Totalausschüttung ohne Zufluss einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt, kann es sich im Einzelfall unter Liquiditätsgesichtspunkten anbieten, vor einem Formwechsel die Bildung steuerlicher Abzugsposten zu prüfen und so die fiktiven Einnahmen zu verringern.

Ihr Kontakt



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

1c | Keine nachträgliche Änderung des Antrags auf Rückbeziehung einer Einbringung nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG | Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

Key Facts

- Durch den Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG werden nicht lediglich die Rechtsfolgen eines einmal realisierten Lebenssachverhalts geregelt, sondern (auch) der der Einbringungsbesteuerung zugrundeliegende Lebenssachverhalt bestimmt.
- Dies schließt die Zulässigkeit der nachträglichen Änderung eines einmal gestellten Antrags aus.
- Ein anderes Ergebnis würde dem beabsichtigten Vereinfachungszweck der Regelung widersprechen.

Stichtag (sog. Übertragungstichtag) rückbezogen werden. Hierzu hat der BFH nun mit Urteil vom 19.12.2018 entschieden, dass die nachträgliche Änderung eines solchen Antrags unzulässig ist.

Im Streitfall brachte die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, mit notariellem Vertrag vom 01.08.2007 einen Teil ihres eigenen Geschäftsbetriebs einschließlich ihres Kommanditanteils an einer anderen KG gegen Gewährung neuer Aktien zum gemeinen Wert in die D-AG ein. Die Einbringung sollte wirtschaftlich und im Hinblick auf die eingebrachte Kommanditbeteiligung an der KG auch steuerlich mit Rückwirkung zum 31.12.2006, 24 Uhr (Stichtag) erfolgen. Später beantragten Klägerin und AG, den steuerlichen Übertragungstichtag auf den 01.01.2007 zurückzubeziehen.

Urteilsfall



BFH vom 19.12.2018
(AZ: I R 1/17)

Auf Antrag kann der Zeitpunkt der Einbringung gem. § 20 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 UmwStG grundsätzlich auf einen vor der tatsächlichen Einbringung liegenden

Unzulässigkeit einer nachträglichen Änderung eines einmal gestellten Antrags



Nach der Entscheidung des BFH ist die nachträgliche Änderung eines bereits nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG gestellten Antrags unzulässig. Die AG habe das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer eigenen Bilanz auf den 31.12.2006 mit dem gemeinen Wert angesetzt und die übernommene Beteiligung auch in ihrer Steuerklärung für das Streitjahr berücksichtigt. Damit habe sie nicht nur das Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG ausgeübt, sondern zugleich konkludent einen Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG gestellt. Dieser bereits gestellte Antrag habe nicht mehr nachträglich geändert werden können, eine nachträgliche Änderung sei unzulässig.

Erstmaliger Antrag noch in der letzten Tatsacheninstanz möglich

Zwar sei der Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG laut BFH – anders als etwa der Buchwertantrag gemäß § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG – gesetzlich nicht befristet und könne folglich noch bis zur Beendigung der letzten Tatsacheninstanz gestellt werden, in welcher über die Besteuerung des Vermögensübergangs entschieden wird. Bei der Auslegung des § 20 Abs. 5 Satz 1

Ein bereits gestellter Antrag bestimmt jedoch auch den der Einbringungsbesteuerung zugrundeliegenden Lebenssachverhalt

UmwStG sei jedoch zu beachten, dass der dort genannte Antrag nicht lediglich die Rechtsfolgen eines einmal realisierten Lebenssachverhalts regelt, sondern (auch) den der Einbringungsbesteuerung zugrundeliegenden Lebenssachverhalt bestimmt. Dies schließe die Zulässigkeit der Änderung eines einmal gestellten Antrags aus.

Nach Auffassung des BFH verfolge die Regelung des § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG auch Vereinfachungszwecke, wonach für Umwandlungen aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften die Möglichkeit eröffnet werden sollte, den Vermögensübergang, der erst mit der Eintragung ins Handelsregister eintritt, auf den Stichtag zurückzubeziehen, für den die Umwandlungsbilanz aufgestellt wird. Diese beabsichtigte Vereinfachung werde dadurch erreicht, dass der Steuerpflichtige einen entsprechenden Rückbeziehungsantrag stellen kann. Dem Zweck der beabsichtigten Vereinfachung widerspräche es aber, wenn ein einmal gestellter Antrag – ggf. wiederholt – geändert werden könnte.

Auslegungsergebnis entspricht dem Vereinfachungszweck der Regelung

Ihr Kontakt



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

1d | Carried Interest bei gewerblich geprägten Fondsgesellschaften |

Autor: Sebastian Engelhardt, München

Key Facts

- Originär gewerbliche, gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften sind keine „vermögensverwaltende Gesellschaft“ i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG.
- Eine Umqualifizierung eines Gewinnanteils aus einer gewerblich geprägten Fondsgesellschaft in Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit scheidet daher aus.
- Die Behandlung eines kapitaldisproportionalen Gewinnanteils als gewerbliche (verdeckte) Tätigkeitsvergütung ist zumindest im Urteilsfall nicht möglich.

Die Kläger waren in den Streitjahren 2006 und 2007 Gesellschafter der S-L.P. mit Sitz in Jersey, die über keine Betriebsstätte in Deutschland verfügte. Geschäftszweck der S-L.P. war, sich als beschränkt haftende Gesellschafterin an ausländischen Fondspersonengesellschaften („Fonds“) zu beteiligen. Diese erwarben Anteile an Kapitalgesellschaften, die später gewinnbringend veräußert wurden.

Die Geschäftsführung der Fonds wurde auf schuldrechtlicher Basis von einer ausländischen Management-(Kapital)gesellschaft erbracht, welche nicht an den Fonds beteiligt war. Zudem war die Managementgesellschaft als Anlageberater für die Fonds tätig. Die Kläger waren sog. „Schlüsselpersonen“ der Managementgesellschaft und suchten nach Investitionsmöglichkeiten für die Fonds. Die S-L.P. selbst schuldete den Fonds keine Anlageberatung. Sie war Gründungsgesellschafterin der Fonds und leistete als solche eine Bareinlage. Daneben waren noch weitere Investoren an den Fonds beteiligt.

Urteilsfall



BFH vom 11.12.2018
(AZ: VIII R 11/16)

Mit Urteil vom 11.12.2018 hat der BFH entschieden, dass eine Umqualifizierung von Gewinnanteilen einer gewerblich geprägten Private Equity Fondsgesellschaft in eine Tätigkeitsvergütung i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht möglich ist.

Kapital-disproportionale
Gewinnverteilung

Der Gewinn wurde auf Ebene der Fonds zunächst an die Investoren anhand ihrer Einlagen zuzüglich einer festgelegten Verzinsung verteilt. Der Restgewinn wurde zu 80 % den Investoren und zu 20 % den Gründungsgesellschaftern zugeteilt. Dies führte zu einer im Vergleich zu den geleisteten Einlagen insgesamt erhöhten Gewinnzuweisung an die S-L.P.

Die S-L.P. erklärte für die Streitjahre Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie brachte dabei vor, dass sowohl sie als auch die Fonds gewerblich geprägte ausländische Personengesellschaften sind. In den gewerblichen Einkünften waren nach Ansicht der S-L.P. auch Dividenden und Veräußerungsgewinne aus den Beteiligungen an den Fonds enthalten, die unter das Halbeinkünfteverfahren („HEV“) nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG fallen. Das Finanzamt stellte für beide Jahre die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Bescheiden vom 25.11.2009 erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Allerdings lehnte es das Finanzamt ab, die nach dem HEV steuerfreien Einnahmen festzustellen. Aus der Sicht des Finanzamts lag in den kapital-disproportional erhöhten Gewinnzuweisungen an die S-L.P. auf Ebene der Fonds eine verdeckte Tätigkeitsvergütung für die Anlageberatung. Nach erfolglosem Einspruch erhob die S-L.P. zusammen mit den Klägern (den Gesellschaftern der S-L.P.) Klage vor dem Finanzgericht Hessen.

Geänderte Bescheide
während des Klage-
verfahrens

Am 09.10.2015 erließ das Finanzamt geänderte Bescheide für die Streitjahre und stellte auf Ebene der S-L.P. ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit – ohne Anwendung des HEV – fest.

Das Finanzgericht Hessen sah in seinem Urteil vom 07.12.2015 weiterhin die Bescheide vom 25.11.2009 als Gegenstand des Verfahrens an. Aus seiner Sicht lagen in den kapital-proportionalen Gewinnanteilen der S-L.P. aus den Fonds Einkünfte aus Gewerbebetrieb, auf die das HEV anzuwenden sei. Die kapital-disproportionalen Gewinnanteile behandelte das Finanzgericht als verdeckte Tätigkeitsvergütung i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG, auf die weder das HEV nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG noch nach § 3 Nr. 40a EStG anzuwenden seien.

Der BFH hob nun das Urteil des Finanzgerichts aus verfahrensrechtlichen Gründen auf. Das Finanzgericht hätte die Bescheide vom 09.10.2015 zum Gegenstand des Verfahrens machen müssen. Die Sache wird daher an die Vorinstanz zurückverwiesen. Allerdings erteilte der BFH aus prozessökonomischen Gründen und angesichts der Verfahrensdauer interessante Hinweise für den zweiten Rechtsgang.

Die Einstufung von Einkünften aus einer Fondsgesellschaft als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG setzt voraus, dass der Fonds vermögensverwaltend tätig ist. Aus originär gewerblich tätigen Personengesellschaften können daher keine solchen Einkünfte erzielt werden. Für – wie im Urteilsfall – gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Gesellschaften gilt das entsprechend. Dies war bisher umstritten, da solche Gesellschaften grds. vermögensverwaltend tätig sind und nur wegen § 15 Abs. 3 EStG als gewerblich eingestuft werden.



Eine Einstufung der der S-L.P. zuzurechnenden Einkünfte als (gewerbliche) Tätigkeitsvergütung scheidet im Urteilsfall aus. Hierzu hätte es einer gewinnunabhängigen Vereinbarung bedurft. Auch die mangelnde Verpflichtung der S-L.P. zur Erbringung von Dienstleistungen an die Fonds spricht gegen eine Tätigkeitsvergütung.

Der BFH geht zusammenfassend davon aus, dass die S-L.P. aus ihrer Beteiligung an den Fonds gewerbliche Gewinnanteile erzielt, auf die – soweit darin Dividenden oder Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaften enthalten sind – das HEV anzuwenden ist.

Zurückverweisung an das
FG Hessen aufgrund eines
Verfahrensfehlers

Vermögensverwaltende
Gesellschaft i.S.d.
§ 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Carried Interest: (Verdeckte) Tätigkeitsvergütung oder Gewinnverteilung?

Ihr Kontakt



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

1e | Veröffentlichung der E-Bilanztaxonomien 6.3 |

Autor: StB Henning Burlein, München

Key Facts

- Einarbeitung von Positionen aufgrund des Investmentsteuergesetzes (InvStG) 2018.
- Validierungsfehler bei Ausweis von Gewinnanteilen eines Mitunternehmers, die unmittelbar auf einem steuerlich als Fremdkapital zu qualifizierenden Gesellschafterkonto erfasst werden.
- Vorbereitung zur Scharfschaltung zukünftiger neuer ERiC-Validierungsregeln im Zusammenhang mit Summenmussfeldern.

lung einer Sonderbilanz zur Verfügung, in welcher noch nicht entnommene, aber entnahmefähige Gewinnanteile eines Mitunternehmers zu erfassen sind. Diese Vorgabe stellt eine Änderung gegenüber der Praxis dar, in der bisher grundsätzlich für diese Sachverhalte keine Sonderbilanz abgegeben wurde.

Um zukünftig durchgängig eine Summenmussfeldprüfung durch den ERiC zu ermöglichen, wurden vorab bei verschiedenen Positionen Auffangpositionen („..., nicht zuordenbar“) in den Berichtsteilen „Bilanz“, „Gewinn- und Verlustrechnung“ und „steuerliche Gewinnermittlung“ eingefügt. Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass ein vorhandenes Konten-Mapping auf ein Summenmussfeld zwingend (zukünftige ERiC-Validierung) von dem jeweiligen Summenmussfeld auf die zugehörigen Unterpositionen anzupassen ist, bei denen es sich um mindestens eine Untermussfeldposition handelt. Ist eine eindeutige Zuordnung auf eine Unterposition nicht möglich, steht eine zugehörige Auffangposition zur Verfügung.

Grundsätzlich sind die aktualisierten Taxonomien für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden, welche nach dem 31.12.2019 beginnen (Wirtschaftsjahre 2020 oder 2020/2021). Sie können aber auch schon für das Wirtschaftsjahr 2019 oder 2019/2020 verwendet werden. Die aktualisierten Taxonomien können unter www.eststeuer.de abgerufen werden und sollen voraussichtlich ab November 2019 für Testfälle und ab Mai 2020 für Echtfälle übermittelt werden können.

Neben den GCD-Daten (Stammdaten) und der Kerntaxonomie wurden auch die Spezialtaxonomien für Banken und Versicherungen – soweit möglich – entsprechend angepasst. An dieser Stelle ist auch darauf hinzuweisen, dass eine neue Version des FAQ zur E-Bilanz mit Stand Juni 2019 veröffentlicht worden ist.

Änderung des Mappings in der Praxis gegebenenfalls erforderlich

Verwendungsübersicht zur jeweiligen Version unter www.eststeuer.de

Weiterführender Veränderungsnachweis und FAQ unter www.eststeuer.de

Ihr Kontakt



StB Henning Burlein,
München,
henning.burlein@wts.de

BMF vom 02.07.2019

Das BMF hat eine überarbeitete Version der Taxonomien 6.2, die Taxonomie-Version 6.3 in der Fassung vom 01.04.2019, zur Übermittlung der E-Bilanz veröffentlicht. Folgende wesentliche Neuerungen sind enthalten:

Neuerungen durch InvStG 2018

Zur Umsetzung des InvStG 2018 wurden zahlreiche neue Taxonomie-Positionen aufgenommen, so z.B. im Berichtsteil „Bilanz“ für die innerbilanzielle Abbildung von gesetzlich geregelten Veräußerungsfiktionen (§ 22 und § 56 InvStG) und im Berichtsteil „Gewinn- und Verlustrechnung“ Positionen für Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Investment- und Spezial-Investmentanteilen.

Verschärfung bei Mitunternehmerschaft



Hinsichtlich der Ergebnisverteilung bei Personengesellschaften ist nunmehr geregelt, dass die sog. ERiC(ELSTER Rich Client)-Regel zur Anwendung kommt. Danach werden die E-Bilanzen einer Mitunternehmerschaft im Rahmen der Validierung als fehlerhaft zurückgewiesen, sofern Gewinnanteile eines Mitunternehmers unmittelbar auf einem steuerlich als Fremdkapital zu qualifizierenden Gesellschafterkonto erfasst werden. Des Weiteren steht eine neue Taxonomie-Position „Forderungen gegen Gesellschaft/Gesamthand“ für Zwecke der Übermittlung

Die Abkehr von der üblichen Praxis bei nicht entnommenen Gewinnen

1f | Keine Bagatellgrenze, aber auch keine Gewerbesteuer bei Aufwärtsinfektion einer Personengesellschaft durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte |

Autor: StB Sebastian Börger, Köln

Key Facts

- Die gewerbliche Infektion einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG) erfolgt ohne Berücksichtigung einer Bagatellgrenze.
- Die Vorschrift ist nach Auffassung des BFH dennoch verfassungsgemäß.
- Eine in diesem Sinne „aufwärtsinfizierte“ Personengesellschaft gilt allerdings nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb. Dies gebietet die verfassungskonforme Auslegung von § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG.

BFH vom 06.06.2019
(AZ: IV R 30/16)

Die gewerbliche Infektion einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft setzt für den Fall, dass zu den Einkünften der Personengesellschaft auch Einkünfte aus originär gewerblicher Tätigkeit gehören (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG), nach gefestigter Rechtsprechung des BFH aus verfassungsrechtlichen Gründen die Überschreitung einer Bagatellgrenze voraus. Mit Urteil vom 06.06.2019 hatte der BFH u.a. zu entscheiden, ob dies auch in Fällen der Aufwärtsinfektion wegen Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG) gilt.

Urteilsfall



Im Streitfall wurden der Klägerin (eine KG mit originären Überschusseinkünften) regelmäßig gewerbliche Einkünfte durch Beteiligungen an zwei Flugzeugleasingfonds (GmbH & Co. KGs) zugewiesen. Sie wurde in früheren Jahren zutreffend als gewerblich infiziert veranlagt. Nach erfolgter Veräußerung der Flugzeuge wurden der Klägerin im Streitjahr nur noch in geringem Umfang (negative) gewerbliche Einkünfte aus den Beteiligungen an den Fonds zugerechnet. Das Betriebsfinanzamt der Klägerin qualifizierte dennoch ihre sämtlichen Einkünfte weiterhin als gewerblich. Die Klägerin wandte sich unter Hinweis auf die Geringfügigkeit der zugerechneten Einkünfte mit Einspruch und erstinstanzlicher Klage erfolglos gegen den entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheid.

Keine Bagatellgrenze bei Abfärbung durch Beteiligungseinkünfte

Auch die Revision der Klägerin hatte keinen Erfolg. Die Anwendung von § 15 Abs. 3

Nr. 1 Alt. 2 EStG erfolge nach Auffassung des BFH unabhängig von einer Bagatellgrenze (sogar bei Beteiligungsverlusten), aber dennoch verfassungsgemäß. Es handle sich insoweit um eine grundsätzlich zulässige Typisierung, die auch mit steuerlichen Vorteilen einhergehe, wie bspw. der Möglichkeit einer Verlustberücksichtigung.

Obwohl Verfahrensgegenstand allein der Gewinnfeststellungsbescheid war, hat sich der BFH auch zur Gewerbesteuer geäußert. Aufwärtsinfizierte Personengesellschaften sollen nach gebotener verfassungskonformer Auslegung nicht von § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG erfasst sein und somit nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Dieser Auslegung liegt zugrunde, dass sämtliche gewerblichen Einkünfte bereits auf Ebene der infizierenden Untergesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen. Im Gegensatz zur Infektion durch originär gewerbliche Tätigkeit stelle die korrekte Abgrenzung des gewerbesteuerlichen Steuersubstrats keine Gefahr dar, der man mit Typisierung begegnen müsste. Eine Gewerbesteuerpflicht der aufwärtsinfizierten Personengesellschaft würde vielmehr eine nicht hinnehmbare Schlechterstellung gegenüber einem Einzelunternehmer bedeuten, so der BFH.

Nach den Urteilsgrundsätzen resultieren bei mehrstufigen Strukturen im Hinblick auf die gewerbliche Infektion vermögensverwaltender Personengesellschaften nicht kalkulierbare Risiken. So können schon geringfügige gewerbliche Beteiligungen auf unteren Stufen die gesamte Struktur gewerblich infizieren. Auch wenn die Oberpersonengesellschaft dadurch nicht gewerbesteuerpflichtig wird, kann die einkommensteuerliche Umqualifizierung der Tätigkeit das steuerliche Konzept der jeweiligen Investition in Frage stellen (z.B. Vermietung und anschließende Objektveräußerung nach Ablauf der Sperrfrist gem. § 23 EStG). Darüber hinaus sind nachteilige gewerbesteuerliche Konstellationen denkbar, wie etwa ein Untergang gewerbesteuerlicher Verluste beim Übergang von der Infektion und Besteuerung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG zu einer solchen nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG mangels eines der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetriebs.

Aufwärtsinfektion wirkt jedoch nicht für gewerbesteuerliche Zwecke



Praxishinweise



Ihr Kontakt



StB Ronny Klopffleisch, Köln,
ronny.klopffleisch@wts.de

1g | Übergang gewerbsteuerlicher Verlustvorträge von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft | Autor: StB Martin Kleene, Frankfurt a.M.

Key Facts

- Ausgliederungen aus Kapitalgesellschaften auf eine Personengesellschaft unter Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern führen nicht zum Übergang des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags.
- § 18 UmwStG ist nicht auf Ausgliederungen anwendbar.
- Es gelten die allgemeinen Grundsätze der Unternehmens- und der Unternehmeridentität.

besteuerliche Verlustvortrag durch die Einbringung des operativen Geschäfts in die KG auf diese übergegangen sei.

Der Übergang eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags bei Einbringung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sei bis einschließlich 2008 durch die GewStR 1998 (vgl. Abschn. 68 Abs. 4 Satz 6 i.V.m. Abs. 2 GewStR 1998) gedeckt gewesen. Die GewStR 2009 enthalten demgegenüber hierzu keine entsprechenden Regelungen.

GewStR 1998 –
GewStR 2009



BFH vom 17.01.2019
(AZ: III R 35/17)

Mit Urteil vom 17.01.2019 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob bei einer Übertragung des operativen Geschäfts im Wege der Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG) ein gewerbsteuerlicher Verlustvortrag der ausgliedernden Kapitalgesellschaft übergeht.

Nach § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG könne der Gewerbeertrag der übernehmenden Personengesellschaft nicht um Fehlbeträge i.S.d. § 10a GewStG der übertragenden Körperschaft gekürzt werden. § 18 UmwStG sei auf Verschmelzungen, Auf- oder Abspaltungen sowie Formwechsel von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft anwendbar, nicht aber auf Ausgliederungen (§ 123 Abs. 3 UmwG i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

§ 18 UmwStG
nicht anwendbar

Urteilsfall



Im Streitfall wurden zum 30.12.2009 mit Ausnahme von mehreren Beteiligungen alle Aktiva und Passiva von einer Kapitalgesellschaft (Klägerin) im Wege der Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG) zu Buchwerten (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) auf eine GmbH & Co. KG (KG) übertragen. Alleinige Kommanditistin und Anteilseignerin der Komplementär-GmbH war die Klägerin. Einige Jahre später, im Jahr 2013, wurde die Komplementär-GmbH auf die Klägerin verschmolzen mit der Folge, dass ihr das KG-Vermögen wieder anwuchs.

Die Beurteilung des Übergangs eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags in Fällen der Ausgliederung müsse laut BFH in Ermangelung einer speziellen Vorschrift nach den allgemeinen Grundsätzen der Unternehmens- und der Unternehmeridentität erfolgen.

Unternehmensidentität

In der Gewerbesteuererklärung bzw. Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewerbeverlusts für das Jahr 2009 (Streitjahr) begehrte die KG die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31.12.2009. Dem folgte das Finanzamt nicht. Die Klägerin begehrte als spätere Rechtsnachfolgerin der KG, dass ihr gewerbsteuerlicher Verlustvortrag durch die Ausgliederung auf die KG übergegangen ist. Die Klage hatte weitestgehend Erfolg. Das Finanzamt ging dagegen in die Revision.

Unternehmensidentität bedeute, dass der im Kürzungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch sein müsse mit dem Gewerbebetrieb, der im Verlustentstehungsjahr bestanden habe. Bei einer Personengesellschaft sei darauf abzustellen, ob die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung die gleiche geblieben ist. Bei Kapitalgesellschaften (wie im Streitfall) stelle sich hingegen die Unternehmeridentität nach dem Urteil als unkritisch dar, weil die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Änderungen der wirtschaftlichen Betätigung bei Kapitalgesellschaften berühren demnach die Unternehmensidentität nicht.

Entscheidung

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben. Das Finanzgericht habe zu Unrecht die Auffassung vertreten, dass der bei der Klägerin vorhandene gewer-

Weitere Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10a GewStG ist, dass die

Unternehmeridentität

Verluste in eigener Person erlitten wurden (Unternehmeridentität). Der Verlustabzug entfällt daher gem. § 10a Satz 8 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG bei einem Unternehmerwechsel. Im vorliegenden Fall sei die Kapitalgesellschaft (mit einer Holding-Funktion und weiterem Betriebsvermögen) erhalten geblieben, so dass der vor der Übertragung bestehende Betrieb der Kapitalgesellschaft aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) mit dem verbliebenen Betrieb nach Übertragung identisch gewesen sei. Daher habe es gar nicht erst zu einem Übergang

des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags kommen können.

Vom BFH explizit nicht entschieden wurde der Fall der vollständigen Ausgliederung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, wenn also nach der Ausgliederung bei der Kapitalgesellschaft außer der Mitunternehmerstellung an der (ausgegliederten) Personengesellschaft keine weiteren Wirtschaftsgüter verbleiben. In solchen Fällen bleibt noch Raum für einen möglichen Übergang des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags.

Ihr Kontakt



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

1h | Kein Verlustausgleich mit Kirchensteuer-Erstattungsüberhang |

Autorin: RAin Sandra Heide, München

Key Facts

- Ein Kirchensteuer-Erstattungsüberhang kann nicht mit Verlustvorträgen aus Vorjahren verrechnet werden.
- Nicht verrechenbare Kirchensteuererstattungen erhöhen quasi wie negative Sonderausgaben das Einkommen i.S.d. § 2 Abs. 4 EStG.
- Die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG findet auch statt, wenn sich die erstatteten Kirchensteuern im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt haben sollten.

und demgemäß keine Einkommensteuer für das Streitjahr festzusetzen sei. Das zuständige Finanzamt lehnte dies ab und wies den Einspruch der Kläger zurück. Die hiergegen erhobene Klage wurde vom Finanzgericht Baden-Württemberg als unbegründet abgewiesen.



In der Revision schloss sich der BFH der Entscheidung der Vorinstanz an und lehnte eine Verlustverrechnung ab. Nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG sei ein Erstattungsüberhang zwar dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte mit der Regelung jedoch eine Vereinfachung des Steuervollzugs und ein Wiederauflösen von Steuerfestsetzungen der Vorjahre vermieden werden. Ein Erstattungsüberhang aus Kirchensteuern könne daher nur im Jahr der Erstattung berücksichtigt werden. Können Kirchensteuererstattungen im Erstattungsjahr nicht mit gezahlten Kirchensteuerbeträgen verrechnet werden, seien diese quasi wie negative Sonderausgaben zu behandeln.

Wie die ursprünglich gezahlten Kirchensteuerbeträge seien auch die Kirchensteuererstattungen nicht bereits bei

Keine Verlustverrechnung auf Grundlage von § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG (Sinn und Zweck)



Kirchensteuer-Erstattungsüberhang erhöht Einkommen gem. § 2 Abs. 4 EStG

BFH vom 12.03.2019
(AZ: IX R 34/17)

Im Urteil vom 12.03.2019 hatte der BFH zu entscheiden, ob ein Kirchensteuer-Erstattungsüberhang den Gesamtbetrag der Einkünfte erhöht und durch einen vorhandenen Verlustvortrag, der gemäß § 10d Abs. 2 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen ist, ausgeglichen werden kann.

Urteilsfall



Im Streitfall wurde den Klägern für das Streitjahr 2012 in den Vorjahren gezahlte Kirchensteuer erstattet, da sich aufgrund einer für diese Jahre durchgeführten Außenprüfung das zu versteuernde Einkommen gemindert hatte. Die Kläger gingen davon aus, dass der sich hieraus ergebende Erstattungsüberhang aus Kirchensteuer in Höhe von € 166.744 mit einem Verlustvortrag aus den Vorjahren, der zum 31.12.2011 auf € 13.251.836 festgestellt worden war, zu verrechnen

der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG anzusetzen, sondern erst im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 4 EStG. Als negative Sonderausgaben erhöhten diese das Einkommen. Dies sei aufgrund zulässiger Typisierung auch für den Fall hinzunehmen, dass sich die erstatteten Zahlungen im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt haben.

Aus systematischer Sicht ist die Entscheidung des BFH zutreffend. In der Praxis kann es nun aber wie im Streitfall dazu kommen, dass der Steuerpflichtige Einkommensteuer zu entrichten hat, obwohl der Gesamtbetrag der Einkünfte im Veranlagungsjahr unter Berücksichtigung vorhandener Verlustvorträge null Euro beträgt. Insoweit unterliegt allein der Liquiditätsvorteil aus der Erstattung von Abzugsbeträgen der Vorjahre der Besteuerung.

Ihr Kontakt



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



Kurznews

1i | Ertrag aus Währungskurssicherungsgeschäft erhöht steuerfreien Veräußerungsgewinn aus Anteilsverkauf | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

BFH vom 10.04.2019
(AZ: I R 20/16)

Der I. Senat des BFH hat entschieden, dass der Ertrag aus einem Währungskurssicherungsgeschäft den steuerfreien Veräußerungsgewinn aus einem Anteilsverkauf erhöht. Bei der Bemessung des nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinns aus einem in Fremdwährung abgewickelten Anteilsverkauf ist der Ertrag aus einem Devisentermingeschäft, das der Veräußerer vor der Ver-

äußerung zum Zweck der Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf den Veräußerungserlös abgeschlossen hat, als Bestandteil des Veräußerungspreises i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Dies ist eine für die Praxis äußerst positive und wichtige Entscheidung. Mehr Details hierzu finden Sie in der nächsten Ausgabe des WTS Journals.

Ihr Kontakt



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

1j | Kein zu verteilender Unterschiedsbetrag im Jahr der Zusage einer Pensionsrückstellung durch neue „Heubeck-Richttafeln“ | Autor: StB Oliver Braatz, München

BFH vom 13.02.2019
(AZ: XI R 34/16)

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob im Jahr des erstmaligen Ansatzes einer Pensionsrückstellung und bei gleichzeitiger Anwendung neuer „Heubeck-Richttafeln“ ein Unterschiedsbetrag i. S. d. § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG anzusetzen ist, der auf drei Jahre zu verteilen wäre.

existiere nach Ansicht der Richter kein Unterschiedsbetrag i.S.d. § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG. Die Regelung des § 6a Abs. 4 Satz 6 EStG diene zwar der Verhinderung von einmaligen Steuerausfällen und auch von „Vorzieheffekten“ biometrischer Veränderungen nach Veröffentlichung neuer Richttafeln. Dem Wortlaut der Norm sei aber nicht zu entnehmen, dass diese auch bei der erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung zur Anwendung kommen soll.

FG Thüringen
vom 17.08.2016
(AZ: 3 K 228/14)

Der BFH bestätigte die Rechtsauffassung der Vorinstanz und wies die Revision des Finanzamts zurück. Der erkennende Senat kam im Streitfall zu der Beurteilung, dass ein Mehrbetrag aufgrund der „Heubeck-Richtwerte“, der gem. §§ 6a Abs. 4 Satz 6 i.V.m. Abs. 4 Satz 2, 3 EStG auf drei Jahre verteilt werden musste, nicht vorliege. Bei einer erstmaligen Bildung einer Pensionsrückstellung

Das Urteil widerspricht der derzeitigen Auffassung der Finanzverwaltung (BMF vom 19.10.2018). Es bleibt daher abzuwarten, ob eine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt erfolgt.

Ihr Kontakt



StB Dominik Lipp,
München,
dominik.lipp@wts.de

2a | Umsetzung der Quick Fixes im UStG und der UStDV |

Autor: RA Michael Connemann, München

Key Facts

- Eröffnung des formalen Gesetzgebungsverfahrens zu einem JStG 2019.
- Gesetzentwurf setzt u.a. EU-Vorgaben zu den sog. Quick Fixes in nationales Recht um.
- Verschärfung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen.
- Anpassung der UStDV zum sog. Belegnachweis.
- Änderungen bei Reihengeschäften, auch in Bezug auf Drittlandssachverhalte.
- Annahme einer Direktlieferung bei Umsätzen über Konsignationslager.

che materiell-rechtliche Voraussetzung ist ab dem 01.01.2020 die Abgabe einer korrekten Zusammenfassenden Meldung (ZM) durch den Lieferer mit allen erforderlichen Informationen zur Lieferung. Neben den zutreffenden Angaben – u.a. die USt-IdNr. des Leistungsempfängers – ist auch die zutreffende Periodisierung erforderlich. Nach derzeitiger Gesetzeslage sind sowohl die USt-IdNr. als auch die Abgabe der ZM lediglich formale Voraussetzungen für die Steuerbefreiung.

Diese Neuerungen verschärfen die Anforderungen an die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen erheblich. Soweit der Unternehmer auch in Zukunft die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte, ist es empfehlenswert, zeitnah vor Ausführung jeder innergemeinschaftlichen Lieferung die Gültigkeit der USt-IdNr. des Leistungsempfängers zu überprüfen. Unklar ist zudem, wie sich rückwirkende Änderungen des Gültigkeitsstatus auf die Steuerbefreiung auswirken werden. Um Diskussionen über Strafbarkeitsrisiken vorzubeugen, ist eine entsprechende Dokumentation des Ergebnisses der vor Ausführung der Lieferung durchgeführten Gültigkeitsprüfungen anzuraten, auch im Hinblick darauf, dass sich der Gültigkeitsstatus nachträglich ändern könnte. Zudem können zukünftig Fehler im Zusammenhang mit der ZM zur Versagung der Steuerbefreiung führen. Damit erfährt das Thema ZM aus dem Blickwinkel der Tax Compliance eine deutliche Aufwertung.

Prozessuale Anpassungen im Unternehmen erforderlich

Regierungsentwurf vom 31.07.2019

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 Jahressteuergesetzes 2019 veröffentlicht. Am 31.07.2019 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf zu diesem Gesetz beschlossen und damit das formale Gesetzgebungsverfahren in Gang gesetzt. Der Entwurf setzt u.a. die sog. Quick Fixes um, welche am 02.10.2018 vom ECOFIN beschlossen wurden und zum 01.01.2020 in nationales Recht umzusetzen sind (vgl. WTS Journal 05/2018, Beitrag 2c). Die „Quick Fixes“ betreffen ausschließlich bestimmte innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen Unternehmern.

Verschärfung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen



Zum 01.01.2020 werden bei der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen zwei zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzungen eingeführt. Zum einen wird die Vorlage der gültigen ausländischen USt-IdNr. des Leistungsempfängers Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Damit wird die bisherige Rechtsprechung des EuGH (vgl. zuletzt Urteile vom 09.02.2017, Rs. C-21/16, *Euro Tyre BV* und vom 20.10.2016, Rs. C-24/15, *Josef Plöckl*, WTS Journal 03/2017, Beitrag 2b) obsolet, nach der die USt-IdNr. nicht zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung gehört. Weitere zusätzli-

An diese materiell-rechtlichen Änderungen für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen knüpft die Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) bzgl. der Belegnachweisführung. Ein Unternehmer, der die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte, hat durch geeignete Belege nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind. Die MwSt-SystRL enthält selbst keine unmittelbaren Vorgaben, wie der Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu führen ist. Nach dem derzeitigen Rechtsstand obliegt es den einzelnen Mitgliedstaaten, die konkreten Bedingungen und Voraus-

Neue Belegnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen: Einführung einer (widerlegbaren) Gelangensvermutung

setzungen zu regeln, wie ein Unternehmer das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu belegen hat. Dies führt in der Praxis immer wieder zu Streitigkeiten. Der vorliegende Gesetzentwurf nimmt nun die neue Vermutungsregelung nach Art. 45a MwStVO n.F. in die UStDV auf. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 17a UStDV-E wird gesetzlich vermutet, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde. Das Finanzamt kann diese Vermutung widerlegen. Besteht keine Vermutung nach § 17a UStDV-E, kann der Unternehmer weiterhin den Belegnachweis mit den bisher möglichen Nachweisen (z.B. Gelangensbestätigung, Spediteurbescheinigung, etc.) führen.

Nachweisführung nach altem Recht weiterhin möglich

Erfreulich für deutsche Unternehmer ist, dass die bisherige Praxis der Belegnachweisführung beibehalten werden kann. Nichtsdestotrotz sollte die Gesetzesänderung zum Anlass genommen werden, den Prozess der Belegnachweisführung auf den Prüfstand zu stellen.

Inneregemeinschaftliche Reihengeschäfte: Abstellen auf die Transportverantwortung

Die „Quick Fixes“ sehen zudem eine EU-weite Vereinheitlichung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften vor. Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn ein Gegenstand über eine Lieferkette mit mindestens drei Beteiligten (A, B, C) veräußert wird und dabei unmittelbar von dem ersten Lieferer (A) zum letzten Abnehmer (C) gelangt. Nach derzeitiger

Steuerbefreiungsvorschrift einschlägig ist). In Deutschland wurde für die Zuordnung der Steuerbefreiung seit jeher auf die Transportbeauftragung abgestellt (sog. bewegte Lieferung). Problematisch erweist sich dabei in der Praxis u.a. aufgrund der bislang unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten die Bestimmung der bewegten Lieferung, insbesondere, wenn ein mittlerer Unternehmer in der Kette verantwortlich für den Transport ist. Um diesen Problemen der alltäglichen unternehmerischen Praxis zu begegnen, normiert die Neuregelung EU-weit einheitliche Bestimmungen zur Zuordnung der bewegten Lieferung. Danach kommt der Transportveranlassung eine erhebliche Bedeutung zu. Ist ein mittlerer Unternehmer (sog. Zwischenhändler) verantwortlich für den Transport, soll die Versendung oder Beförderung grundsätzlich der Lieferung an den Zwischenhändler zuzuordnen sein. Diese gesetzliche Vermutung kann der Zwischenhändler aber durch Verwendung einer USt-IdNr. des Abgangslandes der Ware widerlegen. Diese Neuregelung entspricht der bisherigen deutschen Rechtslage, so dass sich insoweit grundsätzlich keine materiellen Änderungen ergeben.

Der Gesetzentwurf geht zudem über die Neuregelungen zu den sog. Quick Fixes hinaus und regelt die Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften mit dem Drittland, wenn der Transport durch einen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler) erfolgt, entsprechend.

Reihengeschäfte mit dem Drittland



Rechtslage kann bei einem inneregemeinschaftlichen Reihengeschäft nur eines der mehreren Umsatzgeschäfte von der Steuerbefreiung für inneregemeinschaftliche Lieferungen profitieren. Alle anderen Umsätze sind daher grundsätzlich im Warenabgangsland oder Warenempfangsland steuerpflichtig (soweit nicht eine andere

Eine weitere Neuregelung betrifft sog. Konsignationslager. Ein Konsignationslager ist nach allgemeinem Verständnis ein Warenlager eines Lieferanten, welches sich in der Nähe des Kunden (Abnehmers), i.d.R. sogar auf seinem Werksgelände, befindet. Die Ware verbleibt solange im Eigentum des Lieferanten, bis der Kunde

Konsignationslagerregelung

sie aus dem Lager entnimmt. Erst zum Zeitpunkt der Entnahme erfolgt eine Lieferung, die Grundlage der Rechnungsstellung ist. Liegt das Konsignationslager in einem anderen Mitgliedstaat, sieht die derzeitige deutsche Rechtslage vor, dass der Lieferant zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen vom Abgangs- in das Bestimmungsland und anschließend eine lokale Lieferung im Lagerland ausführt, was eine Registrierung des Lieferanten im Lagerland zur Folge hat. Einige Mitgliedstaaten sehen Vereinfachungsregelungen vor, um genau diese Registrierungspflicht zu vermeiden. Daran knüpft nun auch die Regelung im Rahmen der „Quick Fixes“ an. Durch eine gesetzliche Fiktion wird eine im Abgangsmitgliedstaat steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an den Kunden sowie im Bestimmungsmitgliedstaat der korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerb durch den Kunden unterstellt. Bei Anwendung der Regelung entfällt die Notwendigkeit für den Lieferer, zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen der Ware in ein Konsignationslager zu melden, gefolgt von einer Lieferung im Lagerland. Liegen die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung vor und wird die Lieferung vom Unternehmer an den Erwerber innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes bewirkt, kommt die eben beschriebene gesetzliche Fiktion zur Anwendung.

Hoher Verwaltungsaufwand durch Aufzeichnungspflichten



Nichtanwendung der Neuregelung durch aktive Nichterfüllung der Voraussetzungen

Die Anwendung der gesetzlichen Vereinfachungsregelung für Konsignationslager bringt den Vorteil mit sich, dass neben der Vermeidung der Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat auch kein Belegnachweis erforderlich ist. Die Vereinfachungsregelung ist im Übrigen leider durchaus vielschichtig und wird für viele Unternehmer einen erhöhten Verwaltungsaufwand mit sich bringen, da die Anwendung an umfangreiche Aufzeichnungspflichten des Lieferers sowie des potentiellen Erwerbers geknüpft ist. Gegebenenfalls sollten Unternehmer daher prüfen, ob die neue Rechtslage den freiwilligen „Verzicht“ auf die Regelung zulässt, z.B. durch aktive Nichterfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen durch den Lieferer und/oder Er-

werber. Weiterhin ist zu erwägen, ob nicht etwa durch die Berufung auf die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen zur Abgrenzung von bewegten und unbewegten Lieferungen die Anwendung der neuen Konsignationslagerregelung vermieden werden kann. Vor dem Hintergrund der hierzu ergangenen Rechtsprechung (aus deutscher Sicht: vor allem des BFH, Urteile vom 20.10.2016, AZ: V R 31/15, und vom 16.11.2016, AZ: V R 1/16, vgl. zuletzt WTS Journal 05/2018, Beitrag 2f) ist zumindest bei entsprechender Gestaltung des Sachverhaltes – ggf. nach vorheriger Klärung mit den betroffenen anderen Mitgliedstaaten – die Annahme einer Direktlieferung möglich. Die o.g. Rechtsprechung des BFH zu Konsignationslagerfällen – welche weiterhin anwendbar ist – wendet diese allgemeinen Regelungen an und kommt zu dem Ergebnis, dass eine (bewegte) Versendungslieferung auch dann vorliegen kann, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versendung für „kurze Zeit“ in einem Auslieferungslager gelagert werde – und zwar dann, wenn der Abnehmer bereits bei Beginn der Beförderung oder Versendung feststeht; der Ort der Lieferung bestimmt sich in diesem Fall nach dem Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung. Wenn diese Voraussetzungen vorliegen, kommt die Vereinfachungsregelung gar nicht erst zur Anwendung, der Lieferant würde aber dennoch eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an seinen Kunden ausführen.

Schließlich ist zu beachten, dass die Neuregelung ausschließlich Konsignationslager-sachverhalte betrifft, bei denen die Waren innerhalb der EU grenzüberschreitend transportiert werden.

Die Umsetzung der „Quick Fixes“ in nationales Recht bedarf einer sorgfältigen Analyse, Planung und Umsetzung durch Unternehmen, die grenzüberschreitende Lieferungen – insbesondere innerhalb der EU – ausführen. Insbesondere die Verschärfung der Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung sowie auch die neue Konsignationslagerregelung bergen viele Besonderheiten, die auch IT-technisch umgesetzt werden müssen.

Rechtsprechung des BFH zu Konsignationslagern weiterhin anwendbar



Ihr Kontakt



RA Michael Connemann, München,
michael.connemann@wts.de

2b | Abnahme als Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Bau- und Montagearbeiten | Autorin: StBin Sonja Wiesner, München

Key Facts

- Umsatzsteuerentstehung grundsätzlich mit Vollendung der Leistung.
- Förmliche Leistungsabnahme vertraglich als Zeitpunkt der Vollendung der Leistung vereinbar und dann auch umsatzsteuerlich maßgeblich.

der Dienstleistung anzusehen. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Mitgliedstaat vorsieht, dass der Steueranspruch mit dem Ablauf einer Frist entsteht, die mit dem Tag beginnt, an dem die Leistung erbracht wird. Voraussetzung sei aber, dass die förmliche Abnahme der Leistung von den Parteien vertraglich vereinbart wurde und dass es (bspw. wegen der Feststellung, ob Mängel vorliegen) nicht möglich ist, die vom Leistungsempfänger geschuldete Gegenleistung zu bestimmen, bevor dieser die Bau- oder Montageleistung abgenommen hat.

Die Grundsätze des Urteils sind auch auf die Rechtslage in Deutschland übertragbar. Der EuGH bestätigt, dass unter den o. g. Bedingungen grundsätzlich die Abnahme als Zeitpunkt der Leistungserbringung angesehen werden kann. Dies dürfte sich weitestgehend mit der Handhabung in Deutschland decken: Abschn. 13.2 UStAE regelt die Steuerentstehung bei Leistungen in der Bauwirtschaft wie folgt:

- Werklieferungen: Steuerentstehung bei Verschaffung der Verfügungsmacht, Übergabe und Abnahme des fertig gestellten Werks.
- Sonstige Leistungen, insb. Werkleistungen: Steuerentstehung grundsätzlich bei Vollendung, häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallend.

Praxisrelevanz

Ihr Kontakt



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

EuGH vom 02.05.2019
(Rs. C-224/18),
BUDIMEX Entscheidung
vom 02.05.2019

Bei dem polnischen Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache *BUDIMEX* ging es um den Zeitpunkt der Steuerentstehung nach Art. 63 MwStSystRL. Streitig war im Wesentlichen, wann bei der Ausführung von Bau- oder Montageleistungen die Umsatzsteuer entsteht: Im Zeitpunkt der physischen Fertigstellung der Leistungen oder erst im Zeitpunkt der Abnahme der Ausführung dieser Leistungen durch den Auftraggeber, wenn vertraglich die Bezahlung der Vergütung von der Erklärung der Abnahme durch den Auftraggeber im Abnahmeprotokoll abhängig gemacht wurde?

Vorlagefrage

Entscheidung



Nach dem Urteil ist Art. 66 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL dahin auszulegen, dass es im Fall der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung einer Rechnung über die ausgeführte Dienstleistung gestattet ist, den Zeitpunkt der förmlichen Abnahme der Leistung als den Zeitpunkt der Vollendung

2c | Aufsichtsratsmitglieder sind keine selbständigen Unternehmer im Sinne des Mehrwertsteuerrechts | Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

Key Facts

- Der EuGH beurteilt Aufsichtsratsmitglieder einer niederländischen Stiftung nicht als selbständige Unternehmer i. S. d. Mehrwertsteuerrechts.
- Das einzelne Mitglied sei vielmehr dem gesamten Aufsichtsratsgremium untergeordnet.
- Dies widerspricht der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung in Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE.

Aufsichtsratsmitglieder von Kapitalgesellschaften gelten in Deutschland als selbständige Unternehmer im Sinne des UStG. Daher unterliegen Aufsichtsratsvergütungen i. d. R. der Umsatzsteuer, wenn das Aufsichtsratsmitglied nicht ausnahmsweise Kleinunternehmer i. S. v. § 19 UStG ist. Mit Urteil vom 13.06.2019 hat der EuGH für ein Aufsichtsratsmitglied einer niederländischen Stiftung anders entschieden. Der EuGH hat die Selbständigkeit des Aufsichtsratsmitglieds verneint, weil im

EuGH vom 13.06.2019
(Rs. C-420/18, IO)

Urteilsfall das Aufsichtsratsmitglied weder im eigenen Namen noch auf eigene Rechnung oder in eigener Verantwortung tätig geworden sei. Vielmehr sei das einzelne Mitglied dem gesamten Aufsichtsrat untergeordnet. Auch würde das einzelne Aufsichtsratsmitglied kein wirtschaftliches Risiko tragen.



Urteilsfall

Das Aufgabengebiet des Aufsichtsratsmitglieds der niederländischen Stiftung bestand darin, die Geschäftsführung der Stiftung zu überwachen, über die Zusammensetzung des Vorstands zu entscheiden und die Jahresabschlüsse festzustellen. Für diese Tätigkeiten erhielt das Aufsichtsratsmitglied eine Fixvergütung.

Anwendung des EuGH-Urteils auch auf Aufsichtsräte von deutschen Kapitalgesellschaften?

Dieses Urteil wirft nun mehrere Fragen für Aufsichtsratsmitglieder deutscher Kapitalgesellschaften auf, u. a.: Ist der Verantwortungsbereich und das wirtschaftliche Risiko des einzelnen Aufsichtsratsmitglieds ähnlich eingeschränkt wie im Urteilsfall, so dass von einer Nichtselbständigkeit des Aufsichtsratsmitglieds auszugehen ist? Gilt etwas anderes, wenn das Aufsichtsratsmitglied nicht nur eine jährliche Fixvergütung, sondern auch Sitzungsgelder erhält?

Da die Anwendbarkeit des EuGH-Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus fraglich ist, dürfte die eindeutige Regelung gem. Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE, dass das Aufsichtsratsmitglied selbständiger Unternehmer ist, die deutsche Finanzverwaltung bis zu einer anderslautenden Verlautbarung weiterhin binden. Jedenfalls dürfte Vertrauensschutz für die Vergangenheit gelten. Sollte aber ein Aufsichtsrat seine Umsatzsteuerpflicht zunächst nicht erkannt haben, eröffnet das Urteil jedoch zumindest Argumentationsspielraum hinsichtlich der Frage, ob er überhaupt selbständiger Unternehmer ist. Auch für Kapitalgesellschaften, die die Aufsichtsratsvergütungen zu tragen haben, könnten sich aufgrund des Urteils Chancen ergeben, wenn sie nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind (z. B. Kreditinstitute, Versicherungen).

Beim BFH ist ein weiteres Verfahren anhängig, in dem es um die Steuerbarkeit von Aufsichtsratsleistungen eines Angestellten geht, der im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses Aufsichtsratsmitglied bei einer Tochtergesellschaft des Arbeitgebers ist. Es bleibt abzuwarten, ob sich der BFH im Rahmen der Entscheidung auch mit dem vorliegenden Urteil des EuGH auseinandersetzen wird.

Praxishinweise



Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,
Düsseldorf,
andreas.masuch@
wts.de

2d | Umsatzsteuer bei Verzug mit den Leasingraten und Kündigung von Leasingverträgen | Autor: StB Joachim Schlarb, München

Key Facts

- Korrektur der Umsatzsteuer ist immer möglich, wenn die Gegenleistung endgültig nicht erbracht wird.
- Die Finanzverwaltung muss die Anforderungen an den Nachweis der Uneinbringlichkeit auf das unbedingt erforderliche Maß beschränken.
- Eine Korrektur der Umsatzsteuer ist auch dann möglich, wenn der ursprüngliche, die Umsatzsteuer festsetzende Bescheid bestandskräftig ist.
- Entschädigungszahlung bei vorzeitiger Kündigung durch Leasinggeber ist im Urteilsfall umsatzsteuerpflichtiges Entgelt und kein Schadenersatz.

Leasinggeber und Leasingnehmer schlossen in 2006 einen Finanzierungsleasingvertrag über eine Immobilie mit einer Laufzeit von elf Jahren. Der Vertrag sah vor, dass der Leasinggeber den Vertrag bei einem Zahlungsverzug mit mindestens drei Leasingraten vorzeitig kündigen und vom Leasingnehmer einen Schadenersatz in Höhe aller ausstehenden Leasingraten fordern kann. In 2008 setzten die Finanzbehörden die Umsatzsteuer auf Basis der gesamten, während der Vertragslaufzeit geschuldeten Leasingraten fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig. Ab April 2009 stellte der Leasingnehmer die Zahlungen ein. Im Juni 2015 kündigte der Leasinggeber den Vertrag. Der Leasinggeber beantragte daraufhin die Erstattung der aufgrund der Steuerfestsetzung in

Urteilsfall



2008 zu viel bezahlten Umsatzsteuer. Die Finanzverwaltung lehnte diesen Antrag u.a. mit Hinweis auf die Bestandskraft des Bescheides ab.

EuGH vom 03.07.2019
(Rs. C-242/18)

Anspruch auf Erstattung
zuviel bezahlter
Umsatzsteuer

Erstattung erst,
wenn Minderung der
Bemessungsgrundlage
endgültig

Entschädigungszahlung
aufgrund der Kündigung
durch Leasinggeber
umsatzsteuerpflichtig

Der EuGH führt in seiner Urteilsbegründung in der Rechtssache *UniCredit Leasing* aus, dass es ein fundamentaler Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts sei, dass die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer die tatsächlich erhaltene Gegenleistung sei und dass die Steuerverwaltung keine Umsatzsteuer auf Beträge erheben dürfe, die der Steuerpflichtige nicht erhalten hat. Dem steht auch die Bestandskraft des ursprünglichen, die Umsatzsteuer festsetzenden Bescheides nicht entgegen. Die nationalen Finanzverwaltungen hätten aber die Möglichkeit, dem Steuerpflichtigen die Korrektur der Umsatzsteuer solange vorzuenthalten, bis die Forderung endgültig uneinbringlich geworden ist. Die formalen Anforderungen des Nachweises der Uneinbringlichkeit seien aber auf das Maß zu beschränken, das erforderlich ist, um Steuerhinterziehung zu verhindern.

Hinsichtlich des vereinbarten Schadenersatzes stellte der EuGH fest, dass der Leasinggeber dadurch die gleichen Einnahmen erzielte, die er ohne Kündigung erzielt hätte und sich damit die wirtschaftliche Realität des Vertrages nicht verändert habe. Daraus folge, dass der im Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung geschuldete Betrag als integraler Bestandteil des Gesamtbetrages zu betrachten sei. Deshalb sei die Entschädigung als Vergütung für die Transaktion anzusehen und somit umsatzsteuerpflichtig. Es liege kein nicht umsatzsteuerbarer Schadener-

satz vor. Allerdings sei durch das nationale Gericht auch insoweit die Uneinbringlichkeit zu prüfen.

Im Urteilsfall hatte der Leasingnehmer die Zahlung der Leasingraten fast neun Jahre vor der Vorlageentscheidung eingestellt. Der EuGH brachte schon deutlich zum Ausdruck, dass er hierin eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den endgültigen Ausfall der Leasingforderungen sowie der Kündigungsentschädigung sehe. Die endgültige Entscheidung über die entsprechende Umsatzsteuerminderung müsse jedoch das nationale Finanzgericht treffen.

Nach deutschem Recht wäre die Uneinbringlichkeit der Leasingraten nicht rückwirkend im Umsatzsteuerbescheid für 2008 geltend zu machen, sondern gem. § 17 UStG in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Es gibt keine eindeutigen Vorgaben dazu, wann dieser Zeitpunkt eingetreten sein soll – weder im UStG noch im UStAE. Sollte die deutsche Finanzverwaltung bspw. im Rahmen einer Betriebsprüfung die Auffassung vertreten, dass die Uneinbringlichkeit bereits zu einem früheren Zeitpunkt eingetreten ist als dies bislang erklärt wurde, so besteht derzeit das Risiko, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuerminderung nicht mehr geltend machen kann, da die Steuerfestsetzung nach den Regelungen der Abgabenordnung bestandskräftig und festsetzungsverjährt sein könnte (bspw. wenn die Uneinbringlichkeit in eine Vor-Betriebsprüfungs-Periode verlagert wird). Es wird zu diskutieren sein, ob und ggf. welche Auswirkungen das EuGH-Urteil auch für solche Fälle haben könnte.

Bei 9-jährigem
Zahlungsverzug Aus-
fallwahrscheinlichkeit
ausreichend belegt



Praxishinweis



Ihr Kontakt



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





Kurznews

2e | Frühstück im Hotel unterliegt weiterhin dem Regelsteuersatz |

Autor: RA Christof Braun, Frankfurt a.M.

§ 12 Abs. 2 Nr. 11
Sätze 1 und 2 UStG

Für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, ist der ermäßigte Steuersatz anwendbar. Dies gilt jedoch nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind (Aufteilungsgebot). Dazu gehören nach der BFH-Rechtsprechung u. a. Frühstücksleistungen, die daher dem Regelsteuersatz unterliegen. Nach Ergehen des EuGH-Urteils in der Rs. *Stadion Amsterdam* (vgl. WTS Journal 02/2018, Beitrag 2a) kam die Frage auf, ob an diesem Aufteilungsgebot auch bei Einordnung der Frühstücksleistungen als Nebenleistungen

gen zu den Übernachtungsleistungen festzuhalten ist.

Soweit ersichtlich hat sich nun nach dem EuGH-Urteil erstmalig ein Finanzgericht mit dieser Frage auseinandergesetzt und entschieden, dass Frühstücksleistungen von der Steuerermäßigung für Übernachtungsleistungen ausgeschlossen sind. Das FG Berlin-Brandenburg begründet dies damit, dass es sich zwar bei der Frühstücksleistung um eine unselbständige Nebenleistung zur Beherbergungsleistung handele, das Aufteilungsgebot jedoch aus seiner Sicht europarechtskonform sei. Die Revision zum BFH wurde zugelassen, aber nicht eingelegt. Die Entscheidung ist rechtskräftig.

FG Berlin-Brandenburg
vom 28.11.2018
(AZ: 7 K 7314/16)

BFH vom 24.04.2013
(AZ: XI R 3/11)

EuGH vom 18.01.2018
(Rs. C-463/16)

2f | Keine wirtschaftliche Eingliederung bei Leistungen von nur geringer Bedeutung |

Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

FG Sachsen-Anhalt
vom 20.06.2018
(AZ: 3 K 660/14)

Die wirtschaftliche Eingliederung ist neben der finanziellen und der organisatorischen Eingliederung eine der Voraussetzungen für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Strittig ist häufig, welches wirtschaftliche Gewicht die Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft haben müssen, um die wirtschaftliche Eingliederung zu begründen. Das FG Sachsen-Anhalt führt in einem aktuellen Urteil aus, dass Geschäftsführungsleistungen und Buchhaltungstätigkeiten, mithin admini-

nistrative Aufgaben des Organträgers für die Organgesellschaft, die wirtschaftliche Eingliederung nicht begründen. Auch weitere „geringfügige“ Leistungen zwischen den beiden Tochtergesellschaften der Holding reichten im Urteilsfall nicht aus. Das Urteil ist rechtskräftig und sollte zum Anlass genommen werden, das Merkmal „wirtschaftliche Eingliederung“ auch bei anderen umsatzsteuerlichen Organschaften daraufhin zu überprüfen, ob die Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften ausreichendes wirtschaftliches Gewicht haben.

Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,
Düsseldorf,
andreas.masuch@
wts.de



Kurznews

2g | Vorsteuerabzug bei (unentgeltlichen) Gesellschafterbeiträgen einer Funktionsholding | Autorin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

FG Niedersachsen vom 19.04.2018 (AZ: 5 K 285/16)

In einem jüngst veröffentlichten Urteil des FG Niedersachsen war Klägerin eine GmbH, die als Gesellschafterin von zwei Kommanditgesellschaften (KGs) an diese KGs sowohl entgeltliche Leistungen als auch unentgeltliche Dienstleistungen als Gesellschafterbeitrag erbracht hat. Die Gesellschafterbeiträge in Form von Sachleistungen bestanden z. B. in Architektenleistungen oder statischen Berechnungen. Diese Sachleistungen erbrachte die Klägerin nicht nur mit eigenen Mitarbeitern, sondern auch mit Hilfe von dritten

Unternehmern, die ihr diese Leistungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis in Rechnung stellten. Strittig war der Vorsteuerabzug der Klägerin (Holding) aus den Eingangsleistungen im Zusammenhang mit den Sachleistungen. Das FG Niedersachsen hat den Vorsteuerabzug bejaht. Das Erbringen von Sachleistungen als Gesellschafterbeitrag sei Teil der unternehmerischen Tätigkeit „aktive Beteiligungsverwaltung“. Daher sei der Vorsteuerabzug zulässig. Gegen das Urteil wurde allerdings Revision eingelegt.

Anhängige Revision (AZ: XI R 22/18)

2h | BMF nimmt erneut Stellung zu den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Umsätze für die Seeschifffahrt | Autorin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

EuGH vom 04.05.2017 (Rs. C-33/11)

Der EuGH hat mit seinem Urteil in der Rechtssache A OY II klargestellt, dass die Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt grundsätzlich auch auf Vorstufenumsätze Anwendung findet.

vertritt die Finanzverwaltung nun eine andere Rechtsauffassung und ändert Abschn. 8.1 UStAE entsprechend. Ein Wasserfahrzeug sei nun ab dem Zeitpunkt seiner Abnahme durch den Besteller als „vorhanden“ anzusehen. Ab diesem Zeitpunkt können Leistungen für das Seeschiff erbracht werden, die unter die Steuerbefreiung fallen. Bisher galt ein Wasserfahrzeug frühestens ab dem Zeitpunkt seines Stapellaufs oder seines Aufschwimmens im Trockendock als „vorhanden“ (vgl. WTS Journal 01/2019, Beitrag 2c).

Abnahme durch den Besteller = Zeitpunkt des Vorhandenseins des Seeschiffs

BMF vom 06.10.2017 und vom 05.09.2018

Die deutsche Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsansicht grundsätzlich angeschlossen und den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) entsprechend geändert (vgl. WTS Journal 01/2019, Beitrag 2c).

Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Für vor dem 01.07.2019 ausgeführte Umsätze wird es jedoch nicht beanstandet, wenn die bisher geltende Rechtslage zu Abschn. 8.1 Abs. 1 und Abs. 2 UStAE angewendet wird.

BMF vom 18.06.2019

Nun hat das BMF zum dritten Mal mit einem Schreiben zur Steuerbefreiung der Umsätze für die Seeschifffahrt gem. § 8 Abs. 1 UStG Stellung genommen und eine weitere Zweifelsfrage klargestellt. Bei den begünstigten Schiffen muss es sich um bereits vorhandene Wasserfahrzeuge handeln. Hinsichtlich des Zeitpunkts, zu dem ein Wasserfahrzeug „vorhanden“ ist,

Ihr Kontakt



StB Andreas Masuch,
Düsseldorf,
andreas.masuch@
wts.de

3a | **Aktuelles zur geplanten Verschärfung des Grunderwerbsteuergesetzes** |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- Arbeiten an einer umfassenden Verschärfung des GrEStG schreiten voran.
- Regierungsentwurf zur Änderung des GrEStG wurde weitestgehend unverändert zum bereits bekannten Referentenentwurf beschlossen.
- Bundesrat fordert diverse Änderungen des Regierungsentwurfs.
- Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens möglicherweise noch in diesem Jahr.

Demgegenüber hat der Bundesrat in seinem Beschluss vom 20.09.2019 insbesondere zu letzteren beiden Kritikpunkten Änderungsbedarf angemahnt. Er fordert die Aufnahme einer (eingeschränkten) Börsenklausel für mittelbare Beteiligungsstrukturen sowohl im Hinblick auf § 1 Abs. 2a GrEStG-E als auch hinsichtlich des neuen § 1 Abs. 2b GrEStG-E. Die Verwaltungsansicht, die Änderungen auf Gesellschafterebene von Kapitalgesellschaften, die an grundbesitzenden Personengesellschaften beteiligt sind, zeitlich unbegrenzt berücksichtigt wissen will, soll nun gesetzlich auf die Frist des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zurückgeführt werden.

Beschluss des Bundesrates vom 20.09.2019

Regierungsentwurf zur Änderung des GrEStG

Am 31.07.2019 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf zu einem „Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes“ beschlossen. Die hierin enthaltenen Regelungen entsprechen weitestgehend dem bisherigen Art. 19 des Referentenentwurfs zum „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, der als „JStG 2019“ angekündigt wurde (vgl. WTS Journal 03/2019). Die Herausnahme aus dem Referentenentwurf eines „JStG 2019“ spiegelt den fortbestehenden massiven Diskussionsbedarf hinsichtlich der vorgesehenen gesetzlichen Änderungen in Sachen *Share Deals* wieder und gibt die Chance, diese nochmals tiefergehend zu diskutieren.

Der Geltungsbereich des § 1 Abs. 2b GrEStG-E soll aus Vertrauensschutzgründen auf künftige Gesellschafterwechsel beschränkt werden. Gesellschafterwechsel im Rahmen der Vertrauensschutzregelung des § 23 Abs. 23 Sätze 2 und 3 GrEStG-E (Vereinbarung innerhalb eines Jahres vor Zuleitung des Entwurfs an den Bundesrat, Vollzug innerhalb eines Jahres danach) werden ebenfalls nicht mitgezählt.

Vertrauensschutz

Regierungsentwurf weitestgehend unverändert

Der gesonderte Regierungsentwurf ist inhaltlich weitestgehend unverändert und enthält die bereits bekannten Änderungen zur Verschärfung des GrEStG (Absenkung der Beteiligungsgrenzen, Verlängerung der Betrachtungs- und Haltezeiträume, Einführung eines § 1 Abs. 2b GrEStG u. a.). Eine Börsenklausel für mittelbare Beteiligungsstrukturen ist – trotz heftiger Kritik – nicht enthalten, ebenso wenig wie eine Anpassung der Prämissen des § 6a GrEStG, der weiterhin erst ab einer Beteiligungsgrenze von 95 % greifen soll, obwohl künftig für die Steuerbarkeit nach jetzigem Entwurf bereits eine Beteiligungsgrenze von 90 % als ausreichend angesehen wird.

Zu § 6a GrEStG erging die Aufforderung an den Gesetzgeber zu prüfen, ob (entsprechend dem ursprünglichen gesetzgeberischen Willen) im Verbund stattfindende Grundstücksübertragungen nicht grundsätzlich steuerneutral erfolgen könnten.

Prüfersuchen zu § 6a GrEStG

Kritik



Die Bundesregierung stimmt in ihrer Antwort den Änderungswünschen bzw. Prüfbitten des Bundesrates weitestgehend zu. Das gilt auch für die Empfehlung, § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG-E unter den Anwendungsvorbehalt einer Börsenklausel zu stellen. Die konkrete Ausgestaltung des Vorschlags zur Börsenklausel soll jedoch noch einer vertieften Prüfung unterzogen werden. Einer ersten Formulierungshilfe des BMF zufolge soll rechtstechnisch in einem neuen § 1 Abs. 2c GrEStG-E geregelt werden, dass bei der Ermittlung des Vornhundertsatzes im Sinne von § 1 Abs. 2a Satz 1 und § 1 Abs. 2b Satz 1 GrEStG-E Übergänge von Anteilen an Kapitalgesellschaften außer Betracht bleiben, soweit diese zum Handel an den vom Bundesrat

Gegenäußerung der Bundesregierung

genannten Märkten bzw. Dritthandelsplätzen zugelassen sind und (neu) die übergehenden Anteile dort auch gehandelt werden.

Inkrafttreten Das Gesetz sieht regelungstechnisch in Art. 2 ein Inkrafttreten am 01.01.2020 vor. Da die Verweise des beschlossenen Regierungsentwurfs in § 23 GrEStG-E nun jedoch unter Bezugnahme auf Art. 2 dynamisch

ausgestaltet sind, kann das Inkrafttreten des Gesetzes – formal vereinfacht – vorverlagert, aber auch zeitlich über die Jahresgrenze hinaus verschoben werden.

Bis zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens kann es noch zu Änderungen kommen. Das Gesetzgebungsverfahren kann noch in diesem Jahr abgeschlossen werden.

Ihr Kontakt



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

3b | Grunderwerbsteuerliche Rückabwicklung einer Geschäftsanteilsveräußerung |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Key Facts

- Auch eine Geschäftsanteilsveräußerung kann rückabgewickelt werden.
- Die Rückabwicklung kann auch durch einen nicht steuerbaren Vorgang erfolgen. Es reicht aus, dass das Quantum von 95 % unterschritten wird.
- Eine wirksame Rückabwicklung setzt vor dem rückabzuwickelnden Vorgang die Zurechnung von Grundbesitz voraus.

Gleiches wird nun durch den BFH im Grundsatz auch für den umgekehrten Fall (fehlende Steuerbarkeit des ersten Erwerbs, Steuerbarkeit des Rückerwerbs) bestätigt. Vorausgesetzt wird jedoch auch hier, dass das betreffende Grundstück dem rückerwerbenden Veräußerer bereits bei Veräußerung seines Anteils grunderwerbsteuerlich zuzurechnen war. Das Grundstück müsste mithin wenigstens eine logische Sekunde vor dem ersten Erwerbsvorgang bzgl. des Geschäftsanteils in den grunderwerbsteuerlichen Zurechnungsbereich des Veräußerers gelangt sein. Fehlt es daran, so liegt kein Rückerwerb, sondern ein Ersterwerb vor.

BFH vom 20.02.2019
(AZ: II R 27/16)

Hintergrund



Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, wird (auf Antrag) sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn u. a. der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet, § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG.

§ 16 GrEStG gilt auch für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a, 3, 3a GrEStG

Im Rahmen von § 1 Abs. 3 maßgebend: Unterschreiten des Quantums von 95 %

Das gilt, wie sich mittelbar aus § 16 Abs. 5 GrEStG ergibt, über den Wortlaut der Vorschrift hinaus auch für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a, 3 und 3a GrEStG (BFH vom 11.06.2013, AZ: II R 52/12). Folgt daher auf einen steuerbaren Erwerb durch Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ein Rückerwerb von Anteilen, der zwar für sich nicht steuerbar ist, der aber bewirkt, dass das für die Steuerbarkeit der Anteilsvereinigung maßgebende Quantum von 95 % unterschritten wird, ist die Steuer auf Antrag für den ursprünglichen Erwerb von Anteilen nicht festzusetzen bzw. die Festsetzung aufzuheben.

Im Urteilsfall nahm der BFH eine steuerpflichtige Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG an und verneinte einen Rückerwerb: Ein Dritter verkaufte die Wirtschaftsgüter eines Geschäftsbereiches, zu denen auch ein Grundstück gehörte, an eine GmbH. Im Gegenzug erwarb er vom Kläger, dem bisherigen 100%igen Anteilseigner dieser GmbH, durch weiteren Vertrag einen 24,9%igen Anteil an der GmbH. In weiteren Urkunden vom gleichen Tag regelten der Grundstücksverkäufer und der bisherige Alleingesellschafter der GmbH ihre Rechtsverhältnisse als Mitgesellschafter der GmbH und vereinbarten beidseitige Optionsrechte für den Rückkauf des veräußerten Geschäftsanteils durch den Veräußerer. Der Rückerwerbsvertrag hinsichtlich des Gesellschaftsanteils (mit wirtschaftlicher Wirkung zum Optionsstichtag) sowie die Abtretung des Geschäftsanteils unter der aufschiebenden Bedingung des Optionsclosingtages wurden ebenfalls bereits vereinbart. Die Option wurde rund

Urteilsfall



ein Jahr später ausgeübt, so dass der Kläger wieder Alleingesellschafter der GmbH wurde (Anteilsvereinigung).

Der BFH wertete den Sachverhalt dergestalt, dass die Parteien ausweislich der Verträge mit ihren wechselseitigen Bedingungen und Verknüpfungen augenscheinlich den Einzelverträgen des Vertragskonvoluts keine Reihenfolge zuordnen

Gleichzeitigkeit aller Vereinbarungen inkl. Grundstückskaufvertrag steht erforderlicher vorheriger Zurechnung von Grundbesitz entgegen

wollten, sondern eine absolute Gleichzeitigkeit aller Vereinbarungen anstreben. Der Anspruch auf Übereignung des Grundstücks wurde somit zeitgleich oder nach der Anteilsveräußerung, jedenfalls jedoch nicht davor begründet. Das Grundstück war daher dem Kläger (Veräußerer und Rükckerwerber des Geschäftsanteils) bei Veräußerung des Geschäftsanteils grundwerbsteuerlich noch nicht zuzurechnen.

Ihr Kontakt



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

4a | Keine Betriebsvermögensbegünstigung bei mittelbarer Schenkung unternehmerischen Vermögens | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Key Facts

- Einzubeziehende Vorerwerbe sind stets mit dem materiell zutreffenden Wert hinzuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn der Vorerwerb unzutreffend veranlagt wurde.
- Voraussetzung für die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG ist, dass das erworbene Vermögen sowohl auf Seiten des Erblassers/Schenkers als auch auf Seiten des Erwerbers begünstigtes Vermögen darstellt.
- Die Zuwendung von Geld zum Erwerb eines Betriebs (mittelbare Betriebsschenkung) ist nicht begünstigt.

ErbStG einzubeziehenden Erwerbe mit dem materiell-rechtlich zutreffenden Wert hinzuzurechnen. Dies gelte auch dann, wenn für den Vorerwerb ein materiell-rechtlich unzutreffender Wert berücksichtigt wurde, z.B. weil eine Steuervergünstigung zu Unrecht gewährt wurde.

Materiell-rechtlich unzutreffende Veranlagung des Vorerwerbers unbeachtlich

In diesem Zusammenhang hat der BFH in Fortführung seiner Rechtsprechung zur diesbezüglich im wesentlichen inhaltsgleichen Vorgängerregelung festgestellt, dass die Gewährung der Steuervergünstigungen nach den §§ 13a, 13b ErbStG auch in der aktuellen Fassung voraussetzt, dass das übertragene Vermögen sowohl beim Erblasser/Schenker als auch beim Erwerber zum begünstigten Vermögen gehört hat. Hieran fehlt es bei einer mittelbaren Betriebsschenkung. Zur Begründung führt der erkennende Senat an, dass nur die Arbeitsplätze eines bestehenden Betriebes des Erblassers/Schenkers schützenswert seien, nicht hingegen die Gründung oder der Erwerb eines Betriebs durch den Erwerber mit Mitteln des Zuwendenden.

Keine Vergünstigung, wenn übertragenes Vermögen beim Erblasser/Schenker kein begünstigtes Vermögen

Für die Betriebsvermögensvergünstigungen wird – anders als bei Grundstücksübertragungen – die Rechtsfigur der mittelbaren Schenkung erbschaftsteuerlich nicht nachvollzogen. Dies erscheint insoweit etwas willkürlich, als bei einem vorhergehenden Erwerb durch den Erblasser/Schenker und anschließender Betriebsschenkung für die Gewährung der Vergünstigungen grundsätzlich keine Vorbesitzzeiten einzuhalten sind. In derartigen Fällen sollten daher alternative Erwerbsmodelle geprüft werden.

Praxishinweis

Ihr Kontakt



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



Urteilsfall



Im Urteilsfall war dem Kläger im Jahre 2006 u.a. von seiner Mutter Geld für den Erwerb eines Reiterhofs geschenkt worden. Das Finanzamt hat den Vorgang als mittelbare Betriebsschenkung bewertet und die Vergünstigungen nach den §§ 13a, 13b ErbStG a.F. gewährt. Im Jahre 2010 wurde dem Kläger weiteres Vermögen von seiner Mutter geschenkt. Im Rahmen der Veranlagung dieser Schenkung wurde der Erwerb aus 2006 letztlich ohne den Abzug der Steuervergünstigungen als Vorerwerb berücksichtigt. Einspruch und Klage des Steuerpflichtigen hiergegen blieben ohne Erfolg.

BFH vom 08.05.2019 (AZ: II R 18/16)

Auch der BFH hat den Abzug der Steuervergünstigung nicht zugelassen. Aufgrund der Selbstständigkeit der Besteuerung der einzelnen Erwerbe seien die in die Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1



Kurznews

4b | Steuerbefreiung für ein Familienheim im Fall der Renovierung |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

BFH vom 28.05.2019
(AZ: II R 37/16)

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 28.05.2019 die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung für ein Familienheim im Falle von Renovierungsarbeiten präzisiert:

Erfolgt der Einzug erst nach Ablauf von sechs Monaten, muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, wann er sich zum Einzug entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände in seinem Einflussbereich, wie beispielsweise eine Renovierung der Wohnung, sind ihm nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten.

Ansonsten muss Erwerber von ihm nicht zu vertretende Gründe glaubhaft machen

Unverzüglich i.d.R. maximal sechs Monate nach Erbfall

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG muss der Einzug unverzüglich, mithin ohne schuldhaftes Zögern nach dem Erbfall erfolgen. Als unverzüglich sieht der BFH einen Zeitraum von bis zu sechs Monaten an.

4c | Update: Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 |

Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Beschluss der Bundesregierung vom 21.08.2019

Am 21.08.2019 hat das Bundeskabinett den Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR 2019) beschlossen. Der Regierungsentwurf entspricht – insbesondere im Hinblick auf die Regelungen zur Verschonung von unternehmerischem Vermögen – weitgehend dem Referentenentwurf des BMF vom 20.12.2018 (vgl. hierzu WTS Journal 01/2019).

stimmt; sinnvolle Änderungsvorschläge des federführenden Finanzausschusses sowie des Wirtschaftsausschusses wurden bedauerlicher Weise nicht berücksichtigt.

Anwendungsregelung

Viele Zweifelsfragen bleiben offen

Die deutliche Kritik aus Wirtschaft und Wissenschaft insbesondere zur Ermittlung des jungen Verwaltungsvermögens und der jungen Finanzmittel im Konzern hat keinen Eingang in den Entwurf gefunden, auch wird auf die zahlreichen Zweifelsfragen, beispielsweise im Zusammenhang mit der Behandlung von Sonderbetriebsvermögen, im Entwurf nicht weiter eingegangen. Der Bundesrat hat dem Entwurf am 11.10.2019 zuge-

Die ErbStR 2019 sind auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 21.08.2019 (Tag des Kabinettschlusses) entsteht. Sie gelten auch für Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 22.08.2019 (Tag nach dem Kabinettschluss) entstanden ist, soweit sie geänderte Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes betreffen, die vor dem 01.05.2019 anzuwenden sind. Bisher ergangene Anweisungen, die mit den ErbStR 2019 im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

Ihr Kontakt



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

Bundesrat hat zugestimmt

5a | Aktuelle BFH-Urteile zur ersten Tätigkeitsstätte |

Autorin: RAin Gertrud Filz, München

Key Facts

- Großräumiges Tätigkeitsgebiet als erste Tätigkeitsstätte.
- Zuordnung zur betrieblichen Einrichtung auch konkludent möglich.
- Qualitativer Schwerpunkt der Tätigkeit nicht erforderlich, auch Tätigwerden in geringem Umfang ausreichend.
- Dauerhafte Zuordnung gegeben bei Zuordnung für die Dauer des Dienstverhältnisses; dies gilt auch bei sehr kurzen Dienstverhältnissen.

dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Der BFH widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung aus dem BMF-Schreiben vom 14.10.2014 und entschied, dass die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte nicht ausdrücklich erfolgen und für ihre steuerliche Wirksamkeit auch nicht ausdrücklich dokumentiert sein muss.

Auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Mitarbeiter dort ausübt oder ausüben soll, kommt es nicht an. Es reicht aus, dass der Mitarbeiter am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören. Ein Ort, an dem der Steuerpflichtige nicht tätig wird bzw. im Normalfall nicht tätig werden soll, kann aber nicht als erste Tätigkeitsstätte angesehen werden.

BFH vom 04.04.2019
(AZ: VI R 27/17)



Zentraler Begriff:
Erste Tätigkeitsstätte

Die erste Tätigkeitsstätte hat in vielen Bereichen Auswirkungen auf die steuerliche Berücksichtigung von Reisekosten, z. B. Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, Verpflegungsmehraufwendungen oder Übernachtungskosten i. R. d. doppelten Haushaltsführung.

Definition

Nach § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG ist erste Tätigkeitsstätte die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens i. S. v. § 15 AktG oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Ohne entsprechende Zuordnung kann eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen, wenn der Mitarbeiter an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dauerhaft in einem bestimmten zeitlichen Umfang tätig werden soll.

Eine dauerhafte Zuordnung liegt nach § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG vor, wenn der Mitarbeiter unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Bei einem befristeten Beschäftigungsverhältnis ist zu prüfen, ob der Mitarbeiter der Tätigkeitsstätte für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses zugeordnet wurde. War der Mitarbeiter im Rahmen eines befristeten Dienstverhältnisses bereits einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet und wird er im weiteren Verlauf (z. B. im Rahmen einer Verlängerung) einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet, erfolgt diese zweite Zuordnung nicht mehr für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses. Ab diesem Zeitpunkt ist der Mitarbeiter dann auf einer Auswärtstätigkeit/Dienstreise.

Dauerhafte Zuordnung

BFH vom 10.04.2019
(AZ: VI R 6/17)

Aktuelle BFH-Urteile

Der BFH bestätigt nun in sechs aktuellen Urteilen weitgehend die Regelungen, die die Finanzverwaltung zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte anhand der Zuordnung des Arbeitgebers getroffen hat.

Ortsfeste betriebliche
Einrichtung

Der BFH hat entschieden, dass eine ortsfeste betriebliche Einrichtung auch eine großräumige erste Tätigkeitsstätte sein kann, z. B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen (BFH vom 11.04.2019, AZ: VI R 40/16, VI R 12/17 und VI R 17/17).

Zuordnung

Die Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung wird durch die

Wenn das Dienstverhältnis nur für einen Tag besteht, kann für diesen Tag eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen, wenn der Mitarbeiter vom Arbeitgeber für den jeweiligen Tag einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung zugeordnet wurde (BFH vom 11.04.2019, AZ: VI R 36/16).

Ihr Kontakt



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

5b | Anwendungsschreiben zur Steuerfreiheit von Job-Tickets veröffentlicht |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Key Facts

- Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr und im ÖPNV.
- Die Leistungen müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.
- Da sie auf die Entfernungspauschale anzurechnen sind, müssen sie in der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden.
- Nutzung der Fahrkarte für Dienstreisen oder Familienheimfahrten ist weiterhin vorrangig vor § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei.

lich werden auch Leiharbeitnehmer in die Steuerbegünstigung einbezogen.

Zum **öffentlichen Personennahverkehr** gehört die allgemein zugängliche Beförderung von Personen im Linienverkehr, die überwiegend dazu bestimmt ist, die Verkehrsnachfrage im Stadt-, Vorort- oder Regionalverkehr zu befriedigen. Aus Vereinfachungsgründen rechnet die Finanzverwaltung alle öffentlichen Verkehrsmittel, die nicht Personenfernverkehr im o.g. Sinne sind, zum ÖPNV. Ausgeschlossen ist jedoch die Nutzung von für konkrete Anlässe speziell gemieteten Bussen oder Bahnen, von Taxen im Gelegenheitsverkehr, die nicht auf konzessionierten Linien oder Routen fahren und von Flugzeugen. Da bei Nutzung des ÖPNV alle Privatfahrten begünstigt sind, kann die Steuerbefreiung auch für Mitarbeiter ohne aktives Beschäftigungsverhältnis (inkl. Leiharbeitnehmer) genutzt werden.

ÖPNV

Taxi ist kein ÖPNV

Alle Fahrten steuerfrei



§ 3 Nr. 15 EStG

Arbeitgeberleistungen für Fahrten des Mitarbeiters mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (inkl. Fahrten zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet) und für alle Fahrten des Mitarbeiters im öffentlichen Personennahverkehr sind seit dem 01.01.2019 steuerfrei. Die Steuerfreiheit gilt nur, wenn die Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Begünstigt sind sowohl Bar- als auch Sachzuwendungen. Mit BMF-Schreiben vom 15.08.2019 hat die Finanzverwaltung nun ihre Sichtweise zum Umfang der Steuerbefreiung und zum erforderlichen Nachweis der Aufwendungen veröffentlicht. Das BMF-Schreiben ist ab dem 01.01.2019 anzuwenden.

BMF vom 15.08.2019



Öffentliche Verkehrsmittel im Linienverkehr

Zu den **öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr** zählen Fernzüge der Deutschen Bahn (ICE, IC, EC), Fernbusse und auch Hochgeschwindigkeitszüge und schnellfahrende Fernzüge anderer Anbieter (z.B. TGV, Thalys). Bei Nutzung dieser Verkehrsmittel („Personenfernverkehr“) ist nur die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (inkl. Sammelpunkt und weiträumigem Tätigkeitsgebiet) begünstigt. Sie gilt somit nur für Mitarbeiter, die in einem aktiven Beschäftigungsverhältnis stehen. Zusätz-

Die Steuerbefreiung gilt insbesondere für Fahrberechtigungen in Form von Einzel-/Mehrfahrtenfahrtscheinen, Zeitkarten (z. B. Monats-, Jahrestickets und Bahncard 100), allgemeine Freifahrerberechtigungen, Freifahrerberechtigungen für bestimmte Tage (z. B. bei Smogalarm) oder Ermäßigungskarten (z. B. Bahncard 25, Bahncard 50).

Begünstigte Fahrkarten

Nur Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte steuerfrei

Es ist nicht von vorneherein schädlich, wenn die Fahrberechtigung auch die Mitnahme von anderen Personen umfasst oder auf andere Personen übertragbar ist.

Übertragbarkeit und Mitnahmeberechtigung unschädlich

Abzug von der Entfernungspauschale



Es ist auch gleichgültig, ob die Fahrkarte vom Arbeitgeber oder vom Mitarbeiter beschafft wird.

Unabhängig vom tatsächlichen Umfang der Nutzung mindern die steuerfreien Arbeitgeberleistungen die im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung abziehbare Entfernungspauschale (maximal bis auf € 0) und müssen in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung des Mitarbeiters in Zeile 17 bescheinigt werden. Dies gilt auch für die Zuschüsse für reine Privatfahrten.

Verzicht auf eine Fahrberechtigung

Die Kürzung darf nur unterbleiben, wenn der Mitarbeiter wirksam auf die Fahrberechtigung verzichtet hat (indem er die Fahrberechtigung nicht annimmt oder eine Fahrkarte zurückgibt). Dieser Verzicht muss als Beleg zum Lohnkonto genommen werden.

Gemischte Nutzung von Fahrberechtigungen für den Personenfernverkehr

Wenn der Mitarbeiter die Fahrkarte für den Personenfernverkehr nicht nur für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte, sondern auch für Dienstreisen oder die wöchentliche Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nutzt, kann die Kostenerstattung nach Dienstreisegrundsätzen bzw. den Grundsätzen für eine doppelte Haushaltsführung steuerfrei bleiben. Diese Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 13 und § 3 Nr. 16 EStG) ist vorrangig vor § 3 Nr. 15 EStG zu prüfen. Im BMF-Schreiben sind dazu einige Beispielfälle dargestellt (Rz. 15 bis 23).

Der Arbeitgeber muss den Beleg für die Fahrkarte als Beleg zum Lohnkonto aufbewahren. Gilt die Fahrkarte für den Fernverkehr für eine größere Entfernung als die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte oder wird sie auch für Dienstreisen genutzt, müssen zusätzlich Nachweise zur Ermittlung des nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Betrags (z.B. Prognoseberechnung für die Nutzung einer Bahncard zu Dienstreisen) als Beleg zum Lohnkonto aufbewahrt werden.

Erstattet der Arbeitgeber die Aufwendungen für die vom Mitarbeiter selbst beschafften Fahrkarten, müssen diese oder entsprechende Belege (z.B. Rechnungen über den Kauf oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Job-Tickets) als Beleg zum Lohnkonto aufbewahrt werden.

Hat der Mitarbeiter eine Fahrkarte vor dem 01.01.2019 erworben, für die er auch nach dem 01.01.2019 noch Zahlungen erbringt (z.B. Abo mit monatlicher Zahlung), können die Zuschüsse des Arbeitgebers ab dem 01.01.2019 nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei bleiben. Hat der Mitarbeiter seine Fahrberechtigung aber bereits vor dem 01.01.2019 bezahlt (z. B. Abo mit Einmalzahlung, Jahresticket), können in 2019 keine steuerfreien Zuschüsse geleistet werden, auch wenn die Fahrkarte in 2019 noch gültig ist.

Aufbewahrung der Belege

Nachweise bei Kostenerstattung an den Mitarbeiter

Steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber

Ihr Kontakt



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

5c | Gartenfeste („Herrenabende“) einer Anwaltskanzlei |

Autorin: StBin Martina Korn, München

Key Facts

- § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ist für angemessene Repräsentationsveranstaltungen nicht anwendbar.
- Dies gilt auch, wenn eine Veranstaltung beim Mitarbeiter zuhause stattfindet.
- Bei gemischtem Teilnehmerkreis ist aufzuteilen nach der Zahl der privaten/beruflichen Gäste.
- Bei fehlender Teilnehmerliste ggf. Schätzung anhand der Einladungen.

Eine Rechtsanwaltskanzlei (eingetragene Partnerschaft) veranstaltete in den Jahren 2006 bis 2008 jeweils ein Gartenfest im Garten des Wohngrundstücks eines der Partner. Dazu wurden Mandanten, private Kontakte sowie maßgebliche Persönlichkeiten aus Öffentlichkeit, Vereinen und der Presse eingeladen. Auf einer Bühne wurden die Gäste begrüßt, gemeinnützige Projekte vorgestellt, ein Spendenaufruf gestartet und es gab ein unterhaltendes Musikprogramm ohne besondere kulturelle Anforderungen.

Gartenfest auf Wohngrundstück eines Mitarbeiters

Keine Teilnehmerliste
geführt und Kosten
als voll abzugsfähig
behandelt

Es wurde keine Anwesenheitsliste geführt, die endgültigen Teilnehmer der Veranstaltung waren daher nicht bekannt. Die gesamten Aufwendungen der Veranstaltung wurden als Werbeaufwand gewinnmindernd berücksichtigt und bei der Umsatzsteuer die Vorsteuern abgezogen.

FG Düsseldorf
vom 19.11.2013
im 1. Rechtsgang
(AZ: 10 K 2346/11 F)



In der Betriebsprüfung wurden diese Kosten dann jedoch als gemischt veranlasst vollständig nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen (§ 12 Nr. 1 EStG). Die hiergegen gerichtete Klage hat das FG Düsseldorf im ersten Rechtsgang abgewiesen. Es hat den Abzug der Aufwendungen wegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG (Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, ...) versagt, da eine geschlossene Herrengesellschaft auf dem Privatgrundstück eines der Partner eingeladen war.

BFH vom 13.07.2016
(AZ: VIII R 26/14)

In der Revision hat der BFH das Urteil aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen, da die Feststellungen der Vorinstanz zum Ort und zum Ablauf der Feiern für die getroffene Einordnung nicht ausreichten.

FG Düsseldorf
vom 31.07.2018 im
2. Rechtsgang
(AZ: 10 K 3355/16 F, U, rkr.)

Das Finanzgericht hat im zweiten Rechtsgang festgestellt, dass in Bezug auf den Ort und den Rahmen der Veranstaltung kein besonderes qualitatives Ambiente oder Unterhaltungsprogramm geboten wurde und daher § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht zur Anwendung komme. Bei Kosten zwischen € 58,66 und € 63,72 pro Person könne auch der Höhe nach nicht von unangemessenen Kosten ausgegan-

gen werden. Aufgrund der Zusammensetzung der Gäste sei die Veranstaltung aber gemischt veranlasst. Sie könne aber aufgeteilt werden, so dass nur ein Teil der Aufwendungen gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht abzugsfähig sei. Die Bestimmung des beruflichen Teils bereite Schwierigkeiten, weshalb dieser zu schätzen gewesen sei. Das Finanzgericht schätzte den Anteil der beruflich veranlassten Aufwendungen aufgrund der Anzahl von Anreden mit den Vornamen in den Einladungsschreiben und zum Ausschluss von Unsicherheiten aufgrund des Fehlens einer Teilnehmerliste mit 50 % und ließ diesen Teil zum Betriebsausgabenabzug zu.

Die hiergegen gerichteten Beschwerden der Verfahrensbeteiligten vor dem BFH waren erfolglos. Der BFH kam zu dem Schluss, dass das Urteil des Finanzgerichts nicht rechtsfehlerhaft war und keine Divergenz zum BFH-Beschluss vom 21.09.2009 (zur Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise nach Zeitanteilen) vorlag. Der BFH betonte, dass die vom Finanzgericht vorgenommene Schätzung des beruflichen Teils auf 50 % keine objektive Willkür darstelle und nachvollziehbar sei.

Das Urteil zeigt, dass auch bei schlechter Datenlage Schätzungen möglich sind. Dennoch sollten aber zur Vermeidung einer Schätzung aufgrund der Teilnahme von möglicherweise privaten Gästen auf einer beruflich veranlassten Feier Teilnehmerlisten geführt werden.

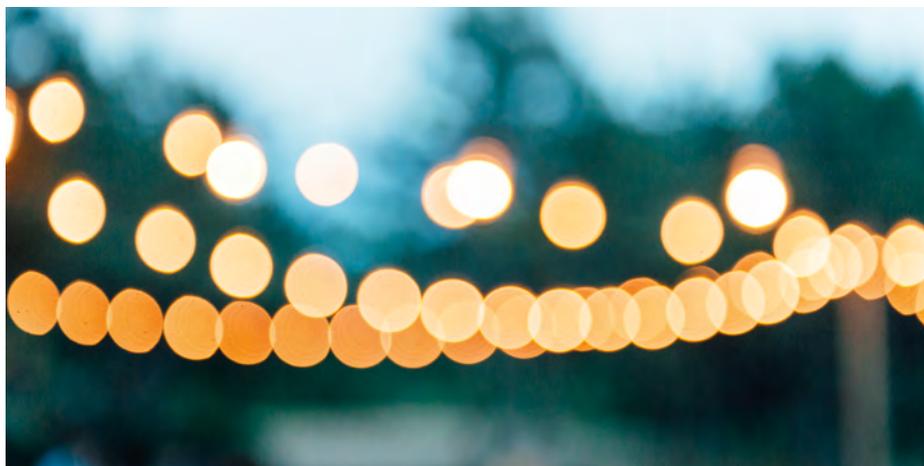
BFH vom 21.03.2019
(AZ: VIII B 129/18)

BFH vom 21.09.2009
(AZ: GrS 1/06)

Ihr Kontakt



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



**5d | Übernahme von Steuerberatungskosten bei Nettolohnvereinbarung –
Änderung der BFH-Rechtsprechung | Autor: RA/StB Frank Dissen, Frankfurt a. M.**

Key Facts

- Übernahme von Steuerberatungskosten bei Nettolohnvereinbarung kein Arbeitslohn.
- Abtretung der Steuererstattungsansprüche an den inländischen Arbeitgeber führt zu ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse.
- Dies ist eine Abkehr von der bisherigen BFH-Rechtsprechung.

den. Dies gilt auch, wenn die Zuwendung für den Arbeitnehmer mit angenehmen Begleitumständen verbunden ist.

Nach der Urteilsbegründung ergibt die Gesamtwürdigung, dass die Übernahme der Steuerberatungskosten bei Nettolohnvereinbarung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt, wenn der Arbeitnehmer den Steuererstattungsanspruch an den Arbeitgeber abtritt. Diese Abtretung ist also entscheidend. Diesem Punkt hatte der BFH in der früheren Entscheidung keine maßgebliche Bedeutung beigemessen.

Abtretung der Steuererstattungsansprüche entscheidend

Durch die Einschaltung einer Steuerberatungsgesellschaft habe der Arbeitgeber eine möglichst weitgehende Reduzierung der Einkommensteuern der Arbeitnehmer – und damit auch seiner eigenen Lohnkosten – erreichen wollen. Bei der Übernahme der Steuerberatungskosten handele es sich daher letztlich um Reflexe des vom Arbeitgeber in erster Linie verfolgten Ziels, möglichst hohe Steuererstattungen zu erzielen und damit wirtschaftliche Vorteile für sich zu erlangen. Allein der Arbeitgeber profitiere vom Ergebnis der Steuerberatung, daher liege in der Übernahme der Kosten kein Arbeitslohn i.S.d. § 19 EStG.

Kein Arbeitslohn, da allein der Arbeitgeber profitiert

Die Richter betonten zudem, dass es für die Entscheidung nicht von Bedeutung gewesen sei, dass in dem konkreten Streitfall die Arbeitnehmer aus dem Ausland entsandt worden waren. Vielmehr wäre in einem reinen Inlandssachverhalt ebenso zu entscheiden gewesen.

Auch bei reinen Inlandssachverhalten

Nettolohnvereinbarungen bei Entsendungen gewinnen für Arbeitgeber aufgrund der geänderten Rechtsprechung – insbesondere aus finanzieller Sicht – deutlich an Attraktivität.

Im Zusammenhang mit dem aktuellen BFH-Urteil empfehlen wir Arbeitgebern eine Überprüfung und ggf. Überarbeitung ihrer aktuellen Entsenderichtlinie.

Ihr Kontakt



**RA/StB Frank Dissen,
Frankfurt a. M.,
frank.dissen@wts.de**

Hintergrund



BFH vom 09.05.2019
(AZ: VI R 28/17)

Insbesondere in Entsendungsfällen übernehmen Arbeitgeber für die entsandten Mitarbeiter sehr oft die Kosten für die Erstellung der Steuererklärungen im In- und Ausland.

Mit Urteil vom 09.05.2019 hat der BFH nun entschieden, dass die Übernahme von Steuerberatungskosten des Arbeitnehmers nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine Nettolohnvereinbarung vereinbart haben und die Steuererstattungsansprüche an den Arbeitgeber abgetreten wurden. In diesen Fällen handele es sich vielmehr um eine Leistung im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers.

Änderung der
BFH-Rechtsprechung

Damit ändert der BFH seine Rechtsauffassung und gibt ausdrücklich seine bisherige Rechtsprechung (Urteil vom 21.01.2010, AZ: VI R 2/08) zu dieser Fragestellung auf.

Kein Arbeitslohn bei
Vorteilsgewährung im
ganz überwiegenden
eigenbetrieblichen Interesse
des Arbeitgebers

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören neben Gehalt und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung gewährt werden. Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen, sind dagegen nicht als Arbeitslohn anzusehen. Der Arbeitslohncharakter entfällt daher, wenn Vorteile im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt wer-

5e | Einrichtungsgegenstände für Zweitwohnung bei doppelter Haushaltsführung fallen nicht unter Höchstbetrag von € 1.000 | Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf

Key Facts

- Kosten für Einrichtungsgegenstände sind keine Unterkunftskosten.
- Bei möblierter Anmietung ist eine Aufteilung geboten.
- Abzug erst ab Begründung des Haushalts und nicht ab Tätigkeitsbeginn.

Definition Mehraufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung können nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Hierunter fallen Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Aufwendungen für die Zweitwohnung und Umzugskosten.

Höchstbetrag für Unterkunftskosten



Bis 2014 wurden Unterkunftskosten nur anerkannt, soweit sie für eine Wohnung mit 60 qm Wohnfläche mit nach Lage und Ausstattung durchschnittlichem Wohnstandard am jeweiligen Beschäftigungsort entstanden. Mit der Reisekostenreform hat die Finanzverwaltung diese Angemessenheitsprüfung für doppelte Haushaltsführungen im Inland durch einen Höchstbetrag von € 1.000 im Monat ersetzt. Laut BMF-Schreiben vom 24.10.2014 umfasst der Höchstbetrag sämtliche Aufwendungen wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Pflege und Reinigung, AfA für notwendige Einrichtungsgegenstände, etc.

Gegen diese Verwaltungsauffassung hatte ein Steuerpflichtiger geklagt, bei dem die Miete und weitere Betriebskosten

den Höchstbetrag weitestgehend ausgeschöpft hatten, so dass die Kosten für Möbel und Haushaltsartikel vom Finanzamt nicht mehr berücksichtigt wurden.

Der BFH entschied, dass nur Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft unter den Höchstbetrag von € 1.000 fallen. Der Begriff der Unterkunftskosten sei gesetzlich nicht definiert. Unter den Höchstbetrag fallen nur typischerweise ratierlich anfallende Ausgaben. Einrichtungsgegenstände entstehen üblicherweise geballt und deren Nutzung sei darüber hinaus auch nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen. Dem folgend sei bei einer möblierten Wohnung die Miete im Schätzwege aufzuteilen, wenn der Mietvertrag die Miete nicht in Wohnungsüberlassung und Überlassung der Möblierung aufteile. Das Gericht ergänzte, dass die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung erst ab Begründung des zweiten Haushalts und nicht bereits ab Beginn der beruflichen Tätigkeit abziehbar seien.

Erstattet der Arbeitgeber nach § 3 Nr. 16 EStG Kosten für eine doppelte Haushaltsführung, kann er Kosten für Einrichtungsgegenstände (ggf. in Höhe der AfA) und Haushaltsartikel der Höhe nach unbegrenzt erstatten. Zu beachten ist jedoch, dass nur notwendige Mehraufwendungen steuerfrei bleiben können. Arbeitgeber müssen deshalb bei der Erstattung prüfen, ob die Kosten verhältnismäßig und notwendig sind (z.B. nicht alle drei Jahre eine neue Küche).

BFH vom 04.04.2019
(AZ: VI R 18/17)

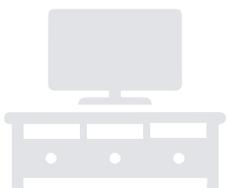
Kosten für Einrichtungsgegenstände ≠
Unterkunftskosten

Erstattung durch
den Arbeitgeber

Ihr Kontakt



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





Kurznews

5f | Fünftelregelung – Zusammenrechnung von Arbeitsverhältnissen |

Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf

FG Berlin-Brandenburg
vom 09.04.2019
(AZ: 8 K 8153/15)

Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten werden nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt besteuert, soweit sich die Tätigkeit über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und die Tätigkeit auch einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Im Streitfall hatte der Mitarbeiter als Geschäftsführer einer GmbH über sog. Phantomaktien an einem Management Incentive Programm teilgenommen und erhielt eine Einmalzahlung von € 530.000. Während der Laufzeit des Programms wechselte er innerhalb des Konzerns den Arbeitgeber, so dass er nur elf Monate bei der GmbH beschäftigt war.

Im Gegensatz zum Finanzamt ließ das Finanzgericht die Anwendung der Fünftelregelung zu. Der Zwölfmonatszeitraum sei überschritten. Denn das Gesetz stelle nicht auf die Tätigkeit nur für einen Arbeitgeber ab, sondern auf die Tätigkeit an sich. Die Beschäftigungszeit bei der Konzerngesellschaft sei hier bei der Berechnung des Zwölfmonatszeitraums einzubeziehen, da die Tätigkeit im Wesentlichen unverändert blieb (Funktion, Gehalt). Das Finanzgericht verwies hierbei auch auf die Rechtsprechung des BFH zu § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Zu dem Urteil ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig (AZ: IX R 17/19).

Formaler Arbeitgeberwechsel bei gleichbleibender Tätigkeit unschädlich

5g | BFH zum Verspätungsgeld für nicht fristgerecht übermittelte Rentenbezugsmitteilungen |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Pflicht zur Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen

Verschiedene Stellen, die Rentenbezüge auszahlen, müssen gem. § 22a EStG spätestens bis zum 28.02. des Folgejahres eine Rentenbezugsmitteilung an die Finanzverwaltung übermitteln. Damit sollen die zutreffende Erfassung der Alterseinkünfte in den Steuererklärungen der Leistungsempfänger sichergestellt und Daten für die vorausgefüllte Steuererklärung erhoben werden.

Monat der Fristüberschreitung je Rentenbezugsmitteilung, begrenzt auf € 50.000 im Kalenderjahr.

In mehreren Urteilen vom 20.02.2019 kommt der BFH zum Ergebnis, dass § 22a EStG dem Grunde nach rechtmäßig und nicht verfassungswidrig ist. Allerdings führe nicht jede Verspätung zu einem Verspätungsgeld: Die verspätete Übermittlung muss vom Mitteilungspflichtigen zu vertreten sein. Lediglich fehlerhafte Meldungen sind nicht mit einem Verspätungsgeld sanktioniert.

Verspätungsgeld

Bei nicht oder nicht rechtzeitiger Übermittlung entsteht ein Verspätungsgeld in Höhe von € 10 für jeden angefangenen

Ihr Kontakt



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



Kurznews

BFH vom 22.02.2018
(AZ: VI R 17/16)

5h | Anerkennung von Zeitwertkonten-Modellen für Organe von Körperschaften |

Autorin: StBin Susanne Weber, München

Bei Organen von Körperschaften (z.B. Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH) hat die Finanzverwaltung bislang Zeitwertkonten nicht anerkannt, da solche Vereinbarungen als mit dem Aufgabenbild des Organs einer Körperschaft nicht vereinbar angesehen wurden. Aufgrund des BFH-Urteils vom 22.02.2018, das inzwischen im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde, hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 08.08.2019 die Aussagen zu Zeitwertkonten für Organe von Kapitalgesellschaften dahingehend geändert, dass

→ diese grundsätzlich anzuerkennen sind, wenn das Organ an der Gesellschaft nicht beteiligt ist (z.B. Fremdgeschäftsführer einer GmbH);

→ bei Organen, die an der Körperschaft beteiligt sind, diese aber nicht beherrschen, nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen ist, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (z. B. Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer);

→ bei Organen, die an der Körperschaft beteiligt sind und diese beherrschen, immer eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (z. B. beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer).

Das BMF-Schreiben enthält auch Ausführungen zu Erwerb und Beendigung einer Organstellung. Die Neufassung der beschriebenen Grundsätze ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Ihr Kontakt



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

6a | Der Salto rückwärts bei der Neufassung der GoBD |

Autor: StB Henning Burlein, München

Key Facts

- Neufassung der GoBD vom 11.07.2019 bis auf Weiteres zurückgezogen.
- Verzicht auf einzelne strikte Zeitvorgaben im Hinblick auf die Erfassung von Geschäftsvorfällen.
- Elektronisch bildliches Erfassen und Aufbewahren ist zukünftig auch durch dezentrales Scannen und mittels Einsatzes von sog. Foto-Apps erlaubt – sogar im Ausland.
- Erleichterung bei der Aufbewahrung unternehmenseigener Formate (sog. Inhouse-Formate).

wieder von seiner Homepage entfernt und durch die alte (bisherige) Fassung ersetzt. Aus dem BMF ist zu dieser Vorgehensweise zu hören, dass die GoBD vom 14.11.2014, veröffentlicht im Bundessteuerblatt (BSTBl I 2014 S. 1450), weiterhin gelten würden. Da weiterer Abstimmungsbedarf mit den Bundesländern bestehe, sei die im Juli zunächst auf der Internetseite des BMF veröffentlichte Folgeversion der GoBD wieder entfernt worden. Das BMF gehe aber davon aus, dass das Folgeschreiben nach erfolgter Abstimmung mit den Ländern kurzfristig wieder online gestellt und im Bundessteuerblatt veröffentlicht werde. Die Fassung vom 11.07.2019 war bisher noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden.

Wiedereinstellung
der GoBD in der Fassung
vom 14.11.2014
auf BMF-Homepage

Das BMF hat das vorab eingestellte Schreiben „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ in der Fassung vom 11.07.2019

Da es sich bei dem Abstimmungsbedarf innerhalb der Finanzverwaltung anscheinend nur um die Themen Kassennachschau und Datenzugriff bei Systemwechsel handelt und davon auszugehen ist, dass

Rücknahme der GoBD-
Neufassung als bemerkenswerter Vorgang?

die anderen neuen Klarstellungen und Konkretisierungen der Neufassung der GoBD vom 11.07.2019 mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit grundsätzlich bestehen bleiben, erfolgt nachfolgend eine kurze Vorstellung der neuen Regelungen:

Cloud (Rz. 20 der GoBD)

Zum Themenbereich „Datenverarbeitungssysteme (Haupt-, Vor- und Nebensysteme)“ wurde eine Ergänzung zur Konkretisierung des Begriffs eines Datenverarbeitungssystems i.S.d. GoBD dahingehend vorgenommen, dass die Art und Weise der Bereitstellung des Datenverarbeitungssystems keine Rolle spielt: „Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden DV-Systeme vom Steuerpflichtigen als eigene Hardware bzw. Software erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werden.“

Einzelfallaufzeichnung (Rz. 39 der GoBD)

Die Regelungen zur Zumutbarkeit der Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles wurde neu gefasst und um die Bestimmungen zu digitalen Aufzeichnungen nach der Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) ergänzt.

GoBD

Verzicht auf strikte Zeitvorgabe (Rz. 50 der GoBD)



Die Ausführungen zur Nichtbeanstandung einer lediglich periodenweisen Buchung bzw. periodenweisen Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen – statt einer laufenden Buchung/Aufzeichnung – wurden überarbeitet. So ist z.B. die strikte Zeitvorgabe, wonach die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats zu erfolgen hat, entfallen. Des Weiteren werden Hinweise gegeben, auf welche Art und Weise dem Verlust von Unterlagen bis zum Zeitpunkt der Buchung/Aufzeichnung vorgebeugt werden kann.

Stornobuchungen (Rz. 64 der GoBD)

Es wurde der (klarstellende) Satz aufgenommen, dass Korrektur- bzw. Stornobuchungen auf die ursprüngliche Buchung rückbeziehbar sein müssen.

Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (buchungsbegründende Belege) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden. Diese von den Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft geforderte Anerkennung der Belegfunktion strukturierter Daten ist eine wichtige Voraussetzung für den Einsatz dieser Datenformate gerade auch in kleinen und mittleren Betrieben. Dies bedeutet eine entscheidende Förderung der Automatisierung von Geschäftsprozessen. Zur Klarstellung wird ergänzt, dass im Falle der Erfüllung der Belegfunktion durch strukturierte Kontoumsatzdaten eine zusätzliche Archivierung der inhaltsgleichen Kontoauszüge in PDF oder Papier entfallen kann.

Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege (Rz. 76 der GoBD)

Entsprechend den Ausführungen zum Entwurf des GoBD-Schreibens vom Oktober 2018 (vgl. WTS Journal 05/2018) wird die bisherige Formulierung „elektronisch erfasst (scannen)“ jeweils durch die Formulierung „elektronisch bildlich erfasst (z. B. gescannt oder fotografiert)“ ersetzt und darüber hinaus explizit erwähnt, dass diese Erfassung mit den verschiedensten Arten von Geräten (z. B. Smartphones und Multifunktionsgeräten = dezentrales Scannen) sowie mit Hilfe von Scanstraßen (zentrales Scannen) erfolgen kann. Das bildliche Erfassen mit dem Smartphone i.V.m. einer Foto-App kann ausdrücklich auch während einer Auslandsreise erfolgen. Damit ist die bislang vorherrschende Ungewissheit, ob die Fotografie eines Papierbelegs seitens der Finanzverwaltung bereits unter der Geltung des GoBD-Schreibens vom 14.11.2014 als zulässiges Verfahren beurteilt wird, beseitigt worden.

Elektronische Aufbewahrung/mobiles Scannen (Rz. 130 ff. der GoBD)

Es gelten bei der dezentralen bildlichen Erfassung (z.B. beim Einsatz einer Foto-App) die gleichen Vorgaben zur Dokumentation in einer Organisationsanweisung wie beim bisherigen zentralen Scanningvorgang (vor allem zu den Fragen: wer

Keine Änderung der Vorgaben zur Anweisung (Rz. 136 ff. der GoBD)

erfasst, was wird erfasst und wann wird erfasst). Die Organisationsanweisung ist auch ein Bestandteil der Verfahrensdokumentation in Sinne der GoBD.

Finanzamt-Bewilligung
gem. § 146 Abs. 2a AO
(Rz. 136 der GoBD)

Daneben wird auch erlaubt, beim Führen und Aufbewahren von elektronischen Büchern und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen im Ausland, dort eine ersetzende bildliche Erfassung der Papierbelege durchzuführen. Insoweit ist ein Verbringen dieser Papierbelege zur zeitnahen Erfassung im Ausland jetzt zulässig. Belege, die weiterhin im Originalpapierformat vorliegen müssen, sind nach der Erfassung im Ausland weiterhin in Deutschland aufzubewahren.

Erleichterungen bei
unternehmenseigenen
Formaten –
sog. Inhouse-Formate
(Rz. 135 der GoBD)

Es wird nunmehr geregelt, unter welchen Voraussetzungen bei einer Umwandlung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format keine Aufbewahrung beider Versionen erforderlich ist. Es ist zulässig, wenn bei

der Konvertierung Zwischenaggregationsstufen nicht gespeichert, aber in der Verfahrensdokumentation so dargestellt werden, dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit sichergestellt ist.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das vorläufig zurückgezogene neue GoBD-Schreiben für den Steuerpflichtigen in einigen Bereichen wesentliche Verbesserungen i.S.v. Erleichterungen zur Erfüllung der GoBD mit sich bringt. So wurden überzogene Anforderungen entschärft, wie z.B. die redundante Datenerhaltung im Bereich der Inhouse-Formate, und der neueren technischen Entwicklung Rechnung getragen, wie bei der nunmehr explizit zulässigen Fotografie zur bildlichen Erfassung von Papierbelegen. Es bleibt zu hoffen, dass sich die Finanzverwaltung mit dem Ziel einer für die Steuerpflichtigen maßvollen Anwendung der GoBD auch in Zukunft offen zeigt für seitens der Wirtschaft erkannten Änderungsbedarf.

Bewertung und Ausblick



Ihr Kontakt



StB Henning Burlein,
München,
henning.burlein@
wts.de

6b | Auslandskonten wieder im Fokus | Autoren: RAin Jana Amann und RA Dr. Tom Offerhaus, beide München

Key Facts

- Informationen zu Auslandskonten werden zeitnah mit eingereichten Steuererklärungen abgeglichen.
- Differenzen beim Abgleich können zur Einleitung von Strafverfahren führen.
- Steuerpflichtigen dürfte noch ein enges Zeitfenster zur eigenen Kontrolle zur Verfügung stehen.

Die geänderte Lage trifft jeden Steuerpflichtigen mit Kapitaleinkünften auf Auslandskonten: Wenn die Bankertragnisaufstellungen nicht alle Erträge korrekt wiedergeben, z.B. weil die Fondserträge durch die Fondsgesellschaften noch nicht

Praxisauswirkungen

Datenabgleich jetzt
technisch möglich

Ausländische Staaten melden spätestens seit 2017 an das Bundeszentralamt für Steuern umfangreiche Daten zu Auslandskonten von Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in Deutschland. Diese Daten sind bisher nicht ausgewertet worden, weil die Weiterleitung der Daten an die Finanzämter und damit der notwendige Abgleich mit den eingereichten Steuererklärungen aus technischen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte. Das ist jetzt möglich.



festgestellt waren, spricht vieles dafür, dass diese Erträge auch nicht richtig in die Steuererklärung übernommen wurden. Ein Abgleich der Steuererklärungen mit den gemeldeten Erträgen durch die Software wird dann eine Differenz ergeben. Im schlimmsten Fall führt eine Divergenz zwischen Steuererklärung und gemeldeten Erträgen zur Einleitung eines Steuerstrafverfahrens.

Handlungsempfehlung



Um ein Steuerstrafverfahren von vornherein auszuschließen, könnte es sich empfehlen, die eingereichten Steuererklärungen einer nochmaligen Überprüfung dahingehend zu unterziehen, ob auch wirklich alle Kapitalerträge im Zusammenhang mit Auslandskonten korrekt erfasst wurden. Dabei sind die Ertragnisaufstellungen der Banken nicht in jedem Fall als richtig zu unterstellen. Man sollte z.B. auch

prüfen, ob diese Ertragnisaufstellungen Hinweise darauf enthalten, dass nicht alle Fragen steuerlich gewürdigt worden sind. Sollte es gar überhaupt keine Ertragnisaufstellung für deutsche Steuerzwecke geben, ist die Wahrscheinlichkeit, dass nicht alle Erträge korrekt erfasst wurden, noch größer. Dies gilt insbesondere, wenn nicht nur Direktinvestments getätigt wurden, sondern z. B. auch Fondsinvestments etc. Steuerpflichtige Währungsgewinne sind in den Bankbescheinigungen regelmäßig auch nicht enthalten und könnten deshalb nicht erklärt worden sein. Sofern die Überprüfung ergibt, dass in einzelnen Jahren Kapitalerträge nicht richtig erfasst wurden, so besteht vor dem endgültigen Abgleich durch die Finanzämter vielfach noch die Möglichkeit, die Erträge nachzumelden, ohne dass dies strafrechtliche Konsequenzen nach sich zieht.

Ihr Kontakt

RAin Jana Amann,
München, jana.
amann@wts.de



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

7a | CO₂-Steuer – Belastung und Chance zugleich |

Autor: Dr. Christoph Palme, Düsseldorf

Key Facts

- Bepreisung von CO₂-Emission geplant.
- Ausgleich für sozial Schwache.
- Umsetzung durch Anpassung des Energiesteuerrechts.
- Schutz der energieintensiven Industrie.
- Dekarbonisierung der Industrie.

CO₂-Reduktion durch Lenkungsabgabe

Die Intensivierung der Klimaschutzdebatte wird auch in Deutschland zu einer CO₂-Bepreisung führen. Derzeit werden zahlreiche Varianten der Implementierung diskutiert. Aus europa- und verfassungsrechtlichen Gründen dürfte die wahrscheinlichste Variante eine Integration der CO₂-Bepreisung in das bereits bestehende Energie- und Stromsteuerrecht sein. Es käme also zu keiner neuen Steuerart. Vielmehr würden lediglich die Steuersätze bei den bereits existierenden Energiesteuern auf Heiz- und Kraftstoffe in der Weise angepasst, dass sich die Höhe des Steuersatzes danach richtet, wieviel CO₂ produziert wird: Wer viel CO₂ emittiert, zahlt mehr Steuern als jemand, der wenig oder gar kein CO₂ emittiert. Dies führt zu einer

Lenkungswirkung in der Wirtschaft in der Weise, dass die Unternehmen versuchen werden, CO₂-Emissionen zu reduzieren bzw. langfristig auf Null zu senken.

Die Erfahrung in anderen EU-Staaten (z.B. Gelbwesten-Proteste in Frankreich) zeigt jedoch, dass eine solche Ökosteuer politisch nur unter bestimmten Voraussetzungen akzeptiert wird. So darf dies nicht dazu führen, dass der Staat hierdurch zusätzliche Einnahmen erhält. Vielmehr muss die CO₂-Bepreisung aufkommensneutral erfolgen. Das heißt andere Steuern müssen dafür gesenkt werden. Auch soziale Aspekte sind zu bedenken: Steuern auf den Verbrauch belasten untere Einkommen prozentual mehr, so dass dort eine stärkere Kompensation als bei hohen Einkommen erforderlich ist. Diskutiert wird als Ausgleich derzeit eine Senkung der Stromsteuer auf die EU-Mindeststeuersätze, eine Senkung der EEG-Umlage durch Zuschuss des CO₂-Steueraufkommens in das EEG-Konto und eine Finanzierung der KWKG-Förderung mit der Folge des Wegfalls der KWKG-Umlage.

Regelungstechnisch umgesetzt werden soll die CO₂-Abgabe durch zwei Maßnah-

Kompensation nötig

CO₂-Mindestpreis im Emissionshandel

men. Hintergrund ist die Tatsache, dass bei der Stromerzeugung und der energieintensiven Industrie mit dem Emissionshandelssystem (ETS) bereits eine CO₂-Bepreisung existiert, wenn auch derzeit zu niedrig, um eine Lenkungswirkung zu erzielen. Dieses Defizit soll durch die Einführung eines CO₂-Mindestpreises im ETS behoben werden. Geplant ist aktuell ein Mindestpreis von € 40 pro Tonne, der dann schrittweise in den nächsten Jahren auf € 100 pro Tonne erhöht werden soll. Vorbild soll der bereits 2013 eingeführte britische *Carbon Price Support Mechanism* sein, der dort inzwischen zu einem völligen Verschwinden der Kohle bei der Stromproduktion geführt hat.

Einbezug der Sektoren
Verkehr und Wärme

Bei den anderen, nicht vom ETS erfassten Sektoren, also insbesondere Verkehr und Wärme, soll die Lenkungswirkung durch deutlich höhere und nach CO₂-Ausstoß ausgerichtete Energiesteuern auf Heiz- und Kraftstoffe erfolgen.

Gefahr der Wettbewerbs-
verzerrung



Es liegt auf der Hand, dass eine solche CO₂-Steuer – nur in Deutschland eingeführt – zu einer massiven Wettbewerbsverzerrung führen würde und letztlich auch klimapolitisch kontraproduktiv wäre, weil die deutsche Industrie dann in andere

Weltregionen abwandern würde, in der es keine Klimaschutzpolitik gibt und so am Ende mehr CO₂ ausgestoßen würde (sog. *Carbon Leakage*). Deshalb ist geplant, energieintensiven Unternehmen nach dem Vorbild der Besonderen Ausgleichsregelung eine Reduktion der CO₂-Abgabe zu gewähren (Strompreiskompensation). Außerdem soll eine solche CO₂-Abgabe möglichst EU-weit eingeführt werden.

Betroffene Unternehmen haben mehrere Möglichkeiten zur Senkung der CO₂-Abgabe. Neben der oben erwähnten Strompreiskompensation bietet zum Beispiel das Emissionshandelsrecht mit dem Clean Development Mechanism (CDM) die Möglichkeit, durch CO₂-emissionsmindernde Projekte in Entwicklungsländern credits im Rahmen des ETS zu bekommen und dadurch weniger CO₂-Zertifikate kaufen zu müssen. Weitere Möglichkeiten bestehen darin, regenerativen Strom, etwa aus Wind, Geothermie oder Sonne oder grünen Wasserstoff einzusetzen, um so erst gar nicht in den Anwendungsbereich der CO₂-Abgabe zu kommen. Schließlich gehört auch die Nutzung energieeffizienter Technologien dazu. Die WTS unterstützt Unternehmen bei all diesen Maßnahmen der Dekarbonisierung der Wirtschaft.

Strategien zur Senkung
der CO₂-Abgabe

Ihr Kontakt



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

7b | Einführung einer CO₂-Steuer in den Niederlanden – Neues Gesetz über einen Mindest-CO₂-Preis für Elektrizitätserzeugung | Autoren: RAIN Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, und RAIN Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf

Key Facts

- Emissionshandel Teil der Klimastrategie der Bundesregierung.
- Das Klimakabinett der Bundesregierung hat sich mit der Bedeutung des Emissionshandels für die Klimastrategie beschäftigt.
- Die Niederlande haben bereits Anfang Juni 2019 einen gesetzgeberischen Ansatz für eine CO₂-Besteuerung geschaffen, der mit dem Emissionshandel verknüpft ist.

ländische Regierung will zum 01.01.2020 einen nationalen CO₂-Mindestpreis einführen.

Hierzu wurde Anfang Juni 2019 ein Gesetzentwurf ins Parlament eingebracht („Wet minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking“). Ziel dieses Gesetzes ist es, die Treibhausgasemissionen zu verringern. Im Rahmen des internationalen Klimaübereinkommens von Paris haben sich die EU und ihre Mitgliedstaaten zu dem gemeinsamen Ziel verpflichtet, die Treibhausgasemissionen bis 2030 gegenüber 1990 um mindestens 40 % zu senken. Das niederländische Gesetz sieht die Reduzierung um 49 % der Emissionen vor. Damit soll sichergestellt werden, dass der Ausstoß von Treibhausgasen in den Niederlanden

Nationaler
CO₂-Mindestpreis in
den Niederlanden

Derzeit wird in Deutschland intensiv über die Einführung einer CO₂-Besteuerung diskutiert. In den Niederlanden ist hier der erste Schritt bereits erfolgt. Die nieder-

im Jahr 2050 um 95 % niedriger ist als im Jahr 1990. Unternehmen, die Strom in größerem Umfang produzieren, sollen ermutigt werden, bei der Auswahl der Erzeugungsart die Auswirkungen der CO₂-Emissionen auf das Klima und deren schädliche Folgen für Mensch und Umwelt zu berücksichtigen.

CO₂-Mindestpreis an das Europäische Emissionshandelssystem gekoppelt



Der Mindestpreis ist an den im Europäischen Emissionshandelssystem (ETS) gebildeten CO₂-Preis gekoppelt. Er gilt für Kraftwerksbetreiber und die Stromproduktion der energieintensiven Industrie. Im Jahr 2020 soll zunächst ein Preis von € 12,30 je Tonne gelten. Bis 2030 wird der Mindestpreis schrittweise auf € 31,90 je Tonne angehoben. In Art. 71 f Abs. 4 des Gesetzes ist der Betrag für das betroffene Jahr wie folgt festgelegt.

„4. Het bedrag, bedoeld in het tweede lid, derde zin, bedraagt voor:

- het kalenderjaar 2020: € 12,30;
- het kalenderjaar 2021: € 13,50;
- het kalenderjaar 2022: € 14,90;
- het kalenderjaar 2023: € 16,40;
- het kalenderjaar 2024: € 18,00;
- het kalenderjaar 2025: € 19,80;
- het kalenderjaar 2026: € 21,80;
- het kalenderjaar 2027: € 24,00;
- het kalenderjaar 2028: € 26,40;
- het kalenderjaar 2029: € 29,00;
- de kalenderjaren vanaf 2030: € 31,90.“

Mindestpreis ist Referenzpunkt für die CO₂-Besteuerung

Der Mindestpreis wird als Referenzpunkt für die Besteuerung verwendet: Für die Emission von Treibhausgasen durch Stromerzeugung muss die CO₂-Steuer gezahlt werden, wenn der Emissionspreis im ETS niedriger ist als der nationale Mindestpreis. Der Steuersatz (pro Tonne Treib-

hausgas) entspricht dann der Differenz zwischen diesem Mindestpreis und dem ETS-Preis.

Die niederländische Regierung ist sich dessen bewusst, dass der derzeitige und auch der erwartete CO₂-Preis im ETS mit € 20,50 für 2020 deutlich über dem nationalen Mindestpreis liegt, und dies aller Wahrscheinlichkeit nach auch in den kommenden Jahren der Fall sein wird. Dennoch soll den Stromproduzenten in Bezug auf die CO₂-Kosten eine verlässliche Planungsgrundlage über den nationalen Mindestpreis gegeben werden.

Der CO₂-Mindestpreis gilt aber nur für Emissionen aus der Stromerzeugung (Stromsektor). Emissionen aus anderen vom ETS erfassten Sektoren wie der Produktion der Öl-, Metall- und Chemieindustrie werden von diesem Gesetz nicht geregelt.

Neben der Einführung eines CO₂-Mindestpreises arbeitet die Regierung weiter an der Ausarbeitung einer umfassenden nationalen CO₂-Steuer. Darüber hinaus plant die Regierung flankierend eine Lkw-Maut und will dafür sorgen, dass ab 2030 nur noch emissionsfreie Autos verkauft werden dürfen. Ab 2021 sollen sämtliche Neubauten ohne Erdgas beheizt werden. Für Flüge soll eine Klimasteuer gezahlt werden.

Sämtliche Maßnahmen sollen in einem speziellen „Klimagesetz“ festgelegt werden. Die niederländische Regierung will für Umwelt- und Klimaschutz fast vier Milliarden Euro pro Jahr zur Verfügung stellen.

CO₂-Besteuerung zunächst auf den Stromsektor beschränkt

Ihr Kontakt



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



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



BRASILIEN 8 | Entwicklung des Verrechnungspreisprojekts zwischen OECD und Brasilien |

Autoren: StB Christopher Wutschke und Oskar Protas, beide Frankfurt a.M.



Key Facts

- Brasilien könnte bald OECD-Mitglied werden und bei Verrechnungspreisen den OECD-Guidelines folgen.
- Die Vorzüge des brasilianischen Verrechnungspreissystems sollen erhalten bleiben.
- Brasilianische Verrechnungspreise führen zu mindestens 30 Problemen, von denen 27 zu einer Doppelbesteuerung führen können.

Vergleichbarkeit bietet es Lösungen. Gleichmaßen ist es übersichtlich und bietet (lokal) ein hohes Maß an Sicherheit bei vergleichsweise geringem Aufwand. Diese Faktoren erleichtern die Tax Compliance und entlasten die Steuerbehörden.

Die mangelnde Anpassung an OECD-Normen geht jedoch mit steuerlicher Unsicherheit einher: So ließen sich 30 Probleme des brasilianischen VP-Systems identifizieren, aus denen in 27 Fällen Doppelbesteuerungskonflikte und in 23 Fällen Steuersubstratverluste für Brasilien resultieren.

30 potentielle Konflikt-sachverhalte bei brasilianischen Verrechnungspreisen



Quo vadis brasilianisches VP-System? Dreistufiges Projekt mit der OECD

Schon 2017 äußerte Brasilien sein Interesse an einem möglichen Beitritt zur OECD. Vor diesem Hintergrund begann im Februar 2018 ein Projekt zur Feststellung bestehender Ähnlichkeiten und Unterschiede der Verrechnungspreise (VP) Brasiliens im Vergleich zu den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. Nachfolgend werden die am 11.07.2019 veröffentlichten wichtigsten Erkenntnisse aus diesem dreistufigen Projekt aufgezeigt:

In der ersten Stufe analysierten Vertreter der OECD und der brasilianischen Finanzbehörden das brasilianische VP-System unter Einbeziehung von Unternehmen, wichtigen Handelspartnern und Fachexperten.

Anschließend wurden die gewonnenen Informationen in der zweiten Stufe ausgewertet und mit den OECD-Ansätzen verglichen, um Abweichungen zu erkennen (Gap-Analyse) sowie die Effektivität der bestehenden Regularien im Hinblick auf ihre VP-Zwecke beurteilen zu können (Effektivitätsbeurteilung).

Simplizität und Praktikabilität als Stärken des brasilianischen VP-Systems

Dabei ließen sich Simplizität und Praktikabilität im Hinblick auf Verrechnungspreisanalysen als Stärken des brasilianischen VP-Systems feststellen: Hinsichtlich der Probleme aufgrund von bspw. geringer

Im dritten Schritt wurden zwei Ansätze mit dem Ziel entwickelt, das brasilianische VP-System in das Konzept der OECD-Guidelines vollständig einzugliedern. Während die erste Option eine sofortige Anpassung der brasilianischen VP-Vorschriften vorsieht, ist die zweite Option ein gradueller Ansatz: Hierbei könnten über Schwellenwerte zunächst die größten Unternehmen für eine Anwendung des neuen VP-Systems selektiert werden. Durch eine schrittweise Absenkung der Schwelle könnten dann nach und nach mehr Unternehmen in das neue VP-System einbezogen werden. In beiden Fällen sollen jedoch weitestgehend die Vorteile des brasilianischen Systems erhalten bleiben.

Die Ergebnisse der zuvor genannten Analysen des brasilianischen VP-Systems bilden die Grundlage für zukünftige Anpassungen bzw. eine Blaupause für die Integration der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien in das VP-System Brasiliens.

Da es sich bei der Integration um teilweise grundlegende Änderungen handelt, ist jedoch nicht davon auszugehen, dass diese Änderungen zusammen mit der diesjährigen Steuerreform an den Kongress gesendet werden.

Konkrete, politische Entscheidungen und ein echter Plan sind in Aussicht

Ihr Kontakt



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

9a | Weitere BFH-Urteile zur Konzernfinanzierung und zur Sperrwirkung
(Art. 9 OECD-MA) | Autor: StB Dr. Johannes Suttner, München

DEUTSCHLAND



Key Facts

- In den neu veröffentlichten BFH-Urteilen vom 27.02.2019 verfestigt der BFH seine geänderte Rechtsprechung zur Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA und zum Konzernrückhalt.
- Art. 9 OECD-MA erlaubt auch die Korrektur von Gewinnminderungen gem. § 1 Abs. 1 AStG infolge einer Inanspruchnahme aus Bürgschaften.
- Die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit steht der Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG nicht entgegen, da dieser von der sog. Standstill-Klausel erfasst wird (Art. 64 Abs. 1 AEUV).

ihrer österreichischen Tochter mehrere verzinste und durch Sicherungsübereignung unterschiedlicher Maschinen besicherte Darlehen ausgereicht sowie eine Bürgschaft für ein Bankdarlehen übernommen. Wegen negativer Geschäftsentwicklung und Insolvenz der Tochter wurden die Darlehen zunächst teilweise und schließlich ein Jahr später vollständig abgeschrieben. Da die deutsche Gesellschaft auch aus der Bürgschaft in Anspruch genommen wurde, bildete sie zudem eine entsprechende Rückstellung in ihrer Bilanz. Die Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den Teilwertabschreibungen und der Rückstellungsbildung wurden vom Finanzamt durch außerbilanzielle Hinzurechnungen nach § 1 Abs. 1 AStG neutralisiert, wogegen die deutsche Gesellschaft zunächst erfolgreich klagte. Der BFH bestätigte dagegen in der Revision seine Auffassung aus dem Urteil I R 73/16, wonach Art. 9 OECD-MA (hier: Art. 9 Abs. 1 DBA Österreich 2000) auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder Teilwertabschreibung gem. § 1 Abs. 1 AStG erlaubt. Dies gelte auch für Gewinnminderungen infolge Inanspruchnahme aus Bürgschaften. Gleichfalls bestätigte der BFH seine geänderte Rechtsprechung zum Konzernrückhalt, auch wenn vorliegend das Vorhandensein eines Konzernverhältnisses zweifelhaft war. Der Fall war jedoch an das Finanzgericht zurückzuweisen, da dieses keine Feststellungen dazu getroffen hatte, ob die vereinbarten Bedingungen (Besicherung der Rückzahlungsforderungen aus den Darlehen und fehlende Besicherung der Bürgensregressforderung) fremdüblich waren.

Klägerin im weiteren am 05.09.2019 veröffentlichten Fall I R 51/17 war eine deutsche KG, die eine stehen gelassene Forderung aus Lieferungen gegenüber ihrer chinesischen Tochtergesellschaft inne hatte. Die Forderung war unverzinst und unbesichert. Die KG verzichtete zunächst gegen Besserungsschein auf einen Teil der Forderung und buchte diese insoweit gewinnmindernd aus. Ein halbes Jahr später schrieb die Klägerin die Forderung wegen anhaltender Wertlosigkeit weiter ab und

BFH vom 27.02.2019
(AZ: I R 73/16)



Am 05.09.2019 veröffentlichte der BFH zwei weitere Urteile vom 27.02.2019 (AZ: I R 51/17 und I R 81/17), die im Zusammenhang mit dem schon im Mai veröffentlichten Urteil vom selben Tag (AZ: I R 73/16) stehen. Im Urteil I R 73/16 vollzog der BFH hinsichtlich seiner bisherigen Rechtsprechung eine Kehrtwende gleich in mehreren Punkten: Zum einen urteilte er, dass Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich von § 1 Abs. 1 AStG nicht auf bloße Preisberichtigungen beschränke (sog. Sperrwirkung), sondern auch die steuerliche Korrektur der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung ermögliche. Zum anderen stehe auch der sog. Konzernrückhalt der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung nicht entgegen. Dieser beschreibe lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringe die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Der Konzernrückhalt sei nicht wie eine aktive Einstandsverpflichtung mit der Folge einer fremdüblichen (werthaltigen) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs zu werten.

BFH vom 27.02.2019
(AZ: I R 81/17)

Im nunmehr veröffentlichten Urteil I R 81/17 hatte der BFH einen Fall zu entscheiden, in dem eine inländische GmbH an einer österreichischen GmbH zu 50 % beteiligt war. Die deutsche Gesellschaft hatte

BFH vom 27.02.2019
(AZ: I R 51/17)

erklärte ein weiteres halbes Jahr später schließlich einen Forderungsverzicht. Die damit im Zusammenhang stehenden Gewinnminderungen wurden schließlich durch das Finanzamt korrigiert. Auch hier urteilte der BFH entsprechend den in I R 73/16 geänderten Grundsätzen, hier auf Basis des Art. 9 DBA China 1985. Dem stehe auch die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit nicht entgegen (Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV), da diese wegen der sog. Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (nun Art. 64 Abs. 1 AEUV) auf § 1 Abs. 1 AStG nicht anwendbar sei. Zu der Frage, ob die im vorliegenden Fall vereinbarten Bedingungen (fehlende Besicherung der

Zahlungsforderungen aus den Lieferverhältnissen, insbesondere auch später der stehen gelassenen und zunächst noch werthaltigen Außenstände) fremdüblich waren, mangelte es an Feststellungen der Vorinstanz. Insoweit war auch dieser Fall wieder an das Finanzgericht zurückzuweisen.

Im Ergebnis verfestigt der BFH mit den neu veröffentlichten Urteilen wie angekündigt die Änderung seiner Rechtsprechung. Danach wird die Korrektur einer Gewinnminderung, die auf eine fremdunübliche Besicherung zurückzuführen ist, nicht mehr durch Art. 9 OECD-MA gesperrt.

Ihr Kontakt



StBin Dr. Gabriele
Rautenstrauch,
München,
gabriele.rauten
strauch@wts.de

DEUTSCHLAND

9b | Gewerbesteuerliche Kürzung der AStG-Hinzurechnungsbeträge in Altfällen (§ 9 Nr. 3 GewStG) | Autor: StB Dr. Johannes Suttner, München



Key Facts

- Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG unterliegen in Altfällen der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG (Rechtslage bis 31.12.2016).
- Aus dem EU-Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016 ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass es sich bei den Änderungen im GewStG um eine rückwirkende Klarstellung handelt.
- Wegen grundsätzlicher Bedeutung sind beim BFH weitere Verfahren zu dieser Frage anhängig.

Mit den Änderungen des GewStG reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des BFH vom 11.03.2015, in der der BFH eine Kürzung des Hinzurechnungsbetrags i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG nach § 9 Nr. 3 GewStG zuließ. § 7 Satz 7 GewStG n.F. ordnet seit der Änderung an, dass Hinzurechnungsbeträge Einkünfte sind, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen und somit nicht mehr unter die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG fallen.

BFH vom 11.03.2015
(AZ: I R 10/14)

Im Streitfall vor dem FG Köln war die Klägerin eine inländische GmbH, der Hinzurechnungsbeträge i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG von schweizerischen Kapitalgesellschaften hinzugerechnet wurden. Die Streitjahre lagen allesamt vor den Änderungen des GewStG durch das EU-Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz. Für diese Hinzurechnungsbeträge wollte die Klägerin die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG geltend machen. Das Finanzamt lehnte eine Kürzung jedoch ab, da es sich seiner Ansicht nach bei der gesetzlichen Änderung um eine rückwirkende Klarstellung des Gesetzgebers handelte.

Urteilsfall (FG Köln)



FG Köln vom 08.11.2018
(AZ: 13 K 552/17)

Das FG Köln entschied mit Urteil vom 08.11.2018, dass AStG-Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG in Altfällen der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG unterliegen und somit nicht gewerbesteuerpflichtig sind. Betroffen sind Altfälle, die unter die Fassung des GewStG bis zur Änderung durch das EU-Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016 (auch BEPS-Umsetzungsgesetz genannt) fallen – folglich in der bis zum 31.12.2016 gültigen Fassung des GewStG.

§ 9 Nr. 3 GewStG

Keine Abweichung zur
BFH-Rechtsprechung
zur Rechtslage bis
31.12.2016

Vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zu den Grenzen der rückwirkenden Klarstellung von Gesetzen folgte das FG Köln der Ansicht des Finanzamts jedoch nicht. Ebenso sieht das Finanzgericht keine Gründe, von der BFH-Rechtsprechung zur bis zum 31.12.2016 geltenden Rechtslage abzuweichen.

keine Revision zu. Das Finanzamt legte hiergegen beim BFH eine Nichtzulassungsbeschwerde (AZ: I B 4/19) ein, zu der der Beschluss des BFH wohl in Kürze ergehen wird.

Nichtzulassungs-
beschwerde

Da die Entscheidung ausgelaufenes Recht betrifft und im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung steht, ließ das FG Köln

Beim BFH sind zudem zwei weitere Verfahren zu dieser Frage anhängig, bei denen das FG Baden-Württemberg die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuließ (AZ: I R 28/18 und I R 29/18).

Ihr Kontakt



StBin Dr. Gabriele
Rautenstrauch,
München,
gabriele.rauten-
strauch@wts.de

10 | Einführung einer Digitalsteuer – Aktuelle Entwicklungen |

Autoren: RA (Syndikus-RA) Philipp Dobrodziej, Düsseldorf, StBin Kerstin Eisenreich und Sonja Stenzel, beide Erlangen

Key Facts

- In Frankreich tritt das Gesetz zur Einführung einer Steuer auf digitale Dienstleistungen in Kraft.
- Großbritannien veröffentlicht Gesetzentwurf.
- Weitere Länder haben konkrete Pläne.
- Die USA sehen die Entwicklungen sehr kritisch.

Einen Schritt weiter ist Frankreich (vgl. auch bereits WTS Journal 02/2019), das bereits ein konkretes Gesetz verabschiedet hat. Und auch Großbritannien hat in der Zwischenzeit einen Gesetzentwurf vorgestellt.



Frankreich

Am 25.07.2019 trat das Gesetz zur Einführung einer Steuer auf digitale Dienstleistungen in Kraft. Zuvor hatte das Parlament am 04. (Nationalversammlung) bzw. 11.07.2019 (Senat) sowie der französische Präsident am 24.07.2019 das Gesetz verabschiedet.

EU-STAATEN UND ANDERE



Inkrafttreten
des Gesetzes

Hintergrund



Mit Blick auf eine größere Steuergerechtigkeit planen diverse Länder in Europa die Einführung einer Digitalsteuer auf elektronisch erwirtschaftete Umsätze. Ziel ist es, Umsätze ausländischer Unternehmen zu besteuern, für die nach aktuellem Recht aufgrund fehlender physischer Präsenz (Betriebsstätte) im jeweiligen Land grundsätzlich kein Besteuerungsrecht gegeben wäre. Hierunter fallen insbesondere Umsätze von Unternehmen wie Google, Amazon, Facebook, Apple (GAFA) & Co. Wie bereits in einer früheren Ausgabe berichtet, konnte eine gemeinsame Lösung auf EU-Ebene nicht erzielt werden (vgl. WTS Journal 02/2019). Eine globale Lösung wird jedoch weiterhin angestrebt.

Frankreich gab bereits Ende Dezember 2018 bekannt, eine Digitalsteuer einführen zu wollen. Nachdem eine europäische Digitalsteuer im März 2019 am Widerstand einiger EU-Finanzminister vorerst scheiterte, wurde die nationale Lösung weiterverfolgt.

Hintergrund

Das Gesetz sieht eine Steuerpflicht für in Frankreich ansässige und nicht ansässige Unternehmen mit einem Umsatz aus digitalen Dienstleistungen von mehr als € 750 Mio. weltweit und von mehr als € 25 Mio. im Inland, also mit französischen Usern, vor.

Steuerpflicht

Nationale Vorstöße

Auf nationaler Ebene haben einzelne Länder bereits eigene Gesetzesinitiativen zur Einführung einer Digitalsteuer gestartet. Über die Pläne in Tschechien und in Österreich haben wir bereits berichtet (vgl. WTS Journal 02/2019 und 03/2019).

Als Bemessungsgrundlage soll der Inlandsumsatz herangezogen werden, der aus Online-Werbung, aus dem Verkauf personenbezogener Daten zu Werbezwecken und aus der Bereitstellung von Peer-to-Peer-Online-Plattformen stammt.

Bemessungsgrundlage

Ausnahmen der Besteuerung	Der E-Commerce, die Erbringung digitaler Dienste, Kommunikations- und Zahlungsdienste sowie regulierte Finanzdienstleistungen sind vom Anwendungsbereich der Digitalsteuer ausgenommen.	Der 2%igen DST unterliegen die Umsätze mit britischen Usern aus den genannten digitalen Aktivitäten, wobei ein Freibetrag von 25 Mio. Pfund gewährt werden soll.	Bemessungsgrundlage
Steuersatz und zeitlicher Anwendungsbereich	Der Steuersatz beträgt 3 %. Das Gesetz gilt rückwirkend zum 01.01.2019.	Darüber hinaus soll eine alternative Berechnungsmethode zugelassen werden (sog. Safe Harbour Regelung), sofern die DST die Unternehmensfortführung gefährden würde, was bei Unternehmen mit einem niedrigen Betriebsergebnis aus digitalen Aktivitäten möglich wäre.	Safe Harbour Regelung
	 Großbritannien		
2 % DST	Am 11.07.2019 hat das britische Finanzministerium den Gesetzentwurf zur Einführung einer Digital Service Tax (DST) in Höhe von 2 % veröffentlicht. Die DST soll voraussichtlich ab April 2020 in Kraft treten und auf Umsätze Anwendung finden, die ab dem 01.04.2020 generiert werden.	Weitere nationale Entwicklungen und Reaktionen	
Einführung der DST bis April 2020		Die weitere Entwicklung in Europa bleibt abzuwarten, insbesondere muss beobachtet werden, welche Staaten noch nachziehen werden. Neben den oben genannten Ländern gibt es auch in Spanien und in Italien bereits konkrete Vorstellungen über eine Besteuerung digitaler Dienstleistungen. In Deutschland ist die Einführung einer Digitalsteuer derzeit nicht vorgesehen.	Entwicklung in Europa
Anwendungsbereich	Die DST soll für Unternehmen gelten, die Plattformen für soziale Medien, Internet-Suchmaschinen sowie Online-Marktplätze für britische User anbieten. Sie soll hierbei auf Konzerne anwendbar sein, die aus diesen digitalen Aktivitäten einen jährlichen Umsatz von mehr als 500 Mio. Pfund weltweit und von mehr als 25 Mio. Pfund mit britischen Usern erzielen.	Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick zu Plänen ausgewählter EU-Länder:	Übersicht

Land	Umsatz weltweit	Umsatz Inland	Steuersatz	Freibetrag
Frankreich	> € 750 Mio. aus digitalen Dienstleistungen	> € 25 Mio. aus digitalen Dienstleistungen	3 %	n/a
Großbritannien	> £ 500 Mio. aus digitalen Dienstleistungen	> £ 25 Mio. aus digitalen Dienstleistungen	2 %	£ 25 Mio.
Italien	> € 750 Mio. aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> € 5,5 Mio. aus digitalen Dienstleistungen	3 %	n/a
Österreich	> € 750 Mio. aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> € 25 Mio. aus digitalen Dienstleistungen	5 %	n/a
Spanien	> € 750 Mio. aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> € 3 Mio. aus digitalen Dienstleistungen	3 %	n/a
Tschechien	> € 750 Mio. aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> € 2 Mio. aus digitalen Dienstleistungen	7 %	n/a

Kritik der USA Die USA kritisierten die Pläne Frankreichs bzw. der EU-Länder stark. In ihren Augen sind vor allem die GAFA-Unternehmen von der Abgabe betroffen. Im Rahmen des G7-Gipfels in Biarritz Ende August konnte man sich jedoch auf einen Kompromiss einigen, der nun geprüft wird. Danach würde Frankreich bei Einführung einer generellen Mindestbesteuerung auf OECD-Ebene

die aus der französischen Besteuerung entstandene Mehrsteuer an die betroffenen Unternehmen zurückerstatten.

Auch außerhalb Europas rücken digitale Geschäftsmodelle in den steuerlichen Fokus: So steht beispielsweise Neuseeland vor der Einführung einer DST. Ein entsprechender Vorschlag wird in Kürze erwartet.

Ihr Kontakt



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

11 | EU Joint Transfer Pricing Forum zur Anwendung der Profit Split Methode |

Autoren: Kai-Udo Schwinger und Wadim Lutz, beide Frankfurt a.M.

EU



Key Facts

- Die Profit Split Methode (PSM) gewinnt weiterhin an Relevanz.
- Das EU-JTPF erläutert die Voraussetzungen und den Anwendungsbereich der PSM mit Beispielen.
- Es gibt Hilfestellung bei der Verteilung von Gewinnen mit Hilfe einer nicht abschließenden Liste von Umlageschlüsseln.

- Ein hoher Integrationsgrad der Geschäftsvorfälle;
- Die Parteien des Geschäftsvorfalles teilen sich signifikante Risiken.

Die PSM ist laut EU-JTPF hingegen eher nicht angemessen, wenn:

- eine (von zwei) beteiligten Parteien nur einfache Wertbeiträge erbringt und/oder
- für die Wertbeiträge eine Benchmarkingstudie erstellt werden kann.

Report des EU-JTPF soll Steuerpflichtigen Hilfestellung bei der Anwendung der PSM geben

Im Juni 2018 stellt das EU Joint Transfer Pricing Forum (EU-JTPF) die Ergebnisse einer Studie über die praktische Anwendung der PSM vor. Die branchenübergreifende Studie zeigt auf, dass die PSM nach wie vor nur in begrenztem Umfang (v.a. APAs) zur Anwendung kommt. Bei einem Treffen im Oktober 2018 hat das EU-JTPF vier potentielle Bereiche für die weitere Arbeit an der PSM ausgemacht. Neben dem „Wann“ und dem „Wie“ der Anwendung werden Möglichkeiten zur Vereinfachung und Umsetzung gesucht. Als Ergänzung und Unterstützung zu den im Juni 2018 überarbeiteten OECD-Richtlinien zur PSM liefert das EU-JTPF im Report vom März 2019 erste Ergebnisse. Der Report ist abrufbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_on_the_application_of_the_profit_split_method_within_the_eu_en.pdf

Das EU-JTPF nennt Beispiele zu den jeweiligen Voraussetzungen/Merkmalen.

Nach den OECD-Guidelines sollen Gewinne so verteilt werden, dass dies den relativen Wertbeiträgen der beteiligten Parteien entspricht. Dies wird erreicht durch die Verwendung eines oder mehrerer Umlageschlüssel. Basierend auf der Umfrage benennt das EU-JTPF mögliche Umlageschlüssel und die jeweiligen Vor- und Nachteile. Das EU-JTPF unterscheidet dabei personenbezogene, umsatzbezogene, wirtschaftsgutbasierte, kostenbasierte und andere Umlageschlüssel. Das EU-JTPF präferiert objektive Allokationsschlüssel, lässt aber auch gewichtete Wertschöpfungsbeitragsanalysen zu.

EU-JTPF liefert eine nicht abschließende Liste von Umlageschlüsseln für die PSM

Jedes Merkmal kann die Anwendung der PSM rechtfertigen

Die PSM soll, wie jede andere Verrechnungspreismethode, basierend auf einer genauen Darstellung des Geschäftsvorfalles und der Funktionsanalyse als geeignetste Methode gewählt werden. Nicht kumulative Voraussetzungen für die Wahl der PSM:

- Einzigartige und wertvolle Wertbeiträge der Parteien im Geschäftsvorfall;

Seit die OECD im Jahr 2010 den Status der PSM als „method of last resort“ aufhob, gewinnt diese zunehmend (v. a. für „neue“ Geschäftsmodelle) an Bedeutung. So sind bereits im Juni 2018 die überarbeiteten Richtlinien zur PSM erschienen. Auf Ebene der EU wurde im EU-JTPF Report nun versucht, den Herausforderungen der Anwendung der Methode zu begegnen. Ob aber die durch das EU-JTPF angestrebte Vereinfachung der PSM auf EU- oder OECD-Ebene auch umgesetzt wird, bleibt abzuwarten.

Als nächste Handlungsinitiative ist eine Vereinfachung der PSM angedacht

Ihr Kontakt



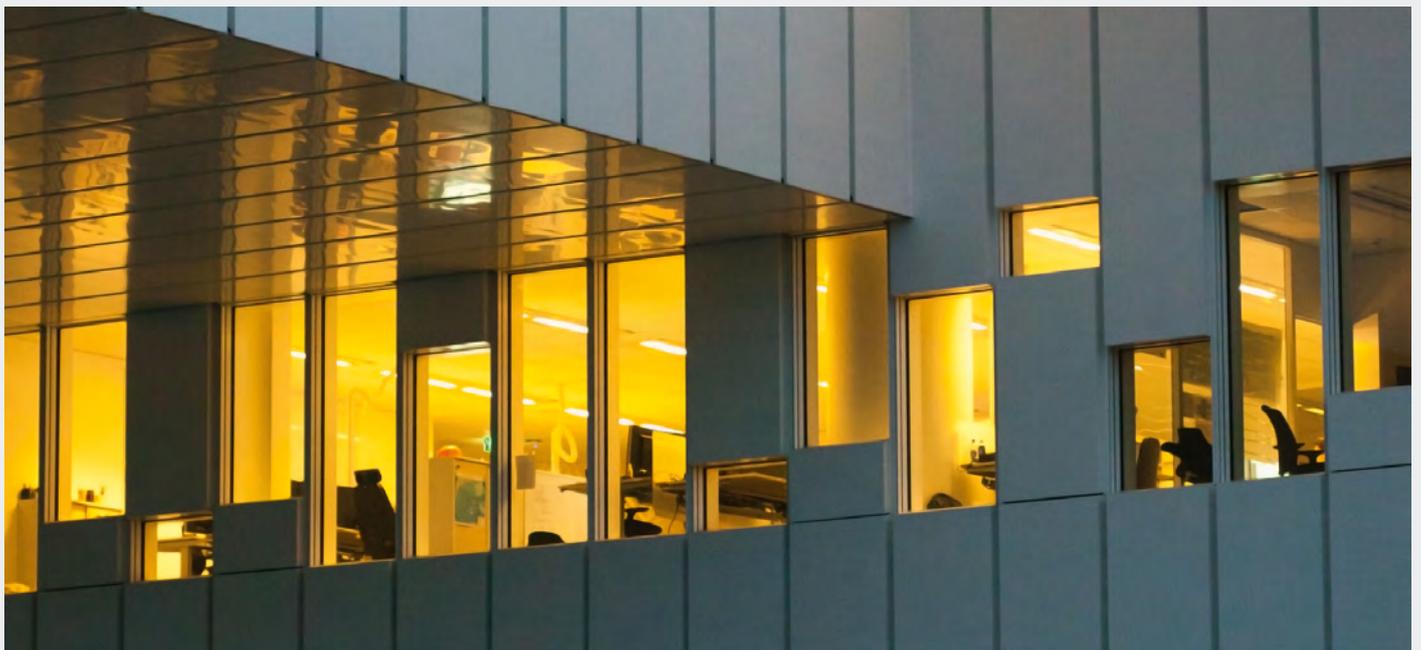
Andreas Riedl
Frankfurt a. M.,
andreas.riedl@wts.de



StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch und StB Johannes Günther, beide München

Regierungsentwurf zur Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuer-gestaltungen beschlossen

Die Richtlinie 2018/822/EU zur (sechsten) Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen („DAC6“) ist am 25.06.2018 in Kraft getreten und muss vom nationalen Gesetzgeber bis 31.12.2019 umgesetzt werden.



DAC 6

Fast acht Monate lang zirkulierte hierzu ein inoffizieller Referentenentwurf des BMF vom 30.01.2019. Nachdem am 27.09.2019 der offizielle Referentenentwurf des BMF veröffentlicht wurde, folgte am 09.10.2019 der vom Bundeskabinett beschlossene Regierungsentwurf. Im Wesentlichen wurde gegenüber dem Referentenentwurf vom 27.09.2019 nur die Gesetzesformulierung insgesamt stellenweise angepasst und präzisiert. Der Gesetzentwurf basiert im Wesentlichen auf der EU-DAC6-Richtlinie.

Die Pflicht zur Anzeige von rein innerstaatlichen Steuergestaltungen ist sowohl im offiziellen Referentenentwurf als auch im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob diese in einem separaten Gesetzgebungsverfahren wieder aufgegriffen wird.

Sachliche Meldepflicht – Wann ist eine Gestaltung meldepflichtig?

Hinsichtlich des sachlichen Geltungsbereichs der Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen haben

sich im Vergleich zum inoffiziellen und offiziellen Referentenentwurf keine wesentlichen Änderungen ergeben. Wie bisher muss eine grenzüberschreitende Steuergestaltung i.S.v. § 138d Abs. 2 AO-E vorliegen. Nach dem Regierungsentwurf ist eine Steuergestaltung ein Schaffensprozess, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur/Situation bzw. ein bestimmter Prozess aktiv herbeigeführt oder verändert wird und die Struktur/Situation bzw. der Prozess, dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde. Werden lediglich gesetzliche Fristen bzw. Zeiträume abgewartet (z.B. Spekulationsfrist nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG), liegt ausweislich der Gesetzesbegründung keine Steuergestaltung vor.

Weitere Voraussetzung ist, dass eine vom EU-Amtshilfegesetz umfasste Steuerart betroffen ist (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 1 AO-E). Dies sind nahezu alle von den EU-Mitgliedstaaten erhobenen Steuern. Die Umsatzsteuer, Zölle und bestimmte Verbrauchsteuern sind jedoch ausgenommen. Weiterhin muss die Steuergestaltung grenzüberschreitend i.S.v. § 138d Abs. 2 Nr. 2 AO-E sein. Im Grundsatz ist hierfür Voraussetzung, dass die Beteiligten in verschiedenen Steuerjurisdiktionen ansässig sind. Erweiternd wird dann auf eine Doppelansässigkeit, Betriebsstätten und abschließend auf eine bloße grenzüberschreitende Tätigkeit abgestellt.

Abschließend ist es erforderlich, dass durch die Steuergestaltung mindestens ein Kennzeichen (sog. Hallmarks) erfüllt wird.

Es wird zwischen den folgenden Kennzeichen unterschieden:

- Kennzeichen gem. § 138e Abs. 1 AO-E, die zusätzlich den Main-Benefit-Test voraussetzen und
- Kennzeichen gem. § 138e Abs. 2 AO-E, die bereits für sich allein eine Meldepflicht begründen.

Der Main-Benefit-Test ist erfüllt, wenn durch die Steuergestaltung ein Steuervorteil erzielt wird und dieser Steuervorteil der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der Gestaltung ist. Der steuerliche Vorteil kann auch außerhalb Deutschlands entstehen.

Eine bemerkenswerte Änderung zum inoffiziellen bzw. offiziellen Referentenentwurf betrifft das Kennzeichen bezüglich grenzüberschreitender Zahlungen gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 1a) AO-E. Der Gesetzestext wurde dahingehend konkretisiert, dass ausschließlich solche Zahlungen erfasst werden, die beim Zahlenden als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.

Die einzelnen Kennzeichen sind umfassend, sodass auch Geschäftsvorfälle unter die Meldepflicht fallen können, die nur eingeschränkt als Steuergestaltung empfunden werden. Beispiele sind standardisierte Darlehens- oder Lizenzverträge innerhalb des Konzerns bzw. die Einlage von Forderungen in eine Tochtergesellschaft. In der Literatur wurde auch diskutiert, ob die Aufstockung von Beteiligungen – um den Anwendungsbereich des Schachtelprivilegs nach § 8b Abs. 1, 5 KStG zu eröffnen – mit einer Anzeigepflicht verbunden ist (vgl. stellvertretend Schnitger/Brink/Welling, IStR 2018, 513). Erfreulicherweise enthält die Gesetzesbegründung hierzu eine Klarstellung dahingehend, dass die genannte Beteiligungsaufstockung mit anschließender Anwendung des Schachtelprivilegs nicht zu einer Anzeigepflicht führt.

Persönliche Meldepflicht – Wer muss die Gestaltung melden?

Die primäre Anzeigepflicht liegt beim Intermediär, d.h. bei demjenigen, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder die Umsetzung verwaltet. Eine Beschränkung auf bestimmte Berufsgruppen ist nicht vorgesehen. Soweit ersichtlich fehlt weiterhin eine klare Aussage dahingehend, ob Konzernsteuerabteilungen als Intermediäre einzuordnen sind.

Ist ein Intermediär an der Gestaltung beteiligt, hat dieser nahezu alle Informationen zur grenzüberschreitenden Gestaltung – allerdings auf anonymer Basis – an das BZSt zu melden. Der Umfang der zu meldenden Informationen wurde dabei sehr weit gefasst. Nach Meldung erhält der Intermediär vom BZSt neben der Registriernummer (sog. „ArrangementID“), die zur Identifikation einer spezifischen Ge-



staltung dienen soll, zusätzlich noch eine sog. Offenlegungsnummer (sog. „DisclosureID“). Die DisclosureID soll ermöglichen, die Meldung des Intermediärs und die Meldung des Nutzers zusammenzuführen. Der Nutzer ist bezüglich der zusätzlichen persönlichen Angaben (Angaben zum Nutzer, Beteiligte der Gestaltung oder von der Gestaltung betroffene Personen) zur Meldung verpflichtet, sobald ihm vom Intermediär die Registriernummer und die Offenlegungsnummer bzw. bei Verwirklichung der Steuergestaltung in einem anderen EU-Mitgliedstaat das entsprechende Pendant mitgeteilt wurde. Die Angaben müssen in der Steuererklärung des Nutzers, in der sich der steuerliche Vorteil der Steuergestaltung auswirkt, enthalten sein. Ohne Einbeziehung eines Intermediärs ist weiterhin der Nutzer zur Meldung verpflichtet. Ist der Intermediär durch den Nutzer von der Verschwiegenheitspflicht – sofern diese besteht – entbunden worden, ist der Intermediär zu einer vollumfänglichen Meldung verpflichtet.

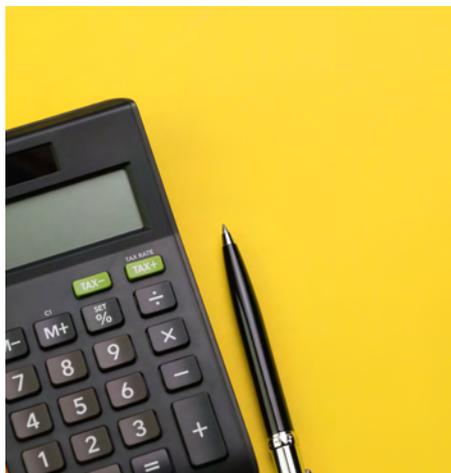
Rückwirkungszeitraum – d.h. nach dem 24.06.2018 bis einschließlich 30.06.2020 – verwirklicht wurde, hat die Meldung bis zum 31.08.2020 zu erfolgen.

Wie hoch sind die Sanktionen bei Verstößen gegen die Meldepflicht?

Verstöße gegen die Meldepflicht – d.h. Unterlassen der Meldung, nicht rechtzeitige Meldung, eine unvollständige Meldung bzw. die fehlende Angabe von Registrierungs- und Offenlegungsnummer in der Steuererklärung – werden grundsätzlich als Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO mit einer Geldbuße von bis zu € 25.000 geahndet. Verstöße bei Gestaltungen im Rückwirkungszeitraum sind nicht mit Sanktionen belegt.

Wie ist der Stand in Europa?

Bis jetzt haben Litauen, Österreich, Polen, die Slowakei, Slowenien und Ungarn die EU-DAC6-Richtlinie in nationales Gesetz



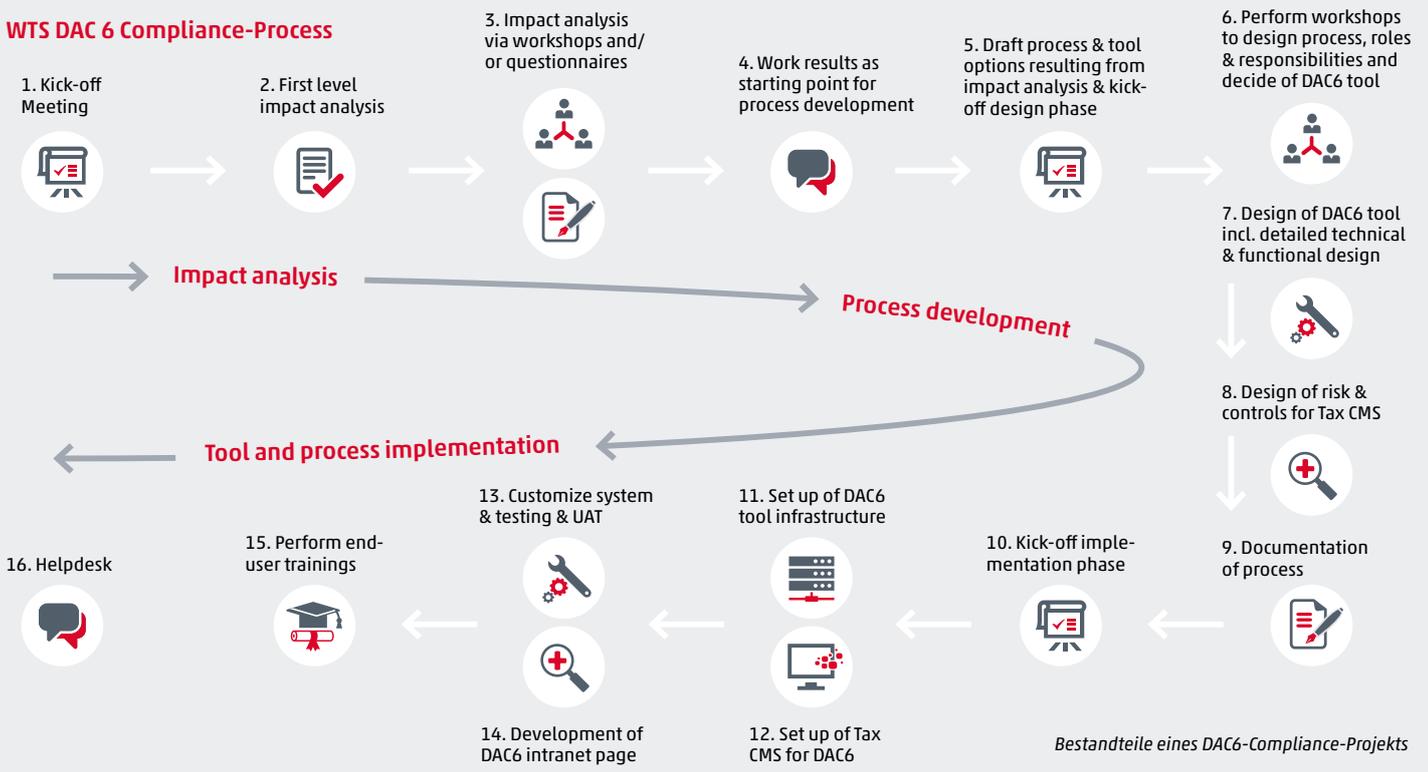
Zu den technischen Voraussetzungen der Übermittlung von Anzeigen wird das BZSt eine separate Anhörung der Verbände durchführen. Darin werden Fragen hinsichtlich der Dateiformate, Datenschnittstellen und ähnliche Fragen geklärt.

Zeitlicher Anwendungsbereich – Wann muss gemeldet werden?

Meldepflichtige Gestaltungen, deren erster Schritt nach dem 30.06.2020 umgesetzt wurde, sind innerhalb einer 30-Tage-Frist zu melden. Für meldepflichtige Gestaltungen, deren erster Schritt im

implementiert. Für weitere EU-Länder liegt jeweils ein Gesetzentwurf vor. In einigen Ländern wurde der Anwendungsbereich in der nationalen DAC6-Gesetzgebung im Vergleich zur EU-DAC6-Richtlinie stark erweitert. So unterliegen z.B. in Polen und Schweden auch rein nationale Steuergestaltungen der Anzeigepflicht. Polen und Portugal beziehen weitere Steuerarten wie z.B. die Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern in die Anzeigepflicht mit ein. Auch die Höhe der Sanktionen variiert je nach Mitgliedstaat und kann wie z.B. in Polen bis zu ca. € 5 Mio. betragen.

WTS DAC 6 Compliance-Process



Wie kann WTS die Unternehmen unterstützen?

WTS kann Sie in allen Belangen bei der Bewältigung der neuen DAC6-Compliance Anforderungen unterstützen. Ein umfassendes DAC6-Compliance-Projekt sollte die dargestellten Schritte von der Betroffenheitsanalyse über die Entwicklung eines DAC6-Prozesses bis hin zur Implementierung des DAC6-Prozesses – der IT-Tool gestützt sein kann – beinhalten.

Zu Beginn werden in einer Betroffenheitsanalyse die DAC6-relevanten Transaktionen bzw. Geschäftsvorfälle mit den zutreffenden Kennzeichen in den Konzernunternehmen identifiziert. Basis kann eine Erstindikation sein, z.B. auf Grundlage der Verrechnungspreisdokumentation. Dabei bietet sich eine Zweiteilung des Vorgehens an. In Ländern bzw. Unternehmen mit einem niedrigeren DAC6-Risikoprofil können Fragebögen zur Anwendung kommen. Sind die Unternehmen hingegen stark betroffen bzw. befinden sie sich in Ländern mit hohen Sanktionen respektive mit komplexen Kennzeichen, empfiehlt sich die Durchführung von Workshops. In der Phase der Prozessentwicklung wird in enger Abstimmung mit dem Unternehmen

ein maßgeschneiderter Prozess entwickelt. Ist der Prozess implementiert, stellt dieser sicher, dass ein DAC6-relevantes Ereignis eine DAC6-Analyse auslöst.

Der DAC6-Prozess kann durch den gemeinsam mit AMANA entwickelten WTS DAC6-manager unterstützt werden. Das IT-Tool erlaubt eine fragebogenbasierte Beurteilung, ob ein potentiell DAC6-relevantes Ereignis auch tatsächlich meldepflichtig ist. Die Fragebögen (für Deutschland sowie für weitere Länder) wurden durch WTS entworfen und können unternehmensspezifisch angepasst werden, um die Beurteilung so anwenderfreundlich wie möglich zu gestalten. Hilfetexte unterstützen den Anwender bei der Bearbeitung des Fragebogens. Kommt der Nutzer zu dem Ergebnis, dass eine Meldung zu erfolgen hat, kann – nach Freigabe – direkt eine Meldung aus dem Tool erfolgen.

Abgerundet wird das DAC6-Angebot von WTS durch die zusätzliche Möglichkeit eines Outsourcing des gesamten DAC6-Compliance Prozesses an das WTS DAC6 Center of Excellence. Das WTS DAC6-Center of Excellence wird dann für Sie alle notwendigen Schritte von der Analyse bis hin zur Meldung vornehmen.

Kontakt

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

ÖSTERREICH 12a | Steuerreform 2019/20 | Autoren: StB Matthias Mitterlehner und Thomas Kaisinger,
beide Linz



Key Facts

- Umsetzung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.
- Vorerst keine Umsetzung der ATAD-Zinsschranke – deshalb Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Europäische Kommission.
- Umsetzung der EU-Vorgaben zur Vermeidung der Steuerumgehung durch hybride Gestaltungen.
- Lohnsteuerabzugspflicht für ausländische Arbeitgeber auch bei fehlender Betriebsstätte.
- Onlinewerbung unterliegt künftig einer 5%igen Abgabe.

Am 19.09.2019 wurden folgende Punkte durch den Nationalrat verabschiedet:

- Erhöhung der Schwelle für geringwertige Wirtschaftsgüter auf € 800.
- Einführung einer Pauschalbesteuerung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu € 35.000.
- Rückerstattung von SV-Beiträgen bei geringem Einkommen.
- Verpflichtende Steuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige, bei
 - › zusätzlichen österreichischen Einkünften in Höhe von mehr als € 730, oder
 - › ab zwei in Österreich lohnsteuerpflichtigen Einnahmequellen.
- Die Beschäftigung von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern soll ab 01.01.2020 auch ohne Bestand einer Betriebsstätte zur Lohnsteuerabzugspflicht für ausländische Arbeitgeber führen.
- Umsetzung der ATAD II Richtlinie zur Vermeidung der Steuerumgehung durch hybride Gestaltungen.
- Umsetzung der EU-Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (DAC 6).
- Erhöhung des Schwellenwerts der USt-Kleinunternehmerregelung auf € 35.000.
- Ermäßigter Umsatzsteuersatz von 10 % für elektronische Publikationen.
- Vereinheitlichte Beurteilung von Konsignationslagern.
- Digitalsteuer von 5 % auf Onlinewerbung für große Unternehmen.
- Organisationsreform der Steuerverwaltung.
- Diverse Änderungen für Online-Versandhändler.
- Weitere Steuergesetzänderungen (Versicherungssteuergesetz, etc.)

Änderungen im österreichischen Steuerrecht am 19.09.2019



Ibiza-Affäre und
Regierungswechsel



EU-Finanz-Anpassungs-
gesetz 2019

Der Regierungswechsel als Folge der Ibiza-Affäre brachte das Ende des Reformvorhabens der damaligen Koalitionsregierung. Um einen Stillstand zu vermeiden, wurden Gesetzespakete durch Nationalratsmitglieder in Form von Initiativanträgen zur parlamentarischen Behandlung eingebracht. Nachfolgend werden die wesentlichsten Punkte aufgeführt, die bereits vor der Sommerpause des Nationalrats verabschiedet wurden:

- Umsetzung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie im EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz.
- Anpassung der Bundesabgabenordnung zur Umsetzung der in Verständigungs- und Schiedsverfahren erzielten Ergebnisse.
- Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1371 zur Vermeidung von grenzüberschreitendem Mehrwertsteuerbetrug.



Abschließend bleibt anzumerken, dass Österreich die EU-Zinsschranke noch nicht in nationales Recht umgesetzt hat. Die Europäische Kommission hat deshalb Ende Juli ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.

Ihr Kontakt



StB Matthias
Mitterlehner, Linz,
matthias.mitter-
lehner@icon.at

12b | Steuerliche Folgen eines durch österreichische Erbschaft bedingten Wegzugs nach Deutschland | Autoren: StB Dr. Jürgen Reinold, Wien, und RA Dr. Tom Offerhaus, München

ÖSTERREICH



Key Facts

- Eine Wegzugsbesteuerung kann sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen eintreten.
- Unentgeltliche Übertragungen – wie z.B. eine Erbschaft – können zu einem Wegzugsbesteuerungstatbestand führen, soweit das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt wird.
- Im außerbetrieblichen Bereich besteht – anders als im betrieblichen Bereich – die Möglichkeit, die Zahlung der Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung aufzuschieben.

besteht allerdings für den tatsächlichen Wegzug einer natürlichen Person (Ansässigkeitswechsel) sowie für unentgeltliche Übertragungen (z.B. Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung) an eine andere natürliche (!) Person antragsgebunden die Möglichkeit, die Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung nicht festzusetzen (sog. Nichtfestsetzungskonzept). Die Nichtfestsetzung ist nur möglich, soweit die Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber einem EU/EWR-Staat erfolgt. Der tatsächlichen Veräußerung gleichgestellt ist ein Wegzug des Steuerpflichtigen oder eine unentgeltliche Übertragung in einen Staat, der außerhalb des EU/EWR-Raumes liegt.

Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich

Kommt es durch einen „Wegzug“ im Betriebsvermögen (bei der Überführung von Wirtschaftsgütern oder Verlegung von Betrieben/Betriebsstätten ins Ausland) zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs, greifen besondere Regelungen. Generell sieht die Wegzugsbesteuerung die Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts vor. Jedoch besteht die Möglichkeit, auf Antrag bei Wegzug in einen EU/EWR-Staat die Steuerschuld für Wirtschaftsgüter gleichmäßig über einen Zeitraum von fünf Jahren (seit 01.01.2019, davor sieben Jahre; für zum Umlaufvermögen gehörige Wirtschaftsgüter zwei Jahre) zu entrichten, sog. Ratenzahlungskonzept. Es handelt sich bloß um eine Verschiebung der Fälligkeit; somit fallen keine Stundungszinsen an. Werden die Wirtschaftsgüter (bzw. der Betrieb/die Betriebsstätte) vor Ablauf des Verteilungszeitraumes z.B. veräußert oder in einen Drittstaat überführt, sind die noch offenen Raten sofort fällig. Dies gilt allerdings nur für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Der Steuerpflichtige muss diesen Umstand der zuständigen Abgabenbehörde innerhalb von drei Monaten ab Eintritt des „schädlichen“ Ereignisses anzeigen.

In allen anderen Fällen, in denen es hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten kommt (z.B. unentgeltliche Übertragung auf eine juristische Person, bspw. ausländische Stiftung), gelangt auf Antrag das für betriebliche Entstrickungsfälle vorgesehene Ratenzahlungskonzept (Festsetzung der Steuerschuld und Verteilung auf fünf Jahre) zur Anwendung. In der Praxis sind oftmals unentgeltliche Übertragungen auf Stiftungen/Trusts innerhalb des EU/EWR-Raumes (z.B. Liechtenstein) erfasst.

Folgendes Praxisbeispiel soll die Thematik verdeutlichen: Eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person verstirbt. Im Testament wird der in Deutschland ansässige Sohn (kein Wohnsitz in Österreich) als Alleinerbe eingesetzt. Zum Nachlassvermögen zählt auch eine Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft. Der in Deutschland ansässige Sohn ist in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig.

Praxisfall Erbschaft

Die Erbschaft löst in Österreich zwar keine Erbschaftsteuer aus. Dennoch ist zu beurteilen, ob mit dieser Erbschaft einkommensteuerliche Folgen verbunden sind. Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts kann grundsätzlich auch bei Tod eines in Österreich unbeschränkten Steu-

Steuerfolgen in Österreich

Ratenzahlungs- und Nichtfestsetzungskonzept im außerbetrieblichen Bereich

Das Konzept der Ratenzahlung wurde mit Einschränkungen auch auf den außerbetrieblichen Bereich (Kapitalvermögen) erstreckt. Im außerbetrieblichen Bereich

erpflichtigen eintreten. Da der Erblasser in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war und Österreich das Besteuerungsrecht an dem deutschen Kapitalgesellschaftsanteil hatte (27,5 % besonderer Steuersatz im Falle der Veräußerung), welcher im Zuge der Erbschaft auf einen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen übertragen wird, geht das Besteuerungsrecht Österreichs dem Grunde nach verloren.

Da ein unentgeltlicher Erwerb zwischen natürlichen Personen und die Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber einem EU-Staat (Deutschland) vorliegt, kann in der Einkommensteuererklärung des Verstorbenen/Erblassers ein Besteuerungsaufschub (Nichtfestsetzung) bis zur tatsächlichen Veräußerung oder Wegzug aus Deutschland in ein Drittland beantragt werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen der unentgeltlichen Übertragung an eine natürliche Person im Ausland ist durch eine Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen. Als Folge der Nichtfestsetzung wird anlässlich der unentgeltlichen Übertragung, durch die das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt wird, der Wertzuwachs (Bewertungsmaßstab: gemeiner Wert abzüglich Anschaffungskosten) festgestellt, aber der Anfall der darauf entfallenden Steuerbelastung bis zu einer späteren Realisierung aufgeschoben. Eine spätere Veräußerung (oder Wegzug in einen Drittstaat) durch den Erben bewirkt bei der Erbschaft ein rückwirkendes Ereignis und damit die Besteuerung der entstandenen Steuerschuld im Zeitpunkt des Wegzugs.

Steuerfolgen
in Deutschland

Die Erbschaft löst in Deutschland zunächst einmal eine Erbschaftsteuer auf den Verkehrswert der Beteiligung im Todeszeitpunkt aus. Ggf. können dabei aber persönliche Freibeträge und Betriebsvermögensvergünstigungen in Anspruch genommen werden. Sollte der in Deutschland ansässige Sohn die Beteiligung dann später veräußern, stellt sich schon aus rein deutscher Sicht die Frage, ob die bereits zum Todeszeitpunkt existenten stillen Reserven, die jetzt der Besteue-

erung unterworfen werden, zu einer Steuerermäßigung führen. Das deutsche Einkommensteuerrecht sieht hier in engen Grenzen aufgrund einer Vorbelastung mit Erbschaftsteuer eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer vor, wenn der Veräußerungsvorgang innerhalb von vier Veranlagungszeiträumen nach dem Erbfall erfolgt. Fraglich ist insoweit aber, ob der allein zur Ermäßigung berechtigende Wertzuwachs bis zum Erbfall der deutschen Einkommensteuer unterliegt. Nach nationalen Vorschriften wäre dies der Fall, da das deutsche Steuerrecht grundsätzlich den Unterschied zwischen den historischen Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers und dem Veräußerungspreis der Besteuerung unterwirft. Im vorliegenden Fall käme aber ggf. das DBA mit Österreich zur Hilfe, welches dann, wenn Österreich den Wertzuwachs im Wegzugszeitpunkt der Besteuerung unterwirft, vorsieht, dass der Zuzugsstaat (hier: Deutschland) bei der späteren Ermittlung eines Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zugrunde legt, den Österreich im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat. Das DBA spricht aber ausdrücklich von Wegzugsfällen und außerdem müsste der Wegziehende mindestens fünf Jahre im Wegzugsstaat ansässig gewesen sein. Jedenfalls ist somit zweifelhaft, ob der deutsche Fiskus diesen „Step Up“ auch im vorliegenden Erbfall tatsächlich nachvollzieht. Es droht also eine echte Dreifachbesteuerung mit österreichischer und deutscher Einkommen- sowie Erbschaftsteuer. Lichtblicke könnten die potentielle Ermäßigung bei der deutschen Einkommensteuer aufgrund der Erbschaftsteuervorbelastung und ggf. die Abziehbarkeit der österreichischen Wegzugssteuer bei der deutschen Erbschaftsteuer sein, wenn man die Wegzugssteuer als Steuerschuld des Erblassers betrachtet.

Die beschriebenen potentiellen Steuerfolgen in derlei Konstellationen machen deutlich, dass eine vorausschauende Nachfolgeplanung sehr wichtig sein kann, wenn man steuerlich keine „Überraschung“ erleben will.

Ihr Kontakt



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



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



Kurznews

13a | Steueränderungen – Zuschläge auf Steuerabgaben für gehobene Einkommen | Autoren: RAin/StBin/Fachberaterin IStR Sandra Winter und Patrick Herzer, beide München

Haushaltsplanung

Die am 05.07.2019 veröffentlichte Haushaltsplanung der indischen Regierung für das Veranlagungsjahr 2019/2020 ist am 01.08.2019 in Kraft getreten:

Einkommen von INR 50.000.000 (ca. € 625.000) auf 37 %. Die effektive Steuerbelastung steigt somit auf 39 % bzw. 42,74 %.

Erhöhung der Zuschläge auf Steuerabgaben

Sowohl der Körperschaftsteuersatz als auch die Einkommensteuersätze bleiben zwar unverändert, jedoch steigen die Zuschläge auf Steuerabgaben für gehobene Einkommen: Für Einzelpersonen, Personengesellschaften und juristische Personen steigt der Zuschlag zum Basissteuersatz von bisher 15 % ab einem Einkommen von INR 20.000.000 (ca. € 250.000) auf 25 % und ab einem

Daraus resultierend können sich Mehrkosten für Unternehmen bei Mitarbeiterentsendungen nach Indien ergeben. Diese sollten vorab in etwaigen Kalkulationen Berücksichtigung finden.

Des Weiteren soll die derzeit sehr aufwendige Interaktion mit der Finanzverwaltung sukzessive durch ausschließlich elektronische Kommunikation im Veranlagungsverfahren ersetzt werden.

INDIEN



Elektronische Kommunikation

13b | Vorschlag zur Neuregelung der Gewinnermittlung von Betriebsstätten (PE) | Autoren: RAin/StBin/Fachberaterin IStR Sandra Winter und Patrick Herzer, beide München

Bericht des indischen CBDT vom April 2019

Das indische Central Board of Direct Tax (CBDT) empfiehlt mit Bericht vom April 2019 eine Änderung der Gewinnermittlung für Betriebsstätten: Die auf Indien entfallenden Gewinne („profits attributable to operations in India“) sollen sich grundsätzlich nach einer vorgegebenen Formel unter gleicher Gewichtung der Faktoren Umsatz, Mitarbeiter (Anzahl und Löhne) und Betriebsvermögen als Teil sämtlicher weltweiten Gewinne ergeben, die sich aus dem operativen Geschäft in Indien ableiten lassen („profits derived from Indian operations“). Dabei gilt: Die Ausgangsgröße „profits derived from Indian operations“ ist mit dem höheren der beiden folgenden Werte anzusetzen:

- „Revenue derived from India“ x „Global operational profit margin“ oder
- 2 % des „Revenue derived from India“.

In Fällen, in denen indische Geschäftsbeziehungen ausschließlich auf Nutzern basieren, sollte als vierter Faktor der Nutzeranteil mit 10 bis 20 % zu den oben genannten Faktoren gewichtet werden. Da dieser Vorschlag dem sonst üblichen Ansatz der OECD (AOA) widerspricht, ist bei entsprechender Umsetzung eine zukünftige Doppelbesteuerung in Betriebsstättenfällen nicht auszuschließen. Dies gilt besonders auch vor dem Hintergrund bestehender Unsicherheiten hinsichtlich der genauen Definition von „profits attributable to operations in India“ und „profits derived from Indian operations“.

INDIEN



Potentielle Doppelbesteuerung?

Ihr Kontakt



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



MALAYSIA

Kurznews

**14 | Erhebung einer Service Tax von 6 % auf digitale Dienstleistungen ausländischer Anbieter und Registrierungspflicht ab 01.01.2020 |
Autorin: StBin Sonja Wiesner, München**

Einführung Service Tax (6 %) auf digitale Dienstleistungen

Am 09.07.2019 ist der Service Tax (Amendment) Act 2019 in Kraft getreten. Dieser sieht ab 01.01.2020 die Erhebung einer Service Tax von 6 % auf an malaysische Verbraucher erbrachte digitale Dienstleistungen ausländischer Dienstleister vor.

Leistungen“ in Malaysia zur Service Tax erfassen zu lassen und die 6 % Service Tax im Rahmen dieser Erfassung in Malaysia anzumelden und abzuführen.

Die weite Definition des malaysischen Verbrauchers im Gesetzestext würde dabei, ggf. unbeabsichtigt, auch digitale Dienstleistungen im B2B-Geschäft erfassen. Da dies im Konflikt mit dem hierfür grundsätzlich bei Leistungserbringung Nichtansässiger an Unternehmen in Malaysia geltenden Reverse-Charge-Mechanismus bei Service-Import steht, bleibt abzuwarten, ob die malaysischen Steuer- und Zollbehörden hierzu noch vor dem 01.01.2020 eine Klarstellung vornehmen. Anderenfalls sollten betroffene Unternehmen zur Klärung eigeninitiativ auf die Behörden zugehen.

Praxisrelevanz

Digitale Dienstleistungen

„Digitale Dienstleistungen“ werden dabei allgemein als solche definiert, die über das Internet oder ein anderes elektronisches Netzwerk bereitgestellt oder abonniert werden und nicht ohne den Einsatz von Informationstechnologie erhalten werden können und im Wesentlichen automatisiert erbracht werden.

Erfassung als Nichtansässiger zur Service Tax in Malaysia erforderlich

Darüber hinaus wird der ausländische Dienstleister verpflichtet, sich als „nicht-ansässiger Anbieter digitaler Dienst-

Ihr Kontakt



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

NIGERIA

15 | Steuerschuldumkehr für Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen Nichtansässiger gerichtlich bestätigt | Autorin: StBin Sonja Wiesner, München

Leistungsort bei Nutzung und Auswertung sonstiger Leistung im Bestimmungsland

Das nigerianische Berufungsgericht in Lagos hat am 24.06.2019 in der Rechts-sache Vodacom (Nigeria)/New Skies Satellites (Niederlande) festgestellt, dass die Erbringung sonstiger Leistungen (im entschiedenen Fall Bandbreitenkapazitätsdienste) durch Nichtansässige in Nigeria dann der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn sie von einem dort ansässigen Unternehmer in Nigeria genutzt und ausgewertet werden.

Darüber hinaus entschied das Berufungsgericht in Übereinstimmung mit der Sicht der nigerianischen Finanzverwaltung (FIRS), dass der in Nigeria ansässige Leistungsempfänger für die Versteuerung der empfangenen Leistung im Wege der Steuerschuldumkehr (Reverse-Charge) dann sorgen muss, wenn der Nichtansässige mangels umsatzsteuerlicher Registrierung bzw. Fiskalverteterbestellung in Nigeria keine Mehrwertsteuer verlangt hat.

Reverse-Charge-Mechanismus bei Leistungen Nichtansässiger

Ihr Kontakt



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

wts im Dialog

Terminankündigung 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

Frankfurt	05.11.2019
Düsseldorf	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

Roadshow

Praxisseminar zu den Steueränderungen 2019/2020

Seminar

München	19.11.2019
Frankfurt	19.11.2019
Düsseldorf	20.11.2019
Erlangen	21.11.2019
Hamburg	21.11.2019
Stuttgart	26.11.2019

10. Deutscher Energiesteuertag

Konferenz

Berlin 21.-22.11.2019

BB Fachtagung Verrechnungspreise

Konferenz

Frankfurt 28.11.2019

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!

Pflicht zur systematischen Arbeitszeiterfassung |

Autoren: RAin Dorothee Reuther und Fabian Federlein, beide München

Key Facts

- Der EuGH hat in einem vielbeachteten Urteil die Verpflichtung von Arbeitgebern zur Einführung eines Systems zur Aufzeichnung der gesamten täglichen Arbeitszeit festgestellt.
- Die Entscheidung richtet sich primär an die nationalen Gesetzgeber. Der Bundesarbeitsminister will zeitnah einen Änderungsvorschlag für das Arbeitszeitgesetz vorlegen.
- Auch wenn die Einführung eines Aufzeichnungssystems verpflichtend wird, verbleibt dem deutschen Gesetzgeber Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung der EuGH-Vorgaben.

Obreras (CCOO) und der Deutsche Bank SAE. Die CCOO beehrte im Wege einer Verbandsklage die Feststellung, die Deutsche Bank sei zur Einrichtung eines Systems zur Erfassung der täglichen Arbeitszeit verpflichtet – dies ergebe sich aus einer auf Art. 31 Abs. 2 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRCh) sowie die europäische Arbeitszeitrichtlinie gestützten Auslegung des spanischen Arbeitnehmerstatuts. Während das spanische Oberste Gericht in anderen Entscheidungen eine Aufzeichnungspflicht lediglich für Überstunden bejahte, war sich der spanische Nationale Gerichtshof unschlüssig und legte die Frage im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens dem EuGH vor.

EuGH vom 14.05.2019
(Rs. C-55/18)



Eine Entscheidung des EuGH zur Aufzeichnung der Arbeitszeit hat nicht nur in der Unternehmenswelt für Aufsehen gesorgt, sondern auch die bereits geführte politische und gesellschaftliche Diskussion über Flexibilität und Gestaltungsfreiheit befeuert. Das Urteil des EuGH zwingt den deutschen Gesetzgeber zum Handeln.

Ausgangspunkt für die Entscheidung des EuGH war ein Rechtsstreit zwischen der spanischen Arbeitnehmervereinigung Federación de Servicios de Comisiones

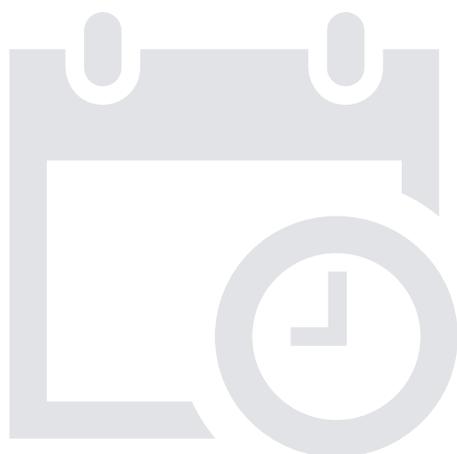
Der EuGH bekräftigte zunächst, dass das Recht auf eine Begrenzung der Höchstarbeitszeit sowie auf tägliche und wöchentliche Ruhezeiten ausdrücklich als Grundrecht eines jeden Arbeitnehmers in Art. 31 Abs. 2 GRCh verbürgt sei. Vor diesem Hintergrund biete ein System zur bloßen Erfassung der Überstunden kein wirksames Mittel, um eine Einhaltung der in der Arbeitszeitrichtlinie vorgeschriebenen Höchstarbeitszeit sowie der Mindestruhezeiten zu gewährleisten. Dagegen sei ein System zur Erfassung der gesamten geleis-

teten Arbeitszeit ein besonders wirksames Mittel, um einfach zu objektiven und verlässlichen Daten zu gelangen. Damit soll dem im Arbeitsverhältnis schwächer gestellten Arbeitnehmer der Nachweis einer Verletzung seiner in der Arbeitszeitrichtlinie und der Grundrechtecharta verbürgten Rechte gelingen. Den zuständigen Behörden und nationalen Gerichten soll die Kontrolle der Einhaltung dieser Rechte erleichtert werden. Wenngleich den Mitgliedstaaten ein gewisser Spielraum bei den konkreten Modalitäten verbleibe, müsse jeder Arbeitgeber demnach zur Einführung eines objektiven, verlässlichen und zugänglichen Aufzeichnungssystems verpflichtet werden.

Praxisauswirkungen



Das Urteil des EuGH formuliert zunächst lediglich einen Gestaltungsauftrag an den deutschen Gesetzgeber und hat für Unternehmen grundsätzlich keine unmittelbare Wirkung. Es ist nicht gänzlich auszuschließen, dass Gerichte und Behörden bereits vor einer Gesetzesänderung die Arbeitgeberpflichten im Lichte dieser Entscheidung neu auslegen. Während die Position des EuGH einerseits von Gewerkschaften begrüßt wird, bedeutet sie für das Flexibilisierungsinteresse der sog. „Arbeitswelt 4.0“ andererseits einen Rückschritt. Der Verband der Familienunternehmer warnt vor einer „Zeitreise in die Vergangenheit“, in der Presse wird die Entscheidung bereits als „Stechuhr-Urteil“ betitelt.



Dass die Rechtsprechung des EuGH zu Änderungen führen wird, kann nicht von der Hand gewiesen werden. Die bislang auf Arbeitszeiten über acht Stunden beschränkte Aufzeichnungspflicht in § 16 Abs. 2 Arbeitszeitgesetz (ArbZG) wird den Anforderungen des EuGH nicht gerecht. Gleichwohl ist zu betonen, dass der EuGH lediglich einen Rahmen setzt, innerhalb dessen die Parameter der Umsetzung durch den deutschen Gesetzgeber erst noch bestimmt werden müssen.

So lässt der EuGH offen, ob die Erfassung der täglichen Arbeitszeit durch den Arbeitgeber oder den Arbeitnehmer erfolgen muss. Genauso bleibt es dem Gesetzgeber überlassen, die in § 18 ArbZG enthaltene Ausnahmeregelung für beispielsweise leitende Angestellte beizubehalten. In der Rechtsliteratur wird darüber hinaus angeregt, zumindest die Form der Aufzeichnungspflicht an die Unternehmensgröße zu koppeln und so Bürokratie- und Kostenaufwand für kleine und mittlere Unternehmen nicht inflationär steigen zu lassen.

Aufgrund der Entscheidung ist anzuraten, sich mit der Einführung bzw. Verschärfung eines (bestehenden) Systems zur Arbeitszeiterfassung anzufreunden und den verschiedenen Implementierungsmöglichkeiten auseinanderzusetzen. Wie vom Bundesarbeitsminister bereits angekündigt, wird ein Änderungsentwurf zum Arbeitszeitgesetz zeitnah vorgelegt werden. Fraglich ist nur noch, inwieweit der Gesetzgeber innerhalb seines Spielraums den Anforderungen der „Arbeitswelt 4.0“ einerseits und dem Arbeitnehmerschutz andererseits gerecht werden wird. Spannend wird vor allem sein, ob der Gesetzgeber im Rahmen der Gesetzesanpassung die Chance nutzt, eine Antwort auf bisher diskutierte, aber ungelöste Rechtsfragen der „Arbeitswelt 4.0“ zu geben, insbesondere im Hinblick auf die Mindestruhezeiten und eine Flexibilisierung der Arbeitszeiten.

Ausblick



Ihr Kontakt



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

1a | IFRS 17 Versicherungsverträge – Exposure Draft enthält Verbesserungsvorschläge als Folge von Erfahrungen bei der bisherigen Umsetzung |

Autor: Werner Walmrath, Düsseldorf

Key Facts

- Der Exposure Draft (ED) „Amendments to IFRS 17“ des IASB enthält gezielte Verbesserungsvorschläge zu Themen- und Problemfeldern, die im Rahmen des frühzeitigen Beginns der Einführung des IFRS 17 von verschiedenen Anwendern identifiziert und beim IASB angesprochen wurden.
- Die grundsätzlichen Prinzipien des im Mai 2017 veröffentlichten IFRS 17 zu Ansatz, Bewertung, Ausweis und Offenlegung von Versicherungsverträgen bleiben unverändert.
- Der Erstanwendungszeitpunkt wird um ein Jahr verschoben, um den Anwendern ausreichend Zeit für die reibungslose Einführung des IFRS 17 unter Berücksichtigung des ED zu geben.

(TRG) als Bindeglied zwischen den betroffenen Anwendern und dem IASB begleitet. Der ED basiert auf den Erkenntnissen aus der bisherigen Implementierung des IFRS 17. Neben kleineren Anpassungen sind u.a. folgende Verbesserungsvorschläge enthalten:

Kreditkartenverträge ohne individuelle Risikoprüfung für enthaltene Versicherungsleistungen sollen nicht mehr in den Anwendungsbereich des IFRS 17 fallen. Für Darlehen, die in den Anwendungsbereich des IFRS 17 fallen und bei denen die enthaltene Versicherungsleistung auf die Rückführung der Restschuld beschränkt ist, soll ein Wahlrecht zur Anwendung des IFRS 17 oder des IFRS 9 eingeführt werden.

Akquisitionskosten können auch auf Versicherungsverträge entfallen, die zum Bewertungsstichtag noch nicht bilanzwirksam geworden sind. Werden die anteiligen Akquisitionskosten nicht direkt erfolgswirksam erfasst, so sind sie als Vermögensgegenstand bilanziell zu erfassen. Zum Ende einer Berichtsperiode ist die Werthaltigkeit dieser Vermögensgegenstände zu beurteilen; ggfs. sind Wertberichtigungen zu bilden.

Erfasst ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz Verluste aus belastenden Versicherungsverträgen, so sieht der ED vor, dass bei vorhandenen proportionalen

Anwendungsbereich



Ansatz und Bewertung

Hintergrund



Am 04.06.2019 hat das IASB den Exposure Draft „Amendments to IFRS 17“ veröffentlicht. IFRS 17 ersetzt für die Bilanzierung und Bewertung von Versicherungsverträgen zukünftig IFRS 4, der als Interimsstandard explizit die Anwendung unterschiedlicher nationaler Rechnungslegungsmethoden vorsieht und somit im Widerspruch zur übergeordneten Zielsetzung international vergleichbarer Abschlüsse steht.

IFRS 17

Das langjährige Projekt des IASB zur Veröffentlichung eines Standards mit detaillierten, einheitlich anzuwendenden Vorschriften zu Ansatz, Bewertung, Ausweis und Angaben von Versicherungs- und Rückversicherungsverträgen befindet sich auf der Zielgeraden. Die Implementierungsbemühungen der betroffenen Unternehmen werden – wie bei vielen neu entwickelten IFRS – von einer Transition Resource Group

Rückversicherungsverträgen zeitgleich der anteilige Ertrag aus der Rückversicherung erfolgswirksam ausgewiesen wird.

Für Versicherungsverträge mit zusätzlicher Investmentkomponente soll auch der auf die Investmentkomponente entfallende Teil der vertraglichen Servicemarge über die Laufzeit verteilt werden.

Neben Derivaten sollen laut ED auch Rückversicherungsverträge als Instrumente der „Risk mitigation strategy“ zulässig sein.

Der Ausweis von Versicherungsverträgen soll vereinfacht nach Portfolios und somit potentiell in größeren Einheiten erfolgen. IFRS 17 sieht bisher den Ausweis in Gruppen von Versicherungsverträgen vor.

Erstanwendung Der Zeitpunkt der Erstanwendung des IFRS 17 soll um ein Jahr auf den 01.01.2022

verschoben werden; die verbindliche Erstanwendung des IFRS 9 für Versicherungsunternehmen wird folgerichtig ebenfalls auf diesen Zeitpunkt festgelegt.

Für den ED galt eine verkürzte Kommentierungsfrist bis zum 25.09.2019. Auf Basis der Rückmeldungen entscheidet das IASB, ob die vorgeschlagenen Änderungen weiterverfolgt werden. Die Veröffentlichung verbindlicher Anpassungen ist bis zur Jahresmitte 2020 beabsichtigt.

Ihr Kontakt



Andreas Huthmann,
Düsseldorf,
andreas.huthmann@fas.ag

1b | Aktuelle Fragestellungen zur Anwendung von IFRS 15 |

Autor: Julian Göbel, Düsseldorf

Key Facts

- Erstanwendung des IFRS 15 liegt mehr als ein Jahr zurück.
- Es ergeben sich noch zahlreiche Anwendungsfragen in der Praxis.
- Herausforderungen bei der Beurteilung von Rahmenverträgen.
- Praxishinweise zum Konsignationslager.

Rahmenverträge, in denen für den Kunden eine Verpflichtung zur Mindestabnahme einer bestimmten Menge eines Gutes oder einer Dienstleistung besteht (z. B. Mindestabnahme von 200t Stahl pro Jahr). Durch die rechtliche Verpflichtung sind hier die Voraussetzungen des Standards erfüllt und der Vertrag ist zu bilanzieren. Dies klingt zunächst trivial, die Beurteilung, ob eine (ggf. verdeckte) Mindestabnahmemenge vorliegt, ist in der Praxis jedoch oft schwierig.

IFRS 15 – Ein Rückblick

Seit der Veröffentlichung des IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ im Mai 2014 ist eine Vielzahl von wissenschaftlichen Beiträgen, Artikeln, Kommentierungen und Studien erschienen. Auch über ein Jahr nach dem Erstanwendungszeitpunkt des Standards zum 01.01.2018 ergeben sich trotz diverser Maßnahmen des International Accounting Standards Board (IASB) oder der Transition Research Group (TRG) noch Fragen zur Auslegung bestimmter Sachverhalte. Nachstehend werden zwei dieser komplexen und in der Praxis diskutierten Fragestellungen dargestellt.

Konsignationslager – d.h. ein durch den Lieferanten (Konsignator) eingerichtetes Warenlager in der Nähe oder auf dem Gelände des Kunden – treten heutzutage durch die Anforderungen der Globalisierung und geforderter schneller, fast sofortiger Verfügbarkeit von Gütern vermehrt auf. Der Lieferant stockt hierbei regelmäßig sowie bei Unterschreitung bestimmter Mengengrenzen das Lager auf und räumt dem Kunden das Recht ein, jederzeit Waren hieraus zu entnehmen und dies durch einen Entnahmebeleg zu dokumentieren. Fraglich im Zusammenhang mit IFRS 15 ist der Zeitpunkt des Kontrollübergangs der Ware. Entscheidend ist hierbei, ob der Kunde bereits bei Entnahme der Ware rechtlicher Eigentümer wird, oder ob dies erst mit vollständiger Bezahlung der Ware geschieht. Dies wird häufig vertraglich zwischen den Parteien geregelt. Da neben der reinen Lagerhaltung oftmals auch Verpflichtungen zur Versicherung der Ware bestehen, stellt sich darüber hinaus die Frage, ob ggf. mehrere Leistungsverpflichtungen vorliegen (z.B. in dem Fall, dass

Waren im Konsignationslager

Behandlung von Rahmenverträgen

Unternehmen verwenden in vielen Fällen Rahmenvereinbarungen, die die allgemeinen Geschäftsbedingungen (z. B. Leistungsumfang, Preise) mit den Kunden festlegen. Verträge solcher Art gelten in der Regel nicht als Vertrag im Sinne des IFRS 15.9 und sind daher zunächst nicht nach den entsprechenden Regelungen des Standards zu bilanzieren. Ein bilanzierungsfähiger Vertrag ergibt sich in solchen Fällen erst mit dem tatsächlichen (Einzel-) Abruf einer Leistung. Ausnahmen bilden

der Verkäufer zusätzlich eine Versicherungsleistung erbringt). Bei Vorliegen von mehr als einer Leistungsverpflichtung ist der Transaktionspreis für jede Teilleistung anhand des Verhältnisses der jeweiligen Einzelveräußerungspreise zueinander zu ermitteln.

Es wird deutlich, dass sich im Kontext des IFRS 15 bei auf den ersten Blick einfach erscheinenden Sachverhalten mit Verän-

derung einzelner Parameter komplexe Bilanzierungsfragen ergeben, für die sich in der Praxis noch keine einheitliche Behandlung herauskristallisiert hat. Auch nach über einem Jahr der Erstanwendung ist der Standard noch in einer Art „Fin-dungsphase“, die durch die Anwendung des IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ und dessen Schnittstellen zu IFRS 15 vermutlich auch noch etwas andauern wird.

Ihr Kontakt



WP Dr. Christian Herold, Frankfurt a.M., christian.herold@fas.ag

1c | IASB schlägt Änderungen bei der Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 vor (Entwurf ED/2019/5) | Autor: WP/StB Christian Verse, München

Key Facts

- Das IASB schlägt Änderungen bei der Bilanzierung latenter Steuern bei Sachverhalten vor, bei denen gleichzeitig ein Vermögenswert und eine Schuld erfasst werden.
- Die Änderungen sind im Entwurf ED/2019/5 „Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen (vorgeschlagene Änderungen an IAS 12)“ dargestellt.
- Gemäß dem Änderungsentwurf haben Unternehmen latente Steuern auf Leasingverhältnisse und auf Stilllegungs- und Rückbauverpflichtungen zu erfassen.

gnition exemption). In diesen Fällen sind ausnahmsweise keine latenten Steuern anzusetzen.

In der Bilanzierungspraxis war nicht klar, ob diese Ausnahmeregelung auch für die Erstbilanzierung von Leasingverhältnissen und von Entsorgungs- bzw. Wiederherstellungsverpflichtungen anzuwenden ist, also für Transaktionen, bei denen gleichzeitig Vermögenswerte und Schulden entstehen.

Um eine einheitliche Anwendung des Standards zu gewährleisten, hat das IASB daher nun eine begrenzte Änderung zu IAS 12 vorgeschlagen. Danach soll die Ausnahmeregelung nicht für Transaktionen gelten, in denen beim erstmaligen Ansatz sowohl abziehbare als auch steuerbare temporäre Differenzen entstehen, die zum Ansatz von aktiven und passiven latenten Steuern in gleicher Höhe führen.

Entsprechend dem Änderungsentwurf würden künftig latente Steuern auf Leasingverhältnisse und auf Entsorgungs- bzw. Wiederherstellungsverpflichtungen angesetzt werden.

Hierzu soll ein neuer Abschnitt IAS 12.22A eingefügt werden, der die Rückausnahme vorschreibt und erläutert.

Die Kommentierungsfrist endet am 14.11.2019.

Unklare Bilanzierungspraxis



Begrenzte Änderung an IAS 12: Einführung einer Rückausnahme

Ihr Kontakt



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

Änderungsentwurf ED/2019/5 zu latenten Steuern

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat einen Entwurf ED/2019/5 „Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen (vorgeschlagene Änderungen an IAS 12)“ veröffentlicht. IAS 12 legt die Bilanzierung der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag einschließlich latenter Steuern fest, die mit einer künftigen Zahlung oder Erstattung verbunden sind.

Erstanwendungsausnahme IAS 12.15(b) und IAS 12.24

Im Rahmen der erstmaligen Erfassung von Vermögenswerten und Schulden gilt unter bestimmten Voraussetzungen die Erstanwendungsausnahme (initial reco-

1d | E-DRÄS 10 – Änderungen des DRS 25 und weiterer DRS verabschiedet |
Autorin: Ungarische Wirtschaftsprüferin Gyöngyver Csomay, München

Key Facts

- Klarstellungen des DRS 25 dienen der Vermeidung möglicher Missverständnisse in der Praxis.
- Lediglich redaktionelle Änderungen bei weiteren Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS 16, DRS 19, DRS 23).

Veröffentlichung
des E-DRÄS 10

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 10 (E-DRÄS 10) am 02.07.2019 veröffentlicht.

DRS 25

Der Anlass der aktuellen Überarbeitung des DRS 25 Währungsumrechnung im Konzernabschluss sind Fragestellungen, die im Zuge der erstmaligen Anwendung des Standards beim DRSC eingegangen sind.

Die Fragestellungen betreffen hauptsächlich die Regelungen in DRS 25 zur Inflationsbereinigung durch Indexierung. Zur Vermeidung möglicher Missverständnisse in der Praxis beschloss der zuständige HGB-Fachausschuss, den Standard im Rahmen eines Änderungsstandards kurzfristig klarzustellen.

Inflationsbereinigung
durch Indexierung

Einerseits war die ursprüngliche Formulierung „Verwendung des Indexes, der die Preisentwicklung zwischen dem Basisjahr und dem Abschlussstichtag widerspiegelt“ (DRS 25, Tz. 104) nicht eindeutig. Mit der vorgeschlagenen Änderung der Formulierung soll klargestellt werden, dass mit dem Begriff »Basisjahr« der Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der jeweiligen Bilanzposten oder der jeweiligen Erträge und Aufwendungen gemeint ist.

Die zweite Änderung bezog sich auf die Angabevorschrift gemäß Tz. 106 Buchstabe c zur Ermittlung der Durchschnittskurse. Nach Auffassung des HGB-Fachausschusses gehört die Angabe der Durchschnittskurse zu den allgemeinen Angabepflichten in Bezug auf die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach § 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB. Mit der Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben in Tz. 106 Buchstabe c („die der Ermittlung der Durchschnittskurse zugrunde liegenden Bezugszeiträume sowie eine dabei ggf. vorgenommene Gewichtung“) stellt der HGB-Fachausschuss klar, dass nicht das mathematische Verfahren der Ermittlung, sondern die Zeiträume, die der Ermittlung der Durchschnittskurse zugrunde liegen, sowie die Gewichtung bei der Durchschnittskursermittlung relevant sind.

Mit der Ergänzung „Zudem können die Regeln des IAS 29 zur Erfassung des Gewinns oder Verlusts aus der Nettoposition der monetären Posten angewendet werden“ wird zudem klargestellt, dass die Möglichkeit der Anwendung der Vorgaben des IAS 29 nicht auf die Inflationsbereinigung/ Indexierung von nichtmonetären Posten begrenzt ist (Tz. B40).

Die Anpassungen von DRS 16 *Halbjahresfinanzberichterstattung*, DRS 19 *Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises* und DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* sind rein redaktioneller Natur, bedingt durch Paragraphenverschiebungen im Wertpapierhandelsgesetz.

Das DRSC hatte alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum 23.08.2019 gebeten.

Angabepflicht:
Ermittlung
Durchschnittskurse

Anwendung IAS 29

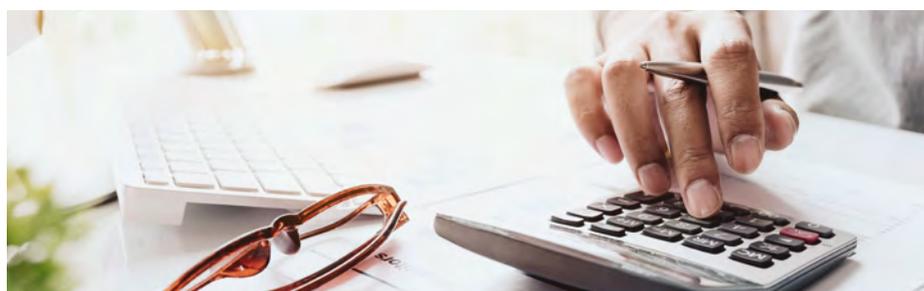


Lediglich redaktionelle
Änderungen des DRS 16,
DRS 19 und DRS 23

Ihr Kontakt



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



2a | **Praxishinweise zur Ausschreibung der Abschlussprüfung** |

Autor: WP Dr. Christian Herold, Frankfurt a. M.

Key Facts

- Gut strukturierter Prozess als kritischer Erfolgsfaktor.
- Unternehmensindividuell angepasste Auswahlkriterien helfen bei der Entscheidungsfindung.
- Gelegenheit nutzen und ineffiziente Vorgehensweisen abstellen.
- Ausreichend Raum für persönliche Vorstellungen lassen.

Regel fünf bis zehn Kriterien, die anschließend durch ergänzende Fragen an die Abschlussprüferkandidaten inhaltlich spezifiziert werden. Eine große Rolle spielen erfahrungsgemäß das angebotene Prüfungsteam, die Herangehensweise bei der Prüfung bzw. der Prüfungsansatz, eine überzeugende Qualität und nicht zuletzt auch das Honorar.

Die Ausschreibung bzw. der Wechsel des Abschlussprüfers kann auch dazu genutzt werden, den Prüfungsprozess im Unternehmen neu zu definieren und längst eingeschlungene, ggf. ineffiziente Vorgehensweisen im Austausch mit dem künftigen Abschlussprüfer zu überdenken, z.B. im Hinblick auf die Anzahl der in die Abschlussprüfung einbezogenen Unternehmen oder die einer Prüfung unterliegenden IT-Systeme.

Die Erfahrung zeigt, dass – abgesehen vom Honorar – die Qualität der schriftlichen Angebote bei vergleichbaren Abschlussprüfern (z.B. so genannte Big Four WP-Gesellschaften) auf den ersten Blick grundsätzlich ähnlich ist. Hier gilt es, die Unterschiede herauszuarbeiten und im Anschluss zu thematisieren. Dafür bedarf es gewisser Einblicke in die Vorgehensweisen der Abschlussprüfer.

Hellhörig sollten Unternehmen immer dann werden, wenn der Abschlussprüferkandidat bei bestimmten Fragestellungen „schmallippig“ wird. Hier empfehlen sich in jedem Fall intensive Nachfragen und gegebenenfalls ein Rückgriff auf weitere Quellen, wie beispielsweise Inspektions-

Prozessoptimierungen umsetzen

Unterschiede nicht immer offensichtlich

Hintergrund



Die Herausforderungen bei der Ausschreibung der Abschlussprüfung können leicht unterschätzt werden. Für börsennotierte Unternehmen besteht aufgrund der EU-Verordnung 537/2014 eine gewisse Regulierung und damit ein vorgegebener Rahmen. Aber auch für Unternehmen, die nicht als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten, empfiehlt sich ein gut strukturierter und wohl überlegter Ausschreibungsprozess.

Wohl überlegte Auswahlkriterien

Zielsetzung der ausschreibenden Unternehmen ist es stets, den für sie besten bzw. geeignetsten Abschlussprüfer auszuwählen. Daher gilt es, im Vorfeld der Ausschreibung Klarheit über die Kriterien zur Beurteilung der Abschlussprüferkandidaten zu erlangen. In einem ersten Schritt bietet es sich an, zu hinterfragen, welche Eigenschaften beim derzeitigen Abschlussprüfer als besonders positiv angesehen werden und welche Aspekte der Abschlussprüfung weniger gut verlaufen. Darauf aufbauend erarbeitet das Unternehmen in strukturierter Form die Auswahlkriterien. Dies sind in der



berichte ausländischer Behörden oder Fehlerfeststellungen der DPR (Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung). Bedauerlicherweise ist es der APAS (Abschlussprüferaufsichtsstelle) derzeit nicht möglich, individualisierte Inspektionsberichte zu veröffentlichen.

Persönliche Komponente

Trotz der Anwendung neuer Technologien (wie Datenanalysen, automatisierte Prüfungshandlungen, digitale Kommunikationsplattformen oder Auslagerung von Prüfungshandlungen an Zentraleinheiten) stellt das angebotene (Kern-) Prüfungsteam den entscheidenden Knotenpunkt dar, bei dem alle Fäden zusammenlaufen. Üblicherweise verbleibt im Ausschreibungsprozess wenig Zeit, um die relevanten handelnden Personen besser kennenzulernen. Über die grundsätzliche Qualifikation und Kompetenz geben Lebensläufe Auskunft. Weitere Meinungen

bzw. Informationen lassen sich ggf. von auskunftsbereiten Referenzpersonen einholen. Dennoch ist es wichtig, im Ausschreibungsprozess ausreichend Raum für persönliche Vorstellungen des Prüfungsteams vorzusehen.

Der Ausschreibungsprozess gewinnt zudem erheblich, wenn sich alle Beteiligten des Unternehmens frei davon machen, bereits im Vorfeld eine bestimmte Gruppe an Abschlussprüfern in der engeren Auswahl zu erwarten.

Die FAS berät Unternehmen (vom DAX 30 Unternehmen bis hin zum eigentümergeführten Familienunternehmen) regelmäßig bei der Ausschreibung der Abschlussprüfung. Dabei wird der gesamte Ausschreibungsprozess umfassend begleitet oder in Form eines Coaching-Ansatzes unterstützt.

Ihr Kontakt



WP Dr. Christian
Herold, Frankfurt a.M.,
christian.herold@
fas.ag

Unternehmen in der Krise – Herausforderungen für die Rechnungslegung

Finance On Air – Webinare der FAS

Die FAS bietet über das Internet regelmäßig zu verschiedenen Fachthemen Webinare an. Informieren Sie sich zu unserem aktuellen Thema unter www.fas-ag.de/knowledge/finance-on-air

Webinar: Unternehmen in der Krise –
Herausforderungen für die Rechnungslegung

19. November 2019 von 11.00 – 12.00 Uhr

Referenten: Hans-Georg Weber
und Dr. Rainer Doll

Für Ihre Registrierung scannen Sie den QR-Code:



2b | Die Compliance Risikoanalyse als Ausgangspunkt für ein wirksames Compliance Management System | Autorin: Malaika Tetsch, Düsseldorf

Key Facts

- Die Compliance Risikoanalyse (CRA) ist die Grundlage für ein effizientes und effektives Compliance-Programm.
- Die Ausgestaltung einer CRA muss an die Gegebenheiten des Unternehmens angepasst werden.
- Die Qualität der CRA kann durch Einbindung aller relevanten Organisationseinheiten und Funktionsbereiche wesentlich erhöht werden.

im Fokus, um einen effizienten Einsatz der Ressourcen sicherzustellen. So ist bspw. auch bei Design und Implementierung eines Steuer CMS die CRA ein wesentlicher Bestandteil.

Die Ausgestaltung der CRA sollte an die jeweiligen Gegebenheiten des Unternehmens angepasst sein, z.B. hinsichtlich Geschäftsmodell, Branche oder Unternehmensgröße, und auf Informationen aus möglichst vielen relevanten Quellen basieren. Auch der Aspekt der Internationalität des Unternehmens ist nicht unwesentlich, da dies der maßgebliche Treiber für unterschiedliche regulatorische Vorgaben ist. Dabei kann die Risikoanalyse top-down, also mit Blickwinkel von den obersten Hierarchie- und Aggregationsstufen hinab auf Organisation und Prozesse, oder bottom-up im Sinne einer Risikoerhebung in den unteren Hierarchiestufen erfolgen. Beide Ansätze können auch kombiniert zum Einsatz kommen. Grundsätzlich sollten alle relevanten Organisationseinheiten, Funktionsbereiche und die Geschäftsleitung eingebunden werden.

Auf die Organisation zugeschnittene Ausgestaltung der CRA

Compliance-Programm

Ein Kernelement eines effektiven Compliance Management Systems ist das Compliance-Programm, das die einzelnen Compliance-Maßnahmen bündelt. Ein Compliance-Programm wird nur dann zielgerichtet und wirksam sein, wenn es auf die wesentlichen Compliance-Risiken des Unternehmens ausgerichtet ist. Dementsprechend führt der Prüfstandard 980 des IDW („IDW PS 980“) aus, dass die Identifikation und Beurteilung von Compliance-Risiken die Grundlage für die Entwicklung eines angemessenen Compliance-Programms darstellt.

Obwohl Compliance-Risiken in der Regel nur schwer objektiv einschätzbar sind, können sie, wie andere Risiken auch, anhand der Kriterien Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit bewertet werden. Die Verwendung einer bereits etablierten Methodik z.B. aus dem Risikomanagement kann dabei von Vorteil sein und Transparenz und Vergleichbarkeit zu anderen Risiken der Organisation sicherstellen.

Einschätzung der Compliance-Risiken auf Basis bereits etablierter Methoden

Identifizierung der wesentlichen Compliance-Risiken



Unternehmen sind in der Regel vielfältigen Compliance-Risiken ausgesetzt, die über die klassischen Bereiche wie Korruptionsbekämpfung, Kartellrecht oder Geldwäsche hinausgehen können (z.B. im Umweltrecht, Steuerrecht, Datenschutz oder Arbeitsrecht). Die CRA ermöglicht dem Unternehmen eine Einschätzung der Gefährdungslage im Sinne einer Risikofrüherkennung, eine wirksame und effiziente Risikosteuerung sowie eine Reduzierung der Haftungsgefahren aus Compliance-Vorfällen. Im Rahmen der CRA werden mögliche Ursachen für Compliance-Vorfälle analysiert, um die besonders relevanten bzw. wesentlichen Compliance-Risiken zu erkennen, zu bewerten und präventiv zu steuern. Diese Risiken stehen bei der Definition der Compliance-Maßnahmen

Wird eine CRA in regelmäßigen Abständen durchgeführt, können Veränderungen der Risikosituation z.B. aufgrund regulatorischer Veränderungen identifiziert und angemessen im Compliance-Programm berücksichtigt werden. Die Häufigkeit der CRA hängt dabei u.a. von der Dynamik des Geschäftsumfelds, dem Geschäftsmodell sowie dem Reifegrad des Compliance Management Systems ab.

Ihr Kontakt



Tom Heimhuber,
München,
tom.heimhuber@fas.ag

**2c | Wandel von produkt- zu servicebasierten Geschäftsmodellen –
Herausforderungen für den Finanzbereich | Autor: Patrick Weber, Frankfurt**

Key Facts

- Die produzierende Industrie erlebt einen Wandel von produkt- zu servicebasierten Geschäftsmodellen.
- Produkte werden zum Medium, über das digitale Services in einer langfristigen Kundenbeziehung angeboten werden.
- Der Finanzbereich wird durch die dynamische und kundennahe Gesamtorganisation gefordert.
- Die End-to-End Integration der Finanz- und Steuerfunktion in die Prozesslandschaft erfordert prozessuale Anpassungen und Systemimplementierungen bzw. -anpassungen.

Physische Produkte
als Medium (digitaler)
Services

Geschäftsmodelle ändern sich mit zunehmender Geschwindigkeit. Der Fokus verschiebt sich von Produkten zu digitalen Services. Der Kunde steht im Fokus und das ursprüngliche physische Kernprodukt dient in Zukunft häufig als Medium, um digitale und datenbasierte Services anzubieten. Die Beispiele reichen hier von der Automobil- und Luftfahrtindustrie, mit Bereitstellung und Erhaltung der Nutzungsmöglichkeit („Betriebszeit“) von Fahrzeugen und Triebwerken anstelle des Verkaufs der eigentlichen Produkte, bis hin zur Leuchtmittelindustrie. Ein Beispiel für Letztere ist „Light as a Service“, ein Angebot, bei dem die optimale Leuchtmittelwahl, die Beleuchtungshelligkeit und -dauer mithilfe von IoT, sowie die Wartung der Leuchtmittel selbst in Rechnung gestellt werden. Dies verändert die Wertschöpfungskette in Unternehmen nachhaltig. Der Finanzbereich ist in den Entwicklungsprozess solcher Servicemodelle und der technischen Umsetzung kaum einbezogen, jedoch hat der Wandel von physischen Produkten hin zu (digitalen) Services größere Implikationen für den Finanzbereich. Während im klassischen Absatzmodell mit einer Transaktion (Verkauf) das eigentliche Produkt verhältnismäßig leicht in der Kalkulation von Preis und Ertrag zu verstehen ist, sind Modelle, die Transaktionshäufigkeit und Kundenbeziehung in den Mittelpunkt stellen, deutlich schwieriger zu erfassen und

zu steuern. Der Preis, den der Kunde zahlt, ergibt sich nicht mehr aus dem Erwerb einer Maschine oder eines Triebwerks, sondern ist direkt abhängig von der Nutzungsintensität und Einsatzbereitschaft des Produkts. Kennzahlen des Unternehmens im Finanzbereich müssen für diese neue Art von Geschäftsmodell angepasst werden, der „Customer Lifetime Value“, also der Wert der Kundenbeziehung über den kompletten Zeitraum der Zusammenarbeit, wird zu einer immer wichtigeren Steuerungsgröße. Ein positiver Beitrag zum Betriebsergebnis ist häufig erst über einen längeren Zeitraum möglich und nicht bereits mit dem Absatz des Produkts verbunden.

Komplexe
Steuerungsgrößen

Servicebasierte, d.h. auf die langfristige Erbringung von Services ausgelegte Geschäftsmodelle führen auch zu veränderten Finanzmittelströmen. Sog. Revenue-Streams und notwendige Mittelabflüsse verändern den Cashflow und das Liquiditätsmanagement der Unternehmen; an Stelle einer Transaktion mit hohem Volumen finden viele kleinere Transaktionen über die Vertragslaufzeit statt. Zugleich sind die Mittelabflüsse für die Herstellung des Produkts aber konstant hoch bzw. steigen tendenziell mit dem Ziel der Erreichung einer höheren Produktqualität und längeren Lebensdauer. Dies kann gerade in der Umstellungs- bzw. Ausbauphase eine Herausforderung für ein optimales Cash Management darstellen.

Auswirkungen auf das
Liquiditätsmanagement



Digitale und serviceorientierte Geschäftsmodelle benötigen in der Gesamtorganisation funktionsübergreifende „End-to-End“-Prozesse, die kundennah und schnell arbeiten. Für den Finanzbereich erfordert diese notwendige Integration in die Prozesslandschaft eine deutlich dynamischere Anpassungsfähigkeit in einem agilen Umfeld, das sich ständig neu an Kundenbedürfnissen ausrichtet bzw. schnell auf nicht vollständig erfüllte Kundenanforderungen reagieren muss. Abläufe sind nicht mehr in Stein gemeißelt. Für den Finanz- und Steuerbereich ist dies eine große Herausforderung, insbesondere dann, wenn andere Unternehmensbereiche Prozessanpassungen schnell vorantreiben

Herausforderung
prozessualer Integration

und umsetzen. Hohe Geschwindigkeit und häufige Veränderungen können dabei ggf. auch mit der notwendigen Compliance kollidieren.

zumindest die bestehenden Systeme angepasst werden. Dieser Schritt ist nicht nur hochkomplex, sondern auch kostenintensiv.

Notwendigkeit von Systemanpassungen

Im Zuge dieser neuen Art von Geschäftsmodellen und der dafür notwendigen internen (dynamischen) Strukturen bedarf es einer flexiblen IT-Infrastruktur, die diesen Anforderungen gerecht wird. Damit der Finanzbereich von den neuen Datenströmen Gebrauch machen kann und „End-to-End“ in die Unternehmensprozesse integriert ist, müssen die passenden Systeme meist erst implementiert oder

Die Veränderung von Geschäftsmodellen hin zu digitalen Services sorgt für eine starke funktionsübergreifende Vernetzung der Organisation. Der Finanzbereich ist in dieser Transformation nicht der aktive und kreative Gestalter, aufgrund der vorhandenen Daten und des Verständnisses für steuerungs- und entscheidungsrelevante Informationen aber maßgeblich für eine erfolgreiche Veränderung.

Ihr Kontakt



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



Kurznews

2d | EU-Kommission veröffentlicht ESEF-Verordnung |

Autorin: Edona Gashi, München

Die Europäische Kommission veröffentlichte am 29.05.2019 die delegierte Verordnung (EU) 2018/815, die offiziell als „ESEF-Verordnung“ zum 18.06.2019 in Kraft getreten ist, im Amtsblatt der Europäischen Union. Demnach sind alle kapitalmarktorientierten Unternehmen ab dem 01.01.2020 verpflichtet, ihre Jahresfinanzberichte in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat „ESEF“ (European Single Electronic Format) zu veröffentlichen. Der technische Regulie-

rungsstandard (RTS) der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) definiert das XHTML-Format für die Veröffentlichung von Abschlüssen. Zusätzlich wurde die Etikettierung („Tagging“) von IFRS-Konzernabschlüssen mittels XBRL-Technologie (iXBRL) festgelegt, wodurch eine Maschinenlesbarkeit ermöglicht wird. Die neue Verordnung soll u.a. die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verbessern (vgl. auch WTS Journal 02/2019).

Ihr Kontakt



WP Dr. Christian
Herold, Frankfurt a.M.,
christian.herold@
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: stocksy.com (Seite 1, 50), Panther Media (Seite 6), Adobe Stock (Seite 8, 13, 20, 24, 32, 34, 40, 43, 52, 54, 60, 65, 66).

wts Different. Like you.

I know
my skills.