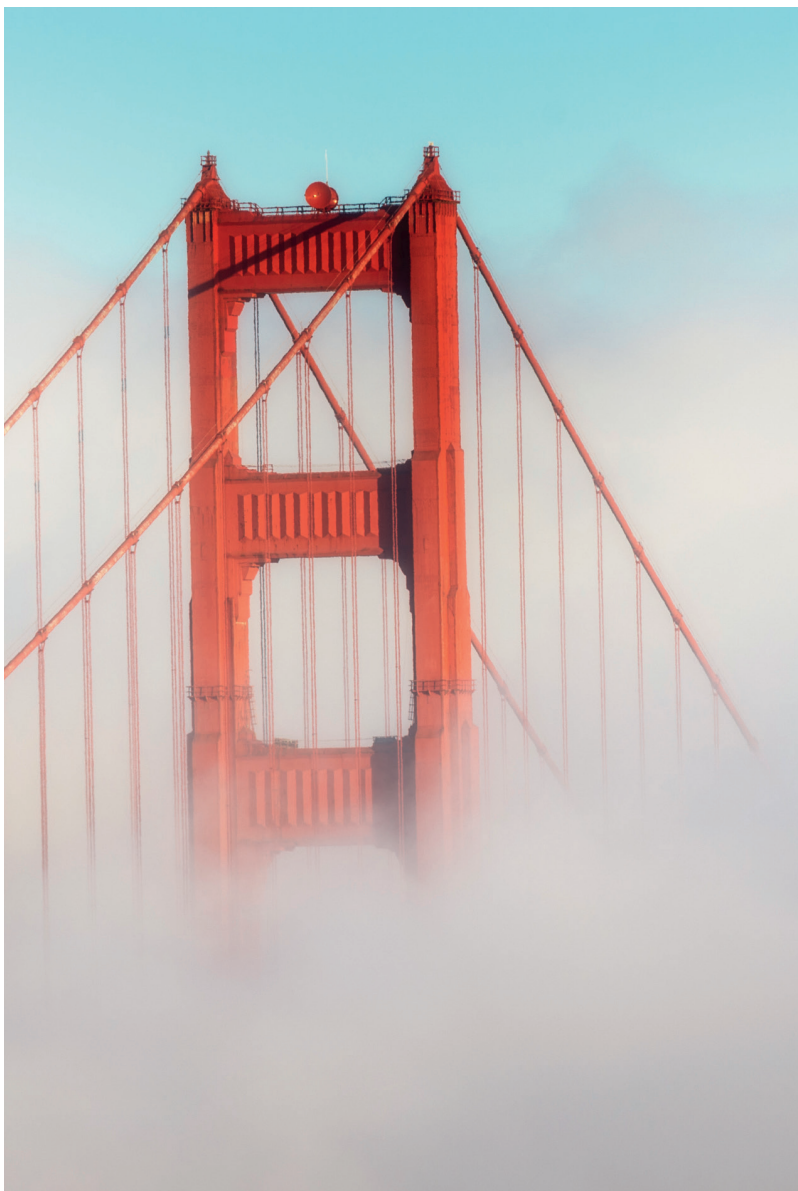


wts journal

Mandanten-
information
wts.com/de

2.2018



Highlights in dieser Ausgabe

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Neuere Entwicklungen zur Anwendung des sog. Sanierungserlasses

Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6b Abs. 2a EStG

Umsatzsteuer:

Keine unterschiedlichen Steuersätze bei einheitlicher Leistung

Grundsteuer:

Einheitsbewertung verfassungswidrig mit Übergangsfristen

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht:

Durchbruch bei Brexit-Verhandlungen

TAX | Internationales

US-Steuerreform – Auswirkung auf deutsche Konzerne

Neues BMF-Schreiben zur Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG

Betriebsstättenzurechnung/Abgeltungswirkung bei gewerblich geprägter KG im Nicht-DBA-Fall

LEGAL

Energierrecht:

Stromnetzentgelte auf dem Prüfstand

CONSULTING

Financial Advisory:

IFRS 16 – Roadmap für systembasierte Umsetzung

Compliance:

Accountancy Europe veröffentlicht Positionspapier zur nachhaltigen Finanzierung

TAX | Nationales Steuerrecht

Seite		Seite
	1 Ertragsteuern	
5	a Neuere Entwicklungen zur Anwendung des sog. Sanierungserlasses	
6	b Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6b Abs. 2a EStG	
7	c Wertaufholung vermindert § 6b-fähigen Gewinn – Übertrag der Rücklage auf Reinvestition bei Schweserpersonengesellschaft	
9	d Investitionsabzugsbetrag zu Lasten des Gesamthandsvermögens bei späterer Investition im Sonderbetriebsvermögen	
10	e Qualifikation der Einkünfte einer Personengesellschaft bei ruhendem Gewerbebetrieb	
11	f Veräußerung eines unentgeltlich bestellten Erbbaurechts kein privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 Abs. 1 EStG	
12	g Die Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen ist kein steuerbarer Veräußerungsvorgang	
	2 Umsatzsteuer	
13	a Keine unterschiedlichen Steuersätze bei einheitlicher Leistung	
14	b Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft	
15	c Kein Vorsteuerabzug einer Holding für unentgeltliche Managementleistungen gegenüber ihrer Tochtergesellschaft	
17	d Deutsche Regelungen zu Reiseleistungen in § 25 Abs. 1 und 3 UStG nicht unionsrechtskonform	
18	e Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin	
	3 Grunderwerbsteuer	
19	Entgeltliche Mieterdienstbarkeit ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer	
	4 Grundsteuer	
20	Einheitsbewertung verfassungswidrig mit Übergangsfristen	
	5 Erbschaft-/Schenkungssteuer	
	a Erbschaftsteuerlich privilegiertes Wohnungsunternehmen nur bei gewerblicher Vermietung	21
	b Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben	22
	6 Lohnsteuer/Sozialversicherung	
	a Lohnsteuerhaftungsbescheid für einen Geschäftsführer einer deutschen GmbH mit Wohnsitz in Polen	23
	b Fußballspielbesuch mit Geschäftsfreunden als Arbeitslohn	23
	c Zuflusszeitpunkt bei sonstigen Bezügen	24
	d Rabatte im Unternehmensverbund	24
	e Sind Entsendebescheinigungen (A1) nach aktueller EuGH-Rechtsprechung für Arbeitgeber, Sozialversicherungsträger und Gerichte noch bindend?	25
	7 Abgabenordnung	
	a Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen gem. § 233a AO	26
	b Änderung des Anwendungserlasses zur AO	27
	8 Verbrauchsteuer	
	a Vollständige Energiesteuerentlastung für KWK-Anlagen auch ohne einkommensteuerrechtliche Abschreibung	29
	b Neue amtliche Vordrucke für die Entlastungsanträge zur Energie- und Stromsteuer für das Kalenderjahr 2018	30
	9 Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	
	Durchbruch bei Brexit-Verhandlungen – Verabschiedung von Leitlinien und Einigung auf 21 Monate Übergangszeit	31

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	10 Deutschland	Energierrecht	
32	a Neues BMF-Schreiben zur Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG	a Stromnetzentgelte auf dem Prüfstand	47
33	b Betriebsstättenzurechnung und Abgeltungswirkung bei gewerblich geprägter KG im Nicht-DBA-Fall	b EEG – Besondere Ausgleichsregelung: Auslaufen der Härtefallregelung im Antragsjahr 2018	48
35	c Finanzverwaltung äußert sich zu Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen	CONSULTING	
36	d Gewerbesteuer auf Einkünfte eines national und international tätigen Fußballschiedsrichters	1 Financial Advisory	
37	e Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und der Abkommensverhandlungen zum 01.01.2018	a IFRS 16 – Roadmap für eine systembasierte Umsetzung	49
	11 ECOFIN	b IPO Readiness	50
38	Politische Übereinkunft zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuerplanungsmodelle	c Bilanzierung der Auswirkungen der US-Steuerreformgesetzgebung nach IFRS	51
	12 EU-Kommission	d Diskussion über die Verbesserung des Goodwill Impairment Tests	52
39	Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ – EU-Kommission schlägt neue Maßnahmen vor	e E-DRS 34 „Assoziierte Unternehmen“ und E-DRS 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“ veröffentlicht	53
	13 OECD	f IDW RS HFA 7 n.F. „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandels-gesellschaften“ veröffentlicht	54
40	Die Entwicklung der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle im Hinblick auf Verrechnungspreise	g DPR veröffentlicht Tätigkeitsbericht 2017	55
	14 Österreich	h PANA-Untersuchungsausschuss fordert weitere Regulierung der Wirtschaftsprüfer	56
41	a Betriebsstättengewinnabgrenzung im internationalen Projektgeschäft	2 Compliance	
42	b Zuzugsbegünstigung erfordert Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich	Accountancy Europe veröffentlicht Positionspapier zur nachhaltigen Finanzierung	57
43	15 Polen		
	Polen verlängert Fristen für Verrechnungspreisdokumentation		
43	16 USA		
	US-Steuerreform – Auswirkung auf deutsche Konzerne		

Innovative US-Steuerreform bringt auch Deutschland in Sachen Unternehmenssteuern in Zugzwang



Franz Prinz zu Hohenlohe
Mitglied des Vorstands

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

nach langen Diskussionen wurde Ende letzten Jahres die US-Steuerreform verabschiedet. Das bis Ende 2017 geltende US-Ertragsteuerrecht wurde vor ca. 30 Jahren unter Präsident Ronald Reagan eingeführt und seither nicht mehr wesentlich reformiert. So hatte die USA in 2017 im Vergleich zu anderen bedeutenden Industrieländern zwischenzeitlich den mit Abstand höchsten Körperschaftsteuersatz. Unter Berücksichtigung der Ertragsteuern der US-Bundesstaaten hat die Steuerbelastung bis 2017 in vielen Fällen insgesamt über 40 % betragen. Das US-Unternehmenssteuerrecht war nicht mehr wettbewerbsfähig. Mit Amtsantritt war es deshalb eines der wesentlichen Ziele von Präsident Trump, das US-Steuersystem zu reformieren und wettbewerbsfähig auszugestalten.

Man kann zu der Politik von Präsident Trump stehen wie man will. In Bezug auf die Steuer- und Standortpolitik muss man eingestehen, dass ihm mit dem verabschiedeten US-Steuerreformpaket in Bezug auf das Unternehmenssteuerrecht ein wirklich innovativer Coup gelungen ist. Auch Deutschland wird geeignete steuerpolitische Antworten finden müssen, um am Ende nicht den Anschluss zu verlieren. An erster Stelle steht dabei natürlich immer eine genaue Analyse der US-Maßnahmen und ihrer Auswirkungen auf Konzerne (vgl. hierzu mein Beitrag in diesem Heft, Seite 43).

Mit der Senkung des Steuersatzes und der Umstellung auf ein territoriales Steuersystem folgen die USA vielen anderen Industrieländern. Die wirkliche Innovation liegt aber beispielsweise in Regelungen, die im Zusammenspiel darauf zielen, dass immaterielle Wirtschaftsgüter, die sich im Ausland befinden, in die USA transferiert werden, und zukünftig neu entwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter wieder vermehrt in den USA entstehen und dort verwertet werden.

So wird eine Steuer auf „Global Intangible Low Taxed Income“ („GILTI“) eingeführt. Erzielen ausländische Tochtergesellschaften einer US-Muttergesellschaft niedrig besteuertes Einkommen, das ein Routine-

einkommen übersteigt, so wird dieses Einkommen unter bestimmten Voraussetzungen in den USA besteuert (unter teilweiser Anrechnung der ausländischen Ertragsteuern). Bei Anwendung dieser Regelung wird also das Territorialitätsprinzip durchbrochen und auch zukünftig auf das Welteinkommen abgestellt. Auf der anderen Seite sieht die Reform eine begünstigte Besteuerung von „Foreign-Derived Intangible Income“ („FDII“) vor, wonach bestimmte ausländische Einkünfte eines in den USA ansässigen Steuerpflichtigen, wie beispielsweise Einkünfte aus Warenlieferungen oder aus der Erbringung von Dienstleistungen oder aus der Überlassung von Nutzungsrechten an immateriellen Wirtschaftsgütern, soweit sie ein Routineeinkommen übersteigen, deutlich günstiger besteuert werden. Daneben wird die Repatriierung ausländischer Gewinne durch eine fiktive Ausschüttung ermöglicht bzw. erzwungen. Der Steuersatz hierfür beträgt 15,5 % für liquide Aktiva und 8 % für sonstige Aktiva.

Ebenfalls eine innovative und bisher einmalige Regelung ist die eingeführte „Base Erosion Anti-Abuse Tax“ („BEAT“). Sie bewirkt eine Art Mindestbesteuerung, indem die Differenz zwischen 5 % (2018) / 10 % (2019 bis 2025) / 12,5 % (ab 2026) eines um „Base Erosion“-Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen modifizierten Einkommens und der regulären Steuerschuld zusätzlich erhoben wird.

Bei der Analyse der Auswirkungen auf bestimmte Konzerne sollten nicht nur die Konsequenzen im Rahmen bestehender Strukturen, sondern auch mögliche Anpassungen z.B. der Liefer- und Leistungsströme oder der Finanzierung Berücksichtigung finden. Seit Anfang April 2018 stehe ich Ihnen bei der WTS bei diesbezüglichen Fragen, aber auch für andere Fragen des internationalen Steuerrechts sehr gerne als Ansprechpartner zur Verfügung.

Ihr

Franz Prinz zu Hohenlohe

1a | Neuere Entwicklungen zur Anwendung des sog. Sanierungserlasses |

Autorin: RAin/StBin Dr. Kristina Frankus, Köln

BFH vom 28.11.2016 (AZ: GrS 1/15)	Mit Beschluss vom 28.11.2016 hatte der Große Senat des BFH entschieden, dass der sog. Sanierungserlass gegen den in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.	→ Verstößt der Sanierungserlass des BMF vom 27.03.2003 ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2009 gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?	
BMF vom 27.03.2003		→ Ist die im BMF-Schreiben vom 27.04.2017 vorgesehene Anwendung des Sanierungserlasses auf alle Fälle, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis 08.02.2017 endgültig vollzogen worden ist, ebenfalls nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar?	
BMF vom 27.04.2017	Als Reaktion hat das BMF – in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder – daraufhin die Finanzämter angewiesen, den Sanierungserlass „aus Gründen des Vertrauensschutzes“ in allen Fällen gleichwohl uneingeschränkt anzuwenden, in denen die an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) 08.02.2017 endgültig auf ihre Forderung verzichtet haben (sog. Altfälle).	Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass die Finanzverwaltung jüngst beschlossen hat, die o.g. Grundsätze der BFH-Urteile vom 23.08.2017 nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden. Die Finanzverwaltung sieht sich an die mit BMF-Schreiben vom 27.04.2017 veröffentlichte Vertrauensschutzregelung im Umgang mit Altfällen weiterhin gebunden. Das neuerliche BMF-Schreiben beruft sich insofern auf den Willen des Gesetzgebers und verweist auf die Begründung zum Gesetzentwurf zum Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen. Der Gesetzgeber habe die in der Gesetzesbegründung ausdrücklich genannte Vertrauensschutzregelung der Verwaltung mittels sog. beredetem Schweigens akzeptiert.	BMF vom 29.03.2018
BFH vom 23.08.2017 (AZ: I R 52/14 und X R 38/15)	Mit Urteilen vom 23.08.2017 hat der BFH sodann entschieden, dass auch diese seitens der Finanzverwaltung vorgesehene fortbestehende Anwendung des Sanierungserlasses auf bestimmte Altfälle nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar sei. In den Urteilsfällen zugrundeliegenden Sachverhalten hatten die jeweiligen Kläger mit den Finanzbehörden darüber gestritten, ob die Voraussetzungen für den Steuererlass aus Billigkeitsgründen vorlagen. Während die Klagen gegen die Finanzämter im ersten Rechtszug noch (teilweise) erfolgreich waren, gab der BFH der Finanzverwaltung im Revisionsverfahren Recht, ohne allerdings den eigentlichen Streit über das Vorliegen der Voraussetzungen des Sanierungserlasses zu entscheiden. Gegen den Sanierungserlass bestünden nach Auffassung des BFH grundlegende verfassungsrechtliche Bedenken und dieser dürfe in keiner Weise weiter für die Vergangenheit angewendet werden.	In den Fällen, in denen die Finanzverwaltung keine Zweifel an dem Vorliegen der Voraussetzungen des Sanierungserlasses hat, sollte die Finanzverwaltung aufgrund des jüngst ergangenen Nichtanwendungserlasses einen Sanierungsgewinn entsprechend des Sanierungserlasses in Altfällen weiterhin steuerfrei stellen. Schließlich fühlt sich die Finanzverwaltung weiterhin an die Regelungen des Sanierungserlasses für Altfälle gebunden. Ratsam ist dabei, einen auch aus Sicht der Finanzverwaltung vorliegenden Sanierungsfall nicht aus anderen Gründen einer gerichtlichen Prüfung zu unterziehen. Das Finanzgericht und der BFH sind gerade nicht an den Sanierungserlass gebunden. Vielmehr würde in solchen Fällen wohl die Entscheidung	BT-Drs. 18/12128, S. 33
Anhängig beim BVerfG (AZ: 2 BvR 2637/17)	Die unterlegene Klägerin des einen Verfahrens hat nun Verfassungsbeschwerde gegen die Entscheidung des BFH erhoben. Die Ausführungen des BFH zum Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und damit zu den Verstößen gegen das Legalitätsprinzip stehen damit auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Das Bundesverfassungsgericht wird insbesondere folgende Fragen zu klären haben:		Fazit

des Bundesverfassungsgerichts relevant werden.

Sollte das Bundesverfassungsgericht den BFH bestätigen und den Sanierungserlass sowie darüber hinaus auch die Vertrauensschutzregelung der Finanzverwaltung als verfassungswidrig einordnen, wird wohl leider auch die Finanzverwaltung ihre derzeitige – für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung – ändern müssen. Sollte aus Sicht der Finanzverwaltung in den betroffenen Fällen auch kein Erlass aus Billigkeitsgründen im Einzelfall in Betracht kommen, müsste die Finanzverwaltung in diesen Fällen (rückwirkend) die Steuerermäßigung zurücknehmen. Etwas anderes wird in den Fällen gelten, in denen sich der Steuerpflichtige auf Vertrauensschutz berufen kann, insb. dann, wenn eine wirksame verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung vorliegt.

In allen Fällen bleibt darüber hinaus abzuwarten, ob der Gesetzgeber auf eine bestätigende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ggf. reagieren wird.

Hält das Bundesverfassungsgericht hingegen den Sanierungserlass oder zumindest die Vertrauensschutzregelung für als mit Art. 20 GG vereinbar, werden die bis dahin offenen Verfahren insoweit Erfolg haben, als man sich vor den Finanzgerichten mit der Finanzverwaltung „nur noch“ über die Einhaltung der Voraussetzungen des Sanierungserlasses wird streiten müssen.

Für Fälle mit Schuldenerlass ab dem 09.02.2017 steht weiterhin die unionsrechtliche Genehmigung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne gemäß §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG und § 7b GewStG durch die EU-Kommission aus.

Kontakt:
RA/StB Thomas
Dennisen, Köln,
thomas.dennisen@
wts.de

1b | Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6b Abs. 2a EStG |

Autorin: Nicole Lutter, München

BMF vom 07.03.2018

Mit BMF-Schreiben vom 07.03.2018 zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6b Abs. 2a EStG hat die Finanzverwaltung u. a. auch zur Anwendung des BFH-Urteils vom 22.06.2017 Stellung genommen. Darin hatte der entscheidende Senat im Hinblick auf diese Vorschrift ausdrücklich keine unionsrechtlichen Bedenken.

BFH vom 22.06.2017
(AZ: VI R 84/14)

Die auf einen Gewinn i. S. d. § 6b Abs. 2 EStG festgesetzte Steuer kann auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 6b Abs. 2a Satz 1 EStG (StÄndG 2015) in fünf gleichen Jahresraten getilgt werden. Voraussetzung ist nach dem Wortlaut, dass im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eines nach Abs. 1 Satz 1 begünstigten Wirtschaftsguts, im vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren ein in Abs. 1 Satz 2 bezeichnetes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird bzw. wurde, das einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zuzuordnen ist.

Zeitliche
Anwendungsregelung

Zwar kann der Stundungsantrag nach dem Wortlaut von § 6b Abs. 2a Satz 2 EStG (StÄndG 2015) „nur im Wirtschaftsjahr der

Veräußerung“ gestellt werden. Gemäß der rückwirkenden Anwendungsregelung in § 52 Abs. 14 Satz 1 EStG sind allerdings auch Gewinne nach § 6b Abs. 2a EStG begünstigt, die bereits vor Verkündung des StÄndG 2015 am 06.11.2015 entstanden sind.

Der BFH stellte insoweit klar, dass wenn der Veräußerungsgewinn – wie im von ihm zu entscheidenden Streitfall – ganz oder teilweise vor Verkündung des StÄndG 2015 einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG zugeführt worden ist („Altfall“), an einer strengen Wortauslegung nicht festgehalten werden könne. In solchen Fällen genüge – so der BFH – ein nachträglich gestellter Stundungsantrag „für“ das betreffende Wirtschaftsjahr, weil ansonsten die Vorschrift, soweit sie rückwirkend anzuwenden ist, ins Leere laufen würde. Dies bedeutete für den Streitfall, dass auf Antrag die auf den Auflösungsbetrag entfallende Steuer (ohne Zinszuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG) in fünf gleichen Jahresbeträgen zu stunden sei. Denn erstmals mit der Auflösung der Rücklage werde eine Steuer festgesetzt, welche gestundet werden könne.

Antragstellung bei rückwirkender Anwendung von § 6b Abs. 2a Satz 2 EStG auch nachträglich möglich

Antragstellung bis zur materiellen Bestandskraft des betroffenen Steuerbescheids	Die Finanzverwaltung stellte nun hinsichtlich der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt der Antrag nach § 6b Abs. 2a EStG noch wirksam gestellt werden kann, in dem BMF-Schreiben verallgemeinernd klar, dass eine weite Auslegung zu Gunsten des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die gebotene unionsrechtskonforme Handhabung auch für Gewinne i. S. d. § 6b Abs. 2a EStG, die erst nach der Verkündung des StÄndG 2015 am 06.11.2015 entstanden sind, zu befürworten sei. Der Antrag könne folglich in allen Fällen berücksichtigt werden, in denen die materielle Bestandskraft des betroffenen Steuerbescheids noch nicht eingetreten ist.	ist. Dies bedeute, dass die auf den Auflösungsbetrag entfallende Steuer (ohne Zinszuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG) auf Antrag in fünf gleichen Jahresbeträgen zu stunden ist. Denn erst mit Auflösung der Rücklage werde eine Steuer festgesetzt, die gestundet werden könne. In solchen „Altfällen“, in denen es um eine unionsrechtskonforme Rückwirkung des § 6b Abs. 2a EStG gehe, komme es auf die Möglichkeit der Bilanzänderung nicht an.
Verhältnis zu § 6b Abs. 1 und Abs. 3 EStG	Wurde der Gewinn i. S. d. § 6b Abs. 2 EStG nach § 6b Abs. 1 EStG übertragen oder nach § 6b Abs. 3 EStG in eine Rücklage eingestellt, greife § 6b Abs. 2a EStG grundsätzlich dann nicht ein, wenn der Bilanzansatz nicht nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG geändert werden könne.	Die Finanzverwaltung stellt darüber hinaus klar, dass § 6b Abs. 2a EStG nicht die Darlegung einer Reinvestitionsabsicht fordere. Für die Anwendung der Vorschrift reiche allein die objektive Möglichkeit künftiger grenzüberschreitender Aktivitäten. Ausreichend sei, dass eine spätere Reinvestition in das Betriebsvermögen einer EU-/EWR-Betriebsstätte denkbar und möglich ist. Daher sei es für die Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG nicht erforderlich, bereits vor Antragstellung eine begünstigte Betriebsstätte im Ausland zu unterhalten.
Sonderregelung für „Altfälle“	Für die beschriebenen „Altfälle“ ist jedoch das skizzierte BFH-Urteil zur Herstellung einer unionsrechtskonformen Rückwirkung des § 6b Abs. 2a EStG zu beachten. Als Jahr der Veräußerung sei deshalb in solchen Fällen das Jahr zu werten, in dem der Auflösungsbetrag der nach § 6b Abs. 3 EStG gebildeten Rücklage zu versteuern	Zudem führe weder eine partielle noch eine ausbleibende Reinvestition in eine EU-/EWR-Betriebsstätte zu einer Aufhebung der nach § 6b Abs. 2a EStG gewährten Ratenzahlung.
		Reinvestitionsabsicht
		Partielle oder ausbleibende Reinvestition
		Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de

1c | Wertaufholung vermindert § 6b-fähigen Gewinn – Übertrag der Rücklage auf Reinvestition bei Schwesterpersonengesellschaft | Autorin: RAin (Syndikus) Eva Preisinger, München

BFH vom 09.11.2017 (AZ: IV R 19/14)	Mit Urteil vom 09.11.2017 entschied der BFH, dass grundsätzlich eine § 6b-EStG-Rücklage, die bei einer Veräußerung eines Geschäftsanteils an einer Kapitalgesellschaft durch eine Personengesellschaft an eine Schwesterpersonengesellschaft entstanden ist, im Umfang des Anteils des Doppelgesellschafters am Gesamthandsvermögen der Schwestergesellschaft auf die Anschaffungskosten der Anteile übertragen werden kann.	Stammkapital ursprünglich DM 800.000 betrug. Im Jahr 1996 nahm die Klägerin eine Teilwertabschreibung auf ihre Beteiligung an der D-GmbH um DM 399.750 auf DM 250 vor. Im Februar 1997 erwarb die Klägerin die Geschäftsanteile des H an der D-GmbH mit einem Nennwert von DM 400.000 zu einem Kaufpreis von DM 50. Die Klägerin leistete im Jahr 1997 eine Zahlung von DM 400.000 an die D-GmbH, die bei der D-GmbH als Kapitalrücklage behandelt wurde und die die Klägerin als Anschaffungskosten der Beteiligung aktivierte. Der Buchwert der Beteiligung der Klägerin an der D-GmbH wurde zum 31.12.1997 mit DM 400.250 ausgewiesen.
Urteilsfall	Die Klägerin ist eine KG, an der mit 1 % die R-GmbH als Komplementärin sowie mit 99 % R als Kommanditist beteiligt waren. Die Klägerin und H wiederum waren zu je 50 % an der D-GmbH beteiligt, deren	

Die Klägerin legte im April 1998 sämtliche Geschäftsanteile an der D-GmbH zu einem Geschäftsanteil i. H. v. DM 800.000 zusammen. Daraufhin wurde das Stammkapital der D-GmbH von DM 800.000 um DM 799.500 herabgesetzt. Der Nennbetrag des Anteils der Klägerin an der D-GmbH betrug daher nur noch DM 500. Anschließend erfolgte eine Erhöhung des Nennkapitals der D-GmbH um DM 599.500 auf DM 600.000. Zum 31.12.2005 wurde der Buchwert der Beteiligung der Klägerin an der D-GmbH mit € 307.000 ausgewiesen.

Im Streitjahr 2006 wurde die E-KG gegründet, an der R als Kommanditist vermögensmäßig zu 100 % beteiligt war. Die Klägerin veräußerte ihre Beteiligung an der D-GmbH an die E-KG mit Vertrag vom 28.12.2006 zum Kaufpreis von € 539.589 (basierend auf einem Wertgutachten). Ausgehend von einem Veräußerungserlös i. H. v. € 539.589 abzüglich des Buchwerts i. H. v. € 307.000 ermittelte die Klägerin einen Veräußerungsgewinn i. H. v. € 232.589, den sie zu 1 % ihrer Komplementärin, der R-GmbH, sowie zu 99 % ihrem Kommanditisten, dem R, zuwies. Für R wurde in Höhe der Gewinnzuweisung von € 230.263 in einer Ergänzungsbilanz ein Posten nach § 6b EStG für die Übertragung des Gewinns auf die Anschaffungskosten der Anteile an der D-GmbH durch die E-KG gebildet.

Nach Durchführung einer Außenprüfung ging das Finanzamt in seinem Abschlussbericht vom 02.06.2008 von der Notwendigkeit einer Wertaufholung für die im Jahr 1996 vorgenommene Teilwertabschreibung der Anteile an der D-GmbH um € 204.286 aus und erhöhte daher den Buchwert der GmbH-Anteile gegenüber dem Ansatz in der Bilanz der Klägerin von € 307.000 € auf € 511.286. Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile minderte sich daher nach Ansicht des Prüfers von € 232.589 um € 204.286 auf € 28.303, so dass für eine Übertragung nach § 6b EStG nur noch ein Betrag von € 28.019,31 verblieb. Der laufende Gesamthandsgewinn erhöhte sich entsprechend auf € 204.286. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Der BFH hat das Urteil der Vorinstanz bestätigt. Finanzamt und Finanzgericht seien zu Recht davon ausgegangen, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH i. H. v. € 204.286 nicht nach § 6b EStG auf die Anschaffungskosten der Anteile durch die E-KG übertragen werden konnte. Gem. § 6b Abs. 10 Satz 4, Abs. 2 EStG sei als Gewinn der Betrag abziehbar und übertragbar, der sich als Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der Veräußerung darstellt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist auf den Buchwert abzustellen, der sich im Zeitpunkt der Veräußerung richtigerweise ergibt. Im Rahmen der danach erforderlichen Ermittlung des „fiktiven“ Buchwerts auf den Zeitpunkt der Veräußerung seien alle Bewertungsregeln des § 6 EStG zu beachten, auch die in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG zur Wertaufholung. Eine Wertaufholung komme aber nur insoweit in Betracht, als sich das Wirtschaftsgut noch im gleichen Umfang wie zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung im Betriebsvermögen befinde. Der Hinzuerwerb von Anteilen führe jedoch grundsätzlich nicht zu einer die Wertaufholung ausschließenden Änderung des Wirtschaftsgutes „Beteiligung“. Zu den Anschaffungskosten – bis zu welchen eine Wertaufholung möglich wäre – gehören sowohl die ursprünglichen („originären“) Anschaffungskosten als auch die Nachschüsse sowie alle sonstigen Kapitalzuführungen durch die Gesellschafter, die auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu offenen oder verdeckten Einlagen führten.

Wird bei einer Kapitalgesellschaft das Nennkapital herabgesetzt, ohne dass eine Auskehrung des Herabsetzungsbetrages an die Anteilseigner erfolge, ergebe sich keine Auswirkung auf die Anschaffungskosten der Anteile. Ferner lasse die Zusammenlegung von Anteilen die Anschaffungskosten unberührt und führe nicht dazu, dass die in diesen Anteilen enthaltenen Anschaffungskosten beseitigt oder gemindert werden. Diese setzten sich vielmehr in dem neu entstandenen Anteil fort.

BFH bestätigt Finanzamt und Finanzgericht

Keine die Wertaufholung ausschließende Änderung des Wirtschaftsgutes „Beteiligung“ durch Hinzuerwerb

Nennkapitalherabsetzung ohne Auskehrung an die Anteilseigner

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

1d | Investitionsabzugsbetrag zu Lasten des Gesamthandsvermögens bei späterer Investition im Sonderbetriebsvermögen | Autorin: StBin Monika Renzler, München

BFH vom 15.11.2017
(AZ: VI R 44/16)

Mit Urteil vom 15.11.2017 hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob ein zu Lasten des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG (2008) gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn die spätere Investition nicht im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters erfolgt.

Urteilsfall

Klägerin war eine GbR, die im Jahr 2001 von den Eheleuten A und B zum Zweck der gemeinsamen Bewirtschaftung ihres auf dem Gebiet der Weinerzeugung tätigen landwirtschaftlichen Betriebs gegründet wurde. Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. Für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 machte die Klägerin Investitionsabzugsbeträge für geplante Investitionen in die Kellerausstattung i. H. v. T€ 40 (voraussichtliche Anschaffungskosten T€ 100) sowie für einen Schraubverschluss i. H. v. T€ 4 (voraussichtliche Anschaffungskosten T€ 10) geltend und minderte dadurch zutreffend außerbilanziell den Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft. Im Juli 2010 schaffte Gesellschafter A den Schraubverschluss für ca. T€ 25 und im April 2011 die Kellerausstattung für ca. T€ 120 aus eigenen Mitteln an und aktivierte diese in seiner Sonderbilanz für das Wirtschaftsjahr 2010/2011. Die im Wirtschaftsjahr 2007/2008 in der Gesamthandsbilanz geltend gemachten Investitionsabzugsbeträge i. H. v. T€ 40 und T€ 4 rechnete er seinem Sonderbetriebsgewinn des Wirtschaftsjahres 2010/2011 außerbilanziell wieder hinzu und setzte die Anschaffungskosten entsprechend gewinnmindernd in seiner Sonderbilanz 2010/2011 herab.

FG Baden-Württemberg
vom 11.03.2016
(AZ: 9 K 2928/13)

Das zuständige Finanzamt hingegen machte die im Wirtschaftsjahr 2007/2008 gebildeten Investitionsabzugsbeträge

rückgängig und erhöhte den festgestellten Gewinn für die beiden Streitjahre jeweils um T€ 22 mit der Begründung, dass eine Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen nicht nach § 7g EStG begünstigt sei, wenn der Investitionsabzugsbetrag zuvor im Gesamthandsvermögen geltend gemacht wurde. Der hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht mit Entscheidung zugunsten der Klägerin statt.

Der BFH lehnte die Revision des Finanzamts als unbegründet ab und bestätigte das Urteil der Vorinstanz. Danach habe die Klägerin den Investitionsbetrag zu Recht im Wirtschaftsjahr 2007/2008 in Anspruch genommen. Mit Verweis auf das BMF-Schreiben vom 20.03.2017 könne eine Ansparabschreibung sowohl im Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters vorgenommen werden. Nach § 7g Abs. 7 EStG seien bei Personengesellschaften die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des „Steuerpflichtigen“ die „Gesellschaft“ trete. Zu deren Betriebsvermögen gehöre in steuerlicher Hinsicht neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen. Aus keiner Stelle des § 7g EStG resultiere eine Verpflichtung, bereits bei Antragstellung festzulegen, ob die Investition von der Gesamthand oder einem Gesellschafter finanziert werde. Dem Wortlaut des § 7g Abs. 1 i.V.m. Abs. 7 EStG sei daher auch dann genügt, wenn das Wirtschaftsgut entgegen dem ursprünglichen Antrag nicht im Gesamthandsvermögen, sondern vom Gesellschafter in dessen Sonderbetriebsvermögen angeschafft werde. Dem Sinn und Zweck der Vorschrift stehe diese Auslegung nicht entgegen. Dieser bestehe in der Verbesserung der Liquidität und der Eigenkapitalausstattung kleinerer und mittlerer Betriebe, deren Investitions- und Innovationskraft hierdurch gestärkt werden soll.

Revisionsentscheidung

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

1e | Qualifikation der Einkünfte einer Personengesellschaft bei ruhendem Gewerbebetrieb | Autorin: Rain/StBin Dr. Kristina Frankus, Köln

BFH vom 09.11.2017 (AZ: IV R 37/14)	Mit Urteil vom 09.11.2017 hat der BFH entschieden, dass Einkünfte aus einem ruhenden Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft als originäre Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen sind.	eigenes Grund- und Kapitalvermögen verwaltet habe. Einer ausdrücklichen Aufgabenerklärung habe es für die Annahme einer Betriebsaufgabe zum 31.12.1967 nicht bedurft. Hilfsweise sei es jedenfalls zum 30.09.1982 durch Austritt der A-GmbH aus der Klägerin zum Wegfall der Voraussetzungen der gewerblichen Prägung und infolgedessen zur Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gekommen.	Betriebsaufgabe/ Betriebsunterbrechung
Urteilsfall	Die Klägerin, eine KG, an der ursprünglich nur natürliche Personen beteiligt waren, war bis zum Ende des Jahres 1966 als Bauträgerin und Grundstückshändlerin tätig. Im Jahr 1967 errichtete sie ein Seniorenwohnheim, welches sie langfristig vermietete. Im selben Jahr stellte die Klägerin ihre Bautätigkeit vollständig ein. Seitdem verwaltete und nutzte sie nur noch eigenes Grund- und Kapitalvermögen. Am 01.01.1978 trat die A-GmbH als neue Komplementärin der Klägerin bei. Im September 1982 trat die A-GmbH aus der Klägerin wieder aus. Seitdem sind wiederum ausschließlich natürliche Personen an der Klägerin beteiligt. In den Jahren 1995 bis 2002 nahm die Klägerin zudem verzinsliche Darlehen auf und reichte die Mittel an verbundene Unternehmen weiter. Zum 31.12.2002 kündigte die Mieterin des Seniorenwohnheims den Mietvertrag. Da kein neuer Mieter gefunden wurde, veräußerte die Klägerin die Immobilie im Oktober 2004.	Der BFH wies die Revision der Klägerin aber dennoch als unbegründet zurück. Die Würdigung des FG Berlin-Brandenburg, dass die Klägerin bis zum Ende des Jahres 1967 kraft gewerblicher Tätigkeit einen Gewerbebetrieb unterhalten und diesen auch jedenfalls bis zum 31.12.2003 nicht aufgegeben hat, sei nicht zu beanstanden. Aufgrund des verbliebenen Seniorenwohnheims in ihrem Betriebsvermögen sei sie jederzeit in der Lage gewesen, ihren Betrieb als Grundstückshändlerin wieder aufzunehmen. Daher sei der Gewerbebetrieb der Klägerin im Streitjahr – auch aufgrund der fehlenden Aufgabenerklärung – lediglich unterbrochen gewesen und habe geruht. Werde eine originär gewerbliche Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern nur ruhend gestellt, stellten die Einkünfte aus dem ruhenden Gewerbebetrieb weiterhin originär gewerbliche Einkünfte dar.	
FG Berlin-Brandenburg vom 14.05.2014 (AZ: 7 K 7195/10)	Die Klägerin vertrat mit Einreichung der Steuererklärung 2004 die Auffassung, dass sie seit dem 01.01.2003 die Verwaltung fremden Vermögens eingestellt habe und erklärte entsprechend ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Entsprechendes begehrte die Klägerin mit zulässigem Einspruch auch noch für das Streitjahr 2003. Die Finanzverwaltung war dagegen der Ansicht, die Klägerin würde Einkünfte aus einem ruhenden Gewerbebetrieb erzielen. Die Klage vor dem FG Berlin-Brandenburg blieb erfolglos. Die Einkünfte der Klägerin im Streitjahr 2003 seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.	Unter Verweis auf frühere Rechtsprechung stellt der BFH klar, dass in der Einstellung einer werbenden gewerblichen Tätigkeit nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe eines Unternehmens liegt. Die Einstellung kann auch nur als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt. Die Betriebsunterbrechung kann darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen – in der Regel einheitlich an einen anderen Unternehmer – verpachtet oder darin, dass er die gewerbliche Tätigkeit ruhen lässt. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt, so geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb zukünftig wieder aufzunehmen, sofern die Fortsetzung des Betriebs mit den zurückbehaltenen Wirt-	
Vortrag im Revisionsverfahren	In der Revision machte die Klägerin dann geltend, dass das Finanzgericht § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG unzutreffend angewendet habe. Sie – die Klägerin – habe ihre gewerbliche Tätigkeit schon zum 01.01.1968 aufgegeben, weil sie fortan nur noch ihr		

schaftsgütern objektiv möglich ist. Die im Streitfall im Jahr 2003 erklärten Einkünfte aus der Vermietung des Seniorenwohnheims seien damit als originär gewerblich einzuordnen.

Keine gewerblich geprägte Personengesellschaft

Abschließend stellt der BFH klar, dass durch den Austritt der A-GmbH als Komplementärin im Jahr 1982 auch nicht – wie die Klägerin meint – die gewerbliche Prägung der Klägerin weggefallen sei. Die Klägerin habe vielmehr originär gewerbliche Einkünfte erzielt. Eine GmbH & Co. KG, die originär gewerbliche Einkünfte erzielt, könne gerade nicht die Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfüllen, da Voraussetzung einer gewerb-

lich geprägten Personengesellschaft die Erzielung nicht (originär) gewerblicher Einkünfte sei.

Die Entscheidung des BFH könnte für die Beratungspraxis von einiger Bedeutung sein. Möchte der Steuerpflichtige seinen Gewerbebetrieb endgültig einstellen, sollte die Aufgabe des Gewerbebetriebes und ein etwaiger Aufgabegewinn ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Anderenfalls besteht das Risiko, dass die Finanzverwaltung – auch nachdem die eigentliche Tätigkeit bereits eingestellt wurde – nur ein Ruhen des Gewerbebetriebes mit der Folge annimmt, dass weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

Fazit

Kontakt:
RA/StB Thomas
Dennisen, Köln,
thomas.dennisen@
wts.de

1f | Veräußerung eines unentgeltlich bestellten Erbbaurechts kein privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 Abs. 1 EStG | Autorin: RAin Sandra Heide, München

BFH vom 08.11.2017
(AZ: IX R 25/15)

Der BFH entschied mit Urteil vom 08.11.2017, dass die Veräußerung eines unentgeltlich bestellten Erbbaurechts kein privates Veräußerungsgeschäft darstellt.

Urteilsfall

Im Streitfall wurde der Klägerin im Jahr 1999 unentgeltlich ein Erbbaurecht für ein Grundstück mit einer Laufzeit von 20 Jahren bestellt. Sie schuldete dafür einen monatlichen Erbbauzins in Höhe von DM 3.000. Weiterhin hatte sie u. a. die Vertragskosten, die Kosten des Vollzugs der Notarurkunde und die Grunderwerbsteuer zu tragen. Noch im gleichen Jahr errichtete die Klägerin auf der mit dem Erbbaurecht belasteten Teilfläche des Grundstücks ein Gebäude zum Betrieb eines Restaurants. Anschließend vermietete sie das Objekt an die F-GmbH. Im Jahr 2005 verkauften Eigentümer und Klägerin den gesamten Grundbesitz. Der größere Teil des Kaufpreises entfiel auf das Erbbaurecht mit dem aufstehenden Gebäude. Das Erbbaurecht der Klägerin wurde im Zuge der Abwicklung des Kaufvertrages gelöscht.

§ 1 Nr. 1 EStG erfüllt; das Erbbaurecht sei entgeltlich angeschafft und innerhalb der maßgeblichen Haltefrist von zehn Jahren wieder veräußert worden. Das auf dem erbbaurechtsbelasteten Grundstück errichtete Gebäude sei daher in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns mit einzubeziehen.

Das Finanzgericht vertrat hingegen die Rechtsauffassung, dass die Klägerin mit der Veräußerung des Erbbaurechts zusammen mit dem von ihr hergestellten Gebäude zwar nicht ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG verwirklicht habe. Der Vorgang sei jedoch nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG steuerbar und das Gebäude nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Hs. 1 EStG in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns mit einzubeziehen. Das Finanzgericht ging insoweit davon aus, dass die Bestellung des Erbbaurechts zu Gunsten der Klägerin unter Begründung lediglich einer Erbbauzinsverpflichtung kein entgeltliches Anschaffungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 S. 1 EStG darstelle. Die Klägerin müsse sich jedoch nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG die Anschaffung des unbebauten Grundstücks – welches "teilidentisch" mit dem später begründeten Erbbaurecht sei – durch den Rechtsvorgänger zurechnen lassen.

Finanzgericht: Verkauf eines unentgeltlich erworbenen Erbbaurechts nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG steuerpflichtig

Finanzamt: Verkauf eines unentgeltlich erworbenen Erbbaurechts privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

Das Finanzamt wollte den Verkaufserlös besteuern, weil die Klägerin innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren verkauft habe. Mit dem Abschluss des Vertrages über den Verkauf des Erbbaurechts habe die Klägerin den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1

BFH: Bestellung des Erbbaurechts keine „Anschaffung“ i.S.v. § 23 Abs. 1 EStG

Der BFH gab nun aber der Klage vollständig statt und hob das Urteil der Vorinstanz auf. Die "Anschaffung" eines Erbbaurechts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG setze voraus, dass das Recht im Zeitpunkt der Übertragung bereits bestellt war und der Inhaber des bestehenden Rechts dieses auf den Erwerber entgeltlich überträgt. Auch seien Erbbauzinsen keine Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB für den Erwerb des Erbbaurechts, sondern Entgelt für die Nutzung des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks.

Und schließlich bestehe zwischen einem unbebauten Grundstück und einem nachfolgend für dieses Grundstück unentgeltlich bestellten Erbbaurecht keine – auch keine partielle – Identität i.S. der Rechtsprechung zum Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefrist veräußertem Wirtschaftsgut, da das Erbbaurecht als Nutzungsrecht an einem fremden Grundstück und zugleich grundstücksgleiches Recht (Doppelnatur) dem Grundeigentum eigenständig gegenüberstehe.

Keine Identität zwischen veräußertem Erbbaurecht und angeschafftem Grundstück

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

1g | Die Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen ist kein steuerbarer Veräußerungsvorgang | Autor: StB René Mohr, Frankfurt a.M.

BFH vom 06.02.2018
(AZ: IX R 33/17)

Mit Urteil vom 06.02.2018 hat der BFH entschieden, dass die Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen innerhalb der in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG normierten Veräußerungsfrist nicht als privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren ist und damit nicht der Einkommensteuer unterliegt.

das verbrieft Gold innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb physisch aushändigen. In der Einkommensteuererklärung wurde dies zunächst als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt. Aufgrund der genannten BFH-Urteile vom 12.05.2015 beantragten die Kläger, die Bescheide nach § 164 Abs. 2 AO zu ändern. Daraufhin besteuerte das Finanzamt die Wertsteigerung im Zeitraum zwischen dem Erwerb der Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen und der Auslieferung des physischen Goldes als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. von § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die hiergegen vor dem Finanzgericht erhobene Klage war erfolgreich.

Vorausgegangene Urteile

Zuvor hatte bereits der VIII. Senat des BFH mit seinen Urteilen vom 12.05.2015 (VIII R 4/15 und VIII R 35/14) entschieden, dass der Gewinn aus dem Verkauf oder der Einlösung von im Privatvermögen gehaltenen Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen nach Ablauf der in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG normierten Jahresfrist nicht steuerbar ist (vgl. WTS Journal 05/2015).

Der BFH bestätigte das Urteil der Vorinstanz und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Nach der Urteilsbegründung hätten die Kläger durch die Einlösung der innerhalb der Jahresfrist erworbenen Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen nicht den Veräußerungstatbestand des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verwirklicht, da es an einer entgeltlichen Übertragung der angeschafften Inhaberschuldverschreibungen mangle. Vielmehr hätten die Kläger lediglich ihren verbrieften Anspruch auf Auslieferung des Goldes eingelöst und gegen Rückgabe ihrer Inhaberschuldverschreibungen ihr physisches Gold erhalten. Es handele sich somit um die Erfüllung eines Sachleistungsanspruchs durch Lieferung des Goldes, die keine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit be-

Kein privates Veräußerungsgeschäft

Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen

Bei Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen handelt es sich um börsenfähige Wertpapiere, die ihrem Inhaber für jede dieser Teilschuldverschreibungen jederzeit das Recht auf Auslieferung eines Gramms Gold innerhalb einer Auslieferungsfrist von zehn Tagen gewähren. Daneben besteht die Möglichkeit, die Wertpapiere an der Börse zu handeln. Zur Besicherung und Erfüllbarkeit der Auslieferungsansprüche waren die Inhaberschuldverschreibungen im vorliegenden Fall jederzeit durch physisch eingelagertes Gold zu mindestens 95 % gedeckt.

Urteilsfall

Die Kläger erwarben Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen und ließen sich

Keine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Keine Veräußerung	gründe, da die Kläger auch nach Lieferung das Risiko eines fallenden Goldpreises tragen würden. Zudem habe sich das Gold zu jedem Zeitpunkt im Eigentum der Kläger befunden und sei im Depot der Bank verwahrt worden. Eine Veräußerung des physisch gelieferten Goldes habe daher nicht stattgefunden.	physischen Goldes eingetretene Wertsteigerung führe nicht zu steuerbaren Einkünften aus Kapitalvermögen, da die Inhaberschuldverschreibungen keine Kapitalforderungen, sondern Ansprüche auf die Lieferung physischen Goldes seien.	
Keine Einkünfte aus Kapitalvermögen	Die zwischen Erwerb der Inhaberschuldverschreibungen und Aushändigung des	Nicht zu entscheiden hatte der BFH im Streitfall über die Veräußerung der Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen an der Börse oder an andere Erwerber.	Kontakt: StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wts.de

2a | Keine unterschiedlichen Steuersätze bei einheitlicher Leistung |

Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

EuGH vom 18.01.2018 (Rs. C-463/16)	Mit Urteil in der Rechtssache Stadion Amsterdam CV hat der EuGH entschieden, dass eine einheitliche Leistung, die aus zwei separaten Bestandteilen, einer Haupt- und einer Nebenleistung, besteht, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze anwendbar wären, nur zu dem für diese einheitliche Leistung geltenden Mehrwertsteuersatz zu besteuern ist. Der Steuersatz richte sich dabei nach dem Hauptbestandteil. Dies gelte auch dann, wenn der Preis jedes Bestandteils bestimmt werden kann.	nehmend auf seine ständige Rechtsprechung den Grundsatz der Einheitlichkeit einer Leistung betont: Einerseits sei jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, andererseits dürfe aber ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Der EuGH leitet dabei gerade aus der Einstufung eines aus mehreren Bestandteilen bestehenden Umsatzes als einheitliche Leistung ab, dass dieser Umsatz ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliegen müsse. Würde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, auf die einzelnen Bestandteile einer einheitlichen Leistung die verschiedenen für diese Bestandteile geltenden Mehrwertsteuersätze anzuwenden, hätte dies lt. EuGH eine künstliche Aufspaltung der Leistung zur Folge und könne die Funktionalität des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen.	
Urteilsfall	Stadion Amsterdam ist eine Gesellschaft, die einen Mehrzweckgebäudekomplex, bestehend aus einem Stadion mit den dazugehörigen Einrichtungen, betreibt. Das Museum des Fußballclubs „Ajax Amsterdam“ befindet sich ebenfalls in diesem Komplex. Die Gesellschaft bietet u. a. auch die Möglichkeit, die Arena im Rahmen von entgeltlichen Besichtigungstouren zu besuchen, die aus einem geführten Stadionrundgang sowie einem nicht geführten Besuch eines Museums bestehen. Dabei stellte sich die Frage, ob eine einheitliche Leistung für Zwecke der Anwendung der Mehrwertsteuersätze aufgeteilt werden könne, so dass die einzelnen Bestandteile (Haupt- und Nebenleistung) dem Mehrwertsteuersatz unterlägen, der anwendbar wäre, wenn die Bestandteile als selbständige Leistung erbracht worden wären, mithin der Museumsbesuch dem ermäßigten Steuersatz von 6 % und die Stadionführung dem Regelsteuersatz von 21 %.	Auch wenn es sich um ein niederländisches Vorlageverfahren handelt, wird diese Rechtsprechung erheblichen Einfluss auf die Rechtslage in Deutschland haben. Im Fokus dürfte hier der ermäßigte Steuersatz in § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG für Beherbergungsleistungen und erneut die Frage stehen, ob bspw. auch das Frühstück im Hotel dieser Privilegierung unterliegt. Nach dem Gesetzeswortlaut sollte der ermäßigte Steuersatz explizit nicht für Leistungen gelten, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit einem einheitlichen Entgelt abgegolten sind, so dass auf das Frühstück bei	Übertragung auf das deutsche Umsatzsteuerrecht
Urteilsgründe	Diese Frage hat der EuGH klar und eindeutig verneint. Dabei hat der EuGH bezug-		

Hotelaufenthalten weiterhin der Steuersatz von 19 % Anwendung findet. Der BFH hatte seinerzeit mit Urteil vom 24.04.2013 noch entschieden, dass die gesetzliche Regelung nicht zu beanstanden sei. Der BFH hat sich in seiner Begründung auf das bewusst vom Gesetzgeber gewählte Aufteilungsgebot zwischen Beherbergung und anderen Leistungen gestützt, welches er als EU-rechtskonform eingestuft hatte. Allerdings sah es der BFH letztendlich nicht als entscheidungserheblich an, ob das Frühstück überhaupt als Nebenleistung anzusehen sei. Hier ist eventuell noch ein Hintertürchen offengeblieben. Sollte das Frühstück jedoch als Nebenleistung zur Hotelübernachtung einzustufen sein, dürfte nach der EuGH-Rechtsprechung auch das Frühstück nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Das Frühstück ist aber nur ein Beispiel von vielen, die auf den Prüfstand gehören. Gerade bei den Beherbergungsleistungen gibt es viele Angebote in Hotels, die zwar nicht unmittelbar der Vermietung dienen, aber ggf. unselbständige Nebenleistungen darstellen können, die dann das Schicksal der Hauptleistung – also auch den Steuersatz – teilen (bspw. Parkplatz, Verpflegung, Telefon, Internet, Pay-TV). Auch in anderen Bereichen ergibt sich nun die gleiche Fragestellung von neuem: So stellt bspw. die Überlassung von Sportanlagen durch den Sportanlagenbetreiber an

Endverbraucher eine einheitliche steuerpflichtige Leistung dar (BFH-Urteil vom 31.05.2001, AZ: VR 97/98). Überlässt ein Unternehmer eine gesamte Sportanlage einem anderen Unternehmer als Betreiber zur Überlassung an Dritte (sog. Zwischenvermietung), ist die Nutzungsüberlassung an diesen Betreiber nach Abschn. 4.12.11 Abs. 2 UStAE in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen (BFH-Urteil vom 11.03.2009, AZ: XI R 71/07).

Gesetzgeber und Finanzverwaltung sind nun aufgefordert, die im UStG und im UStAE normierten Aufteilungsgebote dahin gehend zu überprüfen, ob sie einheitliche Leistungen oder mehrere selbständige Hauptleistungen betreffen.

Praxishinweis

Sollten sich Unternehmer bereits vor einer Anpassung der Rechtslage auf die EuGH-Rechtsprechung berufen wollen, stehen sie vor faktischen Problemen: Sie dürfen dem Kunden dann auch nur den geringeren Steuersatz bzw. die Steuerbefreiung berechnen, da sie ansonsten weiterhin die höhere ausgewiesene Umsatzsteuer gem. § 14c Abs. 1 UStG schulden. Sollte sich später allerdings herausstellen, dass das Aufteilungsgebot durchaus rechtens ist, besteht die Gefahr, dass sie den Umsatzsteuer-Differenzbetrag nicht mehr vom Kunden erhalten.

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

2b | Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft | Autor: RA Anton Appel, Düsseldorf

EuGH vom 21.02.2018
(Rs. C-628/16)

Mit Urteil vom 21.02.2018 hat sich der EuGH wieder einmal zu der komplexen Frage der Zuordnung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft geäußert.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die in Deutschland ansässige BP Marketing GmbH Mineralölprodukte an die in Österreich ansässige BIDI Ltd. verkauft. Die BIDI Ltd. verkaufte die Mineralölprodukte an die ebenfalls in Österreich ansässige Kreuzmayr GmbH weiter, ohne die BP Marketing GmbH davon in Kenntnis zu setzen. Zudem trat die BIDI Ltd. gegenüber der BP Marketing GmbH mit ihrer österreichischen USt-IdNr. auf und bekundete die Absicht, die Ware

nach Österreich zu transportieren und suggerierte dadurch, dass es sich bei der Lieferung der BP Marketing GmbH an die BIDI Ltd. um eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handeln würde. Tatsächlich vereinbarte die BIDI Ltd. jedoch mit der Kreuzmayr GmbH, dass diese die Mineralölprodukte in Deutschland abholt und nach Österreich transportiert. Die BP Marketing GmbH behandelte ihre Lieferung an die BIDI Ltd. (in Unkenntnis des vorliegenden Reihengeschäfts und der Abholung durch die Kreuzmayr GmbH) als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Die BIDI Ltd. stellte ihre Lieferung an die Kreuzmayr GmbH als umsatz-

steuerpflichtige Lieferung in Österreich in Rechnung.

Sowohl die deutsche als auch die österreichische Finanzverwaltung gingen davon aus, dass die Kreuzmayr GmbH die Verfügungsmacht an den Mineralölprodukten bereits in Deutschland erlangt hat. Entsprechend ordneten sie die Warenbewegung und damit die umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im vorliegenden Reihengeschäft der Lieferung der BIDI Ltd. an die Kreuzmayr GmbH zu. Hinsichtlich der demnach fälschlicherweise mit österreichischer Umsatzsteuer in Rechnung gestellten Lieferung der BIDI Ltd. an die Kreuzmayr GmbH versagte die österreichische Finanzbehörde den Vorsteuerabzug. Die Kreuzmayr GmbH beehrte in dem zugrundeliegenden Rechtsstreit den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der BIDI Ltd., welche zwischenzeitlich insolvent war.

Zuordnung der Warenbewegung

Der EuGH hat entschieden, dass die Warenbewegung nicht der Lieferung der BP Marketing GmbH an die BIDI Ltd. zugeordnet werden könne, da der Kreuzmayr GmbH bereits in Deutschland die Verfügungsmacht an der Ware verschafft worden sei. Sowohl die seitens der BIDI Ltd. bekundete Absicht, die Ware nach Österreich zu transportieren, als auch ihr Auftreten unter ihrer österreichischen USt-IdNr. änderten daran nichts. Die Kreuzmayr GmbH könne daher den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der BIDI Ltd. nicht geltend machen.

Subjektive Kenntnisse des Lieferanten irrelevant

Zur weiteren Begründung führte der EuGH aus, dass die objektiven, maßgeblichen

Gesichtspunkte, die dem Zwischenhändler und dem Enderwerber bekannt waren, zu berücksichtigen seien. Die umsatzsteuerliche Beurteilung könne nicht allein von der vom Lieferanten vorgenommenen Einstufung der ersten Lieferung abhängen, die nur auf der Grundlage der Informationen erfolgte, die ihm vom Zwischenhändler fälschlicherweise übermittelt worden waren. Diese Schlussfolgerung könne nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass der Lieferant nicht darüber informiert worden war, dass die Ware vor einer innergemeinschaftlichen Beförderung vom Zwischenhändler an den Enderwerber weiterverkauft wurde. Auf die subjektiven Kenntnisse des Lieferanten komme es mithin nicht an.

Ein Recht auf Vorsteuerabzug für die Kreuzmayr GmbH ergebe sich auch nicht aus dem Vertrauensschutz. Hinsichtlich des Vertrauensschutzes des Lieferanten, der fälschlicherweise eine Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer als innergemeinschaftliche Lieferung ausgestellt hat, musste der EuGH keine Entscheidung treffen.

Kein Vertrauensschutz

Die Entscheidung des EuGH bringt leider keine neuen Erkenntnisse über die Voraussetzungen der Verschaffung der Verfügungsmacht für die Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft, zumal der EuGH sich insoweit an die Feststellung des vorlegenden Gerichts gebunden sah, welches sich mit dieser Frage offenbar nicht im Detail auseinandergesetzt hat. Demnach wurde die Verfügungsmacht der Kreuzmayr GmbH unstreitig bereits in Deutschland verschafft.

Fazit

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

2c | Kein Vorsteuerabzug einer Holding für unentgeltliche Managementleistungen gegenüber ihrer Tochtergesellschaft | Autorin: RAin/StBin Lavinia Stroie, Düsseldorf

EuGH vom 12.01.2017
(Rs. C-28/16)

Der Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft ist ein Dauerbrenner im Umsatzsteuerrecht, über den wir regelmäßig berichtet haben (vgl. zuletzt WTS Journal 04/2016, Beitrag 2a). Der EuGH hat sich in 2017 in einem ungarischen Vorabentscheidungsersuchen mit der Frage beschäftigt, ob einer Holding der Vorsteuerabzug zusteht, wenn sie an ihre Tochtergesellschaften nur unentgeltliche Leistungen erbringt. Mit Beschluss in der Rechtssache

MVM hat der EuGH entschieden, dass die Holding keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, wenn sie den Tochtergesellschaften weder den Preis für die von ihr im Interesse der gesamten Unternehmensgruppe oder einer ihrer Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen noch die Mehrwertsteuer in Rechnung stellt. Daher war die Holding zum Vorsteuerabzug für diese Dienstleistungen nicht berechtigt.

Urteilsfall

Die Klägerin ist eine staatliche Handelsgesellschaft, die im Energiesektor tätig ist. Zum einen vermietet sie Elektrizitätskraftwerke und Glasfasernetzwerke. Zum anderen ist sie Eigentümerin zahlreicher Gesellschaften, die elektrischen Strom erzeugen oder vertreiben. Durch den Abschluss eines sog. Beherrschungsvertrags mit ihren Tochtergesellschaften gründete die Klägerin eine nach ungarischem Recht anerkannte Unternehmensgruppe. Mit der Gründung einer solchen Gruppe wird allerdings weder eine gesonderte juristische Person geschaffen noch den Mitgliedern der Gruppe ihre Rechtspersönlichkeit genommen. Zudem bilden diese Mitglieder keine Mehrwertsteuergruppe.

Die Klägerin nahm im Prüfungszeitraum juristische, unternehmerische und PR-Dienstleistungen in Anspruch. Dies erfolgte erstens zu ihren eigenen Gunsten, da diese Dienstleistungen im Rahmen ihrer Vermietung von Elektrizitätskraftwerken und Glasfasernetzwerken geleistet wurden, die als solche der Mehrwertsteuer unterlag, zweitens zugunsten der gesamten Gruppe und drittens zugunsten der einzelnen Mitglieder der Gruppe. Sie zog die Mehrwertsteuer für die gesamten Dienstleistungen ab. Auch wenn diese Dienstleistungen dem Interesse der gesamten Gruppe dienten oder unmittelbar mit der steuerpflichtigen Tätigkeit der anderen Mitglieder der Gruppe im Zusammenhang standen, stellte die Klägerin sie jedoch bis auf wenige Ausnahmen ihren Tochtergesellschaften nicht in Rechnung. Die Klägerin erhob auch innerhalb der Gruppe keine allgemeine Vergütung für ihre strategische Verwaltung, so dass diese Verwaltungstätigkeit unentgeltlich geleistet wurde.

Die Finanzbehörde versagte das Recht auf Vorsteuerabzug für die bezogenen Dienstleistungen, soweit diese Leistungen im Interesse der anderen Mitglieder der Gruppe oder für unternehmerische Verwaltungsdienstleistungen insbesondere im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen geleistet wurden. Unter diesen Umständen war die Finanzbehörde nämlich der Ansicht, dass die Klägerin die Endbegünstigte dieser Dienstleistungen war.

Im Rahmen der hiergegen erhobenen Klage trug die Klägerin vor, die bezogenen Dienstleistungen seien Teil ihrer allgemeinen Kosten für ihre Tätigkeit, da sie als Mehrwertsteuerpflichtige keine befreiten Umsätze bewirkt habe. Sie machte auch geltend, die fehlende Rechnungslegung gegenüber ihren Tochtergesellschaften beeinträchtige nicht ihr Recht auf Vorsteuerabzug.

Nach Abweisung der Klage durch das erstinstanzliche Gericht und Vorlage durch die Kuria (Oberster Gerichtshof in Ungarn) beim EuGH hatte der EuGH darüber zu entscheiden, ob ein Eingriff einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften, wenn sie Letzteren weder den Preis für die von ihr im Interesse der gesamten Unternehmensgruppe oder einer ihrer Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen noch die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieser Richtlinie gesehen werden kann und damit zum Vorsteuerabzug für diese Dienstleistungen berechtigt.

Diese Frage hat der EuGH verneint. Dabei hat der EuGH mit dem Beschluss seine bisherige Rechtsprechung in der Rechtssache Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt zu Holdinggesellschaften bestätigt (vgl. WTS Journal 04/2015, Beitrag 2a). Holdinggesellschaften, deren einziger Zweck der bloße Erwerb bzw. das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen ist, seien nicht als Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Etwas anderes gelte jedoch, wenn die Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreift. Dabei müsse es sich allerdings um steuerbare (gegen Entgelt erbrachte) Tätigkeiten handeln, wie zum Beispiel administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften. Unter Bezug darauf, dass die Klägerin von ihren Tochtergesellschaften gewöhnlich keine Vergütung für ihre Tätigkeit erhielt, stellte der EuGH fest, dass die Eingriffe der Klägerin in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen seien und insoweit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu verneinen sei.

Vorlagefrage

Entscheidung

EuGH vom 16.07.2015
(Rs. C-108/14 und
C-109/14)

Kein Vorsteuerabzug
bei unentgeltlicher
Leistungserbringung

Mittelbarer Zusammenhang mit wirtschaftlicher Tätigkeit zwar ausreichend...	Diese Feststellung ändere sich lt. EuGH nicht dadurch, dass die Klägerin auch andere Tätigkeiten ausgeführt hat, wie die Vermietung von Elektrizitätskraftwerken und Glasfasernetzen, da diese Dienstleistungen keine unmittelbare Verbindung zu steuerpflichtigen Tätigkeiten der Holding in Bezug auf ihre Tochtergesellschaften haben. Zwar könne ein Recht auf Vorsteuerabzug auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen angenommen werden, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten würden dann direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des	Steuerpflichtigen zusammenhängen. Der EuGH konnte sich aber kaum vorstellen, dass die Dienstleistungen, die im Interesse der anderen Gruppenmitglieder erbracht wurden, insbesondere Verwaltungsdienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen, einen direkten und unmittelbaren Bezug zu der Vermietungstätigkeit haben können, wenn die Vermietungstätigkeit als Ganzes betrachtet wird, was jedoch vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist. Der Beschluss bestätigt die bisherige Rechtsprechung des EuGH und stellt klar, dass eine unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen im Konzern nicht ausreicht, um die Tochtergesellschaften dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zuzuordnen und den Vorsteuerabzug der Holding aus dem Erwerb, Halten und Verwalten dieser Beteiligungen zu gewährleisten.	... aber im Urteilsfall wohl nicht gegeben
			Fazit
			Kontakt: Kontakt: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/ Frankfurt a.M./Hamburg, juergen.scholz@wtS.de

2d | Deutsche Regelungen zu Reiseleistungen in § 25 Abs. 1 und 3 UStG nicht unionsrechtskonform | Autorin: RAin Claudia Smoke, München

EuGH vom 08.02.2018 (Rs. C-380/16)	Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 08.02.2018 entschieden, dass die Besteuerung von Reiseleistungen, so wie sie der deutsche Gesetzgeber in § 25 UStG umgesetzt hat, in Teilen gegen EU-Recht verstößt.	maligen Urteil die sog. Reisendenmaxime (B2C) abgelehnt und sich für die Anwendung der sog. Kundenmaxime (B2B) ausgesprochen. Dem war der BFH bereits in 2013 gefolgt, ohne dass der Gesetzgeber sich zu Änderungen veranlasst sah. Nunmehr hat der EuGH seine Rechtsprechung ausdrücklich auch für die deutsche Rechtslage bestätigt.	BFH vom 21.11.2013 (AZ: V R 11/11)
Urteilsfall	Streitig war im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens der Europäischen Kommission gegen Deutschland, ob die Sonderregelung zur Margenbesteuerung auch bei Reiseleistungen, die an Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden, Anwendung findet. Darüber hinaus war fraglich, ob die Bemessungsgrundlage pauschal nach Gruppen- oder Gesamtmargen berechnet werden kann.	Ein Verstoß gegen EU-Recht liegt auch vor, soweit das deutsche Recht in § 25 Abs. 3 Satz 2 UStG Reiseveranstaltern, die für sich die Sonderregelung der Margenbesteuerung in Anspruch nehmen können, gestattet, die Bemessungsgrundlage pauschal für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen zu ermitteln. Vielmehr ist die Bemessungsgrundlage der Gewinnmarge von Reiseveranstaltern unter Bezugnahme auf jede einheitliche Dienstleistung zu ermitteln. Insofern hat der EuGH auch in diesem Fall sein o. g. Urteil vom 26.09.2013 bestätigt und der pauschalen Ermittlung der Gewinnmarge erneut eine Absage erteilt.	Gesamtgewinnmarge unzulässig
EuGH vom 26.09.2013 (Rs. C-189/11)	Bereits in seinem Urteil vom 26.09.2013 in der Rs. Kommission/Spanien (vgl. WTS Journal 03/2014, Beitrag 2d) hatte der EuGH ausführlich dargelegt, dass die Sonderregelung für Reiseleistungen gemäß Art. 306 bis 310 MwStSystRL nicht auf Leistungen an Nichtunternehmer oder für den nichtunternehmerischen Bereich beschränkt werden könne. Der EuGH hatte aus diesem Grund bereits in seinem da-		

Beschränkung auf Nichtunternehmer unzulässig

Praxisfolgen

Der leistende Unternehmer kann sich demzufolge unmittelbar auf die MwSt-SystRL berufen, sofern diese Regelungen für ihn günstiger sind. In der Praxis wird aber oftmals der Leistungsempfänger, wenn er nicht bzw. nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, auch ein Interesse daran haben, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer auf seine Reiseleistung nur nach der Marge berechnet, da der Gesamtpreis dadurch geringer ausfallen dürfte, selbst wenn die nicht abzugsfähige Vorsteuer einkalkuliert wird. Um wettbewerbsfähig zu bleiben, könnten die Reiseunternehmen daher faktisch gezwungen sein, die Margenbesteuerung anzuwenden, auch wenn dies sicherlich einen erhöhten administrativen Aufwand zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bedeutet. Dies wird beispielsweise bei sog. Kettengeschäften zu prüfen sein, bei denen ein Reiseunternehmer Reiseleistungen an einen anderen Reiseunternehmer erbringt und Letzterer gem. § 25 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da er die Reiseleistung an Endverbraucher verkauft. Aber auch Unternehmer,

die nicht aus der Reisebranche stammen, können betroffen sein, insbesondere Leistungsempfänger wie z. B. Banken und Versicherungen, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, aber auch alle Unternehmer, die Reiseleistungen bspw. als Incentive für private Zwecke der Arbeitnehmer einkaufen und daher keinen Vorsteuerabzug gelten machen können (vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012). Das Urteil ist daher branchenübergreifend von großer Bedeutung.

Noch nicht eindeutig geklärt wurde die Frage, ob die Margenbesteuerung nur für ein Leistungsbündel oder auch für Einzelleistungen anwendbar ist. Aus diesem Grund hat der BFH mit Vorlagebeschluss vom 03.08.2017 (AZ: V R 60/16) dem EuGH die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob die Überlassung einer Ferienwohnung, bei der zusätzliche Leistungselemente nur Nebenleistungen sind, der Margenbesteuerung unterliegt und ob infolgedessen bei Reiseleistungen ggf. der ermäßigte Steuersatz für Beherbergung zur Anwendung kommen kann.

Ausblick

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

2e | Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin | Autor: Christian Richter, München

Steuerbarkeit?

Die steigende Nachfrage nach Kryptowährungen (z. B. Bitcoin) stieß in den letzten Jahren nicht nur bei den Spekulanten auf hohes Interesse. Zunehmend beschäftigen sich auch die Finanzämter mit den steuerlichen Auswirkungen rund um die virtuellen Währungen. Insbesondere wurde die Frage diskutiert, ob der Umtausch von konventioneller Währung in Bitcoin (et vice versa) eine umsatzsteuerbare Leistung darstellt.

des EuGH übernimmt und Kryptowährungen, wie z. B. Bitcoin, den „gesetzlichen Zahlungsmitteln“ in einem neuen Abschn. 4.8.3 Abs. 3a UStAE gleichstellt. Hierzu trifft das BMF Aussagen zu umsatzsteuerlichen Aspekten der Verwendung von Bitcoin als Entgelt und in der Folge auch zur Herstellung (sog. Mining), zur Aufbewahrung (sog. Wallets) sowie zu Handelsplattformen:

Finanzämter gingen mitunter davon aus, dass es sich beim Umtausch um steuerbare und steuerpflichtige Vorgänge handele, da die Währung Bitcoin kein „gesetzliches Zahlungsmittel“ darstelle, sondern als bloße Recheneinheit einzuordnen sei. Allerdings hat der EuGH in der Rechtssache *Hedqvist* entschieden, dass es sich beim Umtausch zwar um eine Dienstleistung gegen Entgelt handele, die aber der Steuerbefreiung unterliege.

Die Verwendung von Bitcoin wird der Verwendung von konventionellen Zahlungsmitteln gleichgesetzt, soweit sie keinem anderen Zweck als dem eines reinen Zahlungsmittels dienen. Die Hingabe von Bitcoin zur bloßen Entgeltentrichtung ist somit nicht steuerbar.

Verwendung von Bitcoin als Zahlungsmittel

EuGH vom 22.10.2015
(Rs. C-264/14)

BMF vom 27.02.2018

Für Rechtssicherheit sorgt das BMF-Schreiben vom 27.02.2018, das die Vorgaben

Bei Zahlung in Bitcoin bestimmt sich das Entgelt grundsätzlich nach dem Gegenwert in der Währung des Staates, in dem die Leistung erfolgt und zu dem Zeitpunkt, zu dem diese Leistung ausgeführt wird. In Ermangelung eines amtlichen Umrech-

Umrechnungskurs

	nungskurses soll die Umrechnung zum letzten veröffentlichten Verkaufskurs (z. B. auf entsprechenden Umrechnungsportalen im Internet) erfolgen, welcher vom Leistenden zu dokumentieren ist.	App handeln, die aus einem Appstore heruntergeladen wird. Soweit Anbieter Gebühren verlangen, liegen lt. BMF auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen vor, die steuerbar und steuerpflichtig seien, soweit der Leistungsort im Inland liegt.	
Mining nicht steuerbar	Miner stellen für das „Mining“ (Schürfen) von Bitcoin dem Miningpool ihre Rechnerleistung zur Verfügung, zeichnen Transaktionen in einem Block und transferieren diesen anschließend in die „Blockchain“. Bei den Leistungen der Miner handele es sich lt. BMF um nicht steuerbare Vorgänge. Die Transaktionsgebühr, welche die Miner von Nutzern des Systems erhalten können, wird freiwillig gezahlt und stehe in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den Leistungen der Miner. Auch die Entlohnung in Form des Erhalts neuer Bitcoin durch das System selbst sei nicht als Entgelt für die Minerleistungen anzusehen, da diese Leistungen nicht im Rahmen eines Austauschverhältnisses erbracht werden.	Stellt der Betreiber einer Handelsplattform seine Internetseite als technischen Marktplatz zum Erwerb bzw. Handel von Bitcoin den Marktteilnehmern zur Verfügung, handele es sich lt. BMF um die Ermöglichung der rein EDV-technischen Abwicklung, wobei eine Steuerbefreiung nicht greife. Soweit der Betreiber der Plattform allerdings den Kauf und Verkauf von Bitcoin als Mittelsperson im eigenen Namen vornimmt, komme eine Steuerbefreiung in Betracht.	Handelsplattformen
„Wallets“ steuerbar	Die „Wallets“ (elektronische Geldbörsen) werden auf dem Computer, Tablet oder dem Smartphone gespeichert bzw. aufbewahrt. Es kann sich z. B. um eine	Die weltweite Entwicklung geht dahin, Kryptowährungen als Zahlungsmittel zu akzeptieren und beim Umtausch anzuerkennen. Auch in Deutschland ist mit der Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 27.02.2018 eine Rechtssicherheit hergestellt worden.	Fazit Kontakt: <i>WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wtS.de</i>

3 | Entgeltliche Mieterdienstbarkeit ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer | Autorin: Marianne Reich, LL.M., München

BFH vom 06.12.2017 (AZ: II R 55/15)	Mit Urteil vom 06.12.2017 entschied der BFH, dass die Verpflichtung eines Grundstückskäufers im Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag, dem Mieter eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit gegen angemessenes Entgelt zu bestellen, keine Gegenleistung für das Grundstück i. S. v. § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG darstelle.	InsO) zu löschen ist, wurden im Rahmen eines neuen Mietvertrags vereinbart.	
Urteilsfall	Im Streitfall erwarb die Klägerin mit notariellem Kaufvertrag ein gewerblich bebautes und vermietetes Grundstück. Im Kaufvertrag wurde zugunsten des Mieters eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit mit dem Recht bestellt, das Grundstück für dessen Zwecke zu nutzen. Für dieses Nutzungsrecht schuldete der Mieter der Klägerin statt der Miete ein Entgelt. Sowohl die Höhe des Entgelts als auch die Vereinbarung, dass die eingeräumte Dienstbarkeit bei Beendigung des Mietverhältnisses (mit Ausnahme der Fälle einer Kündigung nach § 57a ZVG und § 111	Das Finanzamt setzte als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sowohl den Kaufpreis als auch den Wert der Dienstbarkeit als sonstige Leistung i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG an. Die Klägerin war jedoch der Ansicht, dass die Dienstbarkeit kein Teil der Gegenleistung sei. Das FG Saarland stimmte der Auffassung der Klägerin in der ersten Instanz zu.	
		Der BFH bestätigte dies und wies die Revision des Finanzamts zurück. Nach § 8 Abs. 1 GrEStG bemesse sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung, die sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG aus dem Kaufpreis einschließlich der von dem Käufer übernommenen sonstigen Leistungen zusammensetze. Gegenleistung und Grundstückserwerb müssen kausal verknüpft sein.	Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer

Verpflichtung, Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, als sonstige Leistung?

Eine dem Grundstücksverkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, könne zwar grundsätzlich als sonstige Leistung einzustufen sein. Dies erfordere aber, dass gewichtige Umstände eine Unausgewogenheit der wechselseitigen vertraglichen Verpflichtungen zwischen dem Grundstücksverkäufer und dem Dritten erkennen lassen und der Grundstücksverkäufer die höherwertige Leistung erbringe.

Ausgewogenes Verpflichtungsverhältnis...

Demgegenüber sei eine Verpflichtung des Grundstücksverkäufers zum Abschluss eines Vertrags mit einem Dritten keine Gegenleistung, wenn sich die Verpflichtungen der Vertragspartner in einem ausgewogenen Verhältnis gegenüberstünden. In diesem Fall finde kein auf den Erwerbsgegenstand bezogener Wertzufluss oder -abfluss statt.

Entsprechendes gelte, wenn sich der Grundstücksverkäufer im Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag verpflichte, dem Mieter eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit gegen angemessenes Entgelt zu bestellen. In solchen Fällen werde keine zusätzliche Leistung für den Grundstückserwerb erbracht. Die Mieterdienstbarkeit diene lediglich dem Zweck, eine Kündigung des Mietvertrags nach § 57a ZVG und § 111 InsO auszuschließen, da diese gesetzlichen Sonderkündigungsrechte vertraglich nicht abbedungen werden können.

Da Nutzungsüberlassung und Entgelt für die Dienstbarkeit im Streitfall in einem ausgewogenen Verhältnis standen, habe die Klägerin mit der Bestellung der Dienstbarkeit keine sonstige Leistung an den Grundstücksverkäufer für den Grundstückserwerb erbracht.

...keine Gegenleistung für die Grunderwerbsteuer

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

4 | Einheitsbewertung verfassungswidrig mit Übergangsfristen |

Autor: Peter Weis, München

BVerfG vom 10.04.2018
(AZ: 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/185, 1 BvL 12/14)

Mit Beschluss vom 10.04.2018 hat das BVerfG festgestellt, dass die Aussetzung des Zyklus der periodischen Wiederholung von Hauptfeststellungen und die damit bis heute unverändert herangezogenen Wertverhältnisse des Jahres 1964 bei der Grundsteuer B zwangsläufig in zunehmendem Umfang zu Ungleichbehandlungen führt. Jedenfalls seit dem 01.01.2002 sind die Bewertungsregeln für Grundvermögen in den alten Bundesländern unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG.

Würden die für die Grundsteuerfestsetzung herangezogenen Einheitswerte stets gleichmäßig hinter steigenden Verkehrswerten zurückbleiben, führte dies allein zu keiner verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung. Das Niveau der Einheitswerte untereinander bliebe in Relation zum Verkehrswert gleich. So die Ausführung des Ersten Senats.

Überdehnung des Hauptfeststellungszeitraums

Anhand des Ertragswertverfahrens einerseits und des Sachwertverfahrens andererseits wurde jedoch festgestellt, dass es im Zusammenhang mit der seit Jahrzehnten bestehenden Fixierung auf den Hauptfeststellungszeitpunkt vom 01.01.1964 in

zunehmendem Maße zu Wertverzerrungen innerhalb des Bereichs der bebauten und unbebauten Grundstücke kommt. Die maßgeblichen Bewertungsparameter sind nicht in der Lage, die tatsächlichen Wertveränderungen in diesem überlangen Zeitraum abzubilden.

Veränderungen nach dem 01.01.1964 im Gebäudebestand sowie auf dem Immobilienmarkt führen im Ertragswertverfahren umso mehr zu veralteten und nicht relationsgerechten Mietansätzen, je weiter der Hauptfeststellungszeitpunkt zurückliegt. Im Sachwertverfahren kann ein einheitliches Wertniveau innerhalb des Grundvermögens ebenfalls nicht erreicht werden.

Diese Wertverzerrungen können nach Ansicht des BVerfG auch nicht durch Nachfeststellungen oder Wertfortschreibungen und auch nicht durch Anpassungen der Grundsteuerhöhe über die Hebesätze verfassungsrechtlich kompensiert werden.

Das BVerfG hat den Gesetzgeber nunmehr zur Herbeiführung einer verfassungsgemäßen Rechtslage (für das gesamte Bundesgebiet) verpflichtet. Spätestens

Dysfunktionalität der derzeitigen Regelungen

Verpflichtung zur Neuregelung und befristete Fortgeltungsanordnung

bis zum 31.12.2019 müssen die Gesetzesgrundlagen neu geregelt sein. Hierbei wurde dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zugestanden. Im Falle der fristgerechten Verkündung der Neuregelung wurde – aufgrund des außergewöhnlichen Umsetzungsaufwandes – eine weitere Fortgeltung der Einheitsbewertung für bis zu fünf Jahre zugestanden, längstens bis zum 31.12.2024. In dieser

Übergangsfrist ist es daher denkbar, dass Tatsachenveränderungen in beiden Verfahren parallel abzubilden sind. Bis zum Ablauf der Frist muss die Neubewertung der rund 35 Mio. wirtschaftlichen Einheiten abgeschlossen sein. Ab dem 01.01.2025 ist keine Grundsteuerfestsetzung auf Basis der derzeit gültigen Einheitswerte mehr möglich.

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

5a | Erbschaftsteuerlich privilegiertes Wohnungsunternehmen nur bei gewerblicher Vermietung | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

BFH vom 24.10.2017
(AZ: II R 44/15)

Mit Urteil vom 24.10.2017 hat der BFH zu den Voraussetzungen für die Annahme eines erbschaft- und schenkungsteuerlich privilegierten Wohnungsunternehmens Stellung bezogen.

Vermietung selbst gewerblichen Charakter habe. Auf den Umfang des Wohnimmobilienbestandes komme es dann nicht mehr an. Allein die gewerbliche Prägung der KG könne einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO nicht begründen.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte der Kläger als befreiter Vorerbe einen Kommanditanteil an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (KG) geerbt. Die KG war Eigentümerin von fünf Mietwohngrundstücken mit insgesamt 37 Wohnungen und 19 Garagen. Der Kläger begehrte für den Erwerb die Steuerbefreiung nach § 13a i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG, die ihm sowohl vom Finanzamt als auch vom Finanzgericht mit der Begründung versagt wurde, dass für die Vermietung der Wohnungen und Garagen kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich gewesen sei.

Die – rein dogmatisch – sauber begründete Entscheidung ist deshalb bemerkenswert, weil sie sich unter Berufung auf die Grenzen des Wortlauts der Vorschrift gegen den vom Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren klar postulierten – und von der Finanzverwaltung bislang mitgetragenen – Willen einer Begünstigung auch nicht originär gewerblicher Wohnungsunternehmer stellt, sofern die Vermietung einen bestimmten Umfang erreicht.

Auslegung widerspricht der klaren Intention des Gesetzgebers

Wohnungsunternehmen
nur bei gewerblicher
Vermietung

Der BFH hat das finanzgerichtliche Urteil im Ergebnis bestätigt, allerdings mit gänzlich anderer Begründung: Das Finanzgericht versagte entsprechend der in Abschnitt 13b.17 niedergelegten Verwaltungsauffassung die Steuerbefreiung, weil die der KG gehörenden Wohnimmobilien nicht einen Umfang gehabt hätten, bei dem die Verwaltung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert hätte. Der BFH hat nun hingegen festgestellt, dass eine Steuerbefreiung nach § 13a i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG nur in Betracht komme, wenn die

Wenn sich die Finanzverwaltung dieser Auffassung anschließt, wäre der Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift für die eigentliche Zielgruppe dieser Begünstigung praktisch leerlaufend. Weiter ist zu bedenken, dass sich die vom BFH als begünstigungsfähig angesehenen Gestaltungen in vielen Fällen nur mit ertragsteuerlichen Nachteilen (Stichwort: Gewerbesteuer) „erkaufen“ lassen. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagieren und ob der Gesetzgeber im Sinne der Betroffenen mit einer Gesetzesänderung seinem ursprünglichen Willen doch noch zur Geltung verhelfen wird.

Praxishinweis

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

5b | Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben |

Autorin: RAIN/StBin Stephanie Renner, München

BFH vom 29.08.2017
(AZ: VIII R 32/15)

Begeht ein Miterbe eine Steuerhinterziehung, indem er die Berichtigung unrichtiger oder unvollständiger Steuererklärungen des Erblassers unterlässt, gilt die verlängerte Festsetzungsfrist auch für die Steuerfestsetzung gegenüber demjenigen Miterben, der weder selbst eine Steuerhinterziehung begangen hat, noch von der Steuerhinterziehung des Miterben wusste. Dies hat der BFH mit Urteil vom 29.08.2017 klargestellt.

Urteilsfall

Im Streitfall beerbte die Klägerin, zusammen mit ihrer – zwischenzeitlich ebenfalls verstorbenen – Schwester, die Mutter. Die Erblasserin war aufgrund ihrer Demenzerkrankung seit 1995 nicht mehr in der Lage, wirksame Einkommensteuererklärungen abzugeben. Die im Jahr 2000 verstorbene Erblasserin hatte in den Jahren 1993 bis 1999 ausländische Kapitaleinkünfte erzielt, die sie nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben hatte. Die Steuererklärungen der Erblasserin waren unter Beteiligung der Schwester der Klägerin erstellt worden, wobei diese spätestens ab Eintritt des Erbfalls Kenntnis von den zu niedrig erklärten Einkünften hatte. Dennoch unterließ die Schwester der Klägerin die Berichtigung der Erklärungen. Aufgrund von Feststellungen der Steuerfahndung änderte das Finanzamt im Jahr 2007 die Steuerbescheide für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 1999 und setzte gegen die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der Erblasserin Steuernachzahlungen für die bisher nicht erklärten Kapitaleinkünfte fest.

Gesamtrechtsnachfolge
auch in verfahrens-
rechtlicher Hinsicht

Der BFH hat die Anwendbarkeit der verlängerten Festsetzungsfrist für die Klägerin bestätigt. Die Steuerschuld des Erblassers gehe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erben über. Der Erbe trete sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein. Mehrere Erben hätten als Gesamtschuldner für die Steuerschuld des Erblassers einzustehen.

Berichtigungspflicht des
Gesamtrechtsnachfolgers

Erfährt ein Erbe vor oder nach dem Erbfall, dass die Steuern des Erblassers zu niedrig festgesetzt wurden, sei er nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO verpflichtet, die Einkom-

mensteuererklärung des Erblassers zu berichtigen. Dies gelte auch dann, wenn der Erblasser krankheitsbedingt keine wirksame Steuererklärung abgegeben habe. Unterlässt der Erbe die Berichtigung, begehe er selbst eine Steuerhinterziehung mit der Folge der Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre. Diese Verlängerung der Festsetzungsfrist treffe aber nicht nur ihn, sondern auch die Miterben, die keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung des Miterben haben. Zwar laufen die Verjährungsfristen bei einer Gesamtschuldnerschaft getrennt für jeden Gesamtschuldner ab (§ 44 Abs. 2 Satz 3 AO). Da es für die Verlängerung der Festsetzungsfrist allerdings nicht darauf ankomme, wer die Steuerhinterziehung begangen hat, müsse jeder Gesamtschuldner die Steuerhinterziehung eines anderen Gesamtschuldners gegen sich gelten lassen.

Verlängerte
Festsetzungsfrist

Als Gesamtschuldnerin sei die Klägerin auch zu Recht für die Steuerschuld des Erblassers in Anspruch genommen worden. Das Finanzamt könne im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens jeden Erben für die Steuerschuld des Erblassers in Anspruch nehmen. Es müsse sich nicht an diejenigen halten, die Kenntnis von der Steuerhinterziehung hatte.

Ermessen

Das Urteil zeigt einmal mehr, welche Folgen es haben kann, wenn Erblasser – ggf. mit Billigung einzelner Erben – die Problematik nicht deklarerter Einkünfte auf die nachfolgende Generation verlagern. Aufgrund der gesamtschuldnerischen Haftung aller Erben kann die Inanspruchnahme für die Steuerschuld des Erblassers durch das Finanzamt auch denjenigen Erben treffen, der keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung hatte. Dies gilt unabhängig von der Höhe des Erbteils des in Anspruch genommenen Miterben. Steht fest, dass die Steuernachzahlungen und Hinterziehungszinsen den jeweiligen Erbteil übersteigen oder ein Rückgriff auf die übrigen Gesamtschuldner (Miterben) keine Aussicht auf Erfolg verspricht, wäre im Einzelfall zu prüfen, ob es für eine Ausschlagung der Erbschaft durch den betroffenen Miterben bereits zu spät ist.

Fazit

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

6a | Lohnsteuerhaftungsbescheid für einen Geschäftsführer einer deutschen GmbH mit Wohnsitz in Polen | Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg

FG Hamburg
vom 09.11.2017
(AZ: 6 K 14/17)

Das FG Hamburg hatte darüber zu entscheiden, welchem Staat das Besteuerungsrecht für laufenden Arbeitslohn und die Abfindung einer Geschäftsführerin mit Wohnsitz in Polen zusteht. Darüber hinaus war zu entscheiden, ob der Arbeitgeber hier mit einem Haftungsbescheid in die Pflicht genommen werden konnte.

GmbH sei daher verpflichtet gewesen, von diesen Zahlungen Lohnsteuer einzubehalten. Ohne entsprechende Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts hätte der Lohnsteuerabzug nicht unterlassen werden dürfen, da die Steuerfreistellung nach dem DBA in Art. 29 Abs. 1 DBA-Polen antragsabhängig ausgestaltet ist.

Freistellung vom Steuerabzug nach dem DBA-Polen antragsabhängig

Sachverhalt

Im Streitfall war die Mitarbeiterin von Januar 2010 bis Juni 2013 Geschäftsführerin einer deutschen GmbH. In dieser Zeit wohnte sie in Polen und hatte in Deutschland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt. Sie erhielt in dieser Zeit sowohl eine feste als auch eine variable Vergütung. Mit Wirkung zum 01.09.2013 wurde die Geschäftsführerin von ihren Aufgaben freigestellt und erhielt später eine Abfindung. Der Arbeitgeber führte unter Berufung auf Art. 15 DBA-Polen für alle Bezüge keine Lohnsteuer ab. Eine Freistellungsbescheinigung nach § 39b Abs. 6 EStG (a. F.) lag jedoch nicht vor. Das zuständige Betriebsstättenfinanzamt erließ gegen den Arbeitgeber einen Haftungsbescheid gem. § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe der nicht abgeführten Lohnsteuer.

Die Frage, ob eine solche Bescheinigung auch nachträglich ausgestellt werden könne, hat sich dem Finanzgericht nicht gestellt, da nach seiner Auffassung das Besteuerungsrecht für die Vergütungen Deutschland zustehe, so dass eine Freistellungsbescheinigung ohnehin nicht hätte ausgestellt werden dürfen.

Keine Freistellungsbescheinigung wegen deutschem Besteuerungsrecht

Entgegen der Auffassung des Arbeitgebers sei Art. 16 Abs. 2 DBA-Polen einschlägig. Danach können Vergütungen an einen bevollmächtigten Vertreter einer Gesellschaft in dem Staat versteuert werden, in dem die Gesellschaft ansässig ist. Die Mitarbeiterin war als Geschäftsführerin angestellt und somit bevollmächtigter Vertreter i. S. d. Art. 16 Abs. 2 DBA-Polen.

Anwendung von Art. 16 Abs. 2 DBA-Polen

Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Das FG Hamburg stellte zunächst fest, dass die Geschäftsführerin in Deutschland nach § 49 Abs. 1 Nr. 4c EStG mit ihrer Geschäftsführervergütung beschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Auch die Abfindung führe nach § 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG zur beschränkten Steuerpflicht, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben. Die

Das Besteuerungsrecht stehe somit für alle Zahlungen Deutschland zu. Dies gelte auch für den Zeitraum, in dem die Mitarbeiterin von ihren Aufgaben freigestellt wurde, und auch für die Abfindung wegen der Beendigung des Dienstverhältnisses.

Deutsches Besteuerungsrecht für Gehalt auch nach Freistellung und für Abfindungen

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache hat das FG Hamburg die Revision zugelassen, welche auch eingelegt wurde.

Anhängige Revision (AZ: I R 76/17)

Kontakt:
StBin Susanne Weber,
München,
susanne.weber@wtS.de

6b | Fußballspielbesuch mit Geschäftsfreunden als Arbeitslohn | Autorin: StBin Martina Korn, München

FG Bremen
vom 21.09.2017
(AZ: 1 K 20/17 (5), rkr.)

Das FG Bremen hat mit Urteil vom 21.09.2017 entschieden, dass die Kosten für Dauerkarten zum Besuch von Bundesliga-Fußballspielen bei den Teilnehmern zu steuerpflichtigen Einnahmen bzw. Arbeitslohn führen.

Die betroffene GmbH hatte die Kosten für Fußball-Dauerkarten („Business Seats“ ohne damit zusammenhängendes Sponsoring und ohne Bewirtung) gemäß dem BMF-Schreiben vom 22.08.2005 zu 40/70 als abziehbaren Werbeaufwand erfasst und nicht nach § 37b EStG

Urteilsfall

pauschal versteuert. Im Zuge einer Außenprüfung kam es zu einer Nachversteuerung.

Nach erfolglosem Einspruch und erhobener Klage gab das FG Bremen dem Finanzamt Recht und führt aus, dass eine Aufteilung der Kosten für die Business-Seat-Karten in Werbung und Geschenk nur zulässig ist, wenn mit den Aufwendungen für die Eintrittskarten – anders als im Streitfall – tatsächlich auch Werbeleistungen bezahlt werden.

Einladung als Einnahmen bei Geschäftsfreunden

Das Finanzgericht ging davon aus, dass die Einladungen für die Geschäftspartner bzw. deren Arbeitnehmern zu Einnahmen führten, so dass eine Versteuerung gem. § 37b Abs. 1 EStG vorzunehmen war, da ein Vertragsverhältnis nicht erst angebahnt werden sollte (es waren nur Geschäftsfreunde eingeladen) und –

aufgrund des finanziellen Gewichts der Kosten für die Dauerkarten nicht nur ein üblicher, für Geschäftsgespräche förderlicher Rahmen geschaffen wurde.

Das Finanzgericht führt zudem aus, dass für die bei den Spielen anwesenden eigenen Mitarbeiter Arbeitslohn vorliege. Beim Besuch eines Fußballspiels könne das eigene Interesse der Arbeitnehmer nicht vernachlässigt werden, der Besuch war nicht durch betriebliche Aspekte geprägt und eine Verpflichtung der Mitarbeiter zur Teilnahme war nicht ersichtlich.

Teilnahme der eigenen Mitarbeiter als Arbeitslohn

Das Urteil zeigt, dass bei Kundenveranstaltungen zum Nachweis des ganz überwiegend betrieblichen Interesses und einer Kundenbetreuungsfunktion für die eigenen Mitarbeiter auf eine Dokumentation der verpflichtenden Teilnahme der Mitarbeiter zu achten ist.

Praxishinweis

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

6c | Zuflusszeitpunkt bei sonstigen Bezügen | Autorin: RAin Gertrud Filz, München

BFH vom 24.08.2017
(AZ: VI R 58/15)

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, wann Arbeitslohn aufgrund von Beiträgen für eine Direktversicherung, die als Jahresbetrag (= sonstiger Bezug) direkt an die Versicherung überwiesen wurden, zufließt.

trags an die Versicherung. Denn zu diesem Zeitpunkt erwirbt der Arbeitnehmer gegen die Versicherung einen unentziehbaren Rechtsanspruch auf die Versicherungsleistung.

Zuflusszeitpunkt

Zuflusszeitpunkt ist nach der Entscheidung der Tag der Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers. Bei Beiträgen des Arbeitgebers zur betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers erfüllt der Arbeitgeber den Anspruch des Arbeitnehmers im Zeitpunkt der Zahlung des Versicherungsbeitrags.

Bei Versicherungsbeiträgen um den Jahreswechsel ist zu beachten, dass der Zufluss ggf. nicht im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfolgt. Der Arbeitslohn ist im Kalenderjahr der Beitragszahlung und nicht im Kalenderjahr der ggf. abweichenden wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu erfassen.

Fazit

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

6d | Rabatte im Unternehmensverbund | Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf

FG Hamburg
vom 29.11.2017
(AZ: 1 K 111/16)

Im Urteilsfall haben die Gesellschaften eines Konzerns im Rahmen einer freiwilligen Leistung neben ihren eigenen Mitarbeitern auch den Mitarbeitern der nicht zum Konzernverbund gehörenden Klägerin auf alle Käufe aus dem eigenen Warensortiment einen Rabatt gewährt. Die Anteile an der Klägerin wurden von einer Holdinggesellschaft gehalten, deren

Gesellschafter wiederum eine Minderheitsbeteiligung an der Konzernmutter innehatten und in familiären Beziehungen zueinander standen. Der Rabatt galt auch für beurlaubte, pensionierte und sich in Elternzeit befindliche Mitarbeiter. Eine ausdrückliche Vereinbarung über die Gewährung des Rabatts bestand nicht. Weder hatten die Mitarbeiter einen arbeitsver-

Begriff des Drittlohns	traglichen Anspruch noch bestand eine Regelung zwischen Klägerin und Konzern. Arbeitslohn kann nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein. Die Zuwendung muss aber ein Entgelt „für“ eine Leistung verkörpern, die der Mitarbeiter im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Mitarbeiter als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Dagegen liegt jedenfalls dann kein Arbeitslohn vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Arbeitsverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Mitarbeiter und Arbeitgeber gewährt wird. Entsprechendes gilt, wenn die Zuwendung auf anderen Rechtsbeziehungen zwischen dem Mitarbeiter und dem Dritten gründet.	Gründen nicht durch das Arbeitsverhältnis veranlasst: → Die Konzernobergesellschaft verfolgte ein eigenwirtschaftliches Interesse in Form der Bindung eines Kundenstamms und der Steigerung und Verstetigung ihres Umsatzes. → Die Rabattgewährung erfolgte nicht zugunsten der Klägerin (Arbeitgeberin). → Die Rabattgewährung beruhte nicht auf dem Handeln der Klägerin (Arbeitgeberin). Es lagen somit nach Ansicht des Finanzgerichts keine Umstände vor, die die wirtschaftliche Abgeltung der Dienstleistung der Mitarbeiter und damit eine Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung belegten. Die engen Beziehungen zwischen der Klägerin und dem Konzern begründen nach Auffassung des Finanzgerichts allein keinen Veranlassungszusammenhang. Es müssen bei Rabattgewährungen weitere Umstände hinzutreten, die einen Zusammenhang zum Arbeitsverhältnis begründen, damit Arbeitslohn von dritter Seite vorliegt. Das Urteil ist rechtskräftig.	Eigenwirtschaftliches Interesse des Rabattgewährenden Enge Beziehungen alleine nicht ausreichend
Kein Arbeitslohn von dritter Seite	Nach dem Urteil des Finanzgerichts führte die Rabattgewährung im Streitfall nicht zu Arbeitslohn von dritter Seite. Die Gewährung des Rabatts sei aus folgenden		Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wtS.de

6e | Sind Entsendebescheinigungen (A1) nach aktueller EuGH-Rechtsprechung für Arbeitgeber, Sozialversicherungsträger und Gerichte noch bindend? |

Autor: RA/StB Frank Dissen, Frankfurt a. M.

EuGH vom 27.04.2017 (Rs. C-620/15) und vom 06.02.2018 (Rs. C-359/16)	Der EuGH hat sich in zwei Urteilen mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit Entsendebescheinigungen E 101 (nunmehr A 1) Rechtswirkung entfalten, wenn diese offensichtlich nicht hätten erteilt werden dürfen oder gar betrügerisch erlangt wurden.	Voraussetzungen (z. B. Entsendungen) den Verbleib in der heimatlichen Sozialversicherung.	EuGH vom 27.04.2017 (Rs. C-620/15 - A-Rosa Fall)
Funktion einer Entsendebescheinigung E 101/A1	Innerhalb der EU-/EWR-Staaten und der Schweiz gilt der Grundsatz, dass Arbeitnehmer nur dem Sozialversicherungsrecht eines Staates unterliegen und somit immer nur in einem Staat Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen sind. Im Falle von grenzüberschreitenden Tätigkeiten kann es jedoch zu konkurrierenden Ansprüchen der jeweiligen Staaten kommen. Hier attestieren Entsendebescheinigungen (E 101 / A1) bei Vorliegen bestimmter	In einem dieser EuGH-Verfahren hatte die Schweizer Sozialversicherungsbehörde Entsendebescheinigungen E 101 zum Verbleib in der Schweizer Sozialversicherung ausgestellt. Der französische Sozialversicherungsträger stellte offensichtliche Unregelmäßigkeiten fest und forderte Beiträge zur französischen Sozialversicherung nach. Außerdem wurde der Widerruf der E 101-Bescheinigungen beim Schweizer Träger beantragt. Da die Schweizer Behörde die Entsendebescheinigungen nicht zurücknahm, war zu klären, ob die französische Sozialversicherungsbehörde trotz Vorliegens der Entsendebescheini-	

ungen französische Sozialversicherungsbeiträge einfordern konnte.

Der EuGH hat dies mit Urteil vom 27.04.2017 verneint und wie folgt begründet: "...eine Bescheinigung E 101, die von dem Träger, den die zuständige Behörde eines Mitgliedstaates bezeichnet hat, (...) ausgestellt wurde, bindet sowohl die Sozialversicherungsträger des Mitgliedstaates, in dem die Arbeit ausgeführt wird, als auch die Gerichte dieses Mitgliedstaates, selbst wenn von diesen festgestellt wird, dass die Bedingungen, unter denen der betreffende Arbeitnehmer seine Tätigkeit ausübt, offensichtlich nicht in den sachlichen Anwendungsbereich dieser Bestimmung der Verordnung Nr. 1408/71 fallen".

Die Entscheidung schuf Rechtssicherheit, da die ausgestellte Entsendebescheinigung E 101 für alle Beteiligten (auch Behörden und Gerichte) bindend war und der Arbeitnehmer sich somit auf diese verlassen konnte, so lange die ausstellende Behörde die Bescheinigung nicht widerrief (so auch bereits EuGH vom 10.02.2000).

EuGH vom 10.02.2000
(Rs. C-202/97)

EuGH vom 06.02.2018
(Rs. C-359-16 – Absa-Fall)

Im zweiten EuGH-Verfahren konnte die belgische Sozialaufsichtsbehörde beweisen, dass der bulgarische Arbeitgeber zahlreicher in Belgien eingesetzter Bauarbeiter falsche Tatsachen vorgetragen hatte (es lag insbesondere keine nennenswerte Geschäftstätigkeit in Bulgarien vor), um in betrügerischer Absicht Entsendebescheinigungen E 101 / A1 zum Verbleib in der bulgarischen und Ausschluss der belgi-

schen Sozialversicherung zu erlangen. Die bulgarische Sozialversicherungsbehörde wurde aufgefordert, die Entsendebescheinigungen zu überprüfen und aufzuheben. Dies geschah jedoch – wie schon im erstgenannten Fall – nicht, so dass der EuGH entscheiden musste, ob die Entsendebescheinigungen auch bei betrügerischer Erlangung bindend sind.

Mit Urteil vom 06.02.2018 hat der EuGH entschieden, dass ein nationales Gericht die Entsendebescheinigung E 101 / A1 außer Acht lassen kann, wenn der Träger des Mitgliedstaates, der die Bescheinigungen ausgestellt hat, nicht die vom Träger des Tätigkeitsstaates vorgelegten Beweise berücksichtigt, um die Ausstellung der Bescheinigungen erneut zu prüfen. In diesem Fall kann das nationale Gericht "...diese Bescheinigungen außer Acht lassen, wenn es auf Grundlage der genannten Beweise und unter Beachtung der vom Recht auf ein faires Verfahren umfassten Garantie feststellt, dass ein solcher Betrug vorliegt."

Der EuGH hat vorliegend den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV) als so hochrangig angesehen, dass der einer ausgestellten Entsendebescheinigung immanente Vertrauensschutz zurücktreten muss.

Es wird deutlich, wie wichtig die korrekte Darstellung des Sachverhalts bei der Beantragung von Entsendebescheinigungen ist. Ansonsten droht eine spätere Nichtigkeit der E 101 / A1 Bescheinigungen.

Fazit

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

7a | Verfassungsmäßigkeit von Nachforderungszinsen gem. § 233a AO |

Autorinnen: StBin Evelyn Hollender und Rosina Redelberger, beide Erlangen

BFH vom 09.11.2017
(AZ: III R 10/16)

Mit Urteil vom 09.11.2017 entschied der BFH, dass die nach § 233a Abs. 1 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geltende Zinsregelung trotz des aktuellen Niedrigzinsniveaus mit geltendem Verfassungsrecht vereinbar ist.

Urteilsfall

Im Streitfall gab der Kläger seine Einkommensteuererklärung für 2011 im Dezember 2012 ab. Aufgrund einer erwarteten Nachzahlung leistete der Kläger im Juli 2013 freiwillig eine entsprechende Zah-

lung an das Finanzamt. Im Rahmen der Veranlagung im September 2013 setzte das Finanzamt auch Nachzahlungszinsen für April 2013 bis September 2013 fest. Dem Erlassantrag des Klägers entsprach das Finanzamt nur insoweit, dass es die Zinsen für August und September 2013 wegen der im Juli 2013 geleisteten freiwilligen Zahlung erließ.

Nach Auffassung des BFH war die Vorinstanz zutreffend davon ausgegangen, dass die

	vorgenommene Zinsfestsetzung den einfachgesetzlichen Vorgaben der § 233a Abs. 1 i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO entspricht.	Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erkennen. Ziel der Festsetzung von Nachzahlungszinsen sei es, potentielle Liquiditätsvorteile abzuschöpfen. Aufgrund dessen untersuchte der BFH umfassend aktuelle Anlage- und Finanzierungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen. Für 2013 ergaben sich dabei Zinssätze zwischen 0,15 % und 14,7 %, so dass der gesetzliche Zinssatz innerhalb der Bandbreite realitätsnaher Referenzwerte lag.	
Prüfung der Verfassungsmäßigkeit	Auch erachtete der BFH die geltende Zinsregelung für verfassungskonform, so dass eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht nicht in Betracht kam. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) war nicht zu erkennen. Die Differenzierung zwischen zinszahlungspflichtigen und nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldnern fuße auf der zulässigen typisierenden Annahme, dass zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgte Steuerfestsetzungen zu potentiellen Zinsvor- oder -nachteilen führen könnten. Auch bezüglich der Zinshöhe sei kein Gleichheitsverstoß erkennbar, da innerhalb der Gruppe der zinspflichtigen Steuerpflichtigen der gleiche Zinssatz Anwendung finde.	Aufgrund des anhaltend niedrigen Marktzinsniveaus wird die Verfassungsmäßigkeit weiterhin in Frage gestellt. Seit September 2017 ist ein Verfahren wegen der Höhe des Zinssatzes für die Jahre 2012 bis 2015 beim BFH anhängig. Entsprechende Fälle können mit Hinweis hierauf offen gehalten werden. Die bisherigen Urteilsbegründungen des BFH lassen jedoch vermuten, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung auch für Zeiträume nach 2013 keine verfassungsrechtlichen Zweifel anmelden dürfte.	Praxishinweis Anhängige Revision (AZ: III R 25/17)
Kein Verstoß gegen allgemeinen Gleichheitssatz			
Kein Verstoß gegen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	Weiterhin konnte der BFH hinsichtlich der Zinshöhe keinen Verstoß gegen den		Kontakt: <i>StBin Diana Driemel, Erlangen, diana.driemel@wts.de</i>

7b | Änderung des Anwendungserlasses zur AO |

Autor: RA/StB Stephan Golombek, Köln

BMF vom 24.01.2018	Mit Schreiben vom 24.01.2018 hat die Finanzverwaltung den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) – neben hier nicht aufgeführten redaktionellen Änderungen – mit sofortiger Wirkung an aktuelle Rechtsprechung angepasst bzw. klarstellende Ergänzungen vorgenommen, deren Hauptaussagen wie folgt zusammengefasst werden können:	Die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen ist inzwischen zum Regelfall gegenüber der Einreichung von Formularen in Papierform geworden. Hierbei kann die Übermittlung zum Beispiel auch durch den Verwandten, Bekannten oder Nachbarn als „Auftragnehmer“ im Auftrag des Steuerpflichtigen („Auftraggeber“) durchgeführt werden. Allerdings ist der Auftragnehmer dazu verpflichtet, sich über die Identität des Auftraggebers ausreichende Gewissheit zu verschaffen. Unterlässt er dies und kommt es aufgrund falscher Angaben in der Erklärung zu Steuerverkürzungen, droht dem Auftragnehmer die Haftung für die Steuerschulden des Auftraggebers (vgl. § 72a AO). Der AEAO gibt nunmehr erstmalig detailliert vor, wie eine solche Identifizierung des Auftraggebers durchzuführen ist. Demnach müssen zum Beispiel natürliche Personen mittels Personalausweis und Gesellschaften mittels Handelsregistrauszug identifiziert und entsprechende Belege fünf Jahre aufbewahrt werden.	§ 87d AO: Haftung bei Datenübertragung durch Dritte
§ 31a AO: Kein Steuergeheimnis bei Schwarzarbeit	Werden den Finanzbehörden Gesetzesverstöße bezüglich Erlaubnissen oder öffentlichen Fördermitteln in Zusammenhang mit Arbeitnehmerüberlassung bekannt, gilt das Steuergeheimnis nicht mehr. Unter Umständen besteht sogar von Amts wegen eine Mitteilungspflicht der Finanzbehörde an die zuständigen Behörden (vgl. § 31a Abs. 2 AO), insbesondere an die Bundesagentur für Arbeit. Mit dem geänderten AEAO wird klargestellt, dass § 31a AO dagegen die Mitteilung an Strafverfolgungsbehörden (Staatsanwaltschaften) nicht gestattet.		

Praxishinweis

Der durchaus übliche „Freundschaftsdienst“, die Steuererklärung für einen Anderen zu versenden, kann somit dazu führen, für fremde Steuern in Anspruch genommen zu werden. Dies sollte bei jeder Übertragung an die Finanzbehörden bedacht werden.

§ 89 AO:
Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft bei Dauersachverhalten

Im Rahmen einer verbindlichen Auskunft wird ein geplanter Sachverhalt vorge-tragen und (im Erfolgsfalle) hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen durch die Finanzbehörden mit rechtlicher Bindungswirkung beschieden. Weicht später der tatsächlich durchgeführte Sachverhalt hiervon in wesentlichen Punkten ab, entfaltet die Auskunft von Beginn an keine Bindungswirkung. Fraglich war es bis dato, wie der Fall einer zwischenzeitlichen Änderung des Sachverhalts bei sogenannten Dauersachverhalten (z. B. Mietverhältnisse) zu beurteilen war. Nunmehr geht der AEAO davon aus, dass eine wesentliche Änderung gegenüber dem der verbindlichen Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt erst ab dem Zeitpunkt der Änderung zur Folge hat, dass die vorgenannte Bindungswirkung entfällt.

§ 89 AO:
Verbindliche Auskünfte bei mehreren Beteiligten

Die Erteilung von verbindlichen Auskünften gegenüber mehreren Beteiligten stellte Finanzverwaltung und Beraterschaft in der Praxis u. a. vor die Fragen, welcher Beteiligter bei welchem Finanzamt die Auskunft einzuholen hat und welchen Umfang die Bindungswirkung einer solchen Auskunft gegenüber welchem Beteiligten entfaltet. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (§ 89 Abs. 2 Satz 6 AO) wurde der Bundesregierung ermöglicht, diese Fälle in einer Rechtsverordnung zu regeln. Die diesbezüglich geänderte Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) gilt seit dem 20.07.2017 und wurde nunmehr auch im AEAO berücksichtigt. Betreffen demnach verbindliche Auskünfte mehrere Beteiligte einheitlich, muss der Antrag gemeinsam gestellt werden und wird einheitlich beschieden. Auch die Berichtigung, Rücknah-

me oder der Widerruf ist in solchen Fällen einheitlich vorzunehmen. Das Gleiche gilt für die Möglichkeit der Finanzverwaltung, von der Berichtigung, Rücknahme oder dem Widerruf aus Billigkeitsgründen (zeitweise) abzusehen. Ggf. ist den Beteiligten vor einer Änderung einheitlich rechtliches Gehör zu gewähren. Nicht im AEAO aufgeführt ist der in der StAuskV neu geregelte Fall, dass die erteilte Auskunft dem geltenden Recht widerspricht und sich mindestens einer von mehreren Beteiligten hierauf beruft. In diesem Fall entfällt die Bindungswirkung für alle Beteiligten ebenfalls einheitlich (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 2 StAuskV, der damit das Ergebnis des BFH-Urteils vom 19.09.2015 übernimmt).

BFH vom 19.09.2015
(AZ: III R 49/13)

Zwar ist erfreulicherweise geklärt, wie bei verbindlichen Auskünften für mehrere Beteiligte zu verfahren ist. Sollten solche Auskünfte gemeinsam beantragt und erreicht werden, das Ergebnis jedoch individuell „unerwünscht“ sein, kann das „Aufbegehren“ eines Beteiligten für alle involvierten Personen zu steuerlichen Nachteilen führen. Derartige Folgen sollten vorab berücksichtigt und ggf. zivilrechtlich (z. B. über Schadenersatzklauseln) geregelt werden.

Praxishinweis

Werden im steuerlichen Verfahren Fristen unverschuldet versäumt (z. B. die einmonatige Einspruchsfrist gegen Steuerbescheide), kann nach § 110 AO innerhalb von einem Monat nach Wegfall des Hinderungsgrundes Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt werden. Im neuen AEAO wird klargestellt, dass die Monatsfrist für den Antrag nicht verlängert werden kann und innerhalb dieser Antragsfrist eine substantiierte, in sich schlüssige Darstellung der Umstände zu erfolgen hat, aus denen sich die schullose Verhinderung ergeben soll. Spätere Ergänzungen sind zulässig, sofern der Kern der Wiedereinsetzungsgründe schlüssig vorgetragen wurde. Die Finanzverwaltung übernimmt damit die Aussagen des BFH-Urteils vom 31.01.2017 (AZ: IX R 19/16).

§ 110 AO:
Antrag auf Wiedereinsetzung muss innerhalb eines Monats gestellt und im Kern schlüssig begründet sein

Kontakt:
RA/StB Thomas
Dennisen, Köln,
thomas.dennisen@
wts.de

8a | Vollständige Energiesteuerentlastung für KWK-Anlagen auch ohne einkommensteuerrechtliche Abschreibung | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Erzeugung von Strom und Wärme in KWK-Anlagen

In Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) wird gleichzeitig mechanische Energie, die in der Regel unmittelbar in elektrischen Strom umgewandelt wird, und nutzbare Wärme für Heizzwecke oder für Produktionsprozesse in einem gemeinsamen thermodynamischen Prozess gewonnen. Im Vergleich zur getrennten Erzeugung von Strom und Wärme führt die Kraft-Wärme-Kopplung zu einer Verringerung der Abgabe von ungenutzter Abwärme an die Umgebung und ermöglicht somit eine Brennstoffeinsparung von bis zu einem Drittel der eingesetzten Primärenergie. Blockheizkraftwerke (BHKW) sind kleinere KWK-Anlagen für die Versorgung von Gewerbebetrieben und Wohngebieten bzw. einzelner Mehr- und sogar Einfamilienhäuser.

Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG

Aus umweltpolitischen Gründen werden KWK-Anlagen in Deutschland energiesteuerrechtlich gefördert. Nach § 53a EnergieStG können zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme in ortsfesten Anlagen eingesetzte, nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse vollständig von der Energiesteuer entlastet werden. Die zu begünstigenden KWK-Anlagen müssen einen Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mind. 70 % erreichen sowie die Hocheffizienzvorgaben der EU-Energieeffizienz-Richtlinie RL 2012/27/EU erfüllen. Nach dem Gesetzeswortlaut wird die Steuerentlastung nur bis zur vollständigen Absetzung für die Abnutzung (AfA) der Hauptbestandteile der Anlage entsprechend den Vorgaben des § 7 EStG gewährt. Hauptbestandteile der Anlage sind Gasturbine, Motor, Dampferzeuger, Dampfturbine, Generator und Steuerung. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für BHKWs beträgt nach den einkommensteuerrechtlichen AfA-Tabellen 10 Jahre.

FG Düsseldorf vom 05.04.2017 (AZ: 4 K 579/16 VE)

In diesem Zusammenhang hat sich das FG Düsseldorf mit der Frage beschäftigt, ob ein Steuerpflichtiger die Entlastung auch dann in Anspruch nehmen kann, wenn für eine KWK-Anlage keine AfA beansprucht wurde. Im Sachverhalt betreibt ein Ener-

gieversorgungsunternehmen (EVU) ein BHKW in einem Wohnheim. Die KWK-Anlage ersetzte im Jahr 2010 die bisherige, herkömmliche Heizungsanlage. Für das Jahr 2013 beantragte das EVU die Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG für die Anlage bei seinem zuständigen Hauptzollamt unter Vorlage der zu erbringenden Nachweise. Die Kosten der Anlage wurden zum Anschaffungsdatum vollständig als Instandhaltungsaufwand verbucht, so dass es zu keiner planmäßigen AfA kam.

Urteilsfall

Das Hauptzollamt lehnte den Entlastungsantrag mit der Begründung ab, dass die Entlastung nur bis zur vollständigen Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG gewährt werden könne. Nach Auffassung des Hauptzollamtes soll die Anlage jedoch bereits im Jahr der Anschaffung vollständig abgeschrieben worden sein. Das EVU begründete seinen Einspruch gegen den ablehnenden Bescheid mit der Auffassung, dass eine bilanzielle Aktivierung und die dazugehörige Berücksichtigung einer AfA gar nicht möglich gewesen wäre, da Aufwendungen für den Ersatz der Heizungsanlage auch nach Auffassung der Finanzverwaltung mangels Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung keine Herstellungskosten darstellen. Zum Zeitpunkt der Berücksichtigung als Erhaltungsaufwand sei zudem die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Koppelung der Entlastungsmöglichkeit mit dem Abschreibungszeitraum noch nicht bekannt gewesen.

Zusammenhang zwischen ertragsteuerlicher AfA und Energiesteuerentlastung

Das FG Düsseldorf entschied hierzu, dass die Steuerentlastung nach § 53 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG auch dann zu gewähren ist, wenn für die KWK-Anlage ertragsteuerlich tatsächlich keine AfA in Anspruch genommen worden ist, sondern der Aufwand im Jahr der Anschaffung als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand berücksichtigt wurde. Die Koppelung der Entlastungsmöglichkeit mit dem Abschreibungszeitraum sei lediglich als zeitliche Begrenzung der Entlastungsberechtigung auf den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Anlage zu verstehen.

Steuerentlastung auch bei Verzicht auf ertragsteuerliche Abschreibung

Kontakt:
RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,
karen.moehlenkamp@wtS.de

8b | Neue amtliche Vordrucke für die Entlastungsanträge zur Energie- und Stromsteuer für das Kalenderjahr 2018 | Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf

Abruf der Vordrucke unter www.zoll.de	Die Zollverwaltung hat unter www.zoll.de die neuen amtlichen Vordrucke für das Kalenderjahr 2018 bereitgestellt. Im Vergleich zum Vorjahr ergeben sich viele Änderungen. In diesem Beitrag werden die neuen Formblätter für die Entlastungsanträge für das Produzierende Gewerbe sowie für Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen vorgestellt.	ist, auf die kleinste rechtlich selbständige Einheit (z. B. GmbH etc.) abgestellt.	Selbsterklärung bei den Steuerentlastungen für Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen
Wesentlichkeitsgrenze bei der Beschreibung der wirtschaftlichen Tätigkeiten	Im amtlichen Vordruck 1402 zur Beschreibung der wirtschaftlichen Tätigkeiten für die Zuordnung zum Produzierenden Gewerbe wurde eine neue Wesentlichkeitsgrenze eingeführt. Auf eine Schwerpunktermittlung nach Punkt 3.3 kann nun unter Umständen verzichtet werden. Voraussetzung ist, dass das antragstellende Unternehmen Tätigkeiten ausübt, die nicht ausschließlich dem Produzierenden Gewerbe oder der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind und die Tätigkeiten der anderen nicht begünstigten Abschnitte (z. B. Abschnitt G oder Abschnitt K) weniger als 5 % in der Gesamtbetrachtung betragen. Die Gesamtbetrachtung hat anhand einer der Größen des § 15 Abs. 4 StromStV zu erfolgen, d. h. der Anzahl der Beschäftigten je Tätigkeit, der mit den einzelnen Tätigkeiten erzielten Umsätze, der Wertschöpfungsanteile der einzelnen Tätigkeiten oder der Bruttowertschöpfungsanteile zu Herstellungspreisen der einzelnen Tätigkeiten. Das Hauptzollamt kann bei Zweifeln eine Zuordnung nach Punkt 3.3 fordern.	Entlastungsfähig nach §§ 53, 53a, 53b EnergieStG sind ausschließlich die Energieerzeugnisse, die zur Stromerzeugung bzw. zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme eingesetzt werden. Sofern der Verwender der Energieerzeugnisse, d. h. derjenige, der die Energieerzeugnisse in der begünstigten Anlage einsetzt, nicht Betreiber der Stromerzeugungsanlage ist, muss der Letztgenannte mit der Selbsterklärung auf dem neuen Vordruck 1130 bestätigen, dass die von ihm bezogene Nutzenergie vollständig oder anteilig (inkl. Bezifferung des Anteils) in einem Stromerzeugungs- oder KWK-Prozess eingesetzt wurde.	Zusammenführung der KWK-Entlastungen
Keine Verwendung der begünstigten Mengen durch Dritte	Bei den Steuerentlastungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes nach §§ 9a, 9b, 10 StromStG bzw. §§ 51, 54, 55 EnergieStG ist in den amtlichen Vordrucken neuerdings ausdrücklich durch Ankreuzen zu bestätigen, dass der zu begünstigende Strom oder die zu entlastenden Energieerzeugnisse nicht durch einen Dritten entnommen oder verwendet wurden. Entsprechend der Erläuterungen zu den Formularen bezieht sich die Abfrage insbesondere auf Abgaben an beauftragte Unternehmen, wie z. B. Betriebsführungsgesellschaften und Werkvertragsunternehmen. Dabei wird unabhängig davon, ob dieses Unternehmen Teil des Konzernverbundes oder der Organgesellschaft	Zum 01.01.2018 wurde die teilweise Steuerentlastung für die Kraft-Wärme-Kopplung nach § 53b EnergieStG a.F. in die Entlastungsnorm nach § 53a EnergieStG n.F. integriert. Die Beantragung für die beiden Begünstigungstatbestände erfolgt ab dem Antragsjahr 2018 über den neuen amtlichen Vordruck 1135. Es ist zu beachten, dass der Vordruck unterschiedliche Eingabetabellen für die verschiedenen Tatbestände der Entlastungsnorm vorsieht.	Anrechnung von Investitionsbeihilfen
Bei der vollständigen Steuerentlastung für die Kraft-Wärme-Kopplung nach § 53a Abs. 6 EnergieStG n.F. (entspricht: § 53a EnergieStG a.F.) sind mit dem Antragsjahr 2018 zudem erstmals alle seit dem 01.04.2012 gewährten Investitionsbeihilfen, die für die Einrichtung einer KWK-Anlage in Anspruch genommen wurden, in Abzug zu bringen. Die Steuerentlastung wird für denjenigen Teil gewährt, der die Investitionsbeihilfe übersteigt. Die Steuerentlastung nach § 53a Abs. 6 EnergieStG n.F. stellt eine staatliche Betriebsbeihilfe im Sinn des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) dar. Entsprechend dem EU-Beihilferecht kann diese Steuerbegünstigung daher nur gewährt werden, wenn bereits erhaltene Investitionsbeihilfen von der Betriebsbeihilfe abgezogen werden. Zu berücksichtigen sind sämtliche Investitionsbei-			

helfen, unabhängig davon, welche Institution oder staatliche Einrichtung diese gewährt hat. Beispiele für derartige Beihilfen sind das Mini-KWK-Impulsprogramm bis 20 kWel (Investitionszuschuss) des Bundesamtes für Wirtschaft und

Ausfuhrkontrolle (BAFA), das Förderprogramm regenerative Energien – progres. nrw – des Bundeslandes Nordrhein-Westfalen oder zinsverbilligte Darlehen und Tilgungszuschüsse von Banken und Sparkassen.

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

9 | Durchbruch bei Brexit-Verhandlungen – Verabschiedung von Leitlinien und Einigung auf 21 Monate Übergangszeit | Autoren: Kay Masorsky, Hamburg, und Lara Görg, Düsseldorf

Entwurf Austrittsvereinbarung vom 19.03.2018

Die EU-Kommission und das Vereinigte Königreich haben sich in einem Entwurf einer Austrittsvereinbarung über die Bedingungen und die Länge einer Übergangszeit nach dem Austritt aus der Europäischen Union geeinigt.

Königreich soll bis Oktober 2018 vorliegen.

Übergangszeit

Offiziell verlässt das Vereinigte Königreich die EU in der Nacht zum 30.03.2019. In der darauf folgenden Übergangszeit bis zum 31.12.2020 soll es aber Mitglied des EU-Binnenmarktes bleiben.

Der EU-Gipfel hat am 23.03.2018 in Brüssel die Leitlinien für die nächsten Etappen der Verhandlungen über den EU-Austritt des Vereinigten Königreichs verabschiedet. Auch hat sich die Europäische Union darüber geeinigt, dem Vereinigten Königreich ein umfassendes Handelsabkommen anzubieten. Die Verhandlungen könnten damit, wie geplant, im April beginnen.

Leitlinien

Gleichzeitig muss sich das Vereinigte Königreich während dieser Übergangszeit weiterhin an alle EU-Regeln halten sowie seinen finanziellen Beitrag nach Brüssel leisten, soll aber in Entscheidungsgremien kein Stimmrecht mehr haben. Grundsätzlich soll während der Übergangszeit jede Bezugnahme des anzuwendenden Unionsrechts auf die Mitgliedstaaten, auch in der von den Mitgliedstaaten umgesetzten und angewandten Form, als Bezugnahme auch auf das Vereinigte Königreich gelten.

Das Vereinigte Königreich erwägt eine tiefe und enge Partnerschaft und faktische Anlehnung an den EU-Binnenmarkt, die über ein herkömmliches Freihandelsabkommen hinausgeht. Gemäß Leitlinien lehnt die EU ein solches „Rosinenpicken“ ab.

Ausblick

Abzuwarten bleibt, ob es einen harten Schnitt mit Zollschränken und Warenkontrollen an der Grenze gibt oder einen Staatsvertrag, der EU und Vereinigtes Königreich zusammenhält. Ein weitreichendes Freihandelsabkommen ohne Zölle auf Waren wird dem Vereinigten Königreich allerdings in Aussicht gestellt.

Grund für die Übergangszeit ist die Planungssicherheit für die Wirtschaft sowie für EU-Bürger, um die Folgen des Brexit abzufedern. Auch soll innerhalb der Frist geklärt werden, wie die zukünftigen Beziehungen zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich aussehen sollen. Der Entwurf regelt auch, dass das Vereinigte Königreich innerhalb der Übergangsphase eigens ausgehandelte Handelsabkommen mit Nicht-EU-Ländern unterzeichnen, aber nicht umsetzen darf.

Ungeklärt bleibt weiterhin eine Lösung für die Nordirlandfrage. Schwierige Grenzfragen ergeben sich durch Zugehörigkeit Irlands zur EU und Nordirlands zum Vereinigten Königreich. Die von der EU sowie der Regierung in Dublin vorgesehene Aufanglösung, nach der Nordirland weiterhin im EU-Binnenmarkt und der Zollunion bleiben soll und damit nach dem Brexit eine weiche Grenze auf der irischen Insel erhalten bliebe, wurde vom Vereinigten Königreich zunächst abgelehnt.

Kontakt:
Kay Masorsky,
Hamburg,
kay.masorsky@wts.de

Die finalisierte Austrittsvereinbarung zwischen der EU und dem Vereinigten

DEUTSCHLAND 10a | Neues BMF-Schreiben zur Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG |

Autor: RA/StB Denis Korneev, Köln

BMF vom 04.04.2018	Mit BMF-Schreiben vom 04.04.2018 hat die Finanzverwaltung auf die Entscheidung des EuGH vom 20.12.2017 in den Rs. Deister Holding und Juhler Holding zum § 50d Abs. 3 EStG a.F. (bis zum VZ 2011) reagiert und die aus Verwaltungssicht vor dem Hintergrund der Rechtsprechung gebotene angepasste Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG (alte und neue Fassung) dargelegt.	Das zum § 50d Abs. 3 EStG ergangene BMF-Schreiben vom 24.01.2012 hat mit dem Schreiben vom 04.04.2018 in den Fällen der Entlastung nach § 43b EStG weitere Anpassungen erfahren. Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i. S. d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG liege auch insoweit vor, als die Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt. Gleichzeitig soll im Falle einer passiven Beteiligungsverwaltung i. S. d. BMF-Schreibens vom 24.01.2012 (Tz. 5.2.) erforderlich sein, dass die Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich ausübt. Unklar bleibt, was genau das BMF unter der „tatsächlichen Ausübung“ der Gesellschafterrechte versteht. Jedenfalls wenn die ausländische Gesellschafterin sich regelmäßig an den wesentlichen Beschlüssen der Gesellschafterversammlung der betroffenen deutschen Tochtergesellschaft beteiligt, wäre wohl hiervon auszugehen.	Angepasste Anwendung des BMF vom 24.01.2012
EuGH vom 20.12.2017 (Rs. C-504/16 und C-613/16)	In allen noch offenen Fällen, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge einen Anspruch auf Entlastung nach § 43b EStG – d. h. eine Entlastung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie – begehrt, ist § 50d Abs. 3 EStG a.F. (bis zum VZ 2011) laut BMF-Schreiben nicht mehr anzuwenden.		Vermögensverwaltung als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i. S. d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG
§ 50d Abs. 3 EStG a.F. (bis zum VZ 2011) in Fällen i. S. v. § 43b EStG nicht mehr anzuwenden			
Nur noch modifizierte Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG n.F. (ab 01.01.2012) in Fällen i. S. v. § 43b EStG	Auch § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. seit 01.01.2012 wird in allen noch offenen Fällen i. S. v. § 43b EStG nur noch modifiziert angewendet. Dabei wiederholt das BMF-Schreiben den vom EuGH aufgestellten allgemeinen Grundsatz, nach dem wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe im Sinne des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG fehlen, wenn sich aus einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass mit der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft im Wesentlichen nur ein steuerlicher Vorteil bezweckt wird.	Besteht der Geschäftszweck der ausländischen Gesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern, setze ein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb nach dem BMF-Schreiben vom 04.04.2018 nicht zwingend voraus, dass die Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt. Damit hält die Finanzverwaltung auch im Falle der Vermögensverwaltung weiterhin am Erfordernis eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs fest. Die Ausführungen des BMF-Schreibens an dieser Stelle sind wohl so zu verstehen, dass die Personalausstattung in solchen Fällen nur geringer sein darf. Dass man bei Verwaltung von Wirtschaftsgütern ganz auf das Personal verzichten kann, ist dem BMF-Schreiben vom 04.04.2018 nicht zu entnehmen. Dies wohl schon deswegen nicht, weil das Schreiben zum – nach § 50d Abs. 3 Satz 3 Variante 2 EStG schädlichen – Outsourcing von Geschäftstätigkeiten schweigt.	Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb auch bei Vermögensverwaltung
§ 50d Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. in solchen Fällen nicht mehr anzuwenden	Nicht mehr angewendet wird in solchen EU-Fällen § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG. Gleiches gilt für die § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG betreffenden Ausführungen des BMF-Schreibens vom 24.01.2012 (Tz. 6 a.E. und Tz. 8). Weil § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG in § 43b EStG-Fällen keine Anwendung finden soll, können organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Verhältnisse der dem Antragsteller nach § 50d Abs. 1 EStG nahe stehenden Unternehmen berücksichtigt werden. Liegen außersteuerliche Gründe für die Einschaltung der betroffenen ausländischen Gesellschaft (als Antragsteller nach § 50d Abs. 1 EStG) etwa unter Berücksichtigung der Merkmale einer anderen Konzerngesellschaft vor, darf die Finanzverwaltung also nicht mehr argumentieren, die bestehende Gestaltung sei ausschließlich durch das Ziel einer „Quellensteuerentlastung“ motiviert.	Macht eine ausländische Gesellschaft eine Quellensteuerentlastung nach § 50g EStG geltend, gelten die Regelungen des hier dargestellten BMF-Schreibens nicht.	Keine Anwendung des BMF-Schreibens vom 04.04.2018 bei Quellensteuerentlastungen nach § 50g EStG

Die Ausführungen beschränken sich auf Fälle der Entlastung nach § 43b EStG. Die Regelungen des § 50d Abs. 3 EStG könnten jedoch aus den gleichen Gründen einen Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie bedeuten, aus denen der EuGH bereits die Mutter-Tochter-Richtlinie durch § 50d Abs. 3 EStG als verletzt angesehen hatte.

DBA-Quellensteuerentlastung in Drittlandsfällen: Verstoß des § 50d Abs. 3 EStG gegen Kapitalverkehrsfreiheit denkbar

Auch Fälle der Geltendmachung der Kapitalertragsteuerentlastungen nach einem DBA mit einem Nicht-EU-Staat betrifft das BMF-Schreiben vom 04.04.2018 nicht. Fraglich ist in diesem Zusammenhang jedoch, ob die Einschränkung der DBA-Schachtelprivilegien in Bezug auf die in Drittstaaten ansässigen Muttergesellschaften einer europarechtlichen Prüfung standhält. Insoweit kommt die Verletzung der – auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbaren – Kapitalverkehrsfreiheit in Betracht. Schließlich wird ein grenzüberschreitender Sachverhalt, etwa die Dividendenzahlung einer deutschen Gesellschaft an ihre australische Gesellschafterin, im Vergleich zum rein inländischen Fall i. S. d. § 8b Abs. 1, 4 KStG wegen der Beschränkung der Kapitalertragsteuerentlastung nach dem § 50d Abs. 3 EStG schlechter behandelt. Ob dies vollständig unionsrechtskonform ist, darf vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung des EuGH auf Grundlage seiner Ausführungen zur möglichen Rechtfertigung des § 50d Abs. 3 EStG (vgl. Rs. Deister Holding und Juhler Holding) und zum Vorrang der Kapitalverkehrsfreiheit (vgl. etwa Urteil vom 11.9.2014, Rs. Kronos International, C-47/12; Urteil vom 24.11.2016, Rs. SECIL, C-464/14) ernsthaft bezweifelt werden.

Fazit Es ist zu begrüßen, dass das BMF-Schreiben vom 04.04.2018 für den Geltungszeitraum des § 50d Abs. 3 EStG a.F. (bis VZ 2011) die Rechtsprechung des EuGH vom 20.12.2017

durch seine gänzliche Nichtanwendung in Fällen des § 43b EStG umsetzt. Für die Zeit nach dem 31.12.2011 leistet das BMF den Grundsätzen des EuGH-Urteils vom 20.12.2017 dagegen nur punktuell Folge. Insbesondere obliegt es weiter dem Steuerpflichtigen, das Nichtvorliegen eines steuerlichen Missbrauchs nachzuweisen (vgl. § 50d Abs. 3 Satz 4 EStG). Auch schließt die Auslagerung von Geschäftstätigkeiten weiterhin ausnahmslos die Kapitalertragsteuerentlastung aus (vgl. § 50d Abs. 3 Satz 3 Variante 2 EStG). Viel gravierender ist jedoch, dass das BMF die Feststellung des EuGH ignoriert, wonach die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG (a.F.) auch zusammen betrachtet keinen Vorwurf von Missbrauch oder Hinterziehung begründen (EuGH vom 20.12.2017, Rs. C-504/16 und C-613/16, Rn. 71).

Beim EuGH ist derzeit in der Rs. C-440/17 noch eine Vorlage des FG Köln (Beschluss vom 17.05.2017, 2 K 773/16) zum § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. seit 01.01.2012 anhängig. Es bleibt zu hoffen, dass der EuGH damit seine Rechtsprechung in den Rs. Deister Holding und Juhler Holding vertieft und der deutsche Gesetzgeber dann zeitnah mit einer entsprechenden Gesetzesnovellierung für Rechtssicherheit sorgen wird. Vor dem Hintergrund der bis dahin weiter bestehenden europarechtlichen Bedenken gegen den § 50d Abs. 3 EStG sollten in allen Fällen der Anwendung dieser Vorschrift die maßgeblichen Erstattungsantragsfristen (die des § 50d Abs. 1 EStG bzw. des jeweiligen DBA) gewahrt werden. Auch wenn in den Fällen der Entlastung nach § 50g EStG und nach einem DBA mit einem Drittstaat die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG scheinbar nicht erfüllt sind, sollte also die Erstattung der Kapitalertragsteuer beantragt bzw. solche Fälle vorerst mit Hinweis auf die Rs. C-440/17 offen gehalten werden.

Praxishinweise

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

10b | Betriebsstättenzurechnung und Abgeltungswirkung bei gewerblich geprägter KG im Nicht-DBA-Fall | Autoren: RA/StB Jochen Breitenbach und Corinna Bier, beide Erlangen

DEUTSCHLAND

BFH vom 29.11.2017
(AZ: I R 58/15)

Mit Urteil vom 29.11.2017 hat der BFH für einen Nicht-DBA-Fall entschieden, dass eine (inländische) nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte KG ihren im

Ausland ansässigen Kommanditisten eine Betriebsstätte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i. V. m. § 2 Nr. 1 KStG vermitteln kann. Besteht zwischen der

gewerblich geprägten KG und einer von ihr gehaltenen inländischen Beteiligung auch ein ertragsteuerlicher Veranlassungszusammenhang, ist die Abgeltungswirkung für den Kapitalertragsteuerabzug gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG beim Bezug von Dividenden ausgeschlossen. Denn die Dividendeneinkünfte sind in einem solchen Fall in einem inländischen gewerblichen (oder land- oder forstwirtschaftlichen) Betrieb angefallen.

Urteilsfall

Im Streitfall waren an einer vermögensverwaltend tätigen, aber gewerblich geprägten inländischen KG („Klägerin“) zwei in Chile ansässige Kapitalgesellschaften als Kommanditisten zu 70 % bzw. zu 15 % beteiligt. Die Klägerin ihrerseits hielt eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft („KP-GmbH“). Die Klägerin überließ im Rahmen ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit auch entgeltlich Wirtschaftsgüter an die KP-GmbH. Eigene Büroräume und eigenes Personal standen der Klägerin nicht zur Verfügung. Die von der KP-GmbH in den Streitjahren 2008 und 2009 erhaltenen Ausschüttungen berücksichtigte die Klägerin als Betriebseinnahme. Zugleich begehrte sie für die Streitjahre – zwecks Inanspruchnahme von § 8b Abs. 1 KStG in einem späteren Veranlagungsverfahren der beiden ausländischen Kommanditisten – entsprechende gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungen unter Einbeziehung sämtlicher Gesellschafter sowie die Feststellung und Verteilung der von der KP-GmbH einbehaltenen Steuerabzugsbeträge (Kapitalertragsteuer; Zinsabschlagsteuer und Solidaritätszuschlag). Für 2008 erließ das Finanzamt hingegen gegenüber den chilenischen Gesellschafterinnen negative Feststellungsbescheide. Für 2009 erfasste es im Rahmen der Gewinnfeststellung für die chilenischen Gesellschafterinnen lediglich als gewerblich qualifizierte Vermietungseinkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG). Die Gewinnausschüttung der KP-GmbH wurde dagegen nicht berücksichtigt. Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Inländische Betriebsstätte ausländischer Gesellschafter auch bei gewerblich geprägten KGs denkbar

Der BFH hat nunmehr entschieden, dass nicht nur eine „gewerbliche“, sondern auch eine vermögensverwaltend tätige, aber nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG „gewerblich geprägte“ inländische KG ihren im

Ausland ansässigen Kommanditisten eine inländische Betriebsstätte vermitteln kann. Die im Ausland ansässigen Kommanditisten erzielen damit inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 2 Nr. 1 KStG. Sie sind folglich mit ihren gewerblich geprägten Einkünften beschränkt steuerpflichtig und werden entsprechend veranlagt. Demgemäß kann eine Anrechnung auf die sich ergebende Körperschaft- oder Einkommensteuerschuld oder ggf. Erstattung der auf die Dividenden erhobenen Kapitalertragsteuer erfolgen (keine Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

Nach Auffassung des BFH gilt dies allerdings nicht uneingeschränkt. Sofern der Gesellschafter einer solchen (inländischen) KG im Ausland eine (weitere) eigene unternehmerische Tätigkeit ausübt, kommt es auf die ertragsteuerliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der KG und der daraus resultierenden Einkünfte an. Es sei zu prüfen, ob und in welchem Umfang die Wirtschaftsgüter (im vorliegenden Fall die Beteiligung an der KP-GmbH) der inländischen (Geschäftsleitungs-) Betriebsstätte der KG oder aber der durch die eigene Tätigkeit des Gesellschafters im Ausland begründeten Betriebsstätte zuzuordnen sind. Maßstab für eine solche Prüfung sei das Veranlassungsprinzip. Die zivilrechtliche Zuordnung der Beteiligung zum Gesamthandsvermögen der KG sei für diese Zuordnungsentscheidung irrelevant. Vielmehr seien über Personengesellschaften vermittelte Betriebsstätten mit „unmittelbaren“ Betriebsstätten der Steuerausländer gleichzusetzen.

Im Rahmen der Prüfung nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips ist laut BFH auf das „auslösende Moment“ für den Erwerb der Wirtschaftsgüter (hier der Beteiligung) abzustellen. Demnach sei abzuwägen, ob das Innehaben der Beteiligung überwiegend mit der branchenähnlichen (ausländischen) betrieblichen Tätigkeit der Gesellschafter oder mit der inländischen Betriebsstätte im Zusammenhang steht.

Da vom Finanzgericht zu der Frage der Zuordnung der Wirtschaftsgüter bisher keine Feststellungen getroffen wurden, musste

Wirtschaftliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens...

... nach dem Veranlassungsprinzip zu prüfen

Auslösendes Moment bei Erwerb der Beteiligung entscheidend

Rückverweisung mangels Entscheidungsreife

	die Sache mangels Entscheidungsreife an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.	Es bleibt offen, ob die Grundsätze der hier erörterten BFH-Entscheidung auch in DBA-Fällen zur Anwendung kommen. Zweifel hieran könnten deshalb bestehen, weil es im DBA-Fall bei gewerblich geprägten Personengesellschaften mangels abkommensrechtlicher Betriebsstätte keine Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA gibt. Allerdings verbleibt auch in DBA-Fällen ein (zwar höhenmäßig beschränktes) inländisches Besteuerungsrecht nach dem Dividendenartikel des Art. 10 OECD-MA. Deshalb sollte auch in diesen Fallkonstellationen der Weg zum Veranlagungsverfahren offen stehen, sofern man § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht abkommensrechtlich, sondern nach nationalen Maßstäben auslegt.	Anwendung auf DBA-Fälle
Steuergealtungspotential	Die BFH-Entscheidung eröffnet in Inbound-Fällen erhebliches steuerliches Gestaltungspotential, insbesondere indem sich – wie im Streitfall – Kapitalgesellschaften mittelbar über eine gewerblich geprägte Personengesellschaft an einer ausschüttenden inländischen Kapitalgesellschaft beteiligen. Anstelle der Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 15 % (unter Berücksichtigung von § 44a Abs. 9 EStG) bei unmittelbarer Beteiligung können sich die ausländischen Kapitalgesellschaften so im Veranlagungsverfahren auf § 8b Abs. 1 KStG berufen und sich die Kapitalertragsteuer somit nahezu vollständig erstatten lassen.		Kontakt: <i>RA Stefan Hölzemann, Köln, stefan.hoelzemann@wts.de</i>

10c | Finanzverwaltung äußert sich zu Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen | Autor: Fabian Ludwig, Köln

DEUTSCHLAND

Gesetzlicher Hintergrund: Erweiterung der Mitteilungspflichten durch StUmgBG vom 23.06.2017	Als Reaktion auf die Veröffentlichung der sog. Panama Papers hat der Gesetzgeber durch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG) vom 23.06.2017 die Anzeigepflichten inländischer Steuerpflichtiger und Dritter im Hinblick auf Auslandsbeziehungen in § 138 Abs. 2 und § 138b AO mit Wirkung ab dem 01.01.2018 angepasst und deutlich erweitert. Hierdurch sollen die Steuertransparenz verbessert und sog. Domizilgesellschaften besser ermittelt werden können.	→ Nr. 3: Der Erwerb oder die Veräußerung von Beteiligungen an einer ausländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, wenn damit eine Beteiligung von mind. 10 % erreicht wird oder die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als € 150.000 beträgt; unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind zusammenzurechnen; → Nr. 4: Die Tatsache, dass der inländische Steuerpflichtige allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf eine Drittstaat-Gesellschaft ausüben kann; → Nr. 5: Die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland in den Fällen der Mitteilungen nach Nr. 1 bis Nr. 4.
BMF vom 05.02.2018	Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 05.02.2018 zu den geänderten Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen i. d. F. des StUmgBG Stellung genommen und die amtlichen Vordrucke zur steuerlichen Erfassung veröffentlicht. Das bisherige BMF-Schreiben vom 15.04.2010 wird hierdurch ersetzt.	Eine Drittstaat-Gesellschaft liegt vor, wenn die Gesellschaft entweder ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung außerhalb der EU/EFTA hat. Ein beherrschender oder bestimmender Einfluss kann auf rechtlicher (z. B. Kapitalbeteiligung, Stimmrechte, Treuhandvertrag) oder tatsächlicher (z. B. rein finanzieller Abhängigkeit) Grundlage beruhen. Dieser Einfluss liegt bereits dann vor, wenn – unabhängig von der tatsächlichen Ausübung – die Möglichkeit besteht,
§ 138 Abs. 2 AO	Gemäß § 138 Abs. 2 AO sind folgende Sachverhalte dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen: → Nr. 1: Die Gründung und der Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland; → Nr. 2: Der Erwerb, die Aufgabe oder die Veränderung einer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft;	

alle wesentlichen Entscheidungen der Geschäftsführung, der Geschäftspolitik sowie sonstige wesentliche unternehmerische Entscheidungen zu treffen.

§ 138b AO Darüber hinaus bestimmt § 138b AO Mitteilungspflichten für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Zahlungsinstitute und Finanzunternehmen (sowie deren inländische Zweigstellen/-niederlassungen) über die von ihnen hergestellten oder vermittelten Beziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaat-Gesellschaften.

Form und Frist für die Mitteilungen

Die Mitteilungen nach § 138 Abs. 2 AO sind grds. zusammen mit den Ertragsteuererklärungen bei dem nach den §§ 18 – 20 AO zuständigen Finanzamt für den Besteuerungszeitraum abzugeben, in dem der mitzuteilende Sachverhalt verwirklicht wurde, spätestens 14 Monate nach Ablauf dieses Besteuerungszeitraums. Diese Frist ist nicht nach § 109 AO verlängerbar. Mitteilungen nach § 138b AO sind bis zum Ablauf des Monats Februar des Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der

mitzuteilende Sachverhalt verwirklicht wurde, zu erstatten.

Ein vorsätzlicher oder leichtfertiger Verstoß gegen die Mitteilungspflichten nach § 138 Abs. 2 oder § 138b AO stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, die nunmehr mit einer Geldbuße bis zu € 25.000 geahndet werden kann. Ferner kann die Mitteilungspflicht mit Zwangsmitteln nach § 328 AO durchgesetzt werden.

Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die Mitteilungspflichten

Die Mitwirkungspflichten sind grds. erstmals auf mitteilungspflichtige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 verwirklicht worden sind. Allerdings müssen inländische Steuerpflichtige, die bereits vor dem 01.01.2018 erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf eine Drittstaat-Gesellschaft ausüben konnten, ohne dass bisher eine Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO a. F. bestand, das Bestehen des beherrschenden oder bestimmenden Einflusses mitteilen, wenn dieser Einfluss auch noch am 01.01.2018 fortbesteht.

Anwendungsbestimmungen

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

DEUTSCHLAND 10d | Gewerbesteuer auf Einkünfte eines national und international tätigen Fußballschiedsrichters | Autor: Alexander Seidl, Frankfurt a. M.

BFH vom 20.12.2017
(AZ: I R 98/15)

Mit Urteil vom 20.12.2017 entschied der BFH, dass Fußballschiedsrichter Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und bei Spielleitungen im Ausland an der jeweiligen Spielstätte keine Betriebstätte begründen.

Urteilsfall

Im Streitfall leitete der Kläger in den Streitjahren 2001 bis 2003 im Inland Spiele der Fußball-Bundesliga sowie im Ausland Spiele der FIFA Fußball-Weltmeisterschaft und der UEFA Champions League. Infolge einer Außenprüfung erließ das Finanzamt Gewerbesteuermessbescheide gegenüber dem Kläger. Dieser klagte zunächst erfolgreich vor dem Finanzgericht, das die Bescheide aufhob.

FG Rheinland-Pfalz
vom 18.07.2014
(AZ: 1 K 2552/11)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Im Revisionsverfahren hob der BFH jedoch das vorinstanzliche Urteil wieder auf und wies die Klage ab. Die Einnahmen des Klägers aus der Schiedsrichtertätigkeit seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb

zu qualifizieren. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts habe sich der Schiedsrichter mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt und dabei selbständig im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG agiert, da er auf eigene Rechnung und Gefahr tätig gewesen sei. Ein „Anstellungsverhältnis“ habe nicht vorgelegen, auch wenn die Tätigkeit – nach der Zusage, die Spielleitung zu übernehmen – hinsichtlich Ort und Zeit im Rahmen der Ansetzung zu den einzelnen Spielen durch die Fußball-Verbände bestimmt worden sei. Denn jedenfalls während eines Fußballspiels – und damit während des Schwerpunkts der Schiedsrichtertätigkeit – bestehe keine Weisungsbefugnis des Verbandes. Die Einbindung in die organisatorischen Rahmenbedingungen führe nicht zur Verneinung der Unternehmerinitiative, da es dem Kläger freigestanden habe, Spielleitungen abzulehnen.

Kein Arbeitnehmer

Unternehmerische
Marktteilnahme

Nicht zuletzt habe die Tätigkeit des Klägers nach Art und Umfang einer unternehmerischen Marktteilnahme entsprochen. Die übernommenen Spieleleitungen seien angesichts des von den Verbänden gezahlten Entgelts auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet gewesen. In diesem Fall sei die Anzahl der Vertragspartner unerheblich. Vielmehr stelle sich bereits eine Schiedsrichtertätigkeit für einen (einzigen) Landes- oder Nationalverband – wie etwa den DFB – bei der gebotenen Gesamtbetrachtung als unternehmerische Marktteilnahme dar.

(auch) dem inländischen Gewerbebetrieb zuzuordnen gewesen.

Das nationale Besteuerungsrecht sei auch nicht durch ein DBA ausgeschlossen. Auch wenn sich der Fußballschiedsrichter körperlich betätigt, übe er keine Tätigkeit „als Sportler“ aus. Zwar werde seine Tätigkeit von den Zuschauern des Fußballspiels wahrgenommen, aber sie ermögliche es lediglich anderen Personen, den sportlichen Wettkampf in Form des Fußballspiels zu bestreiten. Abkommensrechtlich werde das Besteuerungsrecht damit nicht dem (ausländischen) Tätigkeitsstaat zugewiesen.

Keine Tätigkeit
„als Sportler“

Keine ausländische
Betriebsstätte

Weiterhin verdeutlichte der BFH, dass der Kläger an den wechselnden Spielorten keine ausländischen Betriebsstätten i.S.v. festen Geschäftseinrichtungen unterhalten habe, die der Tätigkeit des Unternehmens gedient hätten. Insbesondere die Schiedsrichterkabine sei aufgrund der lediglich vorübergehenden Nutzung keine feste Einrichtung. Die durch die ausländischen Spiele erzielten Gewinne seien somit

Schiedsrichter der 1. und 2. Fußball-Bundesliga erhalten seit der Saison 2012/2013 vom Deutschen Fußball Bund neben der Vergütung für einzelne Spiele ein jährliches Grundgehalt. Infolgedessen ist künftig eine andere Beurteilung vorstellbar, da die Kriterien des § 1 Abs. 1 LStDV erfüllt sein könnten.

Praxishinweis

Kontakt:
StB Lothar Härteis,
München,
lothar.haerteis@wts.de

10e | Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und der Abkommensverhandlungen zum 01.01.2018 | Autorin: StBin Tabea Höft, LL.M., München

DEUTSCHLAND

BMF vom 17.01.2018

Mit Schreiben vom 17.01.2018 hat das BMF den Stand der deutschen DBA sowie der Abkommensverhandlungen zum Stichtag 01.01.2018 bekanntgegeben.

men steht Deutschland mit Staaten über Sonderabkommen in Verhandlungen. Am 24.08.2017 wurde ein geändertes Abkommen mit Kamerun (Einkünfte aus Luftfahrt) und am 29.06.2017 ein erstmaliges Abkommen mit Aruba (Amtshilfe und Informationsaustausch) unterzeichnet.

Hintergrund von DBA

Doppelbesteuerungen stellen bei internationaler wirtschaftlicher Betätigung ein erhebliches Hindernis für Handel und Investitionen dar. Durch neue, angepasste Abkommen sollen Wirtschaftsbeziehungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vertragsstaaten gefördert und steuerliche Hindernisse abgebaut werden. Ein weiterer wesentlicher Aspekt ist die Zusammenarbeit der Finanzbehörden durch die Einführung eines erweiterten Informationsaustausches sowie einer Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern.

Ebenfalls mit Schreiben vom 17.01.2018 hat das BMF die Liste der künftigen Abkommen und der laufenden Verhandlungen veröffentlicht. Aus dieser Liste ergeben sich Verhandlungen mit mehr als 50 Staaten, sodass der deutsche Trend der Modifikation (seit dem 01.01.2015 sind bereits mehr als 10 Abkommen geändert worden) weiter fortgeführt wird. Diese Kontinuität wurde durch die Unterzeichnung eines neuen DBA mit Tunesien am 08.02.2018 untermauert.

Verhandlungen mit
aktuell mehr als
50 Staaten

Neue DBA mit Finnland,
Armenien und
Turkmenistan

Seit dem 01.01.2018 gelten neue Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen mit Finnland, Armenien (vgl. WTS Journal 01/2018) und Turkmenistan. Neben diesen Abkom-

Auswirkungen auf die deutsche Abkommenspolitik wird auch die Umsetzung des BEPS-Projekts und die Implementierung des Multilateralen Instruments (MLI; Aktionspunkt 15) haben. Das MLI bietet Regie-

BEPS und das Multi-
laterale Instrument

rungen konkrete Lösungen, um Lücken in den bestehenden internationalen Steuervorschriften zu schließen. Es setzt vereinbarte Mindeststandards um, um Missbräuchen von Verträgen entgegenzuwirken

und um Streitbeilegungsmechanismen zu verbessern, bietet aber gleichzeitig Flexibilität für spezifische Steuerabkommen. Im März 2018 haben bereits mehr als 70 Staaten das MLI unterzeichnet.

Kontakt:
StB Lothar Härteis,
München,
lothar.haerteis@wts.de

ECOFIN 11 | Politische Übereinkunft zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuerplanungsmodelle | Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Einigung auf Richtlinienentwurf	Am 13.03.2018 hat der Rat der Finanzminister eine politische Einigung auf einen Richtlinienentwurf zur Anzeigepflicht in Bezug auf Steuerplanungsmodelle erzielt. Die finale Annahme des Richtlinienentwurfs soll ohne Aussprache in einer weiteren Sitzung des ECOFIN erfolgen.	Intermediär andere Intermediäre oder den Steuerpflichtigen über die Meldepflicht informieren. Diese müssen dann die Meldepflicht erfüllen. Im Rahmen der ECOFIN-Beratungen hat Deutschland erklärt, vom Vorliegen eines Berufsprivilegs außer bei Rechtsanwälten auch bei Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern auszugehen.	
Inhalt sowie Sinn und Zweck der Regelung	Die Richtlinie regelt die obligatorische Offenlegung potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle mit grenzüberschreitendem Charakter („reportable crossborder arrangement“) durch „Intermediäre“ (z. B. Steuerberater oder andere Akteure, die in der Regel an der Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Verwaltung der Umsetzung solcher „Arrangements“ beteiligt sind) und Steuerpflichtige. Die nationalen Steuerbehörden haben diese Informationen automatisch mit den Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten auszutauschen, indem sie den in der Amtshilferichtlinie vorgesehenen Mechanismus nutzen. Sinn und Zweck ist es, Gefahren der Steuervermeidung schneller erkennen und ihnen mit entsprechenden Maßnahmen begegnen zu können.	Steuerpflichtige trifft eine eigene Meldepflicht aber auch dann, wenn der Intermediär gar nicht von der Richtlinie erfasst ist oder das meldepflichtige Modell selbst entwickelt wurde.	Eigene Meldepflicht der Steuerpflichtigen
		Die Richtlinie ist bis zum 31.12.2019 umzusetzen und erstmalig ab dem 01.07.2020 anzuwenden. Vorgesehen ist eine erstmalige Berichtspflicht für Arrangements, deren erster Schritt nach dem Inkrafttreten der Richtlinie (20 Tage nach Veröffentlichung im europäischen Gesetzesblatt – dies geschieht voraussichtlich bis spätestens Sommer 2018) und vor dem Anwendungszeitpunkt der Richtlinie (01.07.2020) implementiert wurde.	Zeitliche Anwendungsregelungen
Meldefrist	Grundsätzlich müssen sog. Arrangements innerhalb von 30 Tagen gemeldet werden. Die Frist beginnt am Tag nach dem sie implementierungsfähig („made available or are ready for implementation“) sind bzw. am Tag des ersten Umsetzungsschrittes.	Für den Fall, dass der Meldepflicht nicht nachgekommen wird, sind effektive, angemessene, aber auch abschreckende Sanktionen festzulegen. Deren Ausgestaltung fällt in den nationalen Zuständigkeitsbereich. Die Richtlinie enthält hierzu keine Vorgaben.	Sanktionen
Umfang der Meldepflicht	Die Meldepflicht umfasst zum einen das Modell selbst, zum anderen aber auch die Steuerpflichtigen, die an dem jeweiligen Modell beteiligt sind, sowie eine Reihe weiterer Informationen.	Die Voraussetzungen einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung sind im Annex zum Richtlinienentwurf näher beschrieben. Ob es sich um ein Steuerplanungsmodell mit grenzüberschreitendem Charakter handelt, wird anhand von sog. hallmarks bzw. Kennzeichen festgestellt. Teilweise stehen diese unter dem Vorbehalt des „main benefit test“. Dieser ist erfüllt, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Hauptvorteil	Meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung
Befreiung für Intermediäre vor dem Hintergrund des Berufsrechts	Es ist eine Befreiung von der Meldepflicht für Intermediäre vorgesehen, sofern die Meldepflicht gegen nationale Berufsprivilegien („legal professional privilege“) verstoßen würde. In diesem Fall muss der		

oder einer der Hauptvorteile des Modells die Erlangung eines Steuervorteils ist.

Beispiele:

- **Allgemeine Kennzeichen (vorbehaltlich „main benefit test“):** Vertraulichkeitsbedingung, Vergütung in Abhängigkeit vom Steuervorteil; standardisierte/modellhafte Gestaltung.
- **Spezifische Kennzeichen (vorbehaltlich „main benefit test“):** Erwerb einer Verlustgesellschaft, Beendigung deren Aktivität und Verlustnutzung; Umqualifizierung von Einkünften in capital gains oder andere, niedriger besteuerte Einkünfte; sog. zirkuläre Transaktionen („circular transactions“) durch Einbeziehung zwischengeschalteter „funktionsloser“ Unternehmen.
- **Spezifische Kennzeichen bezogen auf „crossborder transactions“:** Generierung von abzugsfähigen Betriebsausgaben, die beim Empfänger nicht der Steuer unterliegen (z. B. weil dieser in keinem Staat ansässig ist oder seine Jurisdiktion keine Steuer, eine KSt von 0 % oder nahe 0 % erhebt oder es sich um eine Jurisdiktion auf der EU Black List handelt oder die Zahlung von der Steuer befreit oder diese einem preferential regime unterliegt); Abschreibungen auf dasselbe Wirtschaftsgut

werden in mehreren Jurisdiktionen geltend gemacht; mehrfache Geltendmachung von Steueranrechnungen; Verrechnungspreisgestaltung, z. B. bei Transfer schwer zu bewertender immaterieller Wirtschaftsgüter oder bei Funktionsverlagerungen.

- **Weitere spezifische Kennzeichen** bezogen auf den automatischen Informationsaustausch und das wirtschaftliche Eigentum.

Daneben hat in Deutschland am 08.03.2018 die Finanzministerkonferenz von Bund und Ländern (FMK) weitere konkrete Schritte für die Einführung einer Meldepflicht von nationalen Steuergestaltungsmodellen beschlossen. Gleichzeitig hat der hessische Finanzminister Schäfer kritisiert, dass der EU-Kompromiss zu weitreichend sei. Insbesondere sei es negativ zu bewerten, dass neben den Informationen zu den Modellen auch Informationen zu den Steuerpflichtigen zu nennen seien, welche die Modelle bei sich umsetzen. Dies führe dazu, dass die Berater sich auf ihre Verschwiegenheitspflicht berufen müssten und alle Steuerpflichtigen ihre Modelle einzeln melden würden. Finanzminister Schäfer befürchtet hierdurch eine Flut von Meldungen, die für die Finanzverwaltung nicht mehr beherrschbar sei.

Politische Entwicklung in Sachen „Meldepflicht von nationalen Steuergestaltungsmodellen“ in Deutschland

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

12 | Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ – EU-Kommission schlägt neue Maßnahmen vor | Autorin: Dr. Birgit Friederike Makowsky, München

EU-KOMMISSION

Hintergrund

Jeden Tag werden in der EU 20 Mrd. Emails und 150 Mio. *Social Media Posts* geschrieben und 650 Mio. Online-Suchanfragen durchgeführt. Neun der zwanzig nach Marktkapitalisierung führenden Unternehmen sind inzwischen digitale Unternehmen, gegenüber nur einem von zwanzig Unternehmen vor zehn Jahren. Der durchschnittliche effektive Steuersatz der digitalen Industrie beträgt nur 9,5 %, während jener der herkömmlichen Geschäftszweige bei 23,2 % liegt.

Durchschnittlicher effektiver Steuersatz digitaler Unternehmen nur halb so hoch

Zwei unterschiedliche EU-Richtlinien-Entwürfe

Aus diesen Gründen hat die EU-Kommission am 21.03.2018 zwei unterschiedliche Richtlinien-Entwürfe vorgelegt:

Umfassender Lösungsansatz („Virtuelle Betriebsstätte“)

Die **erste Initiative** zielt darauf ab, die Körperschaftsteuer-Vorschriften zu überarbeiten, damit Gewinne dort besteuert

werden, wo über digitale Kanäle signifikante Interaktionen zwischen Unternehmen und Nutzern stattfinden. Dies ist die von der Kommission bevorzugte umfassende und langfristige Lösung.

Der Vorschlag würde den Mitgliedstaaten erlauben, Gewinne, die in ihrem Hoheitsgebiet erwirtschaftet werden, auch ohne eine physische Präsenz eines Unternehmens in ihrem Land zu besteuern. Von einer „digitalen Präsenz“ oder einer „virtuellen Betriebsstätte“ einer digitalen Plattform in einem Mitgliedstaat wird dabei ausgegangen, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- jährliche Umsätze von mehr als € 7 Mio. in einem Mitgliedstaat, oder

- mehr als 100.000 Nutzer in einem Steuerjahr in einem EU-Staat, oder
- Abschluss von mehr als 3.000 Geschäftsverträgen über digitale Dienstleistungen (z. B. Werbung, *Online*-Marktplätze, „*Streaming*“-Dienste) zwischen dem Unternehmen und gewerblichen Nutzern in einem Steuerjahr.

Die neuen Vorschriften sollen auch die Art und Weise, wie Gewinne auf die Mitgliedstaaten aufgeteilt werden, dahingehend verändern, dass besser widerspiegelt wird, wie die Online-Wertschöpfung der Unternehmen erfolgt: z. B. je nach dem Ort, an dem sich der Nutzer zum Zeitpunkt des Verbrauchs befindet. Die Maßnahme könnte schließlich in den Geltungsbereich der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB) aufgenommen werden.

Die EU-Kommission strebt diesbezüglich einen globalen Konsens an und verknüpft deshalb den Vorschlag mit der Empfehlung zur Aufnahme von digitaler Präsenz und Regeln für die Gewinnzuordnung in bestehende DBA mit Drittstaaten.

Der **zweite Vorschlag** folgt dem Ruf mehrerer Mitgliedstaaten nach einer sog. Ausgleichsteuer bzw. digital services tax für die wichtigsten digitalen Tätigkeiten, die derzeit in der EU nicht besteuert werden. Diese Steuer ist als Zwischenlösung bis zur Umsetzung einer umfassenden Reform gedacht. Mögliche Doppelbesteuerung soll zumindest abgemildert werden. Im Wege einer solchen Übergangssteuer soll sichergestellt werden, dass aus bestimmten digitalen Leistungen, die derzeit nicht wirksam besteuert werden, direkte Einnahmen für die Mitgliedstaaten resul-

tieren. Darüber hinaus soll dieser Schritt einseitigen Maßnahmen der EU-Staaten zur Besteuerung digitaler Tätigkeiten entgegenwirken.

Die „*Interim Tax*“ wäre eine indirekte Steuer auf Umsätze, bei denen die Nutzer eine wichtige Rolle bei der Wertschöpfung spielen, z. B.

- Umsätze aus dem Verkauf von Online-Werbeflächen,
- Umsätze aus digitalen Plattformen/Marktplätzen (z. B. Vermittlungsleistungen) zum Handel von Gütern/Leistungen zwischen Benutzern, oder
- Umsätze aus dem Verkauf von Daten, die aus Nutzerinformationen generiert werden.

Die Steuereinnahmen würden den EU-Ländern zufließen, in denen die Nutzer ansässig sind. Eine One-Stop-Shop-Lösung mit Nachweispflichten zur Aufschlüsselung der Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Mitgliedstaaten soll vorgesehen werden.

Die neue Steuer käme aber nur bei Unternehmen mit einem jährlichen weltweiten Gesamtumsatz im Konzern von über € 750 Mio. (also wie beim *Country-by-Country-Reporting*) und jährlichen EU-Umsätzen aus den erfassten digitalen Leistungen in Höhe von über € 50 Mio. zur Anwendung. Insbesondere Start-ups sollen also nicht belastet werden. Mit einem Steuersatz von 3 % auf digitale Umsätze könnten jährlich schätzungsweise Steuereinnahmen von € 5 Mrd. in den Mitgliedstaaten erzielt werden.

Die Legislativvorschläge werden dem Rat zur Annahme und dem EU-Parlament zur Konsultation vorgelegt.

Indirekte Steuer auf bestimmte digitale Leistungen

One-Stop-Shop-Lösung

Schwellenwerte

3 % digital services tax

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

Gezielter Lösungsansatz als vorübergehende Maßnahme („Ausgleichsteuer bzw. digital services tax auf bestimmte digitale Leistungen“)

OECD 13 | Die Entwicklung der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle im Hinblick auf Verrechnungspreise | Autoren: Christopher Wutschke und Aleksandra Veljovic, Frankfurt a. M.

OECD-Bericht zu steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung vom 16.03.2018

Am 16.03.2018 hat die OECD den Zwischenbericht "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018" veröffentlicht. Der Bericht thematisiert die Frage der Notwendigkeit einer Reformierung des internationalen Steuersystems aufgrund digitaler Geschäftsmodelle. Nachfolgend

wird dieser Aspekt im Hinblick auf die Verrechnungspreise genauer dargestellt.

Laut OECD zeigen erste Berichte, dass viele grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle für multinationale Konzerne aufgrund der Implementierungen infolge

Bekämpfung von Steuer-
vermeidungsstrategien

des BEPS-Projekts nicht mehr durchführbar bzw. finanziell nicht mehr attraktiv sind. So konnten häufig angewandte steuerliche Gestaltungen, wie z. B. die Nutzung begünstigter steuerlicher Regelungen (sog. IP regimes), die Ausnutzung vorteilhafter DBA (sog. treaty-shopping) oder die Vermeidung von Betriebsstätten bereits wirksam durch verschärfende Regularien eingedämmt werden.

Beispiel „cash boxes“

Der implementierte Bezug auf die tatsächlich geleisteten Wertschöpfungsbeiträge der beteiligten Gesellschaften bei der Beurteilung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen schließt auch die Verwendung sog. cash boxes zukünftig aus. In der Vergangenheit wurden immaterielle Wirtschaftsgüter häufig Gesellschaften mit hoher Kapitalausstattung und geringer wirtschaftlicher Tätigkeit aufgrund der Finanzierungsfunktion zugeordnet. Infolge des BEPS-Projekts steht einer Gesellschaft, welche aufgrund mangelnden Know-how die Risikokontrolle der Investition nicht ausüben kann, hingegen lediglich eine risikofreie Rendite auf die Investition zu. Dadurch wird die Verschiebung von Steuersubstrat in Länder ohne entsprechende Wertschöpfungsbeiträge verhindert.

Fazit und Ausblick

Laut OECD ist bereits jetzt erkennbar, dass multinationale Konzerne ihre Konzern-

strukturen an den tatsächlichen ökonomischen Aktivitäten ausrichten (sog. on-shoring Prozess). Unternehmen der digitalen Wirtschaft verlegen zunehmend ihre wertschöpfungsrelevanten (immateriellen) Wirtschaftsgüter und die damit einhergehenden Risiken in Länder, in denen wesentliche Geschäftsaktivitäten der Konzerne liegen.

Zusätzlich werden vermehrt Fernabsatz-geschäftsmodelle durch Modelle ersetzt, bei denen die online erzielten Umsätze mit Kunden eines jeweiligen Landes auch einer Vertriebsgesellschaft in eben diesem Land zugeordnet werden. Unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs-grundsatzes führen diese Änderungen der Handelsstrukturen auch zur Umstellung von kostenbasierten hin zu umsatz-basierten Vergütungen lokal ansässiger Tochtergesellschaften oder Betriebs-stätten.

Diese Prozesse bescheren einigen Ländern erhöhtes Steuersubstrat, anderen wiederum geht Steuersubstrat verloren. Entsprechend sehen nicht alle Länder einen Anpassungsbedarf bzgl. der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle. Es bleibt also abzuwarten, ob und wie die OECD eine solche Reform angehen bzw. umsetzen will.

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

14a | Betriebsstättengewinnabgrenzung im internationalen Projektgeschäft |

Autor: StB Matthias Mitterlehner, Linz

ÖSTERREICH

Ausgangsfall

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde die Gewinnabgrenzung zwischen einem österreichischen Unternehmen und seiner russischen Betriebsstätte beanstandet. Das Unternehmen war im Zuge eines Umbaus eines Papierwerks mit „Project Review“ und „Project Management“ beauftragt. Vom Steuerpflichtigen wurde der Betriebsstätte das gesamte Projektergebnis – abzüglich einer Provision i. H. v. 15 % für die Vertriebsleistung des Stammhauses – zugerechnet. Strittig war vor allem, wo die Kosten der vom Stammhaus beauftragten und bezahlten Subunternehmer zuzuordnen sind.

Betriebsstätte als Routineunternehmer anzusehen, weshalb die Kostenaufschlagsmethode (cost plus) zur Anwendung kommt. Entgegen der Auffassung des Steuerpflichtigen seien die Subunternehmerkosten dem Stammhaus zuzurechnen, da dieses die Subunternehmer beauftragt und vergleichbar einer Materiallieferung der Betriebsstätte zur Verfügung gestellt habe. Der Gewinn daraus stehe demgemäß dem Stammhaus zu. Als Kostenbasis verblieben bei der Betriebsstätte folglich nur mehr die Personalkosten für das eigene Personal sowie Reise- und Verwaltungskosten. Für den Gewinnaufschlag zog das BFG – entgegen dem pauschalen Aufschlag von 15 % durch das Finanzamt – einen aus dem Gesamt-

BFG vom 01.08.2017
(AZ: RV/4100134/2012)

Nach Ansicht des österreichischen Bundesfinanzgerichts (BFG) ist die russische

projektergebnis ermittelten Aufschlag in Höhe von 56 % heran.

Kritische Anmerkungen

Im vorliegenden Fall fanden im Stammhaus nur die Auftragsakquise, der „Einkauf“ der Subunternehmerleistungen und gewisse Verwaltungstätigkeiten statt. Sämtliche Leistungen für den Kunden, wie insbesondere auch die Einsatz- und Arbeitseinteilung der Subunternehmer, wurden in Russland erbracht. Wenn also sämtliche für den Projekterfolg wesentlichen Funktionen und Risiken durch die Betriebsstätte durchgeführt wurden, ist die Einstufung der Betriebsstätte als

Routineunternehmen und die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nicht sachgerecht. Auch die Zuordnung der Subunternehmerkosten zum Stammhaus ist auf dieser Basis nicht nachvollziehbar. Das BFG traf in diesem Zusammenhang zudem die Aussage, „es sei nicht vorstellbar, dass bei einem Subunternehmerverhältnis zwischen Fremden der Großteil des Gewinnes beim Subunternehmer verbleibt“. Es mag zwar dem theoretischen Idealzustand entsprechen, dass dem Generalunternehmer der Großteil des Gewinns zusteht, in der wirtschaftlichen Realität zeigt sich allerdings oft ein anderes Bild.

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

ÖSTERREICH 14b | Zuzugsbegünstigung erfordert Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich | Autor: Dr. Jürgen Reinold, Wien

Zuzugsbegünstigung

Zuziehende Wissenschaftler, Forscher, Künstler und Sportler können – unter gewissen Voraussetzungen – eine Zuzugsbegünstigung in Form der Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen beantragen (§ 103 Abs. 1 öEStG). Ferner besteht die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Zuzugsfreibetrages (§ 103 Abs. 1a öEStG), der jedoch zuziehenden Wissenschaftlern und Forschern vorbehalten ist. Der Zuzugsfreibetrag ist die mit Abstand am häufigsten beantragte Art der Zuzugsbegünstigung. Der Zuzugsfreibetrag beträgt 30 % der Einkünfte aus in- und ausländischer wissenschaftlicher Tätigkeit, soweit diese nach dem Tarif versteuert werden. Der Zuzugsfreibetrag wird per Bescheid für fünf Jahre zuerkannt und beim Lohnsteuerabzug wie auch bei der Veranlagung berücksichtigt. Umstritten ist, ob die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung lediglich die Begründung eines inländischen Wohnsitzes oder auch die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich voraussetzt. Dazu hat das österreichische Bundesfinanzgericht (BFG) nun in einem Fall Stellung genommen.

neben einer Wohnung in Österreich auch über einen Anteil an einem Einfamilienhaus in Deutschland. Das Einfamilienhaus wurde von seiner dauerhaft in Deutschland lebenden Familie bewohnt. Der Antrag wurde seitens der Finanzverwaltung mit der Begründung abgewiesen, dass in der bloßen Wohnsitzverlegung kein Zuzug zu sehen sei.

Das BFG hält einleitend fest, dass die Vorschrift zur Zuzugsbegünstigung zwar einen Zuzug aus dem Ausland verlangt, diesen Begriff jedoch nicht näher definiert. Allerdings widmet sich Abs. 2 des § 103 öEStG dem Begriff des „Wegzugs“ und sieht dafür eine Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen von Österreich ins Ausland als Voraussetzung vor. Analog der herrschenden Meinung im Schrifttum geht das BFG davon aus, dass die Begriffe „Wegzug“ und „Zuzug“ komplementär auszulegen sind. Da der Tatbestand des Wegzugs zwingend die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aus Österreich verlangt, ist es nach dem BFG schlüssig, dass unter dem Begriff des Zuzugs die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aus dem Ausland nach Österreich verstanden wird. Anderenfalls könne dies nämlich in bestimmten Konstellationen sogar dazu führen, dem wahren Willen des Gesetzgebers entgegenzulaufen, wonach Anreize für Wissenschaftler und Forscher für deren Zuzug nach Österreich geschaffen werden sollten. So könnte beispielsweise in dem

BFG vom 18.07.2017
(AZ: RV/7100774/2017)

Urteilsfall

Ein Universitätsprofessor, der seit 01.10.2015 im Rahmen einer befristeten Beschäftigung bis zum 30.09.2019 an einer österreichischen Universität tätig ist, beantragte mit Eingabe vom 10.12.2015 die Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrags. Der Universitätsprofessor verfügte im Zeitpunkt der Beantragung

Zusammenfassung und Ausblick	Fall, in dem ein Steuerpflichtiger bereits vor seinem Zuzug einen Nebenwohnsitz in Österreich hat, nicht mehr nach Österreich zuziehen und käme damit auch nicht in den Genuss einer Zuzugsbegünstigung. Nach dem BFG erfordert die Inanspruchnahme der Zuzugsbegünstigungen die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich. Das BFG-Urteil wurde und wird im Schrifttum lebhaft diskutiert. Zielführend wäre es,	sich am Sinn und Zweck der Regelung zu orientieren, wonach „kluge Köpfe“ für Wissenschaft und Forschung nach Österreich geholt werden sollen. Demgemäß wurde vom Schrifttum für die Auslegung des Begriffs „Zuzugs“ vorgeschlagen, auf die Verlegung des Arbeitsmittelpunktes abzustellen, um dem Normzweck zu entsprechen. Gegen die Entscheidung des BFG wurde Revision eingelegt; die Letztentscheidung bleibt somit dem Verwaltungsgerichtshof vorbehalten.	Kontakt: StB Dr. Hartwig Reinold, Wien, hartwig.reinold@wtS.at RA Dr. Tom Offerhaus München, tom.offerhaus@wtS.de
------------------------------	---	--	--

15 | Polen verlängert Fristen für Verrechnungspreisdokumentation |

Autoren: Kai-Udo Schwinger und Oskar Protas, beide Frankfurt a.M.

POLEN

Das Gesetzblatt
"GBL 2018 FN 555"
des polnischen
Finanzministeriums

Am 15.03.2018 hat das polnische Finanzministerium eine Verordnung über die Verlängerung der Fristen zur Abgabe der Verrechnungspreis(VP)-Dokumentation erlassen. Hiernach müssen CIT-Pflichtige (Körperschaftsteuerpflichtige) bis zum Ende des 9. Monats nach Ablauf des Steuerjahres die folgenden Dokumente erstellen und/oder abgeben:

- Erstellung von Local und Master File
- Abgabe einer Erklärung, dass eine VP-Dokumentation erstellt worden ist
- Abgabe eines vereinfachten VP-Berichts zur Steuererklärung

erjahres nachkommen. Geht man davon aus, dass das Steuerjahr dem Kalenderjahr entspricht, dann haben Unternehmen nun nach der Neuregelung grundsätzlich bis zum 30.09. des Folgejahres Zeit.

Die Verordnung gilt zeitlich beschränkt und bezieht sich auf die Steuerjahre 2017 und 2018. Die jährliche Steuererklärung ist hiervon nicht betroffen. Es bleibt bei der Abgabefrist am Ende des dritten Monats nach Ablauf des jeweiligen Steuerjahres.

Verordnung nur für
die Steuerjahre
2017 und 2018

Durch die Fristverlängerungen wird auf einen vielfach festgestellten Arbeitsmehraufwand reagiert. Somit wird die praktische Umsetzung der VP-Vorschriften erleichtert und das Risiko inadäquater Angaben vermieden. Zudem wird an weiteren Vereinfachungen gearbeitet. U. a. soll es bis Ende Mai möglich sein, die vereinfachten VP-Berichte online und unabhängig von der Steuererklärung einzureichen.

Weitere Vereinfachungen
in Aussicht

Ein halbes Jahr mehr Zeit
für VP-Dokumentations-
pflichten

Die seit 2017 geltenden neuen Dokumentationsvorschriften sahen ursprünglich dieselben Fristen für die VP-Dokumentationspflicht vor, die auch für Steuererklärungen gelten. Bisher mussten CIT-Steuerpflichtige diesen Verpflichtungen bis zum dritten Monat (31.03.) nach Ablauf ihres Steu-

Kontakt:
StB Maik Heggmaier,
München,
maik.heggmaier@wtS.de

16 | US-Steuerreform – Auswirkung auf deutsche Konzerne |

Autor: WP/StB/CPA Franz Prinz zu Hohenlohe, München

USA

Hintergrund

Nach langen Diskussionen wurde Ende letzten Jahres die US-Steuerreform verabschiedet. Das bis Ende 2017 geltende US-Ertragsteuerrecht wurde vor ca. 30 Jahren unter Präsident Ronald Reagan eingeführt und seither nicht mehr wesentlich reformiert. So hatten die USA in 2017 im Vergleich zu allen anderen bedeutenden Industrieländern zwischenzeitlich den mit Abstand höchsten Körperschaftsteuersatz von 35 %.

Unter Berücksichtigung der Ertragsteuern der US-Bundesstaaten, die zusätzlich zu der US-Körperschaftsteuer erhoben werden, hat die Steuerbelastung somit bis 2017 in vielen Fällen insgesamt über 40 % betragen. Weiter wurde in den USA bis dahin das weltweite Einkommen besteuert. Auf das ausländische Einkommen anfallende ausländische Ertragsteuern wurden dabei grundsätzlich auf die US-Körperschaftsteuer angerechnet.

Steuerwettbewerb	Die meisten bedeutenden Industrieländer haben in den letzten Jahren ihre Körperschaftsteuersätze stark reduziert. So haben China und die Niederlande einen Ertragsteuersatz von 25 %, das Vereinigte Königreich liegt sogar nur bei 20 %. Frankreich und Belgien senken ihre Steuersätze bis 2020 auf 28 % bzw. 25 %. Auch haben die meisten Industrienationen zwischenzeitlich auf ein sog. territoriales Steuersystem umgestellt und stellen ausländische Einkünfte grundsätzlich frei.	aufwendungen eingeführt. Demnach führen Zins- und Lizenzaufwendungen einer US-Gesellschaft dann nicht zu einem steuerlichen Abzug, wenn die korrespondierenden Erträge bei einer ausländischen verbundenen Gesellschaft nicht zu einem steuerpflichtigen Ertrag geführt haben. Gleiches gilt, wenn es sich um eine Transaktion mit einem ausländischen verbundenen Unternehmen handelt und der Zins- oder Lizenzaufwand nicht nur bei der US-Gesellschaft, sondern auch bei einem ausländischen verbundenen Unternehmen zu einem steuerlichen Abzug geführt hat. Weiter muss bei der Transaktion mit dem ausländischen verbundenen Unternehmen ein hybrides Instrument oder eine hybride Gesellschaft involviert sein.	
Reformbedarf	Im Ergebnis war das US-Steuerrecht zwischenzeitlich nicht mehr wettbewerbsfähig. Mit Amtsantritt von Präsident Trump war es daher eines seiner wesentlichen Ziele, das US-Steuersystem zu reformieren und wettbewerbsfähig auszugestalten.	Schließlich sieht die US-Steuerreform eine Art Mindestgewinnbesteuerung dergestalt vor, dass nur maximal 80 % des steuerpflichtigen Einkommens mit ab 2018 erwirtschafteten Verlustvorträgen verrechnet werden kann. Solche Verlustvorträge können aber ohne zeitliche Einschränkung vorgetragen werden. Für bis 2017 entstandene Verluste gelten die bisherigen Regelungen unverändert weiter.	Beschränkte Verlustverrechnung bzw. Mindestgewinnbesteuerung
Senkung des Steuersatzes und Umstellung auf territoriales Steuersystem	Entsprechend wurde im Rahmen der US-Steuerreform der Körperschaftsteuersatz auf 21 % gesenkt und das Steuersystem auf ein territoriales Prinzip umgestellt. So werden Dividenden, die eine in den USA ansässige Kapitalgesellschaft von einer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft erhält, ab 2018 grundsätzlich steuerlich freigestellt. Die bis Ende 2017 nicht ausgeschütteten Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften werden im Rahmen einer „tool charge“ einmalig mit entweder 8 % (sofern die ausländischen Tochtergesellschaften die Gewinne reinvestiert haben) oder mit 15,5 % (sofern die Gewinne bei den ausländischen Gesellschaften in Form von liquiden Mitteln vorgehalten werden) bei der US-Muttergesellschaft besteuert. Die Fälligkeit der „tool charge“ kann über acht Jahre gestreckt werden.	Im Rahmen der US-Steuerreform wurden aber nicht nur Regelungen aufgegriffen, die viele Industrienationen bereits in den letzten Jahren eingeführt haben. Vielmehr enthält das Reformpaket eine Reihe von sehr innovativen Regelungen, die bisher einmalig sind.	Innovativer Reforminhalt
Dividendenrepatriierung		So wird eine Steuer auf „Global Intangible Low Taxed Income“ („GILTI“) eingeführt. Erzielen ausländische Tochtergesellschaften einer US-Muttergesellschaft niedrig besteuertes Einkommen, das ein Routineeinkommen übersteigt, so qualifiziert dieses Einkommen unter bestimmten Voraussetzungen als „Global Intangible Low Taxed Income“, welches in den USA besteuert wird (unter teilweiser Anrechnung der ausländischen Ertragsteuern). Bei Anwendung der GILTI-Regelung wird somit das Territorialitätsprinzip durchbrochen und auch zukünftig auf das Welteinkommen abgestellt.	GILTI
Sofortabschreibung von Investitionen	Weiter ist vorgesehen, dass bestimmte materielle Wirtschaftsgüter, die innerhalb der nächsten fünf Jahre angeschafft werden, unmittelbar bei Erwerb zu 100 % abgeschrieben werden können. Diese Regelung soll als Investitionsanreiz dienen.		
Zinsschrankenregelung	Gleichzeitig wird im Rahmen der Reform die US-Steuerbasis verbreitert. Zum einen ist eine Zinsschrankenregelung vorgesehen, die im wesentlichen der deutschen Regelung des § 4h EStG entspricht (allerdings ohne die Möglichkeit eines „Escapes“ und eines „EBITDA-Vortrags“).		
Anti-Hybrid-Regelung	Zum anderen wird eine sogenannte Anti-Hybrid-Regelung für Zins- und Lizenz-	Auf der anderen Seite sieht die Reform eine begünstigte Besteuerung von sogenanntem „Foreign-Derived Intangible	FDII

Income" („FDII") vor, wonach bestimmte ausländische Einkünfte eines in den USA ansässigen Steuerpflichtigen, wie beispielsweise Einkünfte aus Warenlieferungen oder aus der Erbringung von Dienstleistungen oder aus der Überlassung von Nutzungsrechten an immateriellen Wirtschaftsgütern, soweit sie ein Routineeinkommen übersteigen, nur mit 13,125 % (ab 2026: 16,406 %) anstatt mit 21 % besteuert werden. Durch das Zusammenspiel von GILTI und FDII soll erreicht werden, dass US-Steuerpflichtige immaterielle Wirtschaftsgüter, die sich im Ausland befinden, in die USA transferieren und zukünftig neu entwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter in den USA entstehen lassen und verwerten.

BEAT Ebenfalls eine innovative und bisher einmalige Regelung ist die sogenannte „Base Erosion Anti-Abuse Tax" („BEAT"), die in das US-Steuerrecht eingeführt wurde. Im Rahmen der BEAT wird ein modifiziertes steuerpflichtiges Einkommen ermittelt, indem das reguläre steuerpflichtige Einkommen um steuerlich abzugsfähige Aufwendungen oder Abschreibungen erhöht wird, die auf Lieferungen oder Leistungen von ausländischen verbundenen Unternehmen beruhen („Base Erosion Deductions"). Das modifizierte steuerpflichtige Einkommen wird nicht erhöht um Aufwand im Zusammenhang mit Wareneinsatz („Cost of Goods Sold") sowie bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit Services, die nur einem geringen Mark-up unterliegen (insbesondere Services, die von den „Cost Method Regulations" erfasst werden, also insbesondere „back office services"). Das modifizierte steuerpflichtige Einkommen wird jedoch um Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit Darlehen von verbundenen Unternehmen erhöht. Dieses modifizierte steuerpflichtige Einkommen unterliegt in 2018 einem Steuersatz von 5 %, zwischen 2019 und 2025 einem Steuersatz von 10 % und ab 2026 einem Steuersatz von 12,5 %. Soweit die so ermittelte modifizierte Körperschaftsteuer die reguläre Körperschaftsteuer übersteigt, ergibt sich eine zusätzliche Belastung aus der BEAT. Die BEAT-Regelungen kommen nur zur Anwendung, wenn die „Base Erosion Deductions" mindestens 3 % aller abzugsfähigen Aufwendungen ausmachen (bei Finanzinstituten mindestens 2 %) und der

Umsatz innerhalb der letzten drei Jahre im Durchschnitt größer als US\$ 500 Mio. ausgefallen ist.

Für deutsche Konzerne kann die US-Steuerreform dazu führen, dass die Einkünfte der US-Tochtergesellschaften in 2018 erstmals niedrig i.S.v. § 8 Abs. 3 AStG besteuert sind. Sofern die US-Tochtergesellschaften keine aktiven Einkünfte i.S.v. § 8 Abs. 1 AStG erzielen, kommen – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 7 AStG – die Vorschriften der sogenannten Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung. Es empfiehlt sich daher, die Aktivitäten der US-Tochtergesellschaften sowie deren Einkünfte zu überprüfen und gegebenenfalls Anpassungen vorzunehmen, um negative steuerliche Folgen aus einer möglichen Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden. Sofern die US-Gruppengesellschaften Lizenzen an deutsche Gruppengesellschaften gewähren ist bezüglich der steuerlichen Abzugsfähigkeit des Lizenzaufwandes bei den deutschen Gruppengesellschaften § 4j EStG zu beachten, sofern die Lizenzzerträge bei der US-Gruppengesellschaft der begünstigten FDII-Besteuerung unterliegen (13,125 %).

Die Regelungen der US-Steuerreform können sich je nach Geschäftsmodell und Branche insgesamt vorteilhaft oder auch nachteilig auswirken. So kann es sich empfehlen, Anpassungen beispielsweise bei der Finanzierung oder bei den Lieferungs- und Leistungsbeziehungen der US-Gruppengesellschaften vorzunehmen, um nicht unnötig steuerliche Mehrbelastungen in Kauf zu nehmen. Bei der Analyse, wie sich die Reform konkret auf bestimmte Konzerne auswirkt, bietet sich eine ganzheitliche Betrachtung an, bei der nicht nur die Konsequenzen der US-Steuerreform in der bestehenden Struktur ermittelt werden, sondern auch analysiert wird, wie z.B. die Liefer- und Leistungsströme angepasst werden könnten, um ungünstige Regelungen wie BEAT oder GILTI zu vermeiden bzw. günstige Regelungen wie beispielsweise FDII in Anspruch nehmen zu können. Bei dieser ganzheitlichen Analyse sollten auch die steuerlichen Effekte berücksichtigt werden, die sich bei verbundenen Unternehmen im Ausland ergeben. Gleiches gilt für Mehrkosten resultierend aus der Umstellung des Geschäftsmodells.

Hinzurechnungs-
besteuerung in
Deutschland

Lizenzschranke
des § 4j EStG

Praxishinweis

Kontakt:
WP/StB/CPA Franz Prinz
zu Hohenlohe, München,
franz.hohenlohe@
wts.de

Besuchen Sie uns! IFA Seoul

2. – 6. September 2018

WTS auf der IFA Seoul
Coex Convention Center
513, Yeongdong-daero, Gangnam-gu
06164, Seoul Korea

Wir freuen uns auf Sie!

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



a | Stromnetzentgelte auf dem Prüfstand |

Autorin: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln

Koalitionsvertrag
zwischen CDU, CSU und
SPD vom 14.03.2018

Nachdem die neue Regierung ihre Arbeit aufgenommen hat, kommt jetzt nach Monaten des Stillstands auch in die Energiegesetzgebung wieder Bewegung. Dies betrifft unter anderem die aus Kundensicht, insbesondere der energieintensiven Industrie, wichtige Thematik der Stromnetzentgelte. Im Koalitionsvertrag werden hierzu zwei Themen angesprochen: bundesweit vereinheitlichte Übertragungsnetzentgelte sowie die Flexibilisierung von Netzentgelten nach Kriterien der Netzdienlichkeit.

Verordnung zu § 24
Satz 2 Nr. 4b und § 24a
Energiewirtschaftsgesetz
– EnWG

Zum einen will die Bundesregierung eine Rechtsverordnung erarbeiten, die die bereits beschlossenen **bundesweit einheitlichen Übertragungsnetzentgelte** umsetzt. Die gesetzliche Grundlage hierfür wurde bereits Ende Juli 2017 im Gesetz zur Modernisierung der Netzentgeltstruktur (NEMoG) gelegt (siehe § 24 Nr. 4 und § 24a Energiewirtschaftsgesetz – EnWG). Hintergrund ist, dass die Netzentgelte der vier Übertragungsnetzbetreiber (Amprion, TenneT, TransnetBW und 50Hertz) erheblich voneinander abweichen, wobei die Netzentgelte von 50Hertz und TenneT über denen von Amprion und TransnetBW liegen. Dies liegt unter anderem an den Kosten von Maßnahmen zur Netzstabilisierung, die im TenneT- und 50Hertz-Netzgebiet erforderlich sind. Durch den Zubau von Windkraftanlagen im Norden und einen hohen Verbrauch im Süden entstehen Netzengpässe, die durch Redispatch, Einspeisemanagement und das Vorhalten von Netzreserven ausgeglichen werden müssen. Über die geplanten vereinheitlichten Übertragungsnetzentgelte werden diese Kosten gleichmäßig auf alle Netznutzer in Deutschland verteilt.

Verordnungs-
ermächtigung

Dabei sieht die Verordnungsermächtigung vor, dass entweder für einen schrittweise steigenden Anteil der Übertragungsnetzkosten ein bundeseinheitlicher Netzentgeltanteil bestimmt wird, oder ein schrittweise größer werdender prozentualer Aufschlag oder Abschlag auf die Netzentgelte der Übertragungsnetzbetreiber erfolgt, bis ein bundeseinheitliches Übertragungsnetzentgelt erreicht ist.

Für die stromkostenintensive Industrie ist von Bedeutung, dass in Bezug auf diese einheitlichen Übertragungsnetzentgelte Entlastungsregelungen vorgesehen werden können – unter der Voraussetzung der Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilfenrecht.

Neue Entlastungs-
regelungen für die
stromkostenintensive
Industrie

Der zweite im Koalitionsvertrag angesprochene Punkt betrifft eine **Reform der Netzentgelte**, die die Kosten (für die Netznutzung) verursachungsgerecht und unter Berücksichtigung der Netzdienlichkeit verteilt und den Stromverbrauchern – unter Wahrung ihrer Wettbewerbsfähigkeit – mehr Flexibilität ermöglicht.

Flexibilisierung
der Netzentgelte

Hier wird es insbesondere um eine Anpassung der Regelungen zu den Sondernetzentgelten gemäß § 19 Abs. 2 Stromnetzentgeltverordnung (Strom-NEV) gehen. Nach dieser Vorschrift haben Netzbetreiber den angeschlossenen Letztverbrauchern ein individuelles Netzentgelt anzubieten, das dem besonderen Nutzungsverhalten des Netzkunden angemessen Rechnung zu tragen hat, und das nicht weniger als 20 Prozent des veröffentlichten Netzentgelts betragen darf. Ein individuelles Netzentgelt ist außerdem auch anzubieten, wenn die Stromabnahme aus dem Netz der allgemeinen Versorgung für den eigenen Verbrauch an einer Abnahmestelle pro Kalenderjahr sowohl die Benutzungsstundenzahl von mindestens 7.000 Stunden im Jahr erreicht als auch der Stromverbrauch an dieser Abnahmestelle pro Kalenderjahr 10 GWh übersteigt.

Sonderformen
der Netznutzung
nach § 19 StromNEV

Ein solches individuelles Netzentgelt soll widerspiegeln, dass der Letztverbraucher wegen seines besonderen Nutzungsverhaltens zu einer Senkung oder zu einer Vermeidung der Erhöhung der Kosten der Netz- oder Umspannebene, an die er angeschlossen ist, beiträgt. Details der Berechnung sind regulierungsbehördlich vorgegeben, dies ist komplex. Hier bestehen auch Anzeigepflichten gegenüber den Energieregulierungsbehörden, wenn sich etwa durch die Stilllegung eines Kraftwerksstandorts der sogenannte „physikalische Pfad“ ändert.

Abnahmefall
> 10 GWh bei über
7.000 Benutzungs-
stunden pro Jahr

Diskussion über
Ausbau der „atypischen
Netznutzung“

Mehrere Wirtschaftsverbände fordern nun, dass die Möglichkeiten zur „atypischen Netznutzung“ ausgebaut werden müssen, so DIHK, BDI, VEA, VCI, der Bundesverband der Deutschen Gießerei-Industrie (BDG), die Wirtschaftsvereinigungen Metall (WV Metalle) und Stahl (WV Stahl) sowie der Verein Deutscher Zementwerke (VDZ). In der Diskussion ist eine flexiblere Ausgestaltung der sogenannten Hochlastzeitfenster, und zwar sowohl durch kurzfristige Reduzierung wie auch durch Erhöhung

des Stromverbrauchs. Dies soll auch das flexible Betreiben von Eigenerzeugungsanlagen ermöglichen.

Beide Themen sind für die energieintensive Industrie bedeutsam; es stehen sowohl neue Entlastungsregelungen als auch veränderte Regelungen zu individuellen Stromnetzentgelten an. Es steht zu erwarten, dass die Diskussion um die künftigen Regelungen bald Fahrt aufnimmt.

Fazit

Kontakt:
RAin Dr. Sabine
Schulte-Beck-
hausen, Köln,
sabine.schulte-beck
hausen@wts-legal.de

**b | EEG – Besondere Ausgleichsregelung: Auslaufen der Härtefallregelung im
Antragsjahr 2018 | Autoren: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, und
RA Stefan Ulrich, LL.M., Düsseldorf**

„Härtefallregelung“
gemäß § 103 Abs. 3
EEG 2017 letztmalig im
Begrenzungsjahr 2018

Die sogenannte „Härtefallregelung“ gemäß § 103 Abs. 3 EEG 2017 läuft mit der Begrenzung für das laufende Begrenzungsjahr 2018 aus. Nach dieser Regelung konnten Unternehmen, die über einen bestandskräftigen Begrenzungsbescheid nach dem EEG in der Fassung aus 2012 verfügten und die nach dem EEG 2014 für Unternehmen der Liste 1 erforderliche Stromkostenintensität (SKI) von 17 % nicht erreichten, auch bei einer SKI von 14 % eine Begrenzung der EEG-Umlage erhalten.

können. Diese Gesetzesänderung schreibt die Härtefallregelung nun als gesetzliche Regelung für den „Normalfall“ um.

Unklar scheint die Rechtslage in Bezug auf die Härtefallregelung nach § 103 Abs. 4 EEG 2017 zu sein. Diese Regelung betrifft Unternehmen, die nicht (mehr) zu einer der in Anlage 4 zum EEG 2017 aufgeführten Listen gehören, oder Unternehmen der Liste 2, die eine SKI von weniger als 20 % aufweisen. Obwohl diese Vorschrift auf die entsprechende Anwendung des § 103 Abs. 3 EEG 2017 verweist und damit nach dem Gesetzeswortlaut ebenfalls letztmalig für das laufende Begrenzungsjahr 2018 gilt, wird diese Antragsvariante explizit im neuen BAFA-Merkblatt erwähnt. Diesbezüglich ist die Verwaltungspraxis des BAFA abzuwarten.

Unternehmen der Liste
2 sowie Unternehmen
„ohne Liste“

BAFA-Merkblatt 2018

Unternehmen der Liste 1

Unternehmen der Liste 1 betrifft das Auslaufen der Härtefallregelung nicht, da die erforderliche SKI durch den neuen § 64 Abs. 1 Nr. 2 a) EEG 2017 jetzt mit dem niedrigeren Schwellenwert von 14 % SKI statt zuvor 17 % begrenzt werden

Kontakt:
RAin Dr. Sabine
Schulte-Beck-
hausen, Köln,
sabine.schulte-beck
hausen@wts-legal.de

1a | IFRS 16 – Roadmap für eine systembasierte Umsetzung |

Autor: Fabian Formanek, Stuttgart

Umfangreiche Auswirkungen des neuen Standards zur Leasingbilanzierung (IFRS 16)

Mit der Einführung des neuen Leasingstandards IFRS 16, der spätestens zum 01.01.2019 verpflichtend anzuwenden ist, ändert sich die Leasingbilanzierung vor allem auf Seiten der Leasingnehmer grundlegend. Ein Großteil der bisherigen „off-balance“ bilanzierten Leasingverhältnisse ist künftig durch Ansatz eines Nutzungsrechts und einer Leasingverbindlichkeit in die Bilanz aufzunehmen. Anstelle des bisherigen Leasingaufwands in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) treten Abschreibungen und Zinsaufwand. Neben den Veränderungen in Bilanz, GuV und Anhang ergeben sich oft auch erhebliche Auswirkungen auf die IT-Systeme und Prozesse.

Notwendigkeit einer systembasierten Umsetzung

Abhängig von der Anzahl der zu analysierenden Leasingverträge gerät eine auf MS Excel basierende Lösung für die Verwaltung der Leasingverträge sowie die Ermittlung der Wertansätze und Buchungssätze aufgrund der Komplexität der neuen Leasingbilanzierung sehr schnell an ihre Grenzen. Daher bietet sich oftmals eine systembasierte Umsetzung des neuen Standards an: der Einsatz eines Leasingtools, entweder als „On-Premise Installation“ oder cloudbasiert, für die Vertragserfassung und anschließende Klassifizierung, Buchung und Bilanzierung von Leasingverhältnissen.

Impact-Analyse als Basis für die Inanspruchnahme von Wahlrechten

In der Regel ist die Softwareimplementierung Bestandteil eines größeren IFRS 16 Umstellungsprojekts, bei dem unter anderem mittels einer Leasingvertragsinventur und anschließender „Impact-Analyse“ die Auswirkungen des neuen Standards grob quantifiziert werden und daraus die Inanspruchnahme von Übergangswahlrechten sowie sonstigen Vereinfachungsregeln abgeleitet wird. Das Software-Implementierungsprojekt selbst ist wiederum in mehrere Phasen unterteilt, die sich zeitlich überschneiden können und an deren Beginn die Softwareauswahl anhand der technischen und fachlichen Anforderungen an das Leasingtool steht.

Nach der Softwareauswahl und dem Aufsetzen der Projektorganisation schließt sich eine tiefergehende Analyse- und Planungsphase an, mit einer detaillierten Ist-Aufnahme der bestehenden IT-Systemlandschaft, einer Beschreibung der Datenflüsse und der dazugehörigen Prozesse sowie der Identifikation von Spezifika, die Auswirkungen auf die zu berücksichtigenden Datenfelder haben.

Die Ergebnisse der Analysephase finden Eingang in die anschließende Design- und Konzeptionsphase. In dieser werden das notwendige Customizing hinsichtlich der Stammdaten festgelegt, die Buchungslógica unter Berücksichtigung des Positions- bzw. Kontenplans erarbeitet und die notwendigen Schnittstellen zu den vor- und nachgelagerten Systemen definiert. An die Konzeption schließt sich die eigentliche Implementierung des Leasingtools inklusive des zuvor definierten kundenindividuellen Customizings an.

Nach der Implementierung folgt das Testing und Training. Mithilfe von Testfällen und Echtdaten werden gemäß einem vordefinierten Testplan alle relevanten Funktionen und Buchungssätze sowie die Schnittstellen zu den vor- und nachgelagerten Systemen getestet. Parallel dazu erfolgen Trainings und Schulungen der Mitarbeiter und Anwender, wobei sich ein Train-the-Trainer Ansatz bewährt hat.

Als letzter Schritt nach der Abnahme erfolgt das Go-Live und der Produktivbetrieb des Leasingtools. Diese Übergangsphase sollte durch Unterstützungsaktivitäten und einen Help Desk begleitet werden. Zusammen mit einem professionellen Projektmanagement und einer laufenden Kommunikation über alle Projektphasen hinweg steht einem reibungslosen Übergang auf die neue Leasingbilanzierung nichts im Wege. Wir unterstützen und begleiten Unternehmen umfänglich und kompetent bei der Einführung eines IFRS 16 Leasingtools wie auch bei einem umfassenden IFRS 16 Projekt insgesamt in allen Phasen.

Phase 1: Projektplanung und tiefergehende Analyse als Ausgangspunkt für Folgephasen

Phase 2: Konzeptionierung, Definition des Customizing und Implementierung des Leasingtools

Phase 3: Testing und Training vor dem Go-Live

Phase 4: Übergang in den Produktivbetrieb unterstützt durch nachlaufenden Support

Kontakt:
CPA Jürgen Diehm,
Stuttgart,
juergen.diehm@fas.ag

1b | IPO Readiness | Autor: CPA/CVA Ulrich Sommer, Stuttgart

IPO als Finanzierungs-
alternative

Das Initial Public Offering („IPO“), also der Börsengang eines Unternehmens, stellt eine interessante strategische Finanzierungsalternative für junge Wachstumsunternehmen, aber auch für etablierte Unternehmen dar. Neben der reinen Finanzierungsfunktion kann sich ein IPO auch als eine Alternative im Nachfolgekonzept eines Unternehmens bzw. eines Unternehmers darstellen. Das IPO kann auch schlicht die Fungibilität der Anteile durch ein „reines Listing“ (also der Börsennotierung ohne zusätzliche Aufnahme von frischem Kapital) erhöhen oder die Schaffung einer „Akquisitionswährung“ (nämlich börsennotierte Anteile) zum Hintergrund haben und grds. dazu beitragen, die Marktwahrnehmung in Bezug auf den Emittenten erheblich zu erhöhen.

er“ zu erreichen, was strategische Vorteile bieten kann.

Die Wahl des angestrebten Börsensegments ist die nächste richtungsweisende Entscheidung, werden hierdurch doch maßgeblich die Zulassungsvoraussetzungen am jeweiligen Börsenplatz („Going Public“) sowie die nicht zu unterschätzenden Listingfolgepflichten („Being Public“) festgelegt. Hier stehen z. B. in Frankfurt mit dem Segment „Scale“ oder in München mit dem Segment „m:access“ Einstiegssegmente zur Verfügung. Daneben besteht an der Deutschen Börse in Frankfurt das Segment „General Standard“ oder der höchste Standard „Prime Standard“, der auch die anspruchsvollsten Transparenz-Anforderungen an den Emittenten stellt.

Im ersten Quartal 2018 wurde lt. der Frankfurter Allgemeinen Zeitung (FAZ) der höchste Wert an Neuemissionsvolumen an der Deutschen Börse seit den Hochzeiten am Neuen Markt im Jahr 2000 verzeichnet. Bislang haben neben Carve-Outs aus Großkonzernen auch gehobene Mittelständler, wie z. B. die Dermapharm Holding SE (Mandant der FAS AG), den Weg auf das Börsenparkett gewagt. Die Börsenkandidaten stehen je nach Ausgangslage vor verschiedenen Herausforderungen. Diese werden im Folgenden dargestellt:

Ein Börsengang stellt sowohl ein zeitlich umfangreiches als auch inhaltlich sehr vielfältiges und anspruchsvolles Projekt dar, das nicht zu unterschätzen ist. Es sollte daher sichergestellt werden, dass die zahlreichen voneinander abhängigen Themen und Aufgabenstellungen mittels eines übergeordneten Projektmanagements bestmöglich aufbereitet, analysiert und gesteuert werden.

Anforderungen an den
Emittenten

Welche Entscheidungen
muss ein Emittent treffen?

Zunächst ist zu entscheiden, ob ein Börsengang im Inland oder – aufgrund der Attraktivität der jeweiligen Investoren und der regionalen Präsenz des Emittenten – im Ausland stattfinden soll. Daraus folgen jeweils unterschiedliche regulatorische Anforderungen z. B. in Bezug auf die Berichtspflichten und die Berichtswährung.

Die Erlangung der „IPO Readiness“, der Börsenfähigkeit eines Unternehmens, erfordert in der Regel Veränderungen im gesamten Unternehmen, in der Ablauforganisation und der Unternehmenskultur. Grund hierfür sind die erhöhten Offenlegungspflichten und die damit gestiegenen Anforderungen an das Rechnungswesen. Des Weiteren steigt die Relevanz von Compliance und Unternehmensführung.

Neben der Entscheidung, ob ein „reines Listing“ oder auch eine Kapitalerhöhung zur Steigerung der Liquidität erfolgen soll, ist festzulegen, ob der Börsengang klassisch mit einer neuen Börsennotierung oder unter Nutzung einer bestehenden Mantelgesellschaft durchgeführt werden soll. Eine bestehende börsennotierte US-amerikanische Mantelgesellschaft kann z. B. die Möglichkeit eröffnen, die Platzierung am US-Kapitalmarkt als „domestic issuer“ und nicht als „foreign private issuer“

Die folgenden Themen sind insbesondere im Rechnungswesen umzusetzen, um das „Going Public“ und das „Being Public“ in den höchsten Börsensegmenten erfolgreich zu gestalten:

→ Die Umstellung des Rechnungswesens auf internationale Rechnungslegungsstandards, falls noch nicht erfolgt (zumeist IFRS, in den USA auch US-GAAP). Für den Börsenprospekt betrifft dies auch 3 bis 5 Jahre historische Finanzdaten und die Implementierung der

notwendigen Systeme und Prozesse, um zukünftig entsprechend schnell den Offenlegungspflichten und -terminen entsprechen zu können.

- Die Sicherstellung sonstiger Anforderungen, wie z. B. die Durchführung einer IPO Due Diligence, die Erstellung des Börsenprospekts, zahlreiche Bewertungsthemen, gerade bei komplexen Transaktionen vor dem IPO (z. B. bei Sacheinlagen oder bei Akquisitionen vor dem IPO, die im Rahmen einer Kaufpreisallokation abgebildet werden müssen, und die u.U. auch die Aufbereitung von Pro Forma Finanzinformationen notwendig machen).
- Die Einrichtung eines flankierenden Projektmanagements, um alle am Projekt beteiligten Parteien einschließlich der externen Berater zu koordinieren.
- Der Aufbau eines effizienten internen Kontrollsystems (IKS) und eines Risikomanagement Systems (RMS).
- Die Vorbereitung der Dokumentationen im Finanz- und Rechnungswesen im Hinblick auf ggf. anstehende Enforcement Verfahren (z. B. durch die DPR in Deutschland, die SEC in den USA oder die CSSF in Luxemburg).
- Zusätzlich wird die Einhaltung weiterer gesetzlicher Berichtspflichten für börsennotierte Unternehmen notwendig. In Deutschland sind dies insbesondere die Aufstellung eines Vergütungsberichts und einer Segmentberichterstattung, die Berechnung der Earnings

per Share, die Erfüllung der erhöhten Anforderungen an den Lagebericht und ggf. erweiterter Prüfungspflichten sowie die Abgabe einer Erklärung zur Unternehmensführung.

Der Gang an die Börse ändert die Anforderungen an die Prozesse und internen Abläufe eines zuvor nicht notierten Unternehmens gravierend. Es ist ein Lernprozess, der frühzeitig mit professioneller Unterstützung gestartet werden sollte und bei dem die Freude über das bevorstehende „Going Public“ nicht durch die fehlende Vorbereitung auf das „Being Public“ getrübt werden sollte. Die Kapitalmarktfähigkeit ist nicht auf einen Zeitpunkt (dem IPO) herzustellen, sondern durch entsprechende Maßnahmen und Systeme dauerhaft aufrechtzuerhalten. Der erste Quartals- oder Jahresabschluss nach einem IPO lässt in der Regel nicht lange auf sich warten. Wurden die zuvor beschriebenen „Hausaufgaben“ alle erledigt und stimmt das Marktumfeld im berühmten Börsenfenster (d. h. besteht ein optimaler Zeitpunkt für die Emission), dann steht einem erfolgreichen Gang an die Börse und einem ebenso erfolgreichen anschließenden „Being Public“ nichts mehr im Wege.

Wir unterstützen und begleiten Unternehmen umfassend und kompetent bei einem IPO in allen Phasen sowohl vor als auch nach dem Börsengang.

Fazit

Kontakt:
CPA/CVA Ulrich
Sommer, Stuttgart,
ulrich.sommer@fas.ag

1c | Bilanzierung der Auswirkungen der US-Steuerreformgesetzgebung nach IFRS |

Autor: StB Udo Hesemann, Düsseldorf

Tax Cuts & Jobs Act

Am 22.12.2017 ist das ursprünglich als Tax Cuts und Jobs Act (TCJA) bezeichnete US-Steuerreformgesetz in Kraft getreten. Das Gesetz senkt den bundeseinheitlichen Körperschaftsteuersatz ab dem 01.01.2018 von vorher maximal 35 % auf 21 %, beinhaltet daneben jedoch weitere umfassende Änderungen. Gemäß IAS 12 sind die steuerlichen Auswirkungen der geänderten US-Steuerreformgesetzgebung in den IFRS-Abschlüssen (Konzernabschlüsse, Zwischenabschlüsse) zum 31.12.2017 und in der dazugehörigen Lageberichterstattung, die den 22.12.2017 umfassen, zu berücksichtigen. Betroffen von den

Steueränderungen sind nicht nur Gesellschaften, die ihren Sitz in den USA haben, sondern auch solche mit Sitz in Deutschland, die Konzerngesellschaften wie z. B. Tochtergesellschaften oder Zwischenholdings in den USA haben. Daher ist eine umfassende Analyse der Auswirkungen für die Bilanzierung und Lageberichterstattung vorzunehmen.

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat im Januar 2018 eine Verlautbarung zum bilanziellen Umgang mit dem komplexen steuerlichen Regelwerk veröffentlicht, um eine einheitliche

Betroffene Perioden und Gesellschaften

Verlautbarung der ESMA zu dem US-Steuerreformgesetz

Bestmögliche Schätzung der Auswirkungen in den IFRS-Abschlüssen nötig	IFRS-Anwendung in der EU diesbezüglich zu erreichen. Die Unternehmen müssen danach eine bestmögliche Schätzung aller Auswirkungen des Gesetzes in ihren IFRS-Abschlüssen vornehmen. Unter Umständen kann es dabei zu höheren Schätzunsicherheiten kommen, was zu Bewertungsanpassungen in späteren Berichtsperioden bei einem vertieften Verständnis über die Auswirkungen und die Anwendung des Gesetzes führen kann. Die ESMA weist in diesem Zusammenhang besonders auf die Bedeutung der Angaben im IFRS-Anhang hin, speziell zu den Auswirkungen der Steuerrechtsänderungen und den damit verbundenen wesentlichen Ermessensentscheidungen und Schätzungsunsicherheiten. Es ergeben sich somit nicht nur Auswirkungen der Steuerreform für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung, sondern auch in Bezug auf die erforderlichen Anhangangaben. So können sich z. B. die im Anhang im Rahmen von latenten Steuern anzugebenden Beträge der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste, der abzugsfähigen temporären Differenzen und der noch nicht genutzten Steuergut-	schriften, für die in der Bilanz noch kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde, ändern. Die Senkung des bundeseinheitlichen Körperschaftsteuersatzes auf 21 % bewirkt unmittelbar eine veränderte Berechnung der latenten Steuern für Sachverhalte, die in den USA besteuerte Konzernunternehmen betreffen. Für Unternehmen, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäfts- und Steuerjahr haben, ist hierbei ein Mischsteuersatz zu bilden, der zeitraumbezogen ermittelt wird (Sätze vor und nach der Änderung gewichtet mit der jeweiligen Anzahl von Tagen vor und nach der Änderung). Das TCJA wirkt sich darüber hinaus auf zahlreiche weitere Themen der Berichterstattung nach IFRS aus, u. a. durch Änderungen beim steuerlichen Verlustabzug und durch Einschränkungen beim Abzug des Nettozinsaufwands bei der Ermittlung des Einkommens (Zinsschranke). Je später die betroffenen Unternehmen ihre IFRS-Abschlüsse aufstellen können, desto genauer können sie die vielfältigen Auswirkungen der US-Steuerreform analysieren und entsprechend den IFRS-Vorschriften in ihren Abschlüssen verarbeiten.	Auswirkung des TCJA auf latente Steuern
---	--	--	---

Kontakt:
 WP/StB Hans-Georg
 Weber, München,
hans-georg.weber@wts.de

1d | Diskussion über die Verbesserung des Goodwill Impairment Tests |

Autorin: Sarah Alfranseder, München

Diskussionspapier vom 29.07.2017 zur Verbesserung Goodwill Impairment Test

Am 29.07.2017 hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ein Diskussionspapier veröffentlicht, in dem die Frage aufgeworfen worden ist, ob der sog. Goodwill Impairment Test nach IAS 36 verbessert werden kann. Die Fragestellung geht auf eine Diskussion aus dem Jahr 2014 zurück, in der die Vor- und Nachteile einer regelmäßigen Goodwill Abschreibung im Vergleich zum bestehenden Impairment-only-Ansatz gegeneinander abgewägt worden sind. Die wesentliche Erkenntnis war, dass der bestehende Impairment-only-Ansatz für die Praxis herausfordernd ist und dass Verbesserungspotential identifiziert worden ist.

Ziel: Erhöhung der Akzeptanz und Kostenreduzierung

Das am 29.07.2017 veröffentlichte Diskussionspapier soll gemäß EFRAG dazu dienen, Verbesserungen zu identifizieren,

die die Akzeptanz der Anwendung und die Wirksamkeit des Impairment-Tests hinsichtlich einer zeitnahen Erfassung von Wertverlusten erhöhen. Ein weiterer Aspekt ist die Reduzierung der Komplexität und ein verbessertes Kosten-/Nutzen-Verhältnis. Die EFRAG hat hierzu sechs Bereiche zur Diskussion gestellt:

1. Sollen zusätzliche konkrete Vorgaben zur Methodik der Allokation des Geschäfts- oder Firmenwerts auf die zahlungsmittelgenerierenden Einheiten und zu den Angabepflichten in den notes aufgenommen werden?
2. Soll ein sog. Step Zero ähnlich zu US-GAAP eingeführt werden? Mit Einführung eines „Step Zero“ würde vor einer (quantitativen) Berechnung einer möglichen Wertminderung eine quali-

Sechs wesentliche Diskussionsbereiche

tative Einschätzung der Wahrscheinlichkeit einer möglichen Wertminderung berücksichtigt werden.

3. Soll auf die Berechnung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten („Fair value less costs to sell“) verzichtet und lediglich der Nutzungswert („value in use“) berechnet werden (Single-Calculation-Ansatz)?
4. Sollen bei der Berechnung des Nutzungswerts zukünftige Cash Flows aus Restrukturierungen berücksichtigt werden?
5. Soll bei der Berechnung des Nutzungswerts zur Vereinfachung eine Vorsteuer-Diskontrate verwendet werden?
6. Soll im Rahmen des Wertminderungstests jedes Jahr der Buchwert der Zahlungsmittelgenerierenden Einheiten um den selbstgeschaffenen (zusätzlichen) Goodwill angepasst werden (Goodwill-Accretion-Ansatz)?

Einführung einer vorgelagerten qualitativen Einschätzung der Wahrscheinlichkeit eines Abschreibungsbedarfs auf den Geschäfts- oder Firmenwert (Step Zero) wird vom DRSC nicht unterstützt. Positiv sieht das DRSC die Ermittlung eines möglichen Wertminderungsbedarfs für den erworbenen Goodwill auf Basis ausschließlich des Nutzungswerts (Single-Calculation-Ansatz). Dieser sollte zusätzlich geplante Restrukturierungen berücksichtigen und die Nutzung von Nachsteuer-Zinssätzen ermöglichen. Der von EFRAG weiterhin vorgeschlagene Goodwill-Accretion-Ansatz wird durch das DRSC als mit dem Impairment-only-Ansatz konzeptionell nicht vereinbar angesehen.

Die anderen nationalen und internationalen Kommentare zum Diskussionspapier weichen zum Teil von den Kommentaren des DRSC ab. So befürwortet die Mehrheit der Stellungnahmen eine mögliche Einführung eines Step Zero im Sinne einer vorgelagerten qualitativen Einschätzung. Der Single-Calculation-Ansatz wird hingegen mehrheitlich nicht unterstützt.

Abweichende nationale und internationale Kommentare

Standpunkt des DRSC

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) sieht die konkreten Vorgaben zur Allokationsmethodik des Geschäfts- oder Firmenwerts auf Zahlungsmittelgenerierende Einheiten sowie zu zusätzlichen Angabepflichten zur Entwicklung jedes einzelnen Geschäfts- oder Firmenwerts kritisch. Stattdessen wird angeregt, dass die EFRAG eine weitergehende Analyse dahingehend vornehmen sollte, ob verschiedene Allokationsmethoden auf Basis des jeweiligen wirtschaftlichen Gehalts des Goodwills zielführend und umsetzbar sind. Auch der Vorschlag zur

Es bleibt abzuwarten, wie sich die Diskussion weiterentwickelt, mögliche Veränderungen vorangetrieben werden und ob die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts wieder mehr Gewicht bekommt. Sicher ist nur, dass das Thema Goodwill Impairment Test und seine Verbesserungsmöglichkeiten uns als ständige Diskussion erhalten bleiben wird.

Fazit

Kontakt:
WP/StB Nikolaus
Färber, München,
nikolaus.farber@
fas.de

1e | E-DRS 34 „Assoziierte Unternehmen“ und E-DRS 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“ veröffentlicht | Autor: Ronald Elsner, Kolbermoor

Veröffentlichung des
E-DRS 34 und E-DRS 35
am 12.02.2018

Am 12.02.2018 veröffentlichte der HGB-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) die Entwürfe der Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 34 (E-DRS 34) und Nr. 35 (E-DRS 35) zur Konsultation. Alle interessierten Personen und Organisationen können bis zum 11.05.2018 ihre Stellungnahmen abgeben. Beide Standardentwürfe gelten für alle Unternehmen, die gemäß § 290 HGB oder gemäß § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, ebenso gelten

sie in Fällen der freiwilligen Aufstellung eines Konzernabschlusses.

Zentraler Regelungsbereich des **E-DRS 34** „Assoziierte Unternehmen“ ist die Konkretisierung der Vorschriften zur Behandlung assoziierter Unternehmen im Konzernabschluss gemäß § 311 und § 312 HGB (Equity-Methode). Voraussetzung für ein **assoziiertes Unternehmen** ist, dass eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB besteht und ein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik tatsächlich

Definition assoziiertes Unternehmen

E-DRS 34.9 und 34.15

ausgeübt wird. Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens 20 % der Stimmrechte der Gesellschafter innehat.

gemäß § 310 Abs. 1 HGB Voraussetzung. Unter gemeinsamer Führung versteht man die tatsächliche gleichberechtigte Ausübung des beherrschenden Einflusses auf die Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens durch ein in den Konzernabschluss einbezogenes Mutter- oder Tochterunternehmen gemeinsam mit mindestens einem nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschafter auf Basis einer auf Dauer angelegten vertraglichen Vereinbarung zur gemeinsamen Führung.

E-DRS 35.8
E-DRS 35.10

DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“

Der Standardentwurf soll nach seiner Finalisierung und Bekanntmachung den bisherigen DRS 8 ersetzen. Im Vergleich zum DRS 8 fallen in E-DRS 34 die Erläuterungen zur Eliminierung von Zwischenergebnissen aus Lieferungen und Leistungen gemäß § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB ausführlicher aus, vor allem bezüglich des möglichen Verzichts hierauf. Auf eine anteilige Zwischenergebniseliminierung darf verzichtet werden, wenn die dafür erforderlichen Informationen nicht bekannt oder zugänglich sind (§ 312 Abs. 5 Satz 3 HGB) oder der zu eliminierende Betrag für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist (§ 304 Abs. 2 i.V.m. § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB).

Der Standardentwurf soll nach seiner Finalisierung und Bekanntmachung den bisherigen DRS 9 ersetzen. Im Vergleich zum DRS 9 enthält der Entwurf insbesondere zusätzliche Ausführungen zur Auf- und Abstockung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen. Werden weitere Anteile an einem Gemeinschaftsunternehmen erworben (Aufstockung) oder veräußert (Abstockung), ohne dass der Status als Gemeinschaftsunternehmen verloren geht, sind diese Transaktionen stets als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang abzubilden.

DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss“

Unterschiede zum DRS 8

Unterschiede zum DRS 9

E-DRS 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“ konkretisiert die Vorschriften zur Einbeziehung eines Gemeinschaftsunternehmens in den Konzernabschluss gemäß § 310 HGB. Dabei werden auch die Kriterien für das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens, das Voraussetzung für die Ausübung des Wahlrechts zur anteilmäßigen Konsolidierung ist, spezifiziert.

Der Zeitpunkt der erstmaligen verpflichtenden Anwendung der neuen Standards wird erst bei ihrer Finalisierung durch das DRSC festgelegt werden. Eine vorzeitige Anwendung in Geschäftsjahren, die nach der Bekanntmachung und vor einer verpflichtenden Erstanwendung beginnen, wird empfohlen. Die Verlautbarungen sind auf der Internetseite des DRSC verfügbar.

Inkrafttreten

Definition Gemeinschaftsunternehmen

Für das Vorliegen eines **Gemeinschaftsunternehmens** ist neben der Erfüllung der Unternehmereigenschaft auch die tatsächliche Ausübung von gemeinsamer Führung

Kontakt:
WP/StB Hans-Georg Weber, München,
hans-georg.weber@wts.de

1f | IDW RS HFA 7 n.F. „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandels-gesellschaften“ veröffentlicht | Autor: WP/StB Christian Verse, München

IDW RS HFA 7 n.F.

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat die Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandels-gesellschaften (IDW RS HFA 7 n.F.)“ Anfang Februar 2018 veröffentlicht.

bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personenhandelsgesellschaft (PHG) für den Fall, dass die (Bar-) Abfindung den Buchwert seines Kapitalanteils übersteigt.

Neuregelung zum Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung

Neben notwendigen Aktualisierungen aufgrund von gesetzlichen Änderungen (u. a. BilRUG, CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) behandelt die Neufassung als wesentliche Änderung die Bilanzierung

Bisher waren beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus der PHG die anteilig auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallenden und im Rahmen der Abfindung vergüteten stillen Reserven bei den jeweiligen Vermögensgegenständen zu aktivieren („Aufstockungslösung“).

Bisher zwingend:
Aufstockung der stillen Reserven

Die Aufdeckung stiller Reserven umfasst dabei auch eine nachträgliche anteilige Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens oder auch eines Geschäfts- oder Firmenwerts. Die Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters durch die PHG stellte nach bisheriger Ansicht des IDW einen Anschaffungsvorgang aus Sicht der Gesellschaft dar.

Neue Bilanzierungsweise: Verrechnung mit Eigenkapital

Von der bisherigen Bilanzierungsweise ist das IDW mittlerweile abgerückt und bevorzugt nunmehr die Bilanzierung der Abfindung als Kapitalmaßnahme („Verrechnungslösung“).

Danach wird die positive Differenz zwischen dem an den Gesellschafter gezahlten Abfindungsbetrag und seinem Kapitalanteil im Zeitpunkt des Ausscheidens mit dem verbleibenden Eigenkapital bei der PHG verrechnet. Die Verrechnung kann entweder mit bestehenden Rücklagen und/oder proportional mit den Kapitalanteilen der verbleibenden Gesellschafter erfolgen.

Keine Einlagenrückgewähr bei Begründung negativer Kapitalkonten

Sofern die Kapitalanteile der verbleibenden Gesellschafter durch die Verrechnung negativ werden, sind diese als „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Abfindungen an ausgeschiedene Gesellschafter“ getrennt nach den Gesellschaftergruppen am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite entsprechend § 264c Abs. 2 Satz 5 und 6 HGB auszuweisen. Soweit aufgrund einer Abfindung durch die PHG an einen ausscheidenden Gesellschafter, die den Buchwert seines Kapitalanteils übersteigt, die Kapitalanteile der verbleibenden Kommanditisten unter den Betrag ihrer geleisteten Einlage sinken, liegt gemäß Rz. 36a der Stellungnahme keine haftungsbegründende Einlagenrückgewähr nach § 172 Abs. 4 HGB vor. Eine solche Minderung ist weder auf Entnahmen der verbleibenden Kommanditisten noch auf sie entfallende Verluste zurückzuführen.

Künftig ist bei Abfindungen an ausscheidende Gesellschafter von PHG neben der nunmehr vom IDW präferierten Verrechnungslösung weiterhin die bisher allein zulässige Aufstockungslösung möglich, so dass sich für die Unternehmenspraxis ein breiter bilanzpolitischer Spielraum ergibt.

Fazit: Künftig beide Alternativen zulässig

Die Neufassung der Stellungnahme ist anzuwenden auf Abschlüsse, die nach dem 31.12.2018 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen durch den Bilanzierenden ist bei vollumfänglicher Beachtung der Neufassung jedoch zulässig.

Kontakt:
WP/StB Hans-Georg Weber, München,
hans-georg.weber@wtS.de

1g | DPR veröffentlicht Tätigkeitsbericht 2017 | Autorin: Corinna Krestel, München

DPR-Prüfungen 2017

Am 25.01.2018 wurde der Tätigkeitsbericht der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) für das Jahr 2017 veröffentlicht. Im Jahr 2017 wurden 99 Prüfungen (Vorjahr: 96) abgeschlossen. Davon waren 91 Stichprobenprüfungen, drei Anlassprüfungen und fünf Prüfungen auf Verlangen der BaFin. Die Fehlerquote lag mit 15 % auf einem ähnlichen Niveau wie in den vergangenen drei Jahren. Die durchschnittliche Dauer der Prüfverfahren lag bei 7,5 Monaten.

Fehlerarten und Fehleranalyse

Die häufigsten **Einzelfehler** betreffen folgende Bereiche:

- Anhangangaben (17)
- Lageberichterstattung (11)
- Latente und tatsächliche Steuern (4)
- Unternehmenserwerb und -verkauf/Goodwill (3)

Konkret betreffen von den 17 Einzelfehlern im Anhang vier Fälle fehlende Angaben zu Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen. In drei Fällen liegen Verstöße gegen IFRS 8 (Segmentberichterstattung) vor. Hier wurden Angaben zur Höhe der Umsatzerlöse mit wichtigen Kunden bzw. zu einem bedeutsamen geographischen Markt nicht offengelegt. In drei Fällen wurden Angaben zu einem Unternehmenserwerb bzw. zum Goodwill-Impairmenttest als fehlerhaft eingestuft.

Ursache für die elf Einzelfehler im Lagebericht war im Wesentlichen eine nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Wirtschaftsbericht.

Die Fehlerfeststellungen in der Kategorie latente und tatsächliche Steuern befassen sich insbesondere mit der fehlenden Ansatzfähigkeit von aktiven latenten Steuern auf temporäre Differenzen und/oder Verlustvorträge.

Zwei von drei Einzelfehlern zu dem Thema Unternehmenserwerb und -verkauf / Goodwill betrafen einen zu hohen Ausweis des Geschäfts- oder Firmenwerts.

Hinweise Die DPR gibt den Unternehmen in ihrer präventiven Funktion in vielen Prüfungen auch **Hinweise** für die künftige Rechnungslegung. Ziel ist es, Schwachstellen in künftigen Abschlüssen zu beheben und die Qualität der Rechnungslegung zu erhöhen.

Die häufigsten Hinweise im Bericht 2017 beziehen sich auf folgende Bereiche:

- Lageberichterstattung (18)
- Anhangangaben (13)
- Darstellung des Abschlusses (8) sowie den

→ Unternehmenserwerb und -verkauf / Goodwill (4)

Der Bereich der Lageberichterstattung ist durch präventive Hinweise zur Anwendung von DRS 20 in Bezug auf die Darstellung der bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren, die Darstellung alternativer Leistungskennzahlen sowie die Risikoberichterstattung gekennzeichnet. Hinweise für den Anhang betreffen u. a. die Themen Unternehmenserwerb, Segmentbericht, Angaben zu nahe stehenden Unternehmen und Personen und Finanzinstrumente.

Zwölf der fünfzehn Unternehmen, bei denen die DPR im Jahr 2016 eine fehlerhafte Rechnungslegung feststellte, haben den Fehler im nachfolgenden Abschluss korrigiert. Von insgesamt 35 Unternehmen, denen im Rahmen des DPR-Prüfverfahrens 2016 Hinweise erteilt worden waren, haben 25 Unternehmen die Hinweise im Abschluss 2017 umgesetzt.

Nachschau

Kontakt:
WP/StB Hans-Georg
Weber, München,
hans-georg.weber@
wts.de

1h | PANA-Untersuchungsausschuss fordert weitere Regulierung der Wirtschaftsprüfer | Autorin: Manuela Pointl, München

PANA-Untersuchungsausschuss für weitere Regulierung

Nachdem die „Panama Papers“ im April 2016 unter anderem legale Steuervermeidung, aber auch illegale Steuer- und Geldwäschedelikte enthüllten, entschied sich das Europäische Parlament am 08.06.2016 für die Einsetzung eines Untersuchungsausschusses (PANA-Untersuchungsausschuss). Dieser sollte mutmaßliche Verstöße und Verwaltungsmissstände bei der Anwendung des Unionsrechts in Bezug auf Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung untersuchen. Der PANA-Untersuchungsausschuss hat in seinem Abschlussbericht vom 16.11.2017 empfohlen, die Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften einer weitergehenden behördlichen Aufsicht durch die Mitgliedstaaten zu unterstellen und die Selbstregulierung des Berufsstandes abzuschaffen. Weiterhin soll die Erbringung von sog. Nichtprüfungsleistungen auf ein Minimum begrenzt werden. Dies soll Interessenskonflikte vermeiden, wenn Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Steuerberatungs- oder auch Politikberatungsleistungen

erbringen. Der Untersuchungsausschuss fordert viel mehr sog. Pure Audit Firms, um befürchtete Interessenkonflikte durch die Selbstregulierung des Berufstandes und die Erbringung von über die Abschlussprüfung hinausgehenden Beratungsleistungen zu verhindern. Des Weiteren forderte der Ausschuss, wie bei Unternehmen im Rahmen des BEPS (Base Erosion Profit Shifting), ein country-by-country Reporting für Wirtschaftsprüfer-Netzwerke.

Die Forderungen des PANA-Untersuchungsausschusses gehen weit über die bisherigen, jüngst durch die EU erweiterten Regulierungen für Wirtschaftsprüfer hinaus. Diese betreffen insbesondere die Vorgaben der EU-Verordnung (537/2014/EU) für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. PIE) und die Änderungen der Abschlussprüferrichtlinie. So sieht beispielsweise der Art. 5 der EU-VO-537/2014/EU vor, dass bestimmte Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft eines Unternehmens von öffent-

Ausweitung der Nichtprüfungsleistungen

lichem Interesse nicht erbracht werden dürfen. Unter diese verbotenen Nichtprüfungsleistungen (Leistungen auf der sog. Blacklist) fallen bspw. die Erbringung von bestimmten Steuerberatungsleistungen, die Buchhaltung, die Erstellung von Unterlagen der Rechnungslegung und von Abschlüssen sowie von Lohn- und Gehaltsabrechnungen.

IDW kritisiert die Empfehlungen des Untersuchungsausschusses

Das IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.) hat bereits im Oktober 2017 auf den Berichtsentwurf des PANA-Untersuchungsausschusses reagiert und dazu Stellung genommen. Die Empfehlungen wurden vom IDW stark kritisiert, insbesondere die Vorschläge zu einer weitergehenden behördlichen Aufsicht über Wirtschaftsprüfer, die eine Abschaffung der bestehenden Selbstregulierung des Berufsstandes bedeuten würde, stoßen auf Ablehnung. Weiterhin sieht das IDW die geforderte stärkere Einschränkung bei der Steuerberatung, die Einführung der externen Rotation für alle Abschlussprüfer (auch von „Non-PIE“), die Verkürzung der Rotationsfristen auf grundsätzlich 10 Jahre und die Einführung von sog. Pure Audit Firms sehr kritisch und hält diese vor dem

Hintergrund der erst eingeführten stärkeren Regulierungen durch die EU nicht für notwendig und zielführend.

Die angepassten Empfehlungen des PANA-Untersuchungsausschusses wurden zur Abstimmung an das Europäische Parlament übergeben. Gestrichen wurde unter anderem die Empfehlung zur Einführung eines effektiven Mindest-Körperschaftsteuersatzes innerhalb der EU, die Einführung einer EU-weiten Quellensteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzzahlungen bezüglich Ländern mit niedrigen Steuern und die Einführung einer Rotationspflicht für Abschlussprüfer bereits nach sieben Jahren. Am 13.12.2017 hat das Europäische Parlament über die angepassten Empfehlungen abgestimmt und sich mehrheitlich mit 492 Stimmen bei 50 Gegenstimmen und 136 Enthaltungen für die Empfehlungen ausgesprochen. Die angepassten Empfehlungen wurden dem Europäischen Rat und der Europäischen Kommission weitergeleitet. Diese Empfehlungen sind jedoch weder für die Mitgliedstaaten noch für die EU-Institutionen bindend. Weitere mögliche Schritte seitens der EU-Institutionen bleiben abzuwarten.

EU-Parlament stimmt für die Empfehlungen

Kontakt:
WP/StB Nikolaus Färber, München,
nikolaus.farber@wtS.de

2 | Accountancy Europe veröffentlicht Positionspapier zur nachhaltigen Finanzierung | Autorin: Anne Herrgesell, München

Die Finanzwirtschaft als ein wesentlicher Faktor zur Sicherung nachhaltiger Wirtschaft in Europa

Die Finanzwirtschaft spielt eine entscheidende Rolle dabei, Europa in Richtung einer emissionsarmen, klimaschonenden Gesellschaft zu entwickeln. Erneuerbare Energien und intelligente Technologien sollen dazu beitragen, den Wohlstand unter Einhaltung der Nachhaltigkeitsziele langfristig zu sichern.

Im Januar 2018 veröffentlichte die von der EU-Kommission beauftragte High-Level Expert Group (HLEG) ihren Abschlussbericht zum Thema nachhaltige Finanzierung. Dieser soll als Diskussionsgrundlage zur künftigen Ausgestaltung der Finanzwirtschaft dienen.

Accountancy Europe ergänzt die Empfehlungen der HLEG in den Bereichen Unternehmensberichterstattung, Offenlegungspflichten und Rechnungswesen

Accountancy Europe vereint 51 Organisationen aus 37 Ländern, die eine Million Buchhalter, Wirtschaftsprüfer und Berater repräsentieren. In seiner Publikation „Sustainable Finance - The accountancy

profession's contributions to EU strategy“ vom März 2018 befürwortet Accountancy Europe die Vorschläge der HLEG hinsichtlich einer langfristigen und nachhaltigen Ausrichtung von Europas Finanzwirtschaft und ergänzt deren Empfehlungen in den folgenden drei Bereichen:

- Die Unternehmensberichterstattung sollte nicht ausschließlich als Finanzreporting gesehen werden, sondern im Sinne eines „Integrated Reporting“ ebenso nicht-finanzielle sowie zukunftsorientierte Informationen enthalten, um langfristige Risiken zu berücksichtigen und beständige Geschäftsmodelle aufzubauen.
- Offenlegungspflichten sollten im Hinblick auf nicht-finanzielle Berichtszwecke standardisiert werden, um Vergleichbarkeit zu schaffen und somit die Bedürfnisse der Anleger zu befriedigen.

- Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze erhöhen nicht die Attraktivität von langfristigen Infrastrukturinvestitionen, da die Entscheidungskriterien der Investoren weniger auf den Grundsätzen der Fair Value-Rechnungslegung, sondern mehr auf grundlegenden Merkmalen und Risiken von Anlagemöglichkeiten beruhen.

In Bezug auf die **IFRS** wird im Papier wie folgt Stellung genommen:
Die IFRS sind nicht dazu konzipiert, langfristige Investitionen oder andere Arten von Investitionen zu fördern oder negativ zu beeinflussen. Der Sinn und Zweck der Finanzberichterstattung nach IFRS besteht vielmehr darin, den Adressaten von Abschlüssen aktuelle Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zur Verfügung zu stellen.

Bezüglich IFRS warnt
Accountancy Europe
vor zwei Empfehlungen
der HLEG

Daher warnt Accountancy Europe in seinem Positionspapier vor zwei Empfehlungen der HLEG:

- Die EU zu autorisieren, bestimmte Aspekte der IFRS zu ändern, bevor sie in EU-Recht umgesetzt worden sind. Dies

würde zu eher europäischen Standards führen und Europa vom globalen Kapitalmarkt isolieren, Investitionen beeinträchtigen, die Kapitalkosten europäischer Unternehmen erhöhen und letztlich den Einfluss Europas auf den Standard Setter verringern.

- IFRS ausschließlich zu übernehmen, wenn sie der Nachhaltigkeit und langfristigen Anlagezielen Genüge tun. Dieser Ansatz wäre verfrüht und würde nicht zur Verbesserung der nicht-finanziellen Berichterstattung führen, sondern der sich im Aufbau befindlichen Transparenz sogar entgegenwirken.

Bei näherer Betrachtung gewährten die IFRS durchaus Transparenz mit Bezug auf langfristige Investitionen, insbesondere durch den neuen IFRS 9 Finanzinstrumente.

Accountancy Europe ruft die EU-Institutionen zum Dialog mit den Interessensvertretern des privaten Sektors auf. Trotz einiger Kritikpunkte werden die Empfehlungen der HLEG als erster Schritt in Richtung einer nachhaltigen Finanzierung bewertet. Weitere Diskussionen und der Austausch von Expertenwissen müssten folgen.

Kontakt:
*WP/StB Hans-Georg
Weber, München,
hans-georg.weber@
wts.de*

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, Anne Linke, Dr. Axel Löntz, Gitta Mannke-
Asanatu, Andreas Masuch, Christian Vogt,
Hans-Georg Weber

Standorte

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.

Cover: © Brian Koprowski/stocksy.com

wts im Dialog

Terminankündigung 2018



**EU-Regulierung der Abschlussprüfung –
Praxiserfahrungen bei der Ausschreibung
und Auswahl des Abschlussprüfers**

FAS Best Practice Konferenz

Frankfurt 15.05.2018

Norddeutscher Unternehmertag 2018

Messe

Hamburg 16.05.2018

Roadshow

**Control your customs –
Auch Zölle sind Steuern!**

Seminar

Düsseldorf 19.06.2018

16. Jahresforum Unternehmensbewertung

Kooperation Handelsblatt

Frankfurt 20. – 21.06.2018

Tax Compliance Management

Kooperation Handelsblatt

Frankfurt 22.06.2018

Roadshow

**Das Steuer-IKS gemäß BMF-Schreiben
zu § 153 AO vom 26.05.2016 –
Einblicke aus Theorie und Praxis**

Seminar

Hamburg 29.06.2018

Frankfurt 11.09.2018

Düsseldorf 18.09.2018

München 16.10.2018

17. Bayerischer Mittelstandstag

Messe

München 12.07.2018

Roadshow

Steuern zum Frühstück – Real Estate

Seminar

München 23.10.2018

Regensburg 13.11.2018

Köln 14.11.2018

Hamburg 15.11.2018

Internationales Steuerrecht

Kooperation Handelsblatt

Köln 14.11.2018

Tax Technology Conference

Kooperation Handelsblatt

Frankfurt 27. – 28.11.2018

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

Düsseldorf · Erlangen · Frankfurt ·

Hamburg · Köln · München ·

Regensburg · Rosenheim · Stuttgart

Wir freuen uns auf Sie!