

# wts journal

Mandanten-  
information  
wts.com/de

## # 4.2018



### Highlights in dieser Ausgabe

#### TAX | Nationales Steuerrecht

##### **Ertragsteuern:**

Gesetzentwurf zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen – vormals JStG 2018

Regierungsentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

##### **Umsatzsteuer:**

Veröffentlichung des zweiten Teilschritts zum endgültigen Mehrwertsteuersystem

##### **Grunderwerbsteuer:**

Generalanwalt beim EuGH sieht in § 6a GrEStG keine staatliche Beihilfe

#### TAX | Internationales

Unionrechtswidrigkeit der Anforderungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs des § 9 Nr. 7 GewSt

Weiterhin Berücksichtigung EU-ausländischer finaler Betriebsstättenverluste

#### LEGAL

##### **Energierecht:**

Elektromobilität – Messung und Abrechnung der Nutzung von Ladesäulen auf Betriebsgeländen

##### **FINANCIAL ADVISORY**

Veröffentlichung neuer Heubeck-Richttafeln zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen

Outsourcing von Konzernabschlüssen

Seite	TAX   Nationales Steuerrecht	Seite
	<b>1 Ertragsteuern</b>	
5	<b>a</b> Gesetzentwurf zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – vormals JStG 2018	
6	<b>b</b> Befreiung von Sanierungsgewinnen gem. § 3a EStG und § 7b GewStG ist keine verbotene Beihilfe	
6	<b>c</b> Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtverschmelzung	
7	<b>d</b> Negative Anschaffungskosten durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum gem. § 20 Abs. 7 Satz 3 UmwStG (2002)	
9	<b>e</b> Verschmelzung nach Forderungsverzicht mit Besserungsabrede	
9	<b>f</b> Im Grundsatz keine Erdienbarkeitsprüfung bei Barlohnumwandlung eines Gesellschafter-Geschäftsführers	
10	<b>g</b> Verdeckte Gewinnausschüttung beim Cash-Pooling	
10	<b>h</b> Kein Verlustausgleich bei echtem ungedeckten Daytrading	
11	<b>i</b> Abzugsverbot von Schuldzinsen und die Berücksichtigung von Verlusten	
11	<b>j</b> Übergang verrechenbarer Verluste im Falle einer unentgeltlichen Teilanteilsübertragung	
12	<b>k</b> Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung seit Inkrafttreten von § 15b EStG grundsätzlich abziehbar	
13	<b>l</b> Regierungsentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus	
14	<b>m</b> Kein Wechsel der Abschreibungsmethoden bei Gebäuden	
14	<b>n</b> Ortsübliche Marktmiete bei der Überlassung möblierter Wohnungen	
15	<b>o</b> „Break Fee“ – steuerfrei oder steuerpflichtig?	
	<b>2 Umsatzsteuer</b>	
	<b>a</b> Veröffentlichung des zweiten Teilschritts zum endgültigen Mehrwertsteuersystem	15
	<b>b</b> Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen – vormals JStG 2018	16
	<b>c</b> Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften	17
	<b>d</b> Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers in Rechnungen	18
	<b>3 Grunderwerbsteuer</b>	
	<b>a</b> Generalanwalt beim EuGH sieht in § 6a GrEStG keine staatliche Beihilfe	19
	<b>b</b> Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer beim Grundstückserwerb durch eine zur Veräußererseite gehörende Person	22
	<b>4 Erbschaft-/Schenkungsteuer</b>	
	Einkommensteuerermäßigung nach § 35b EStG bei Zusammentreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorschenkungen	22
	<b>5 Lohnsteuer</b>	
	<b>a</b> Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Einzahlung in ein Zeitwertkonto für Fremdgeschäftsführer einer GmbH	23
	<b>b</b> Zahlungen des Arbeitgebers zur vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses	24
	<b>c</b> 44-Euro-Grenze wird inklusive Versandkosten ermittelt	25
	<b>d</b> Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ ab 2019 Pflicht	26
	<b>6 Verbrauchsteuer</b>	
	Änderung der für das Energiesteuerrecht anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur zum 15.09.2018	26

Seite	TAX   Internationales	LEGAL	Seite
	<b>7 Deutschland</b>	<b>1 Energierecht</b>	
30	a Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen	Elektromobilität – Messung und Abrechnung der Nutzung von Ladesäulen auf Betriebsgeländen	41
31	b Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei verzinslichen Wertpapieren – Anrechnung ausländischer Quellensteuer	<b>2 Erbrecht</b>	
		Pflichtteilergänzungsansprüche aufgrund unbenannter Zuwendungen zwischen Ehegatten	43
	<b>8 EuGH</b>		
32	a Unionrechtswidrigkeit der Anforderungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs des § 9 Nr. 7 GewStG	<b>FINANCIAL ADVISORY</b>	
33	b Weiterhin Berücksichtigung EU-ausländischer finaler Betriebsstättenverluste	a Veröffentlichung neuer Heubeck-Richttafeln zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen	45
	<b>9 Kasachstan</b>	b Outsourcing von Konzernabschlüssen	46
35	Kasachstan verkündet Implementierung von BEPS-Aktionspunkt 13	c Rechnungswesen Prozesse nach dem Carve Out – Herausforderung für Mitarbeiter und Systeme	48
	<b>10 OECD</b>	d Softwaregestützte Anlageninventur mit mobilen Barcode- bzw. RFID-Scannern	49
36	Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisen bei Finanztransaktionen	e IASB Diskussionspapier DP/2018/1 „Finanzinstrumente mit Eigenschaften von Eigenkapital“	50
	<b>11 Österreich</b>		
37	a Betriebsstättenproblematik bei Subvergabe von Montageprojekten		
38	b Zurechnung einer Beteiligung zu einer deutschen Einheits-KG		
	<b>12 Polen</b>		
40	Polen plant umfassende Änderung seiner Verrechnungspreisvorschriften		

## Irrungen und Wirrungen im Unternehmensteuerrecht durch ATAD I und II?



RA StB Stefan Hölzemann, WTS Partner

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

richten sich die Augen auf Berlin, so muss man schon seit vielen Jahren eine gewisse Trägheit der Politiker beobachten, echte Reformen im Bereich der Unternehmensbesteuerung anzugehen. Wer jedoch mit diesem Befund die Schlussfolgerung zieht, es sei hier zum Stillstand gekommen, der irrt gewaltig. Lediglich der Impulsgeber hat gewechselt: Saßen die entscheidenden Akteure früher in der Bundeshauptstadt, werden heute die wesentlichen Änderungen im Unternehmenssteuerrecht in Brüssel auf den Weg gebracht. So werden insbesondere die beiden EU-Richtlinien ATAD I (2016/1164) und ATAD II (2017/952) zu grundlegenden Änderungen in der bisherigen Unternehmensbesteuerung führen.

Mit den beiden Richtlinien wurde auf EU-Ebene ein „Vorzeichenwechsel“ im Bereich der direkten Steuern eingeleitet. Bislang hat sich das EU-Recht für die Unternehmen – vielleicht mit Ausnahme des Beihilferechts – in aller Regel steuerbegünstigend ausgewirkt. Vor allem die EU-Grundfreiheiten (insbesondere die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) haben regelmäßig dazu geführt, dass diskriminierende Besteuerungstatbestände der einzelnen Mitgliedstaaten als EU-rechtswidrig eingestuft wurden. Aber auch das EU-Sekundärrecht entfaltete bisher eindeutig die Tendenz, segensreich für die Unternehmen zu sein: Man denke hier nur an die Verschmelzungs-, die Mutter-Tochter- oder auch die Zins- und Lizenzrichtlinie.

Nunmehr werden die einzelnen Mitgliedstaaten durch ATAD I verpflichtet, steuerbegründende Tatbestände zu schaffen bzw. bestehende Regelungen zu verschärfen. So wird durch die verpflichtende Einführung einer EU-weiten Zinsschranke die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen europaweit zum Teil stark eingeschränkt werden. Auf den Beitrag auf den Seiten 20 und 21 in diesem Heft und die von der WTS Global erstellte Studie zum Stand der Implementierung der Zinsschranke in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten sei an dieser Stelle verwiesen.

Dieser „Vorzeichenwechsel“ auf EU-Ebene wird auch systematisch neue steuerliche Grundsatzfragen hervorbringen, z. B. die Frage nach dem Verhältnis von steuerbegründenden EU-Richtlinien zum Primärrecht. Sind z. B. die neuen Substanzerfordernisse in den EU-Richtlinien an den zur Niederlassungsfreiheit ergangenen Grundsätzen der Rechtssache *Cadbury Schweppes* zu messen? Wie ist die Rechtslage, falls das Bundesverfassungsgericht im Verfahren 2 BvL 1/16 die seit 2008 bestehende Zinsschrankenregelung als gleichheitswidrig einstufen sollte, und mehr oder weniger zeitgleich die deutsche Zinsschranke zum Exportschlager geworden ist, weil alle EU-Mitgliedstaaten spätestens zum 01.01.2019 eine Regelung nach deutschem Vorbild einführen müssen?

Noch wesentlich einschneidender wird die Umsetzung der ATAD II (Richtlinie zur Vermeidung von Steuerumgehungen bei hybriden Gestaltungen) das deutsche Unternehmenssteuerrecht verändern. Während unserem Steuerrecht bislang ein generelles Prinzip grenzüberschreitender korrespondierender Besteuerung fremd ist und solche Regelungen nur punktuell bestehen (z. B. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG), werden alle EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, ein in sich geschlossenes System der korrespondierenden Besteuerung einzuführen. Die Frage der steuerlichen Einordnung einer Zahlung als abzugsfähige Betriebsausgabe bzw. als steuerpflichtige Einnahme wird dann entscheidend von der steuerlichen Qualifizierung des gleichen Vorgangs im anderen Staat abhängen. Die grenzüberschreitende korrespondierende Besteuerung wird zu einer der größten Herausforderungen für die davon betroffenen Unternehmen in den kommenden Jahren werden. Es wundert auch nicht, dass es bislang noch an Konzepten der deutschen Finanzverwaltung fehlt. Wir freuen uns jedenfalls darauf, Ihnen bei diesen Entwicklungen mit Rat und Tat zur Seite stehen zu dürfen.

Ihr Stefan Hölzemann

## 1a | Gesetzentwurf zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – vormals JStG 2018 |

Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München

Regierungsentwurf vom 01.08.2018	<p>Das Bundeskabinett hat am 01.08.2018 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beschlossen. Über den – noch unter dem Titel Jahressteuergesetz 2018 veröffentlichten – Referentenentwurf dieses Gesetzes wurde bereits in der letzten Ausgabe berichtet (vgl. WTS Journal 03/2018, Seite 6). Zu den umsatzsteuerlichen Inhalten des Regierungsentwurfs wird auf den gesonderten Beitrag in diesem Heft verwiesen (vgl. Seite 16). Im Übrigen sind als Änderungen zum Referentenentwurf insbesondere die beiden folgenden Regelungen hervorzuheben:</p>	<p>men. Dieser Stellungnahme lassen sich insbesondere die folgenden Punkte bzw. Forderungen entnehmen:</p>	Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen
Firmenwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridfahrzeuge	<p>→ § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG – Bisher muss ein Arbeitnehmer, der seinen Firmenwagen privat nutzt, monatlich ein Prozent des Listenpreises als geldwerten Vorteil versteuern – für Elektro- und Hybridfahrzeuge soll künftig eine hälftige Versteuerung mittels halbierten Ansatzes des Listenpreises gelten. Die Neuregelung soll gelten für Elektro- und Hybridfahrzeuge, die vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden. Der bisherige Nachteilsausgleich, der die Bemessungsgrundlage mindert, fällt dann ab 2019 weg und gilt wieder ab 2022.</p>	<p>→ § 3a EStG und § 7b GewStG – Unmittelbare Inkraftsetzung der Neuregelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen (vgl. zum Hintergrund nachfolgender Beitrag im Heft) und Prüfung der Möglichkeit einer Rechtsgrundlage für Besteuerungsfälle von Sanierungserträgen, in denen der Schuldenerlass bis zum 08.02.2017 ausgesprochen oder in denen bis zu diesem Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, nachdem der Große Senat des BFH den Sanierungserlass mangels einer Rechtsgrundlage verworfen hatte.</p>	GWG- und Poolabschreibung
Neue Anwendungsregelung zur Sanierungsklausel	<p>→ § 8c Abs. 1a KStG – Die durch das EuGH-Urteil vom 28.06.2018 als EU-rechtskonform ausjudizierte Sanierungsklausel soll mit diesem Gesetz durch Neufassung der Anwendungsregelung in § 34 Abs. 6 KStG wieder zur Anwendung gebracht werden. Die Klausel, die im Sanierungsfall den Verlustuntergang bei einem „schädlichen Anteilseignerwechsel“ abwendet, soll nach dem Willen der Bundesregierung rückwirkend ab dem VZ 2008 bzw. für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 gelten (vgl. zur Erforderlichkeit einer solchen gesetzlichen Regelung bereits WTS Journal 03/2018, Beitrag 1a)</p>	<p>→ § 6 Abs. 2 und 2a EStG – Anhebung der Grenze für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter auf € 1.000 und Streichung der Poolabschreibung im Rahmen eines Sammelpostens für Wirtschaftsgütern, die nach dem 31.12.2018 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.</p> <p>→ § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG – Detailänderungen an der geplanten steuerliche Förderung von dienstlichen Elektro- und Hybridfahrzeugen.</p>	Förderung von dienstlichen Elektro- und Hybridfahrzeugen
Stellungnahme des Bundesrats vom 21.09.2018	<p>Der Bundesrat hat am 21.09.2018 zum Regierungsentwurf Stellung genom-</p>	<p>→ § 6b Abs. 2a EStG – Aufnahme einer Sanktion (Verzinsung) für die Fälle, in denen es zu keiner oder nur einer partiellen EU-Reinvestition des Veräußerungsgewinns kommt.</p> <p>→ § 3 Nr. 15 EStG – Einführung einer Steuerbefreiung für Arbeitgeberzuschüsse zu Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Nahverkehrsmittel.</p> <p>→ § 3 Nr. 26, 26a EStG – Anhebung der sog. Übungsleiter- und Ehrenamtspauschale auf € 3.000 (bisher 2.400) bzw. € 840 (bisher: € 720).</p> <p>→ § 22 UmwStG – Einschränkung der Einbringungsgewinnbesteuerung auf aktive Handlung des Steuerpflichtigen (Verlegung des Wohnsitzes,</p>	Reinvestitionen in EU/EWR

Erbschaftsteuer	<p>des gewöhnlichen Aufenthaltes, des Sitzes oder der Geschäftsleitung), um „Brexit“-Auswirkungen zu vermeiden.</p> <p>→ § 28a Abs. 4 Satz 1 ErbStG: Aufnahme von weiteren Konstellationen, die zu einer rückwirkenden Beseitigung des Erlasses der Erbschaftsteuer im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung führen.</p> <p>Keine Mehrheit fand hingegen der Vorschlag, den quotalen Verlustunter-</p>	<p>gang nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG über den Gesetzentwurf der Bundesregierung hinaus auch für die Jahre 2016 bis 2018 zu suspendieren. Ebenso ohne Erfolg blieb in der selben Bundesratssitzung ein Gesetzesantrag aus Hessen zur Senkung der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen.</p> <p>Die 2./3. Lesung des Gesetzentwurfs im Bundestag ist am 09.11.2018 geplant. Am 23.11.2018 soll dann die abschließende Beratung im Bundesrat erfolgen.</p>	<p>Keine weitere Suspendierung des quotalen Verlustuntergangs der Mantelkaufregelung</p> <p><b>Kontakt:</b> RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de</p>
-----------------	--	--	---

### 1b | Befreiung von Sanierungsgewinnen gem. § 3a EStG und § 7b GewStG ist keine verbotene Beihilfe | Autor: RA/StB Jochen Breitenbach, Erlangen

Comfort letter der EU-Kommission an die Bundesregierung	<p>Die EU-Kommission hat mittels eines Briefes an die Bundesregierung die Rechtmäßigkeit der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. § 3a EStG und § 7b GewStG bestätigt. Die Vorschriften waren erforderlich geworden, nachdem der Große Senat des BFH den Sanierungserlass mangels einer Rechtsgrundlage verworfen hatte.</p>	<p>um einen „Beschluss“, sondern lediglich um einen „comfort letter“ handelt, tritt die gesetzliche Neuregelung zunächst nicht (automatisch) in Kraft. Ähnlich wie bei der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG – deren Inkrafttreten wurde in § 34 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 KStG ebenfalls an eine bestimmte Vorgehensweise auf EU-Ebene bzw. des EuGH geknüpft – bedarf es nochmal einer gesetzlichen Regelung, welche die Neuregelung zur Befreiung von Sanierungsgewinnen in Kraft setzt.</p>	<p>Gesetzesänderung notwendig</p>
Anknüpfung an Beschluss der EU-Kommission	<p>Bereits bei seiner Einführung unterlagen § 3a EStG und § 7b GewStG beihilferechtlichen Bedenken. Deshalb wurde das Inkrafttreten in Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken vom 27.06.2017 an einen „Beschluss“ der EU-Kommission geknüpft, der feststellt, dass die Vorschrift keine verbotene Beihilfe darstellt. Da es sich bei dem Brief der EU-Kommission rechtlich allerdings nicht</p>	<p>Dem Vernehmen nach plant das BMF, dies in das „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen“ (vormals JStG 2018) einfließen zu lassen. Auch der Bundesrat hat dies in seiner Stellungnahme vom 21.09.2018 zu diesem Gesetz bereits gefordert (vgl. auch vorherigen Beitrag).</p>	<p><b>Kontakt:</b> RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de</p>

### 1c | Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtsverschmelzung | Autor: StB René Mohr, Frankfurt a.M.

BFH vom 24.01.2018 (AZ: I R 48/15)	<p>Mit Urteil vom 24.01.2018 hat der BFH entschieden, dass bei der Aufwärtsverschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft eine Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 i.d.F. des JStG 2009 vorliegt, die zur rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns II führt.</p>	<p>€ 25.000 betrug. Die Anteile wurden zu einem Gesamtkaufpreis von € 27.500, was auch dem Buchwert entsprach, erworben. In 2011 wurde im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung das Stammkapital der T GmbH, einer Schwestergesellschaft der A GmbH, an der ebenfalls der Kläger und A zu je 50 % beteiligt waren, von € 25.600 auf € 27.600 erhöht. Dabei partizipierten der Kläger und A zu gleichen Teilen in Höhe von jeweils € 1.000 an den neu gebildeten Gesellschaftsanteilen. Ihrer</p>	<p>Kapitalerhöhung durch Anteilseinbringung</p>
Urteilsfall	<p>Im Urteilsfall waren der Kläger und A, beide natürliche Personen, zu jeweils 50 % an der A GmbH beteiligt, deren Stammkapital</p>		

	<p>Einlageverpflichtung kamen sie jeweils durch Einlage ihrer Anteile an der A GmbH zu Buchwerten nach. Zum 31.12.2011 betrug der gemeine Wert der Anteile an der A GmbH € 30.121,74.</p>	<p>gung – eingebracht worden seien. Für den qualifizierten Anteilstausch sei lediglich entscheidend, dass die übernehmende Gesellschaft unter Berücksichtigung sämtlicher eingebrachter Anteile die Stimmrechtsmehrheit besitze.</p>	
Darauf folgende Aufwärtverschmelzung	<p>Mit steuerlicher Wirkung zum 31.12.2011 wurde die A GmbH zu Buchwerten im Wege eines Up-Stream-Mergers auf die T GmbH verschmolzen. In seiner Einkommensteuererklärung gab der Kläger einen Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens in Höhe von € 787 an. Hieran hielt der Beklagte und Revisionskläger – das Finanzamt – sowohl im Einkommensteuerbescheid als auch in der folgenden Einspruchsentscheidung fest. Die nachfolgende Klage, die sich gegen die Verwirklichung des Einbringungsgewinns II i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a. F. durch den Verschmelzungsvorgang wendete, hatte hingegen Erfolg.</p>	<p>Weiterhin stellte der BFH fest, dass durch die Aufwärtverschmelzung der A GmbH auf die T GmbH eine schädliche Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a. F. verwirklicht wurde. Die Aufwärtverschmelzung führe aus Sicht der Muttergesellschaft zu einem tauschähnlichen Vorgang, der einer Anteilsveräußerung gleichzustellen sei und daher im Streitfall die Besteuerung des Einbringungsgewinns II auslöse. Zwar würden im Rahmen der Verschmelzung keine neuen Anteile gewährt. Die Übernahme des Vermögens durch Gesamtrechtsnachfolge einerseits und der Untergang der Anteile an der Tochtergesellschaft andererseits seien jedoch ausreichend, um aus Sicht der Muttergesellschaft einen tauschähnlichen Vorgang zu begründen.</p>	Aufwärtverschmelzung als tauschähnlicher Vorgang
Einbringungsgewinn II aufgrund Aufwärtverschmelzung	<p>Nunmehr hat der BFH entschieden, dass die Aufwärtverschmelzung im Anschluss an einen qualifizierten Anteilstausch – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – einen Einbringungsgewinn II auslöst. Dabei führte er zunächst aus, dass einem qualifizierten Anteilstausch i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 a. F. weder entgegenstehe, dass die übernehmende Gesellschaft vor der Einbringung keine Anteile an der A GmbH als erworbene Gesellschaft besessen habe, noch dass jeweils hälftige Beteiligungen – nicht aber eine einheitliche Mehrheitsbeteili-</p>	<p>Unerheblich sei auch, dass die angestrebte Unternehmensstruktur auch steuerneutral im Rahmen einer unmittelbaren Verschmelzung der ursprünglichen Schwes-tergesellschaften (Side-Stream-Merger) hätte erreicht werden können. Der Streitfall sei nicht nach den möglicherweise eintretenden Rechtsfolgen eines gedachten, sondern nach den für den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt einschlägigen Rechtsvorschriften zu entscheiden.</p>	Möglichkeit der Steuerneutralität unerheblich
			<p><b>Kontakt:</b> StB Lothar Härteis, München, lothar.haerteis@wts.de</p>
	<p><b>1d   Negative Anschaffungskosten durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum gem. § 20 Abs. 7 Satz 3 UmwStG (2002)   Autorin: Jasmin Anger, München</b></p>		
BFH vom 07.03.2018 (AZ: I R 12/16)	<p>Mit Urteil vom 07.03.2018 entschied der BFH für Einbringungsfälle, dass die Minderung der Anschaffungskosten des Einbringenden nach § 20 Abs. 7 Satz 3 UmwStG (2002) durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum zu negativen Anschaffungskosten führen kann.</p>	<p>gung seiner Rechtsanwalts-Einzelkanzlei. Die Einbringung der Einzelkanzlei erfolgte steuerlich zu Buchwerten nach § 20 Abs. 2 UmwStG (2002). Steuerlicher Übertragungstichtag war der 02.01.2005. Wirtschaftlich ging das eingebrachte Betriebsvermögen am 31.08.2005 über. Die Einzelkanzlei hatte zum steuerlichen Übertragungstichtag einen negativen Buchwert von € 56.750. Da nach dem Gesellschafterbeschluss über die Einbringung Kapitaldifferenzen von dem Gesellschafter auszugleichen waren, stellte die GmbH</p>	
Urteilsfall	<p>Der Kläger, alleiniger Anteilseigner und Geschäftsführer einer Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, leistete eine am 30.08.2005 beschlossene Sachkapitalerhöhung i.H.v. € 1.000 durch die Einbrin-</p>		

eine Forderung i.H.v. € 56.750 gegenüber dem Kläger ein. Im Zeitraum vom 02.01. bis zum 30.08.2005 (Rückwirkungszeitraum) wurde im Einzelunternehmen ein Gewinn in Höhe von € 1.318.021 erzielt. Der Saldo aus Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum betrug € 458.365 (Entnahmeüberhang).

Auffassung der  
Finanzverwaltung

Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer unter Bezugnahme auf § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 7 Satz 3 und Abs. 4 Satz 1 UmwStG (2002) die Auffassung, dass unter Berücksichtigung der Einlageverpflichtung des Gesellschafters in Höhe des Entnahmeüberhangs das Betriebsvermögen nicht habe gemindert werden dürfen und entsprechend höhere Anschaffungskosten für das Betriebsvermögen des eingebrachten Einzelunternehmens zu berücksichtigen gewesen seien. Demgemäß sei das Betriebsvermögen der GmbH als aufnehmende Gesellschaft zum 02.01.2005 um € 458.365 zu erhöhen gewesen. Auf Ebene des Klägers als Einbringenden ermittelte der Prüfer unter Hinweis auf § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG (2002) einen Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von € 458.365. Dem folgte das Finanzamt mit Bescheid vom 29.03.2012 in der Weise, dass es entsprechend der Vorgehensweise des Prüfers für das eingebrachte Betriebsvermögen den vom Prüfer errechneten Zwischenwert unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum zugrunde legte. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Problematik

Im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG (2002) darf die aufnehmende Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG (2002) das eingebrachte Betriebsvermögen zwar grundsätzlich mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Übersteigen jedoch die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten, so hat die Kapitalgesellschaft nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (2002) das eingebrachte Betriebsvermögen mindes-

tens so anzusetzen, dass sich die Aktivposten und die Passivposten ausgleichen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen. Die im Streitfall relevante Frage, ob § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (2002) auch Anwendung findet, soweit der Buchwert der im Rückwirkungszeitraum vorgenommenen Entnahmen saldiert mit dem Wert der im gleichen Zeitraum getätigten Einlagen höher ist als der Buchwert der Sacheinlage zum Übertragungstichtag, war bisher ungeklärt.

Der BFH verneinte nun eine solche teleologische Extension von § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (2002) und folgte damit nicht der von Finanzamt und Finanzgericht vertretenen Rechtsauffassung. Die Norm des § 20 Abs. 7 Satz 3 UmwStG (2002) stellt lt. Auffassung des BFH lediglich eine Korrektur der sich nach § 20 Abs. 4 UmwStG (2002) ergebenden Anschaffungskosten, nicht hingegen des eingebrachten Betriebsvermögens dar. Das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel, dass sich die im Rückwirkungszeitraum vorgenommenen Entnahmen und Einlagen bei einer späteren Veräußerung nicht erfolgswirksam auswirken, lässt sich auch durch die Anerkennung negativer Anschaffungskosten erreichen. Insbesondere stellten § 20 Abs. 7 Satz 2 und 3 UmwStG (2002) ihrem Gesetzeszweck nach besondere Einkommensermittlungsvorschriften dar, durch die vermieden werden soll, dass durch die grundsätzliche Anwendung körperschaftsteuerlicher Vorschriften Vorgänge als verdeckte Gewinnausschüttungen besteuert werden, die nach dem Recht der Personengesellschaft Entnahmen gewesen wären. Die Normen zielen hingegen nicht darauf ab, einen geänderten Entnahmezeitpunkt zu fingieren.

Die Entscheidung ist zwar zu § 20 Abs. 7 Satz 3 UmwStG (2002) ergangen, lässt sich jedoch auf den aktuellen § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG (i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG) übertragen.

Keine teleologische  
Extension von § 20 Abs. 2  
Satz 4 UmwStG (2002)

Keine Buchwertauf-  
stockung bei negativen  
Anschaffungskosten, die  
sich durch Entnahmen im  
Rückwirkungszeitraum  
ergeben

Praxisinweis

**Kontakt:**  
**StBin Ulrike Schellert,**  
**München,**  
**[ulrike.schellert@wts.de](mailto:ulrike.schellert@wts.de)**

## 1e | Verschmelzung nach Forderungsverzicht mit Besserungsabrede |

Autor: RA/StB Andreas Schreib, Regensburg

BFH vom 21.02.2018  
(AZ: I R 46/16)

Wird eine vermögenslose und inaktive Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter ihr gegenüber auf Darlehensforderungen mit Besserungsschein verzichtet hatten, auf eine finanziell gut ausgestattete Schwestergesellschaft verschmolzen und bucht die aufnehmende Kapitalgesellschaft infolge des Eintritts des Besserungsfalls und dem „Wiederaufleben“ der Forderungen die gegenüber den Gesellschaftern bestehenden Verbindlichkeiten gewinnmindernd ein, sind die Gewinnminderungen jeweils durch eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu kompensieren, sofern die Verschmelzung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Der BFH entschied, dass der steuerbilanzielle Aufwand aus dem Wiederaufleben der Verbindlichkeit wegen Vorliegens einer vGA außerhalb der Bilanz zu korrigieren war und folgt damit der Ansicht des Finanzamts und des FG Hamburg. Nach gängiger BFH-Rechtsprechung ändert sich zwar der ursprüngliche (betriebliche) Entstehungsgrund der Verbindlichkeit nicht, wenn der Besserungsfall eintritt oder ein Gläubigerwechsel stattfindet. Allerdings kam es hier zu einem Schuldnerwechsel. Aus Sicht der aufnehmenden Gesellschaft führe die Übernahme der G-GmbH zu einer Neubegründung der Schuld und dies sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, was zur Annahme einer vGA führt.

FG Hamburg  
vom 29.06.2016  
(AZ: 6 K 236/13)

BFH vom 30.05.1990  
(AZ: I R 41/87)

BFH vom 12.07.2012  
(AZ: I R 23/11)

Urteilsfall

Die Gesellschafter der G-GmbH verzichteten im Jahr 1995 gegenüber der Gesellschaft auf Darlehensforderungen mit Besserungsabrede. Die Forderungen der Gesellschafter sollten nur aus zukünftigen Gewinnen und Liquidationserlösen zurückgezahlt werden. Entsprechend kam es bei der G-GmbH zu außerordentlichen Erträgen aus der Ausbuchung der Verbindlichkeiten. Zum 31.12.1995 wurden die Anteile der G-GmbH auf eine Schwestergesellschaft („Klägerin“) übertragen. Am selben Tag wurde die vermögenslose G-GmbH („leere Hülle“) auf die Klägerin als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen. Im Jahr darauf verbuchte die Klägerin einen handelsrechtlichen Gewinn. Dies führte aus Sicht der Klägerin zum Eintritt des Besserungsfalls und dem Wiederaufleben der Darlehensverbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern, welche die Klägerin in ihrer Bilanz aufwandswirksam erfasste.

Auch dem Einwand der Klägerin, wonach umwandlungssteuerliche Spezialregelungen einer vGA entgegenstünden, widersprach der BFH. Die vGA-auslösende Vermögensminderung lag zeitlich und gegenständlich außerhalb des Umwandlungsvorgangs. Nicht die Verschmelzung selber stellte das auslösende Ereignis der vGA dar, sondern der darauf folgende Eintritt des Besserungsfalls.

Die Entscheidung des BFH verhindert Gestaltungen, bei der die vermögenslose Schuldnerin auf eine gewinnerzielende Gesellschaft verschmolzen wird, damit die übernehmende Gesellschaft das aus dem Besserungsfall generierte Verlustvolumen nutzen kann. Offen bleibt, wie der umgekehrte Fall zu entscheiden gewesen wäre, wenn die ertragsstarke Gesellschaft auf die vermögenslose Gesellschaft verschmolzen wird, deren Verbindlichkeit dann wieder auflebt, ohne dass ein Schuldnerwechsel stattfindet.

Fazit

**Kontakt:**  
RA/StB Andreas Schreib,  
Regensburg,  
andreas.schreib@wts.de

## 1f | Im Grundsatz keine Erdienbarkeitsprüfung bei Barlohnnumwandlung eines Gesellschafter-Geschäftsführers |

Autorin: Nicole Lutter, München

BFH vom 07.03.2018  
(AZ: I R 89/15)

Bei Pensionszusagen, die durch echte Barlohnnumwandlung des Gesellschafter-Geschäftsführers finanziert werden, scheidet die steuerrechtliche Anerkennung regelmäßig nicht an der fehlenden Erdienbarkeit.

Zuwendungen an eine Unterstützungskasse dürfen bei betrieblicher Veranlassung als Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt jedoch nicht für Zuwendungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Indiz für eine solche Veranlassung kön-

Indizwirkung fehlender Erdienbarkeit bei Barlohnnumwandlung regelmäßig entkräftet

ne die fehlende Erdienbarkeit sein. Diese Indizwirkung sei aber regelmäßig entkräftet, wenn bestehende Gehaltsansprüche zugunsten der Altersversorgung umgewandelt werden. Wirtschaftlich betrachtet verfüge der Arbeitnehmer ausschließlich über sein eigenes künftiges Vermögen, indem er Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt. Allerdings müsse die Entgeltumwandlungsvereinbarung als

solche den Anforderungen des sog. formellen Fremdvergleichs genügen.

Auch allein die Änderung des Durchführungswegs löse keine erneute Erdienbarkeitsprüfung aus. Eine solche sei nicht gerechtfertigt, wenn eine bereits bestehende Versorgungszusage ohne finanzielle Mehrbelastung für das Unternehmen geändert wird.

Änderung des Durchführungswegs unbeachtlich

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

### 1g | Verdeckte Gewinnausschüttung beim Cash-Pooling |

Autorin: StBin Katrin Mannherz, München

BFH vom 17.01.2018  
(AZ: I R 74/15)

Im Streitfall wurde eine Cash-Pool-Forderung im Jahresabschluss zum 30.09.2009 zu 100 % steuerwirksam wertberichtigt. Es handelte sich um eine Forderung aus einem sog. Upstream-Darlehen einer 100%igen Enkelgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH an ihre mittelbare Muttergesellschaft (A-AG). Das Finanzamt erkannte die steuerliche Berücksichtigung dieser Wertberichtigung unter Hinweis auf das Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG i.d.F. Jahressteuergesetzes 2008 (KStG 2002 n.F.) nicht an.

(Klägerin) als Darlehensgeberin noch die Tochtergesellschaft als der Klägerin nahe stehende Person an der A-AG als Darlehensnehmerin beteiligt gewesen seien (Upstream-Darlehen). Es ging aber im Weiteren aufgrund der fehlenden Besicherung der Darlehen von einer vGA an die der Gesellschafterin der Klägerin (Tochtergesellschaft) nahe stehende Person (A-AG) aus.

Der BFH bestätigt die fehlende Abzugsfähigkeit des Forderungsausfalls, lässt dabei aber die beiden vom Finanzgericht angeführten Punkte offen. Eine vGA ergebe sich bereits daraus, dass die vertragliche Vereinbarung über die Höhe der Zinsen nicht hinreichend konkretisiert war und damit nicht den Anforderungen des formellen Fremdvergleichs entsprochen habe.

Anforderungen des formellen Fremdvergleichs nicht erfüllt

FG München  
vom 07.07.2014  
(AZ: 7 K 2688/11)

Einspruch und Klage vor dem FG München blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht vertrat zwar die Auffassung, dass § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG 2002 n.F. nicht einschlägig sei, weil weder die Enkelgesellschaft

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

### 1h | Kein Verlustausgleich bei echtem ungedecktem Daytrading |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Urteilsfall

Im Urteilsfall vom 21.02.2018 hatte die Klägerin, eine GmbH, mit einer Spezialbank Verträge mit sog. Stop-Loss-Order sowie Take-Profit-Order über Devisen abgeschlossen, die nach den vertraglichen Vereinbarungen zwingend am gleichen Tag durch deckungsgleiche Gegengeschäfte glattgestellt wurden (sog. echtes ungedecktes Daytrading). Aus diesen Geschäften erzielte die Klägerin erhebliche Verluste.

Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Ein Termingeschäft liegt vor, wenn ein Vertrag z. B. über Devisen geschlossen wurde, der von beiden Seiten erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erfüllen ist, und dessen Beziehung zu einem Terminmarkt es ermöglicht, jederzeit ein Gegengeschäft abzuschließen.

BFH vom 21.02.2018  
(AZ: I R 60/16)

Im Streitfall bejahte der BFH das Vorliegen derartiger Termingeschäfte in Anbetracht der taggleichen Glattstellung der Verträge durch deckungsgleiche Gegengeschäfte. Die Devisenkäufe wurden nicht effektiv durch den Austausch von Devisen und Kaufpreis durchgeführt. Dies war weder

Echtes ungedecktes Daytrading als Termingeschäft

Termingeschäft

Nach § 15 Abs. 3 Satz 4 EStG sind Verluste aus Termingeschäften vom Verlustausgleich ausgeschlossen, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen

der Klägerin mit eigenen Mitteln möglich noch Gegenstand der Vereinbarungen mit der Bank, die die Lieferung der Devisen ausgeschlossen hatte. Nur der Differenzbetrag aus dem jeweiligen Geschäft wurde zugunsten oder zu Lasten der Klägerin

auf einem Kundenkonto bei der Bank gebucht. Dieses sog. echte ungedeckte Daytrading ermöglicht keinen Verlustausgleich, soweit die Geschäfte nicht Bestandteil des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs von Kreditinstituten usw. sind.

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

## 1i | Abzugsverbot von Schuldzinsen und die Berücksichtigung von Verlusten | Autor: StB Thomas Bernhofer, München

BFH vom 14.03.2018  
(AZ: X R 17/16)

Mit Urteil vom 14.03.2018 hat der BFH entschieden, dass die Bemessungsgrundlage für nicht abziehbare Schuldzinsen auf den Entnahmeüberschuss (Überschuss aller Entnahmen über alle Einlagen) des Zeitraums 1999 bis zum Beurteilungsjahr begrenzt ist. Verluste führen dabei für sich genommen nicht zu Überentnahmen.

übergreifend Unterentnahmen vorrangig nicht mit Überentnahmen der Vorjahre, sondern im Rahmen einer formlosen Verlustfortschreibung mit vorzutragenden Verlusten aus Vorjahren verrechnet worden.

Hintergrund

Nach § 4 Abs. 4a EStG sind – unter den dort im Einzelnen bezeichneten Voraussetzungen und im dort typisierten Umfang – betrieblich veranlasste Schuldzinsen nicht abziehbar, sondern dem Gewinn hinzuzurechnen, wenn die Entnahmen die Summe aus Gewinn und Einlagen übersteigen und damit sogenannte Überentnahmen vorliegen.

Nach Ansicht des BFH beruhe § 4 Abs. 4a EStG auf der gesetzgeberischen Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen dürfe, als er erwirtschaftet und eingelegt habe. Dem widerspräche es, wenn Schuldzinsen allein deshalb unter dem Gesichtspunkt der „Überentnahme“ nicht abziehbar wären, weil der Steuerpflichtige einen Verlust erwirtschaftet hat.

Urteilsfall

Im Streitfall erzielte der Kläger in den Jahren von 1999 bis 2008 teils Gewinne, teils Verluste. Er tätigte Entnahmen und Einlagen in ebenfalls stark schwankender Höhe. Zugleich waren im Betrieb Schuldzinsen angefallen. Das Finanzamt (später bestätigt auch durch das Finanzgericht) versagte in den beiden Streitjahren 2007 und 2008 für einen Teil der Schuldzinsen den Betriebsausgabenabzug, weil Überentnahmen i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG vorgelegen hätten. Bei der Berechnung nach den Vorgaben des BMF-Schreibens vom 17.11.2005 waren veranlagungszeitraum-

Folglich begrenzt der BFH im Wege der teleologischen Reduktion die nach den Überentnahmen ermittelte Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen auf den von 1999 bis zum Beurteilungsjahr erzielten Überschuss aller Entnahmen über alle Einlagen. So werde sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage für § 4 Abs. 4a EStG nicht erhöhe.

FG München  
vom 17.12.2015  
(AZ: 15 K 1238/14)

Der Entscheidung kommt insbesondere für Einzelunternehmer und Personengesellschaften im Bereich des Mittelstands große Bedeutung zu.

**Kontakt:**  
StB Dominik Lipp,  
München,  
dominik.lipp@wts.de

## 1j | Übergang verrechenbarer Verluste im Falle einer unentgeltlichen Teilanteilsübertragung | Autor: Julian Henkel, München

BFH vom 01.03.2018  
(AZ: IV R 16/15)

Mit Urteil vom 01.03.2018 hat sich der BFH mit unentgeltlichen Anteilsübertragungen und § 15a EStG befasst. Bei unentgeltlicher Übertragung eines Teilkommanditanteils an einer KG steht danach der verrechenbare Verlust anteilig dem Rechtsnachfolger zu, wenn diesem auch das durch die Be-

teiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird.

Im Streitfall war die Ehefrau (Klägerin) neben ihrem Ehemann Kommanditistin einer GmbH & Co. KG. Mit Wirkung zum 01.01.2007 übertrug der Ehemann einen

Urteilsfall

Teilkommanditanteil an der KG unentgeltlich auf die Klägerin. In dem Schenkungsvertrag wurde vereinbart, dass das für den Schenker geführte „Privatkonto“ bei diesem verbleibt und fortgeführt wird. Auf diesem wurden Entnahmen, Einlagen, Gewinne und Verluste verbucht. Vor diesem Hintergrund vollzog die KG die Teilanteilsübertragung im Jahresabschluss 2007 für die festen Kapitalkonten der Gesellschafter, während die Verteilung des Kapitals im Übrigen unverändert blieb.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die seinerzeit vorhandenen verrechenbaren Verluste trotz schenkweiser Übertragung des Teilkommanditanteils weiterhin dem Ehemann zuzuordnen waren. Der geltend gemachte anteilige Übergang auf die Klägerin habe nicht stattgefunden, da das negative Kapitalkonto („Privatkonto“) nicht mitübertragen worden sei. Dieses sei aufgrund seiner zivilrechtlichen Ausgestaltung ein Eigenkapitalkonto i.S.d. § 15a EStG. Demzufolge liege keine vollständige Übertragung des anteiligen Kommanditkapitals vor.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG Düsseldorf bejahte den anteiligen Übergang des verrechenbaren Verlusts und gab der Klage statt.

Der BFH bestätigte das Urteil der Vorinstanz und wies die Revision des Finanzamts insoweit als unbegründet zurück. Er begründete seine Entscheidung damit, dass bei einer unentgeltlichen Anteilsübertragung der Rechtsnachfolger mit den Verlusten aus dem Kommanditanteil zukünftig wirtschaftlich belastet sein wird. Diese wirtschaftliche Belastung resultiert daraus, dass spätere Gewinne aufgrund handelsrechtlicher Vorgaben zwingend zur Deckung des negativen Kapitalkontos verwendet werden müssen. Damit folgt § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG im Fall einer unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen einer streng beteiligungsbezogenen Betrachtungsweise. Der BFH führte ferner aus, dass die Zuordnung des verrechenbaren Verlustes beim Rechtsnachfolger des Kommanditanteils allein davon abhängt, ob das zukünftige Gewinnbezugsrecht auf ihn übergegangen sei.

FG Düsseldorf  
vom 22.01.2015  
(AZ: 16 K 3127/12 F)

Strenge beteiligungsbezogene Betrachtungsweise

Übergang des Gewinnbezugsrechts als maßgebliches Kriterium

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

### 1k | Fondsetablerungskosten bei modellhafter Gestaltung seit Inkrafttreten von § 15b EStG grundsätzlich abziehbar | Autorin: Gamze Sezer, München

BFH vom 26.04.2018  
(AZ. IV R 33/15)

Mit Urteil vom 26.04.2018 hat der BFH entschieden, dass Fondsetablerungskosten bei modellhafter Gestaltung eines geschlossenen gewerblichen Fonds grundsätzlich sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Die bisherige BFH-Rechtsprechung, die von einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung und somit von Anschaffungskosten der in gesamthänderischer Verbundenheit erworbenen Wirtschaftsgüter ausging, ist seit Einführung des § 15b EStG in 2005 überholt.

Kein Missbrauch  
rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten

Nach Ansicht des BFH erkennt nun der Gesetzgeber mit § 15b EStG Steuerstundungsmodelle an, die dem Anleger auf-

grund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit bieten, in der Anfangsphase der Investition seine Steuerlast zu senken. Derartige Vorteile seien daher auch bei modellhafter Gestaltung nicht mehr als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten anzusehen. Nach dem Urteil kommt es dabei nicht darauf an, ob im Einzelfall die Voraussetzungen des § 15b EStG tatsächlich vorliegen. Etablierungskosten eines gewerblichen Fonds sind danach sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Allerdings besteht eine Verlustverrechnungsbeschränkung, wenn Verluste bei Anwendung von § 15b Abs. 3 EStG die dort aufgeführten Grenzen überschreiten.

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

**11 | Regierungsentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus |**  
Autor: StB Bernhard Brock, München

Regierungsentwurf vom 19.09.2018	Die große Koalition hatte sich bei ihrem Spitzentreffen am 28.08.2018 zur Rentenpolitik auch darauf verständigt, bis zum Wohnungsbaugipfel am 21.09.2018 das Mieterschutzgesetz und den Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus zu beschließen und ins Gesetzgebungsverfahren einzubringen. Damit bringt die Bundesregierung – nach Jahren der Abstinenz auf diesem Feld und einem diesbezüglich gescheiterten Vorhaben in 2016 – wieder eine steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus auf den Weg.	Um der sozialpolitischen Vorgabe des Schaffens „bezahlbaren Wohnraums“ Rechnung zu tragen, erfolgt eine Förderung nur, wenn die – laut Gesetzesbegründung abschreibungsfähigen – Anschaffungs- oder Herstellungskosten € 3.000 je qm Wohnfläche nicht übersteigen. Einbezogen werden hier auch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung der neuen Wohnung. Die Ausschlussgrenze wird sicherlich spätestens im Rahmen der Betriebsprüfung und der Steuerveranlagung zu spannenden Diskussionen führen und lässt schon heute einiges an Rechtsprechung erwarten. Mit dem Einziehen dieser Grenze dürfte sich in einigen Fällen die Interessenlage gegenüber dem Normalfall im Hinblick auf die günstigste Allokation der Kosten für Grund und Boden gegenüber Gebäude umkehren. Die Förderung ist aus fiskalischen Gründen zusätzlich begrenzt auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes von maximal € 2.000 je qm Wohnfläche, d. h. die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung ist auf diesen Betrag je qm Wohnfläche gedeckelt.	Ausschlussgrenze und Kappung der Bemessungsgrundlage bezogen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes
Sonder-AfA für 4 Jahre	Die geplante Sonderabschreibung bleibt im Regierungsentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus gegenüber dem Referentenentwurf im Grundsatz unverändert. Der Bau neuen Wohnraums im bezahlbaren Mietsegment soll durch eine Sonderabschreibung von 20 % der Herstellungskosten für neue Mietwohngebäude in den ersten 4 Jahren gefördert werden. Neben der gesetzlichen Regel-AfA von 2 % könnten jeweils 5 % der Gebäudeherstellungskosten steuermindernd geltend gemacht werden. In gleicher Weise gefördert werden Anschaffungskosten, soweit diese auf Neubebäude (d. h. auf bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschaffte Gebäude) entfallen. Die Wohnungen müssen im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung sowie in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Ansonsten sind in Anspruch genommene Sonderabschreibungen wieder rückgängig zu machen. Eine entsprechende Anlaufhemmung in Bezug auf die Festsetzungsverjährung sowie eine entsprechende Änderungsvorschrift sind vorgesehen.	Der erforderliche Bauantrag bzw. eine Bauanzeige muss nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt bzw. getätigt werden, um in den Genuss der Förderung zu kommen. Nachdem das letzte Jahr der Förderung der Veranlagungszeitraum 2026 ist, bedarf es einer Fertigstellung bis spätestens zum 31.12.2023, um die maximale Förderung ausschöpfen zu können.	Zeitlicher Anwendungsbereich
Ausweitung auf EU/EWR-Mitgliedstaaten sowie Drittstaaten	Um der Kapitalverkehrsfreiheit Rechnung zu tragen, wird die Förderung gegenüber dem Referentenentwurf nun explizit auf Mietwohnungen in EU/EWR-Mitgliedstaaten erstreckt. Gleiches gilt für Drittstaaten, wenn diese Amtshilfe im vergleichbaren Umfang wie die EU-Staaten leisten und damit die Prüfung der Voraussetzungen der Sonderabschreibung ermöglichen.	Anders als im Gesetzentwurf aus dem Jahr 2016 ist die nun angedachte Förderung nicht weiter auf bestimmte Fördergebiete beschränkt.	Keine Beschränkung auf bestimmte Fördergebiete
		Die Gewährung der Sonderabschreibung ist jedoch an die Einhaltung der EU-Vorschriften für sog. De-minimis Beihilfen geknüpft. Unter anderem darf hiernach der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen € 200.000 nicht übersteigen. Bei dieser Höchstgrenze sind auch andere in diesem Zeitraum an das	Verknüpfung mit EU-Vorschriften für sog. De-minimis-Beihilfen

Unternehmen gewährte De-minimis-Beihilfen gleich welcher Art und Zielsetzung zu berücksichtigen. Vom Spitzenverband der Wohnungswirtschaft GdW wurde diese Regelung heftig kritisiert, da selbst wenn der Betrag noch vollständig frei zur Verfügung stünde, innerhalb von 3 Jahren nicht einmal 30 Wohneinheiten mit durchschnittlich 70 qm Wohnfläche von einem Wohnungsunternehmen hätten gebaut werden können. Der Regierungsentwurf eröffnet insoweit nun die Möglichkeit, den Rahmen von € 200.000 weiter auszulegen, indem zur Berechnung nicht mehr – wie im Referentenentwurf – auf den effektiven, unmittelbar erzielten Steuervorteil abgestellt wird. Dies soll es ermöglichen, lediglich den Zinsvorteil auf den Steuervorteil zu berücksichtigen.

Unmittelbarer Steuervorteil nicht mehr maßgeblich

Grundsätzlich ist die Neuregelung zu begrüßen. Allerdings ist durch die zahlreichen tatsächlichen Restriktionen keine wesentliche Auswirkung auf die wohnungspolitische Situation zu erwarten. Soweit ein Investor den Zugriff auf ein – in den A- und B-Städten sehr rares – Grundstück hat, wird er dies ohne Rücksicht auf etwaige – ohnehin sehr überschaubare – Steuereffekte mit dem Fokus auf die Optimierung bei der Verwertung und Vermietung bebauen.

Einen weiteren Hemmschuh für die Sonderabschreibung könnte das damit einhergehende umfangreiche Überwachungsregime und hier insbesondere die Frist für die Vermietung der Immobilie von 10 Jahren darstellen.

Verzicht auf Kumulierungsverbot

Gestrichen wurde hingegen das noch im Referentenentwurf enthaltene Kumulierungsverbot mit anderen Fördermaßnahmen aus öffentlichen Haushalten.

Im Ergebnis ist diese mögliche Neuregelung leider nicht als großer Wurf zur steuerlichen Förderung für die Wohnungswirtschaft anzusehen. Das Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich erst Anfang des Jahres 2019 abgeschlossen.

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

### 1m | Kein Wechsel der Abschreibungsmethoden bei Gebäuden |

Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 29.05.2018  
(AZ: IX R 33/16)

Der BFH entschied mit Urteil vom 29.05.2018, dass nach Inanspruchnahme der degressiven Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 5 EStG) ein Wechsel auch zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) nicht möglich ist. Einen Wechsel von der degressiven Gebäude-AfA zur linearen AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG hatte der BFH bereits in der Vergangenheit ausgeschlossen.

Wahl der degressiven Gebäude-AfA bindend

Der BFH begründet seine aktuelle Entscheidung damit, dass die Regelung der

degressiven Gebäude-AfA die Nutzungsdauer eines Gebäudes typisiere und damit eine Rechtsvereinfachung bezwecke. Beim Ansatz der degressiven Gebäude-AfA entscheide sich der Steuerpflichtige bewusst dafür, die Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Gebäudes in 50 der Höhe nach festgelegten Jahresbeträgen geltend zu machen. Diese Vereinfachung könne sich nur ergeben, wenn die Wahl über die gesamte Dauer der Abschreibung bindend sei. Die Wahl der degressiven Gebäude-AfA sei daher unabänderlich.

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

### 1n | Ortsübliche Marktmiete bei der Überlassung möblierter Wohnungen |

Autor: Alexander Weber, München

BFH vom 06.02.2018  
(AZ: IX R 14/17)

Mit Urteil vom 06.02.2018 hat der BFH über die Höhe eines angemessenen Zuschlags bei der Überlassung möblierter Wohnungen entschieden.

§ 21 Abs. 2 EStG a.F.

Der volle Werbungskostenabzug setzte nach der im Streitfall maßgeblichen Rechtslage ein Entgelt von mindestens 56 % der

ortsüblichen Miete voraus (seit 2012 sind mindestens 66 % vorgeschrieben). Die Kläger vermieteten verbilligt eine möblierte Wohnung und ermittelten die ortsübliche Miete unter Berücksichtigung eines pauschalen Möblierungszuschlags. Diesen hielten das Finanzamt und das FG Düsseldorf (AZ: 11 K 3115/14 E) für unzureichend und

## 1 Ertragsteuern

## 2 Umsatzsteuer

Entscheidung	berücksichtigten höhere Einzelzuschläge. Als Folge ergab sich eine Einschränkung des Werbungskostenabzugs.	Zuschläge heranzuziehen. Könnten auch diese nicht ermittelt werden, sei auf die ortsübliche Marktmiete ohne Möblierung abzustellen. Insbesondere komme es nicht in Betracht, einen Möblierungszuschlag aus dem Monatsbetrag der linearen AfA für die überlassenen Möbel und Einrichtungsgegenstände abzuleiten. Auch der Ansatz eines prozentualen Mietrenditeaufschlags sei nicht zulässig.	Kontakt: StB Dominik Lipp, München, dominik.lipp@wts.de
--------------	--	--	--

## 1o | „Break Fee“ – steuerfrei oder steuerpflichtig? | Autor: RA Benno Kühnel, München

Definition „Break Fee“	Die „Break Fee“ ist ein vertraglich vereinbarter Geldanspruch, der im Fall eines einseitig zu vertretenen Scheiterns von Vertragsverhandlungen bzw. des Vollzugs des Vertrags entsteht. Im Gegenzug räumt der Vertragspartner zur Sicherung der Transaktion eine befristete Exklusivität ein.	26.10.2016 (AZ: 5 K 490/15) als steuerfrei an. Die Einräumung einer begrenzten Exklusivität beim Verkauf von Aktien stelle keine Gegenleistung im Sinne einer sonstigen Leistung dar. Hierfür fehle der nötige steuerliche Veranlassungszusammenhang. Der Steuerpflichtige könne durch seine Leistung den Anspruch nicht positiv beeinflussen. Dieser hänge letztendlich von der Kaufentscheidung seines Vertragspartners ab.	Kontakt: StB Dominik Lipp, München, dominik.lipp@wts.de
BFH vom 13.03.2018 (AZ: IX R 18/17)	Der BFH sah eine „Break Fee“ entgegen der Entscheidung des FG Nürnberg vom		

## 2a | Veröffentlichung des zweiten Teilschritts zum endgültigen Mehrwertsteuersystem | Autor: WP/StB Joachim Strehle, München

Vorschlag der EU-Kommission für technische Maßnahmen zur Anwendung des definitiven MwSt-Systems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten vom 25.05.2018	Die EU-Kommission hat – wie angekündigt – im Mai 2018 ihre Vorschläge zur Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems veröffentlicht. Diese beinhalten die technischen Bestimmungen und entsprechen dem zweiten Teilschritt zur Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems. Sie bauen auf den Vorschlägen der EU-Kommission vom 04.10.2017 auf, die den ersten Teilschritt zur Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) darstellen. Diese sahen – mit der Änderung von Art. 402 der MwStSystRL – bereits die Festschreibung des Bestimmungslandprinzips, der einzigen Anlaufstelle und des Konzepts des Zertifizierten Steuerpflichtigen vor (vgl. WTS Journal 05/2017, Beitrag 2a).	<ul style="list-style-type: none"> <li>→ Definition des Begriffs der „Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union“ in Art. 14 Abs. 4 (3) (gemäß E-Commerce-Richtlinie ab 2021) in Anlehnung an die bestehenden Bestimmungen.</li> <li>→ Regelung des Bestimmungslandprinzips in Art. 35a: Ort, wo der Transport endet.</li> <li>→ Einführung einer zwingend einheitlichen Steuererhebung in Art. 67.</li> <li>→ Unveränderte Bestimmung des Schuldners nach Art. 193. In Art. 194a wird die Umkehr der Schuldnerschaft zum Zertifizierten Steuerpflichtigen eingeführt. Das bisherige Verfahren des sog. Quick Reaction Mechanism in Art. 199a und 199b bleibt erhalten.</li> <li>→ Identifizierung nichtsteuerpflichtiger juristischer Personen anhand der USt-IdNr. in Art. 214.</li> <li>→ Abschaffung der Zusammenfassenden Meldung nach Art. 262 und 271 für Warenlieferungen.</li> <li>→ Anpassung der Regelungen von Art. 358a ff.</li> <li>→ Abschaffung aller Ausnahmen für Mitgliedstaaten, die bereits ab 1978 Mit-</li> </ul>	
Details	Die wesentlichen Elemente der jetzt veröffentlichten Vorschläge im Folgenden: → Abschaffung des Konzepts des „innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen“ in Art. 2 bis 4 inkl. Folge Regelungen und Einführung des Konzepts der „Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union“.		

glied der Gemeinschaft waren, gemäß Art. 370 bis 390c.

Die vorgelegten Vorschläge sind Gegenstand umfassender Beratungen. Auch ist eine Aufforderung zur Stellungnahme durch das BMF zu erwarten. Bereits zu den bislang gemachten Vorschlägen der Kommission zum endgültigen Mehrwertsteuersystem hat der BDI – zusammen mit den anderen Spitzenorganisationen der gewerblichen Wirtschaft – Anfang dieses Jahres eine Stellungnahme sowie ein Positionspapier abgegeben.

Aktueller Stand der bisherigen Quick Fixes

Die nachfolgenden sog. Quick Fixes, d. h. die angedachten Kurzfristmaßnahmen, sollten durch den Rat Wirtschaft und Finanzen (Ecofin) eigentlich im Juni 2018 beschlossen werden:

- Regelungen zum Konsignationslager, Art. 17a MwStSystRL.
- Regelungen zu Reihengeschäften, Art. 138a MwStSystRL.
- Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Art. 138 MwStSystRL.
- Vereinheitlichung von Nachweispflichten, Art. 45a MwSt-DVO.

Jedoch haben die umfassenden Beratungen auf EU-Ebene zu keinem Ergebnis geführt. Mithin sollen die o. g. Vorschriften erst zum 01.01.2020 umgesetzt werden. Darüber hinaus sind die Maßnahmen zum Konsignationslager, zu den Reihenge-

schäften und zur Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen auch dem Inhalt nach teilweise geändert.

Damit nicht genug, haben Frankreich und Italien einen 5. Quick Fixe, nämlich eine Regelung zum Kostenteilungsmechanismus (Art. 137a MwStSystRL) in die Runde geworfen. Nachdem in der Sitzung am 22.06.2018 keine Einigung der Mitgliedstaaten erreicht wurde und Frankreich und Italien ihre Zustimmung zu den anderen Vorschläge verweigerten, erwägt die EU-Kommission, der das alleinige Gesetzesinitiativrecht auf EU-Ebene zusteht, den Vorschlag zum 5. Quick Fixe zurückzuziehen.

Neuer Quick Fixe

Abschließend ist festzuhalten, dass die folgenden Maßnahmen wohl erst zu einem späteren, im Moment nicht absehbaren Zeitpunkt weiter verfolgt werden sollen:

- Einführung eines Zertifizierten Steuerpflichtigen, Art. 13a MwStSystRL.
- Konzept des Bestimmungslands, Art. 402 MwStSystRL.

Verschobene Maßnahmen

Wie sich das Ganze weiterentwickelt, ist zur Zeit nicht absehbar. Zumindest kann wohl festgehalten werden, dass Änderungen zum 01.01.2019 nicht mehr zu erwarten sind, mithin die Steuerpflichtigen auf absehbare Zeit noch eine gewisse Planungssicherheit haben und sich Handlungsbedarf am Jahresende 2018 nicht ergeben wird.

Ausblick

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

## 2b | Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen – vormals JStG 2018 | Autor: WP/StB Joachim Strehle, München

Regierungsentwurf

Das BMF hat am 21.06.2018 den Referentenentwurf eines „Jahressteuergesetzes 2018“ vorgestellt. Das gesamte Vorhaben wurde am 01.08.2018 vom Bundeskabinett als Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften verabschiedet. Artikel 9 enthält diverse Änderungen zum Umsatzsteuergesetz. Die Änderungen sollen grundsätzlich am 01.01.2019 in Kraft treten.

gestrichen. Hintergrund ist die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache SAWP (vgl. EuGH-Urteil vom 18.01.2017, Rs. C-37/16).

- § 3 UStG wird um die Definition von und Regelungen zu Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen in den Absätzen 13 bis 15 ergänzt. Die Änderung dient der Umsetzung der EU-Richtlinie 2016/1065 vom 27.06.2016 (vgl. Art. 30a, 30b und 73a MwStSystRL).
- Der Leistungsort verbleibt gem. § 3a Abs. 5 UStG-E beim Sitz des Leistenden, wenn seine Entgelte für elektronische, Rundfunk- und Telekommunikationsleistungen an Nichtunternehmer in an-

Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine

Neuregelung zu elektronischen, Rundfunk- und Telekommunikationsleistungen an Nichtunternehmer

Leistungen von Wertungsgesellschaften

- Die Regelung in § 3 Abs. 9 Satz 3 UStG zu sonstigen Leistungen im Rahmen der §§ 27 und 54 UrhG wird ersatzlos

Neuformulierung des Entgelts	<p>deren EU-Mitgliedstaaten im vorangegangenen Kalenderjahr € 10.000 nicht überschritten haben und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreiten. Der Unternehmer kann auf die Umsatzschwelle verzichten.</p> <p>→ Die bisherige Definition des Entgelts geht von der Betrachtung des Leistungsempfängers aus. Die neue Definition in § 10 UStG-E dreht die Sichtweise um: „Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für die Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer.“ Eine materielle Auswirkung soll mit dem o. g. Perspektivenwechsel nicht verbunden sein.</p>	<p>Umsätze angemeldet werden (vgl. § 14 Abs. 7 UStG-E).</p> <p>→ Die Anwendung des MOSS-Verfahrens wird auf diejenigen Drittlandsunternehmer ausgedehnt, welche bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerlich registriert sind (vgl. § 18 Abs. 4c und 4d UStG-E).</p> <p>→ Durch die neue Vorschrift des § 22f UStG-E sollen Betreiber von elektronischen Marktplätzen verpflichtet werden, Angaben von Nutzern, für deren Umsätze im Inland eine Steuerpflicht in Betracht kommt, aufzuzeichnen. Hintergrund ist, dass die Finanzverwaltung die Möglichkeit hat, zu prüfen, ob der liefernde Unternehmer oder Nutzer seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommt bzw. nachgekommen ist.</p>	Besteuerung von Drittlandsunternehmern im MOSS-Verfahren
Rechnungsstellung im MOSS-Verfahren	<p>→ Der Unternehmer wendet bei seiner Rechnungsstellung von Leistungen, welche unter das MOSS-Verfahren (Mini-One-Stop-Shop) fallen, die Vorschriften der Rechnungsstellung desjenigen EU-Mitgliedstaats an, in dem die</p>	<p>→ Der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes haftet gem. § 25e UStG-E unter weiteren Voraussetzungen für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist. Damit wird eine Gefährdungshaftung normiert.</p>	Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes
			Haftung beim Handel auf einem elektronischen Marktplatz

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

## 2c | Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften | Autorin: StBin Carina Neuhaus, Köln

EuGH vom 05.07.2018 (Rs. C-320/17)	<p>Der Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft ist ein Dauerbrenner im Umsatzsteuerrecht, über den wir regelmäßig berichtet haben (vgl. zuletzt WTS Journal 02/2018, Beitrag 2c). Der EuGH hat sich in der Rechtssache <i>Marle Participations</i> mit der Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung von Holdinggesellschaften befasst. Er entschied, dass die steuerpflichtige Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften bereits einen Eingriff in deren Verwaltung darstelle, der als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sei und grundsätzlich zum vollen Vorsteuerabzug aus den Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligungen berechtige.</p>	<p>ein Gebäude. Im Rahmen einer Umstrukturierung veräußerte und erwarb die Holdinggesellschaft Anteile an Tochtergesellschaften. Aus den in diesem Zusammenhang entstandenen Kosten machte sie den vollen Vorsteuerabzug geltend. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass die Kosten nicht im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Holdinggesellschaft stünden.</p>	
Sachverhalt	<p>Die Klägerin ist eine in Frankreich ansässige Holdinggesellschaft, deren Gesellschaftszweck u. a. darin bestand, Anteile an mehreren Tochtergesellschaften zu verwalten. Zudem vermietete sie diesen</p>	<p>In seiner Begründung verweist der EuGH zunächst auf seine bisherige Rechtsprechung zu Holdinggesellschaften, wonach der bloße Erwerb und das bloße Halten von Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle. Dies gelte jedoch nicht, wenn die Holdinggesellschaft unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Tochtergesellschaften eingreift (vgl. Rechtssache <i>Larentia + Minerva</i> und <i>Marenave Schiffahrt</i>, WTS Journal 04/2015, Beitrag 2a).</p>	Entscheidung
			EuGH vom 16.07.2015 (Rs. C-108/14 und C-109/14)

Art des Eingriffs der Holding in die Verwaltung der Tochtergesellschaft	<p>Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH stellen die Eingriffe eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, wenn es sich dabei um steuerpflichtige Leistungen handelt, wie etwa das Erbringen von administrativen, buchhalterischen, finanziellen, kaufmännischen oder der Informatik zuzuordnen- den und technischen Dienstleistungen der Holdinggesellschaft für ihre Tochtergesellschaften. Der EuGH stellt jedoch klar, dass es sich dabei nicht um eine abschließende Aufzählung handelt. Erfasst werden alle Umsätze, die als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der MwStSystRL zu qualifizieren sind und von der Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften erbracht werden, sofern dies nachhaltig und entgeltlich erfolgt und es sich nicht um den Vorsteuerabzug ausschließende (umsatzsteuerfreie) Umsätze handelt. Dementsprechend stellt auch die (umsatzsteuerpflichtige) Vermietung eines Gebäudes einen derartigen Eingriff dar, der zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.</p>	<p>Kosten der Holdinggesellschaft anzusehen und berechtigen zum vollen Vorsteuerabzug, sofern die Holding insoweit keine umsatzsteuerfreien, den Vorsteuerabzug ausschließenden Ausgangsumsätze ausführt. Das Recht zum Vorsteuerabzug darf nicht an das Ergebnis der Wirtschaftlichkeit geknüpft werden. Der EuGH gewährt den Vorsteuerabzug auch dann, wenn zwischen den Eingangsleistungen und den steuerpflichtigen Leistungen an die Tochtergesellschaften ein Missverhältnis besteht.</p>	Fazit
Vorsteuerabzug auch bei Missverhältnis zwischen Eingangs- und Ausgangsleistungen	<p>Vorsteuern aus den Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligungen, in deren Verwaltung die Holding eingreift und insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind als Teil der allgemeinen</p>	<p>Mit seiner Entscheidung bestätigt der EuGH seine ständige Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft. Erfreulich ist, dass der EuGH bereits die umsatzsteuerpflichtige Vermietung an die Tochtergesellschaften als wirtschaftliche Tätigkeit anerkennt. Damit stellt er klar, dass alle unternehmerischen Dienstleistungen der Holdinggesellschaften an ihre Tochtergesellschaften als Eingriff in deren Verwaltung anzusehen sind und grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen. Auch die Klarstellung, dass es für die Frage des Vorsteuerabzugs nicht auf den Umfang der an die Tochtergesellschaften erbrachten Leistungen ankommt, ist sehr zu begrüßen.</p>	<p><b>Kontakt:</b>  <b>StB Jürgen Scholz,</b>  <b>Düsseldorf/Frankfurt</b>  <b>a.M./Hamburg,</b>  <b>juergen.scholz@wts.de</b></p>

## 2d | Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers in Rechnungen |

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

Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	<p>Nach deutscher Rechtslage muss eine Rechnung – in Übereinstimmung mit Art. 226 Nr. 5 der MwStSystRL – zur Ermöglichung des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers dessen vollständige Anschrift enthalten. Nach allgemeinem Verständnis musste dies in der Vergangenheit eine Anschrift sein, unter welcher der Leistungsempfänger postalisch erreichbar war. Auch das BMF hatte in Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE festgelegt, dass z. B. eine Postfachanschrift des Leistungsempfängers ausreichend sei.</p>	<p>Vorsteuerabzug gerade nicht ausreichend seien. Infolge bestehender Zweifel an der unionskonformen Auslegung dieser Würdigung hatte der BFH schließlich die Thematik dem EuGH vorgelegt (vgl. WTS Journal 05/2016, Beitrag 2b).</p>	BFH vom 06.04.2016 (AZ: V R 25/15 und XI R 20/14)
BFH vom 22.07.2015 (AZ: V R 23/14)	<p>Dem entgegenstehend hatte der BFH jedoch gefordert, dass zumindest der leistende Unternehmer unter der Rechnungsanschrift nicht nur erreichbar sein müsse, sondern auch eine eigene wirtschaftliche Aktivität zu entfalten habe, mithin z. B. Postfachanschriften für den</p>	<p>Der EuGH hatte dann mit Urteil in den verbundenen Rechtssachen Geissel und Butin (vgl. WTS Journal 05/2017, Beitrag 2b) klargestellt, dass es explizit keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sein dürfe, dass der leistende Unternehmer (Rechnungsaussteller) unter der Anschrift wirtschaftlich tätig sei. Allein entscheidend sei hingegen die postalische Erreichbarkeit und Identifikationsmöglichkeit des leistenden Unternehmers.</p>	EuGH vom 15.11.2017 (Rs. C-374/16 und C-375/16)
		<p>Daraufhin hat der BFH in den Nachfolgeentscheidungen nun seine Rechtsprechung</p>	BFH vom 21.06.2018 (AZ: V R 25/15 und V R 28/16)

## 2 Umsatzsteuer

## 3 Grunderwerbsteuer

	entsprechend geändert. Nach diesen Urteilen soll es nicht mehr erforderlich sein, dass die Rechnung einen Ort angibt, an dem der leistende Unternehmer seine Tätigkeit ausübt. Eine Rechnung muss für den Vorsteuerabzug lediglich eine Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten, unter der er postalisch erreichbar ist.	Der BFH bejahte in beiden Fällen den Vorsteuerabzug mit ordnungsgemäßen Rechnungen. Für die Angabe der „vollständigen Anschrift“ des leistenden Unternehmers reiche die Angabe eines Ortes mit „postalischer Erreichbarkeit“ aus.	Entscheidung
Urteilsfälle	Im ersten Fall (AZ: V R 25/15) erwarb der Kläger, ein Autohändler, Kraftfahrzeuge von einem Einzelunternehmer, der „im Onlinehandel“ tätig war, ohne dabei ein „Autohaus“ zu betreiben. Er erteilte dem Kläger Rechnungen, in denen er als seine Anschrift einen Ort angab, an dem er postalisch erreichbar war. Im zweiten Fall (AZ: V R 28/16) bezog die Klägerin als Unternehmer in neun Einzellieferungen 200 Tonnen Stahlschrott von einer GmbH. In den Rechnungen war der Sitz der GmbH entsprechend der Handelsregistereintragung als Anschrift angegeben. Tatsächlich befanden sich dort die Räumlichkeiten einer Anwaltskanzlei. Die von der GmbH für die Korrespondenz genutzte Festnetz- und Faxnummer gehörten der Kanzlei, die als Domiziladresse für etwa 15 bis 20 Firmen diente. Ein Schreibtisch in der Kanzlei wurde gelegentlich von einem Mitarbeiter der GmbH genutzt.	Auch der XI. Senat hat sich in einem jüngst veröffentlichten Urteil der EuGH-Rechtsprechung angeschlossen. Im Urteilsfall hatte die Klägerin Eingangrechnungen über Fahrzeuglieferungen von einem Lieferanten erhalten, der unter seiner in den Rechnungen angegebenen Anschrift seinen statuarischen Sitz hatte; ferner befand sich dort ein Buchhaltungsbüro, das die Post für ihn entgegengenommen und für ihn Buchhaltungsarbeiten erledigt hat. Der BFH sah auch hier die Angabe dieser Anschrift des leistenden Unternehmers als ausreichend für Zwecke des Vorsteuerabzugs an.	BFH vom 13.06.2018 (AZ: XI R 20/14)
		Die Rechtsprechungsänderung ist für Unternehmer, die nach ihrer Geschäftstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, von großer Bedeutung. Die Frage, ob bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen, ist bei ihnen regelmäßig Streitpunkt in Außenprüfungen. Die neuen Urteile des BFH erleichtern die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs.	Praxisinweis  <b>Kontakt:</b> <i>StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a.M./Hamburg, juergen.scholz@wts.de</i>

**3a | Generalanwalt beim EuGH sieht in § 6a GrEStG keine staatliche Beihilfe |***Autorin: RAin Monika Kirsch-Waltinger, München*

BFH vom 30.05.2017 (AZ: II R 62/14)	Der BFH hat dem EuGH mit Beschluss vom 30.05.2017 die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob § 6a GrEStG, durch den Umstrukturierungen im Konzern grunderwerbsteuerlich unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich begünstigt werden, unionsrechtlich eine selektiv wirkende und damit verbotene Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt (zum Vorlagebeschluss des BFH vgl. WTS Journal 03/2017).	streit in Rede stehende, die darin besteht, einen Umwandlungsvorgang innerhalb eines Konzerns, im vorliegenden Fall eine Verschmelzung, an der ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft beteiligt sind, von der Grunderwerbsteuer zu befreien, wobei das herrschende Unternehmen eine Beteiligung von mindestens 95 % an der abhängigen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und grundsätzlich fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang halten muss, eine allgemeine Maßnahme darstellt und folglich nicht als staatliche Beihilfe einzustufen ist.“	
Schlussanträge des Generalanwalts beim EuGH vom 19.09.2018 (Rs. C-374/17)	Am 19.09.2018 hat der Generalanwalt beim EuGH in seinen Schlussanträgen dahingehend plädiert, dass es sich bei der Vorschrift (§ 6a GrEStG) nicht um eine staatliche Beihilfe i. S. v. Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt: „Art. 107 Abs. 1 AEUV ist dahin auszulegen, dass eine Steuerbegünstigung wie die im Ausgangsrechts-	Es besteht damit begründete Hoffnung, dass der EuGH sich diesen Anträgen anschließt.	<b>Kontakt:</b> <i>RA/StB Dr. Andreas Bock, München, andreas.bock@wts.de</i>

RA/StB Stefan Hölzemann, StBin Daniela Holzrichter

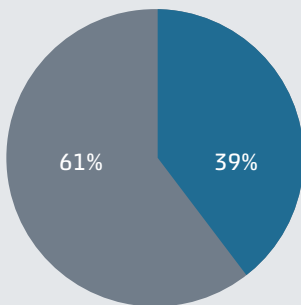
# Studie: Zinsschranke entsprechend ATAD I in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten

Im Oktober 2015 veröffentlichte die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ihre Empfehlungen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting, kurz BEPS).

## Umsetzung der OECD-Empfehlungen innerhalb der EU

Um eine zeitnahe und konsistente Umsetzung der OECD-Empfehlungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten sicherzustellen, wurde am 12.06.2016 vom Rat der Europäischen Union die sog. Anti-Tax Avoidance Directive (Richtlinie 2016/1164, kurz ATAD) verabschiedet. Die ATAD enthält Regelungen zu den Themen

- Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen (Zinsschranke)
- Wegzugsbesteuerung
- Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch
- Hinzurechnungsbesteuerung
- Hybride Gestaltungen



11 der 28 Mitgliedstaaten haben bereits zur Anwendung der Bestandsschutzregelung optiert

Die ATAD-Richtlinie legt ein Mindestschutzniveau gegen schädliche Steuervermeidungspraktiken fest. Den Mitgliedstaaten wird bei der Ausgestaltung der nationalen Regelung ein gewisser Spielraum eingeräumt, der eine weitergehende Erhöhung der inländischen Bemessungsgrundlage ermöglicht.

Die Mitgliedstaaten haben die Regelung zur Zinsschranke bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen, die Neuregelungen sind dann ab dem 01.01.2019 anzuwenden. Falls allerdings ein Mitgliedsstaat bereits „über nationale gezielte Vorschriften zur Verhütung von BEPS [verfügt], die gleichermaßen wirksam sind wie die Zinsschranke nach dieser Richtlinie“ (vgl. Art. 11 Abs. 6 ATAD), dürfen diese bis spätestens zum 01.01.2024 angewendet werden (sog. Bestandsschutzregelung).

Im Rahmen einer Studie zum Stand der Implementierung der Zinsschrankenregelungen in den EU-Mitgliedstaaten haben wir unsere Kollegen aus der WTS Global zur Umsetzung der EU-Vorgaben in ihren jeweiligen Staaten befragt (Stand Juni 2018 und Aktualisierung zum 10. September 2018).

## Unsere Studie

Zu diesem Zeitpunkt hatten noch nicht alle Mitgliedstaaten entsprechende Regelungen zur Umsetzung der ATAD ins nationale Recht erlassen. Vor diesem Hintergrund werden wir die Studie laufend aktualisieren, um die Entwicklung in sämtlichen Mitgliedstaaten entsprechend vollständig abzubilden. Aktuell haben bereits 11 der 28 Mitgliedstaaten zur Anwendung der Bestandsschutzregelung optiert.

## Zinsschrankenregelung der EU im Detail

Zur Bestimmung, ob die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen eines Unternehmens durch die Zinsschranke beschränkt wird, sind zunächst die „Fremdkapitalkosten“ zu ermitteln.

Art. 2 Abs. 1 ATAD definiert den Begriff der Fremdkapitalkosten sehr weit und bezieht u. a. Zahlungen im Rahmen von Beteiligungsdarlehen, Finanzierungskosten im Rahmen von Finanzleasing sowie bestimmte kalkulatorische Zinsen und Wechselkursgewinne und -verluste ein.

Die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalkosten wird auf den Betrag der „steuerbaren Zinserträge und sonstigen wirtschaftlich gleichwertigen steuerbaren Erträge“ (vgl. Art. 2 Abs. 2 ATAD) zuzüglich eines Betrags



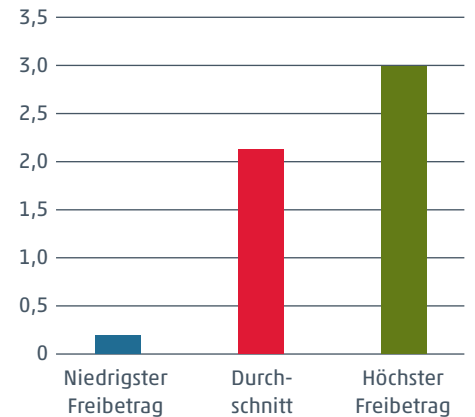
in Höhe von 30 % des für diese Zwecke modifizierten EBITDA des Steuerpflichtigen beschränkt (vgl. Art. 4 Abs. 1 ATAD). Eine Unterscheidung zwischen Zinszahlungen an verbundene Unternehmen und Zinszahlungen an fremde Dritte findet nicht statt.

Da die ATAD als Mindestschutzregelung konzipiert ist, stellt die 30%-Grenze das absolute Maximum dar, das die EU-Mitgliedstaaten bei der Definition der Bemessungsgrundlage anwenden dürfen. Wohl erlaubt ist die Definition einer strengeren Regelung, also die Anwendung eines geringeren Prozentsatzes.

Die einzelnen Mitgliedstaaten verwenden z.T. unterschiedliche Definitionen des für Steuerzwecke modifizierten EBITDA und in einigen Staaten dient der Berechnung der abzugsfähigen Fremdkapitalkosten nicht

überschüssige Fremdkapitalkosten bis zu einem bestimmten Umfang stets abzugsfähig sein. Art. 4 Abs. 3 Buchstabe a ATAD sieht einen Freibetrag von bis zu € 3 Millionen vor.

Im Rahmen der Studie haben wir eine weite Bandbreite bezüglich der Anwendung der „Safe Harbour-Regel“ in den einzelnen Staaten festgestellt. Die Unterschiede beziehen sich insoweit nicht nur auf den dieser Regelung unterworfenen absoluten Betrag, sondern auch auf dessen konkrete Ausgestaltung: Teilweise ist der Betrag – wie in der derzeitigen deutschen Zinsschrankenregelung – als Freigrenze ausgestaltet. Die Mehrheit der Staaten entschied sich allerdings für eine echte Freibetragsregelung (z.B. Tschechien und Estland). Manche Staaten hingegen haben auf die Implementierung einer „Safe Harbour-Regel“ gänzlich verzichtet (z. B. Italien).



Bandbreite „Safe Harbour-Regel“

## Kontakt zur Studie

Sollten Sie an der kompletten Studie interessiert sein, bitten wir Sie, mit uns Kontakt aufzunehmen (unter [daniela.holzrichter@wts.de](mailto:daniela.holzrichter@wts.de)). Sehr gerne bieten wir Ihnen auch die Möglichkeit, in einem persönlichen Gespräch mit unseren Experten mehr über die Studienergebnisse und die Konsequenzen der ATAD-Richtlinie für Ihr Unternehmen zu erfahren.

RA/StB Stefan Hölzemann,  
München/Köln,  
[stefan.hoelzemann@wts.de](mailto:stefan.hoelzemann@wts.de)



das EBITDA, sondern das EBIT als Bemessungsgrundlage (z. B. in Dänemark). In einigen Staaten ist es außerdem möglich (ungenutzte) EBITDA-Kapazitäten innerhalb einer Gruppe zu übertragen.

### „Safe Harbour-Regel“

Um den administrativen Aufwand für Steuerpflichtige ohne signifikant hohe überschüssige Fremdkapitalkosten zu verringern, enthält die ATAD eine sog. „Safe Harbour-Regel“. Entsprechend dieser Regel sollen

### Befreiungsklausel

Für Steuerpflichtige, die zu Rechnungslegungszwecken Mitglied einer konsolidierten Gruppe sind, enthält Art. 4 Abs. 5 ATAD eine Befreiungsklausel. Demnach wird dem Steuerpflichtigen – ähnlich dem Eigenkapitalvergleich in der derzeitigen deutschen Zinsschrankenregelung – erlaubt, die überschüssigen Fremdkapitalkosten in voller Höhe abzuziehen, wenn die eigene Eigenkapitalquote mindestens so hoch ist wie die der gesamten Gruppe.

### 3b | Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer beim Grundstückserwerb durch eine zur Veräußererseite gehörende Person | Autorin: RAin Monika Kirsch-Waltinger, München

BFH vom 25.04.2018  
(AZ: II R 50/15)

Der BFH hat mit Urteil vom 25.04.2018 entschieden, dass beim Erwerb eines noch zu bebauenden Grundstücks die Bauerrichtungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, wenn das Grundstück von einer zur Veräußererseite gehörenden Person mit bestimmendem Einfluss auf das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung erworben wird. Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist in diesem Fall das unbebaute Grundstück.

Grunderwerbsteuer gerichtete Klage blieb zunächst erfolglos.

Der BFH dagegen gab der Klage statt und stellte fest, dass die Bauerrichtungskosten nicht zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gehören. Aufgrund der Absprachen mit der Kirchengemeinde und der A KG gehöre der Kläger zur Veräußererseite und habe auf die Errichtung der Wohnanlage maßgebend Einfluss genommen.

Bauerrichtungskosten  
nicht Teil der Bemessungsgrundlage

Urteilsfall

Im Urteilsfall stand der Kläger – ein Immobilienmakler – mit einer Kirchengemeinde wegen der Errichtung von sechs Eigentumswohnungen auf deren Grundstücken in Kontakt. Der Kläger arbeitete hierbei mit der A KG zusammen, die Planungsunterlagen für die Bebauung fertigte und einen Antrag auf Erteilung eines Bauvorbescheides stellte. Zur Vermarktung der Wohnungen verteilte der Kläger ein Exposé mit den Emblemen seiner Immobilienfirma und der A KG. Angeboten wurde der Erwerb einer Eigentumswohnung aus einer Hand. Der Kläger erwarb selbst eine der Wohnungen von der Kirchengemeinde, die sich verpflichtete, die Wohnungen im Erbbaurecht zu errichten.

Für den Erwerb eines Grundstücks im bebauten Zustand (einheitlicher Erwerbsgegenstand) ist typisch, dass der Erwerber – im Gegensatz zu einem Bauherrn – in seinen Möglichkeiten, sowohl den Grundstücksverkäufer als auch den Bauunternehmer selbst zu bestimmen, eingeschränkt ist. Demgegenüber ist eine Person, die zur Veräußererseite gehört und bei der Bebauung mitwirkt, indem sie das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung maßgebend beeinflusst, grunderwerbsteuerrechtlich nicht Erwerber eines unbebauten Grundstücks im Zustand der späteren Bebauung, sondern Bauherr.

Zur Veräußererseite  
gehörende Person

Das Finanzamt setzte gegen den Kläger Grunderwerbsteuer fest, deren Bemessungsgrundlage sich aus einem kapitalisierten Erbbauzins und dem Kaufpreis für die Wohnung zusammensetzte. Die gegen die Einbeziehung der Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der

Das gilt auch, wenn diese Person nicht selbst das Grundstück veräußert oder Bauleistungen erbringt, sondern das Bauvorhaben und/oder die Vermarktung des bebauten Grundstücks dadurch fördert, dass sie die Leistungen des Grundstücksveräußerers und des Bauunternehmers zu einer einheitlichen Gesamtleistung, dem Verkauf des bebauten Grundstücks, zusammenführt.

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

### 4 | Einkommensteuerermäßigung nach § 35b EStG bei Zusammentreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorschenkungen | Autorin: RAin Sandra Heide, München

Hintergrund

Wird ein erst kürzlich geerbter Vermögensgegenstand veräußert und fällt dabei Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn an, kann diese nach Maßgabe von § 35b EStG ermäßigt werden.

mentreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorerwerben durch Schenkung unter Berücksichtigung persönlicher Steuerbefreiungen zu ermitteln ist.

BFH vom 13.03.2018  
(AZ: IX R 23/17)

Der BFH hat sich im Urteil vom 13.03.2018 zu der Frage geäußert, wie die Steuerermäßigung nach § 35b EStG beim Zusam-

Im Urteilsfall erzielten die zusammenveranlagten Kläger im Streitjahr 2011 einen steuerpflichtigen Gewinn aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen. Diese hatte

Urteilsfall

	<p>der Ehemann vom Vater im Jahre 2008 zu 49 % durch Schenkung und die restlichen 51 % mit Ableben des Vaters im Jahre 2009 durch Vermächtnis erworben. Für die Schenkung 2008 war keine Schenkungssteuer angefallen, da der persönliche Freibetrag nicht überschritten wurde. Strittig war die Höhe des Ermäßigungs Betrags.</p>	<p>die Vermögensteile in Höhe des anteiligen Freibetrags tatsächlich nicht der Erbschaftsteuer unterlegen haben und infolgedessen keine nach dem gesetzgeberischen Willen zu beseitigende Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer vorgelegen habe.</p>	
<p>Steuerermäßigung nach § 35b EStG nur für Erwerbe von Todes wegen</p>	<p>Zunächst stellte der BFH wie zuvor schon das Finanzgericht klar, dass die Steuerermäßigung nach § 35b Satz 1 EStG nach dessen Wortlaut nur für solche Vermögensteile in Anspruch genommen werden könne, die als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Vermögensteile, die als Vorerwerbe der Schenkungssteuer unterlegen haben, seien nicht begünstigt.</p>	<p>Der Ermäßigungsprozentsatz des § 35b Satz 2 EStG ergebe sich durch Gegenüberstellung der anteiligen, auf die von Todes wegen erworbenen Vermögensteile entfallenden Erbschaftsteuer und des Betrags, der sich ergibt, wenn dem anteiligen steuerpflichtigen Erwerb der anteilige Freibetrag hinzugerechnet wird.</p>	<p>Ermäßigungsprozentsatz</p>
<p>Anteilige Berücksichtigung persönlicher Freibeträge bei Zusammenreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorerwerben durch Schenkung</p>	<p>Anders als noch das Finanzgericht kam der BFH allerdings zu dem Ergebnis, dass bei der Ermittlung der nach § 35b Satz 1 EStG begünstigten Einkünfte der persönliche Freibetrag auf den Erwerb von Todes wegen und den Vorerwerb durch Schenkung verhältnismäßig aufzuteilen und anteilig auch vom Erwerb von Todes wegen abzuziehen ist. Insoweit war die Revision des Finanzamts erfolgreich. Grund hierfür sei, dass</p>	<p>Der BFH hat mit der Entscheidung die Ermittlung des Ermäßigungs Betrags nach § 35b EStG in Fällen, in denen teilweise geschenktes und teilweise geerbtes Vermögen steuerpflichtig veräußert wird, geklärt. Wie der Urteilsfall zeigt, können Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Einkommensteuer auch bei zuvor schenkungsweise erworbenem Vermögen entstehen. Für eine steuerliche Gleichstellung von lebzeitigen unentgeltlichen Zuwendungen und Erwerben von Todes wegen müsste der Gesetzgeber tätig werden.</p>	<p>Anmerkung</p> <p><b>Kontakt:</b> RA/FAStR Michael Althof, München, <a href="mailto:michael.althof@wts.de">michael.althof@wts.de</a></p>

**5a | Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Einzahlung in ein Zeitwertkonto für Fremdgeschäftsführer einer GmbH | Autor: RA Andreas Nocken, Hamburg**

<p>Zeitwertkonto (lohnsteuerliche Grundsätze)</p>	<p>Das auf ein Zeitwertkonto eingezahlte Wertguthaben, das für die Finanzierung der Freistellungsphase eines Mitarbeiters eingerichtet wird, führt grundsätzlich nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn. Die Lohnsteuer ist in diesen Fällen erst bei Auszahlung des Wertguthabens in der Freistellungsphase einzubehalten.</p>	<p>GmbH. Folglich handele es sich in diesem Fall nicht um Arbeitslohn, sondern um eine verdeckte Gewinnausschüttung.</p> <p>Für den Fremdgeschäftsführer einer GmbH entschied der BFH nun, dass Zahlungen auf ein Zeitwertkonto keinen gegenwärtig zufließenden Arbeitslohn darstellen.</p>	<p>BFH vom 22.02.2018 (AZ: VI R 17/16)</p>
<p>BMF vom 17.06.2009</p>	<p>Im BMF-Schreiben vom 17.06.2009 erkennt die Finanzverwaltung die Einrichtung eines Zeitwertkontos allerdings für Organe einer Kapitalgesellschaft (z. B. Geschäftsführer einer GmbH) nicht an.</p>	<p>Im Urteilsfall schloss ein angestellter GmbH-Geschäftsführer, der nicht an der Gesellschaft beteiligt war, mit der Gesellschaft eine Wertguthabenvereinbarung für seinen vorzeitigen Ruhestand. Für die Finanzierung wurde ein Zeitwertkonto (in Form einer Rückdeckungsversicherung) errichtet und vereinbart, dass der Geschäftsführer auf laufende Bezüge verzichte, welche auf das Zeitwertkonto gezahlt wurden. Die Rückdeckungsversicherung wurde von der Gesellschaft in</p>	<p>Urteilsfall</p>
<p>BFH vom 11.11.2015 (AZ: I R 26/15)</p>	<p>Mit Urteil vom 11.11.2015 bestätigte der I. Senat des BFH diese Auffassung für den Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH. Die Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos vertrage sich nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer</p>		

eigenem Namen abgeschlossen. Um den Geschäftsführer vor evtl. Insolvenzschäden zu schützen, erhielt dieser Pfandrechte an sämtlichen Rechten und Ansprüchen aus dem Versicherungsvertrag. Eine Auszahlung war erst nach Niederlegung der Geschäftsführung und entsprechender Eintragung ins Handelsregister möglich.

Auffassung des  
Finanzamts

Im Rahmen der Lohnsteuer Außenprüfung vertrat das zuständige Finanzamt die Auffassung, dass die Wertgutschriften dem Geschäftsführer bereits in der Ansparphase als laufender Arbeitslohn zufließen.

Kein Zufluss ohne  
wirtschaftliche  
Verfügbarmacht

Der BFH entschied nun, dass dem Fremdgeschäftsführer mit den Wertgutschriften kein Arbeitslohn zufließe. Er konnte im Streitjahr nicht über die Wertguthaben verfügen. Die getroffene Vereinbarung, dass die Verfügung erst nach dem Ausscheiden möglich ist, entspräche auch einer Vereinbarung, welche mit sonstigen Mitarbeitern in dieser Form geschlossen worden wäre.

Mit der getroffenen Regelung werde die Fälligkeit des Arbeitslohnanspruchs hinausgeschoben, so dass der Geschäftsführer gerade nicht über die Ansprüche verfügen könne. Dem stünden auch die zur Absicherung des Insolvenzrisikos eingeräumten Pfandrechte nicht entgegen. Der Zufluss von Arbeitslohn könne auch nicht deshalb fingiert werden, weil die Finanzverwaltung die Vereinbarung eines Wertguthabenkontos mit dem Aufgabenbild des Organs einer Körperschaft nicht für vereinbar hält. Ohne wirtschaftliche Verfügungsmacht liege kein Zufluss vor.

Damit legt der BFH bei Fremdgeschäftsführern dieselben Maßstäbe zugrunde wie bei sonstigen Mitarbeitern. Es sei nicht ersichtlich, weshalb aus lohnsteuerrechtlicher Sicht für angestellte Fremdgeschäftsführer andere Voraussetzungen gelten sollten als bei sonstigen Mitarbeitern. Das Urteil ist noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

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

### 5b | Zahlungen des Arbeitgebers zur vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses | Autorin: Anna Tesch, München

FG Niedersachsen  
vom 08.02.2018  
(AZ: 1 K 279/17)

Nach einem Urteil des FG Niedersachsen findet die sog. Fünftelregelung (ermäßigter Steuersatz gem. § 34 Abs. 1 EStG) auf Zahlungen des Arbeitgebers, die Mitarbeiter für die vorzeitige Beendigung des Arbeitsverhältnisses neben der regulären Abfindung erhalten, keine Anwendung.

Urteilsfall

Der Arbeitgeber schloss mit einer Mitarbeiterin einen Aufhebungsvertrag, wonach das Arbeitsverhältnis zum 31.12.2016 enden sollte. Als Entschädigung für den Verlust ihres Arbeitsplatzes erhielt die Mitarbeiterin auf Basis des Aufhebungsvertrages eine Abfindungszahlung in Höhe von ca. € 102.000. Ferner wurde die Mitarbeiterin unter Fortzahlung ihres laufenden monatlichen Gehalts zzgl. 13. Monatsgehalt und variablem Gehaltsbestandteil vom 01.05.2016 bis 31.12.2016 unwiderruflich von ihrer Tätigkeit beim Arbeitgeber freigestellt.

„Sprinterklausel“

Der Aufhebungsvertrag enthielt darüber hinaus eine Regelung zur vorzeitigen Beendigung des Anstellungsverhältnisses: Die Mitarbeiterin hatte im Zeitraum der Freistellung das Recht, das Arbeitsver-

hältnis vorzeitig zu kündigen. In diesem Fall sollte sich der reguläre Abfindungsbetrag um die vereinbarten Bruttovergütungen erhöhen, die ihr bei Fortlaufen des Arbeitsverhältnisses bis 31.12.2016 ohnehin zugeflossen wären. Die Mitarbeiterin machte von dieser sog. Sprinterklausel Gebrauch und beendete von sich aus das Beschäftigungsverhältnis zum 31.05.2016.

Das Finanzgericht hat entschieden, dass die auf der vorzeitigen Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses beruhende Zahlung – im Gegensatz zur Abfindung – nicht zu den tarifermäßigten Einnahmen zählt und die Fünftelregelung im Ergebnis auf diesen Teil der Zahlung keine Anwendung findet. Dies wurde vom Finanzgericht damit begründet, dass die Mitarbeiterin durch ihre einseitig ausgesprochene Kündigung die vorzeitige Beendigung des Arbeitsverhältnisses unmittelbar herbeigeführt hat und sie – weil ihr die Zahlungen ohnehin bis zum Ende des Jahres zugeflossen wären – dabei auch nicht unter rechtl. wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck gestanden habe. Die Tatsache, dass

Frage nach dem  
tatsächlichen Druck

BFH vom 13.03.2018  
(AZ: IX R 16/17)

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

Anhängiges Verfahren (AZ: IX B 34/18)	diese Zahlung mit der Abfindungszahlung zusammengefasst in einem Betrag an die Mitarbeiterin erfolgte, habe nach Ansicht des Finanzgerichts nicht zu einer in sich geschlossenen Abfindung geführt, welche einheitlich zu beurteilen gewesen wäre.	Insbesondere vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 13.03.2018, wonach Feststellungen zur Frage, ob der Arbeitnehmer bei (einvernehmlicher) Auflösung des Arbeitsverhältnisses unter tatsächlichem Druck stand, bei der Anwendung der ermäßigten Besteuerung regelmäßig entbehrlich sind, bleibt der weitere Verfahrensgang abzuwarten.
	Gegen das Urteil wurde Nichtzulassungsbeschwerde erhoben. Das Verfahren ist beim BFH anhängig.	

### 5c | 44-Euro-Grenze wird inklusive Versandkosten ermittelt |

Autorin: StBin Anne L'habitant, Düsseldorf

BFH vom 06.06.2018 (AZ: VI R 32/16)	Der BFH hat entschieden, dass in die Berechnung der Freigrenze von € 44,00 Versand- und Handlingskosten einzubeziehen sind, wenn sie vom Händler separat in Rechnung gestellt werden.	handelspreis enthalten, tritt der Vorteil aus der Lieferung bei der Berechnung der 44-Euro-Freigrenze dem Warenwert hinzu. Neben dem Kauf der Ware handelt es sich damit noch zusätzlich um die Inanspruchnahme einer Dienstleistung für eine Versendung. Unter Hinweis auf H 8.2 LStH „Dienstleistungen“ fallen nach Ansicht der Vorinstanz unter den Begriff der Handlingkosten auch andere Pauschalen, wie u. a. Kontengebühren, Versicherungsschutz, Beratung.
Urteilsfall	In dem Urteilsfall hatte der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern einen Zugang zu einem Online-Portal verschafft, in welchem die Mitarbeiter sich einen Sachbezug (z. B. Kosmetik, Werkzeuge, Unterhaltungselektronik) individuell aussuchen konnten. Der Händler stellte die Sachbezüge in Rechnung und nach dem Ausgleich dieser durch den Arbeitgeber wurden die Sachbezüge bei den Lieferanten bestellt und von diesem an den Mitarbeiter geliefert.	Im Streitfall hatte der BFH kritisiert, dass der Preis der Sachbezüge ohne Versandkosten regelmäßig bei € 43,99 (brutto) lag. Das Gericht sah in dem Geschäftsmodell einen „lohnsteueroptimierten Komplettservice“, weil der Händler seine Waren nicht im allgemeinen Geschäftsverkehr anbot. Das Verfahren geht an die Vorinstanz zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück, weil der BFH nicht beurteilen konnte, ob die tatsächlichen Erwerbspreise für die Produkte überhaupt als Bewertungsgröße zählen.
„üblicher Endpreis“	Der Wert der Sachbezüge (ohne Transport- und Verpackungskosten) betrug im Einzelfall höchstens € 44,00 pro Monat. Erst durch das Einbeziehen der Versandkosten wurde die Freigrenze überschritten.  Zweifelsohne handelte es sich um Sachbezüge, weil die Mitarbeiter keinen Anspruch auf eine Geldleistung hatten. Diese sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit dem üblichen Endpreis zu bewerten. Maßgebliche Handelsstufe für die Vergleichspreisermittlung ist der Einzelhandel. Es ist somit zulässig, den Wert anhand der Kosten, die der Arbeitgeber hatte, zu ermitteln, wenn der Arbeitgeber sich marktgängiger Quellen bedient, die auch anderen Endverbrauchern zur Verfügung stehen.	Im Urteilsfall ging es lediglich um die Frage der Wertermittlung nach § 8 Abs. 2 EStG und ob die 44-Euro-Freigrenze überschritten wurde. Ob die Kosten für die Lieferung nach Hause auch bei der Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG (bei der die Aufwendungen des Arbeitgebers für die Sachzuwendung inkl. UStG als Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer anzusetzen sind) als separater Vorteil zu versteuern sind, bleibt abzuwarten.
Lieferung als eigenständige Leistung	Ist der Versand als eigenständige Leistung ausgewiesen und nicht bereits im Einzel-	

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

**5d | Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ ab 2019 Pflicht |***Autorin: StBin Susanne Weber, München*

BMF vom 31.08.2018	Das BMF hat am 31.08.2018 das Muster für den Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2019 bekannt gemacht. Inhaltlich hat sich im Vergleich zum Vorjahr so gut wie nichts geändert. Für die Erstellung der Bescheinigung sind die Vorgaben des BMF-Schreibens vom 27.09.2017 weiterhin zu beachten. Damit steht fest, dass die bisher von der Finanzverwaltung eingeräumte Übergangsregelung zur Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ nicht nochmals verlängert wird.	Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer beruflichen doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeit zur Verfügung gestellt wurde. Die Eintragung ist unabhängig davon, ob die Besteuerung der Mahlzeit wegen der Kürzung der Verpflegungspauschale unterbleiben kann oder der Arbeitgeber die Mahlzeit individuell oder nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG pauschal besteuert hat. Bislang brauchten Arbeitgeber, denen für steuerfreie Reisekostenvergütungen Aufzeichnungserleichterungen im Lohnkonto gewährt worden waren, den Großbuchstaben „M“ nicht zu bescheinigen. Ab 2019 ist dies für alle Arbeitgeber Pflicht.	bei Gestellung einer Mahlzeit
Großbuchstabe „M“ muss bescheinigt werden	Nach § 41b Abs. 1 Nr. 8 EStG muss der Großbuchstabe „M“ in die elektronische Lohnsteuerbescheinigung eingetragen werden, wenn dem Mitarbeiter anlässlich oder während einer beruflichen	unabhängig von der steuerlichen Behandlung der Mahlzeit	<p><b>Kontakt:</b>  <b>StBin Susanne Weber,</b>  <b>München,</b>  <b>susanne.weber@</b>  <b>wts.de</b></p>

**6 | Änderung der für das Energiesteuerrecht anzuwendenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur zum 15.09.2018 |***Autor: Bertil Kapff, Düsseldorf*

Anpassungen des Energiesteuergesetzes und der Energiesteuer-Durchführungsverordnung	Die für das Energiesteuergesetz anzuwendende Fassung der Kombinierten Nomenklatur wurde zum 15.09.2018 von der am 01.01.2002 geltenden Fassung auf die am 01.01.2018 geltende Fassung geändert. Die Anpassungen des Energiesteuergesetzes und der Energiesteuer-Durchführungsverordnung sind durch den Durchführungsbeschluss der EU-Kommission 2018/552 vom 06.04.2018 unionsrechtlich vorgegeben und erfolgen durch eine am 05.07.2018 im Bundesgesetzblatt veröffentlichte Rechtsverordnung. Die Anpassungen führen grundsätzlich zu keinen Änderungen der energiesteuerrechtlichen Tatbestände und Steuersätze. Besonderheiten ergeben sich gleichwohl für erlaubnispflichtige Energieerzeugnisse nach § 4 EnergieStG. Hier könnte kurzfristig Handlungsbedarf bestehen.	bestimmter Fettsäuremethylester (Biodiesel)).	Neu in der Kombinierten Nomenklatur: Mineralöle mit Biodieselanteil
Erlaubnispflichtige Energieerzeugnisse	Die erlaubnispflichtigen Energieerzeugnisse sind in § 4 EnergieStG geregelt. Eine Änderung gab es bei der Nr. 3 (Leichtöle und Zubereitungen, mittelschwere Öle, Gasöle, Heizöle; Testbenzine, Spezialbenzine und mittelschweres Öl zu anderer Verwendung nur dann, wenn sie als lose Waren befördert werden) und der Nr. 9 (insbesondere als Kraft- oder Heizstoff	Die Waren der Unterpositionen 2710 20 bis 2710 20 39 und mittelschwere Öle der Unterposition 2710 20 90 der Kombinierten Nomenklatur sind dabei in § 4 Nr. 3 EnergieStG neu aufgenommen worden. Hierbei handelt es sich um Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien (ausgenommen rohe Öle) und Zubereitungen mit einem Gehalt an Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien von 70 GHT oder mehr, in denen diese Öle der Grundbestandteil sind, anderweitig weder genannt noch inbegriffen, die <b>Biodiesel enthalten</b> , ausgenommen Ölabfälle. Unter § 4 Nr. 9 EnergieStG fallen neben Fettsäuremethylester (Biodiesel) bestimmte chemische Erzeugnisse und Zubereitungen der chemischen Industrie oder verwandter Industrien, wenn sie dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden. Entsprechend der europäischen Vorgabe hat der Gesetzgeber hier eine Konkretisierung getroffen.	Im Einzelnen lauten die Neufassungen wie folgt:

§ 4 Nr. 3 Energie-  
steuergesetz

**§ 4 Nr. 3 EnergieStG**

*Waren der Unterpositionen 2710 12 bis 2710 19 68 und der Unterpositionen 2710 20 bis 2710 20 39 und mittelschwere Öle der Unterposition 2710 20 90 der Kombinierten Nomenklatur; für die Beförderung unter Steueraussetzung gilt dies für Waren der Unterpositionen 2710 12 21, 2710 12 25, 2710 19 29 und mittelschwere Öle der Unterposition 2710 20 90 der Kombinierten Nomenklatur nur dann, wenn sie als lose Ware befördert werden.*

§ 4 Nr. 9 Energie-  
steuergesetz

**§ 4 Nr. 9 EnergieStG**

*Waren der Unterpositionen  
a) 3824 99 86, 3824 99 93,  
b) 3824 99 92 und 3824 99 96 (jeweils ausgenommen zubereitete Rostschutzmittel, Amine als wirksame Bestandteile enthaltend, sowie zusammengesetzte anorganische Löse- und Verdünnungsmittel für Lacke und ähnliche Erzeugnisse),  
c) 3826 00 10 und 3826 00 90 der Kombinierten Nomenklatur, die dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden.*

Schreiben der  
Generalzolldirektion  
vom 20.08.2018

Nach dem Schreiben der Generalzoll-  
direktion vom 20.08.2018 werden in den  
kommenden Monaten als Folge der Rechts-  
änderung die bestehenden energiesteu-  
rechtlichen Erlaubnisse und Erlaubnis-  
scheine sowie weitere amtliche Zollvordrucke  
sukzessive an die geänderte Rechtslage  
angepasst. Die Aktualisierung der Erlaubnis-  
soll dabei von Amts wegen erfolgen. Von  
Seiten der Wirtschaftsbeteiligten sei dies-  
bezüglich nichts zu veranlassen. Das BMF  
schätzt, dass ca. 3.500 Erlaubnisse von der  
Rechtsänderung betroffen sind.

Kurzfristige Überprüfung  
der energiesteu-  
rechtlichen Erlaubnisse

Ungeachtet dessen empfehlen wir Inha-  
bern von formalen Erlaubnissen nach dem

Energiesteuergesetz (bspw. als Steuer-  
lager, registrierter Empfänger oder Ver-  
wender (z. B. § 25 EnergieStG) kurzfristig  
zu prüfen, ob die ihnen erteilten Erlaub-  
nisse von der Rechtsänderung betroffen  
sind. Insbesondere sofern die neu in § 4  
EnergieStG aufgenommenen Mineralöle  
mit Biodieselumischung (Unterpositionen  
2710 20 bis 2710 20 39 und 2710 20 90  
der Kombinierten Nomenklatur) bisher  
steuerfrei bezogen, hergestellt, verwen-  
det oder abgegeben werden, sollte das  
zuständige Hauptzollamt zeitnah kon-  
taktiert werden. Von dem geänderten  
Umfang der erlaubnispflichtigen Waren  
in § 4 Nr. 9 EnergieStG können vor allem  
Unternehmen der chemischen Industrie  
betroffen sein.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu  
beachten, dass auch nach der Rechtsän-  
derung ein statischer Verweis auf eine zu  
einem bestimmten Zeitpunkt geltende  
Kombinierte Nomenklatur vorliegt (nun-  
mehr auf den 01.01.2018, bislang auf den  
01.01.2002). Da die Kombinierte Nomen-  
klatur grundsätzlich jährlich angepasst  
wird, empfehlen wir weiterhin, für die  
zollrechtliche (aktuelle KN) und die ener-  
giesteuerrechtliche (KN zum 01.01.2018)  
Abwicklung zwei getrennte Warentarif-  
nummern im Warenwirtschaftssystem zu  
pflegen. Voraussichtlich ab dem Jahr 2019  
wird es hier wieder zu Abweichungen zwi-  
schen den Systemen kommen.

Vor diesem Hintergrund ist zudem darauf  
hinzuweisen, dass die Aktualität der dem  
zuständigen Hauptzollamt eingereichten  
Betriebserklärungen regelmäßig zu über-  
prüfen ist. Änderungen der angezeigten  
Verhältnisse sind der Behörde grundsätz-  
lich unverzüglich mitzuteilen.

Abweichende Waren-  
tarifnummern für Zoll  
und Energiesteuer

Aktualität der  
Betriebserklärungen

**Kontakt:**  
**RAin Dr. Karen Möhlen-**  
**kamp, Düsseldorf,**  
**karen.moehlenkamp@**  
**wts.de**



StB Ulrike Schellert; StBin Inken Taubenheim; Philipp Mrkvicka

# Praxisstudie – Betriebsstätten nach BEPS

Die Maßnahmen der OECD zur Bekämpfung missbräuchlicher Steuergestaltungen – gebündelt unter dem Begriff Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – verändern und beeinflussen die Steuerplanung multinational agierender Unternehmen maßgeblich.

Der zuweilen vielseitig interpretierbare Maßnahmenkatalog und die teils inkongruente Umsetzung durch die Mitgliedstaaten führen zu Unklarheiten in der Praxis und Herausforderungen auch insbesondere bei der projektorientierten Steuerberatung. Vor diesem Hintergrund wurden im Rahmen einer Praxisstudie der Service Line International Tax & Permanent Establishments (ITP) deutsche international operierende Unternehmen zu ihren Erfahrungen und Erwartungen im Hinblick auf ihre ausländischen Betriebsstätten befragt.

## Ziel der Praxisstudie

Die Basis der Praxisstudie bildete die Klärung folgender drei Kernfragen:

1. Welche Staaten sind in der Betriebsstättenabwicklung besonders kritisch?
2. Welche Hürden ergeben sich erfahrungsgemäß in den gewählten Staaten?
3. Wie ist die Erwartungshaltung hinsichtlich der Entwicklung von Auslandsaktivitäten in der Zukunft?

Anhand dieser Rahmenfragen haben die Teilnehmer – allesamt in steuerlicher Verantwortung – die herausforderndsten Staaten und Themengebiete der Betriebsstättenpraxis identifiziert.

## Die Teilnehmer

Die Mehrheit der 125 teilnehmenden Unternehmen hat ein Umsatzvolumen von mehreren hundert Millionen Euro und eine vier- bis fünfstellige Mitarbeiteranzahl. Das Gros der Teilnehmer bildete sich erwartungsgemäß aus dem Bau- und Montage-segment. Diese Branche hat schon bisher am häufigsten mit Betriebsstätten-themen zu „kämpfen“. Aber auch andere Tätigkeitsbereiche waren vertreten: So zählten zu den teilnehmenden Unternehmen ebenso

kleinere und mittlere Unternehmen aus der Automobilbranche, der Chemie- und Pharmaindustrie sowie dem IT- oder Energiesektor. Gut ein Viertel gab an, mehr als 20 Betriebsstätten weltweit zu unterhalten, während 10 Betriebsstätten die Untergrenze unter den Teilnehmern darstellte.

## Die kritischen Staaten

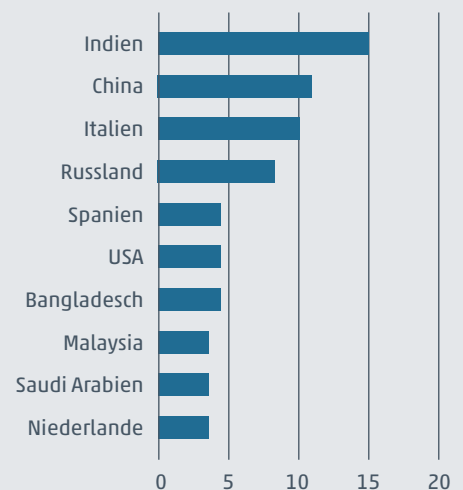
Die Staaten Indien, China, Italien und Russland wurden von den teilnehmenden Unternehmen als besonders anspruchsvoll ausgewählt. Interessanterweise spielten die in der Beratungspraxis häufig schwierigen afrikanischen und nahöstlichen Staaten nur eine untergeordnete Rolle. Lediglich Saudi Arabien hielt Einzug in die Top 10 der kritischen Staaten. Dies zeigt, dass die Eindrücke in der Projektberatung und in der Unternehmenspraxis voneinander abweichen können.

## Spitzenreiter Indien

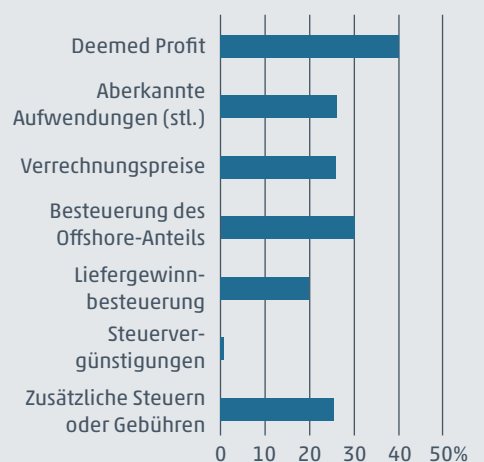
Indien verteidigt seine Spitzenposition sowohl bei der Dauer und der Komplexität der Betriebsstättenregistrierung als auch hinsichtlich der Häufigkeit und des Umfangs von Überprüfungen durch die Finanzbehörden. Logisch und folgerichtig erscheint daher das Ergebnis der Betriebsstättenprüfungen: Die Teilnehmer beklagen starke Gewinnkorrekturen durch die lokale Finanzverwaltung und daraus resultierende Steuermehrbelastungen.

## Die Top 10 im Detail

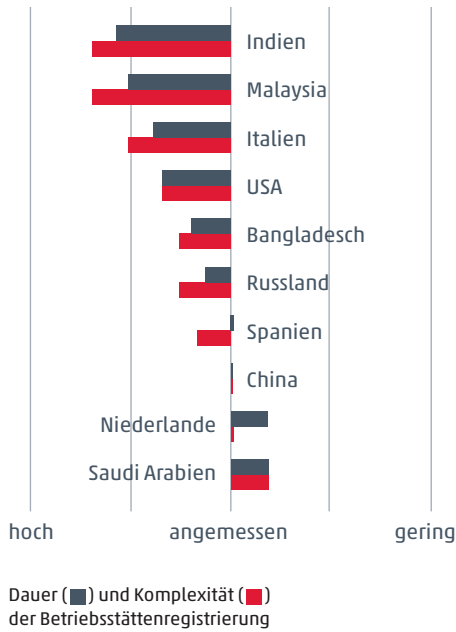
Bei näherer Betrachtung wird deutlich: Betriebsstättenregistrierungen werden überwiegend als zu komplex und langwierig empfunden. Bei der Häufigkeit der Betriebsstättenprüfungen dagegen divergieren die Auffassungen.



Top 10 der kritischen Betriebsstättenstaaten



Gründe für Gewinnkorrekturen in Indien



Ein Zusammenhang besteht naturgemäß zwischen den Prüfungen durch die Behörden und den Gewinnkorrekturen – je öfter die Behörde nachfragt, desto höher fällt das steuerliche Mehrergebnis aus.

**Zentrales Thema der Zukunft**

Deutsche Unternehmen beschäftigen sich zunehmend mit BEPS-Maßnahmen und ihren Folgeerscheinungen. Dies spiegelt sich deutlich in der untenstehenden Übersicht wider.

Es ist damit zu rechnen, dass der administrative Mehraufwand und das erhöhte Betriebsstättenaufkommen, bspw. durch das Entstehen virtueller Betriebsstätten, die steuerliche Projektberatung auch in der Zukunft zu einem Dauerbrenner macht.

**ICAP – Die nächste Herausforderung**

Innerhalb des International Compliance and Assurance Programms (ICAP) können Unternehmen künftig - auf freiwilliger Basis - ihre Daten offenlegen. Auch wenn Deutschland an der aktuell laufenden Pilotphase nicht teilnimmt, eröffnet sich hier in der Zukunft die Möglichkeit vereinfachter Betriebsprüfungen bei enger Zusammenarbeit mit den Behörden. Positiv ist folglich die Einschätzung der teilnehmenden Unternehmen im Rahmen der Praxisstudie, welche überwiegend signalisieren: Wir sind bereit, unsere Daten für ICAP offenzulegen und fühlen uns für aktuelle und künftige Complaincethemen gut aufgestellt.

**Zusammenfassung**

Die hohe Teilnehmerzahl und die positiven Reaktionen auf die Praxisstudie zeigen, dass Betriebsstätten nach BEPS zunehmend im steuerlichen Fokus deutscher Unternehmen stehen. Spannend bleibt die Frage, ob sich die aktuellen Erwartungen mit künftigen Geschehnissen decken. Wir freuen uns, dies nach Wiederholung der Praxisstudie zu beantworten.

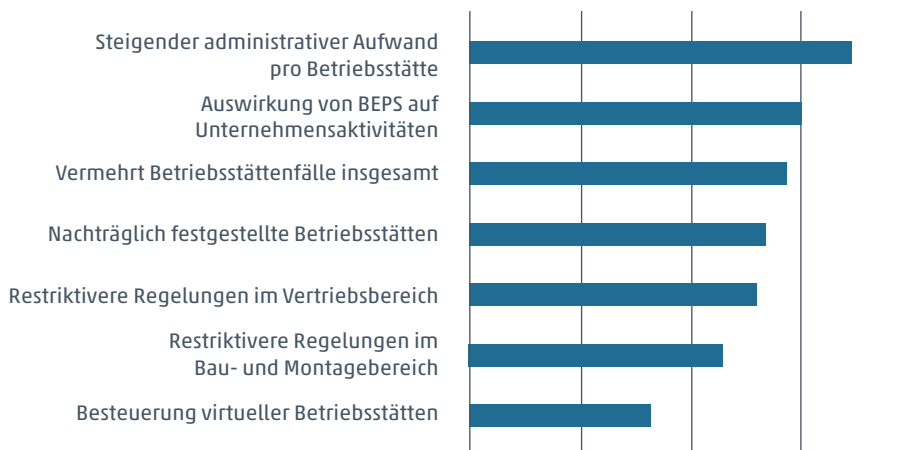


**Kontakt zur Praxisstudie**

Sollten Sie an den Studienergebnissen interessiert sein, bitten wir Sie, mit uns Kontakt aufzunehmen (unter [inken.taubenheim@wts.de](mailto:inken.taubenheim@wts.de)).

Sehr gerne bieten wir Ihnen auch die Möglichkeit, in einem persönlichen Gespräch mit unseren Experten mehr über die Studienergebnisse und die Konsequenzen für Ihr Unternehmen zu erfahren.

Leiter der Service Line International Tax & Permanent Establishments (ITP):  
*StB Ulrike Schellert*  
[ulrike.schellert@wts.de](mailto:ulrike.schellert@wts.de)  
 und *RA Martin Loibl*  
[martin.loibl@wts.de](mailto:martin.loibl@wts.de)



BEPS

Worauf stellen sich dt. Unternehmen künftig besonders ein ?

**DEUTSCHLAND 7a | Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen |**

*Autorin: StBin Christina Derer, LL.M., München*

Neuerungen bei Umlageverträgen	Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 05.07.2018 das bisherige Anwendungsschreiben zu § 1 AStG im Hinblick auf das Thema Umlageverträge aufgehoben und stattdessen auf das Kapitel VIII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 (OECD VP-Leitlinien) verwiesen.	soll die Prüfung nach den Maßstäben des Kapitel VIII der OECD VP-Leitlinien 2017 erfolgen. Für Umlagevereinbarungen, die bis zur Veröffentlichung des neuen BMF-Schreibens im Bundessteuerblatt am 25.07.2018 bestanden, ist eine Übergangszeit vorgesehen. Solche Kostenumlagevereinbarungen sind für Wirtschaftsjahre bis zum 31.12.2019 nach dem Schreiben vom 30.12.1999 zu beurteilen. Auch wenn diese Formulierung nicht ganz eindeutig ist, sollte – insbesondere im Hinblick auf die Formulierung der grundsätzlichen Anwendungsregelung – gemeint sein, dass die neuen Vorschriften in einem solchen Fall erst für Wirtschaftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2019 beginnen.	
Hintergrund	Bei Umlageverträgen handelt es sich um Verträge, die international verbundene Unternehmen abschließen, um im gemeinsamen Interesse und unter gemeinsamer Beitrags- und Risikotragung durch Zusammenwirken in einem Pool Leistungen zu erlangen bzw. zu erbringen. Als gängigste Beispiele sind der Forschungs- und Entwicklungs-Pool sowie der Dienstleistungs-Pool zu nennen. Im Rahmen der BEPS-Initiative wurden Umlageverträge verstärkt als Instrument zur Gewinnverschiebung im Konzern wahrgenommen. Dies wurde zum Anlass genommen, hierauf bezogene Richtlinien und Hinweise auf internationaler Ebene (OECD VP-Leitlinien) ebenso wie nun auch nationale Vorgaben (BMF-Schreiben) zu überarbeiten.	Das Kapitel VIII der OECD VP-Leitlinien 2017 mit dem Titel „Cost Contribution Agreements“ weist große Ähnlichkeiten mit dem alten BMF-Schreiben auf und bedeutet keine grundsätzliche Abkehr vom bisherigen Vorgehen.	Relevante inhaltliche Änderungen durch den Verweis
BMF vom 30.12.1999 (bisheriges Anwendungsschreiben)	Das bisherige Anwendungsschreiben vom 30.12.1999 mit dem Titel „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen“ enthielt von der Finanzverwaltung angenommene Grundsätze zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Umlageverträgen zwischen Poolmitgliedern bei international verbundenen Unternehmen. Insbesondere definierte das Schreiben, unter welchen Bedingungen Umlageverträge steuerlich anzuerkennen sind. Enthalten waren auch entsprechende Hinweise zum Anwendungsbereich, zur Ermittlung des umlagefähigen Betrages, zur Gestaltung der Umlage an sich, zu bestimmten Sonderfällen sowie zur Erfüllung von Dokumentationsanforderungen.	Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass das Kapitel VIII insbesondere im Zuge der BEPS-Aktionspunkte 8-10 („Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation“) überarbeitet wurde. Ziel war es, die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Basis einer wertschöpfungsorientierten Betrachtungsweise auch im Rahmen von Umlageverträgen sicherzustellen. Durch Verweis auf die jeweiligen anderen Kapitel sind entsprechend auch in Kapitel VIII die besonderen Ausführungen der OECD hinsichtlich immaterieller Vermögenswerte zu berücksichtigen. Dies betrifft z. B. die Ausführungen in Bezug auf die Allokation und Kontrolle von Risiken, der schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerte („HTVI - hard-to-value intangibles“) und die grundlegenden Substanzanforderungen inklusive der wichtigen sogenannten „DEMPE“-Funktionen (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation). In Bezug auf Dienstleistungsumlagen sind ferner die Ausführungen in Kapitel VII der OECD VP-Richtlinien zu beachten (u. a. Relevanz des Benefit Tests).	Berücksichtigung der BEPS-Aktionspunkte 8-10
BMF vom 05.07.2018 – Verweis auf Kapitel VIII der OECD VP-Leitlinien	Mit BMF-Schreiben vom 05.07.2018 wird nun dieses bisherige Anwendungsschreiben vom 30.12.1999 zum 31.12.2018 gänzlich aufgehoben. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2018 beginnen,		

Bewertung der Beiträge zu Fremdvergleichspreisen

Ein weiterer wesentlicher Aspekt im Kapitel VIII besteht darin, dass die Beiträge zur Umlage grundsätzlich nach dem Wert des Beitrags und damit nicht zwangsläufig zu Kosten zu bewerten sind. Im alten BMF-Schreiben vom 30.12.1999 wurde noch festgehalten, dass mangels Leistungsaustausch die umgelegten Aufwendungen als originäre Aufwendungen der Poolmitglieder zu behandeln sind und ein Gewinnaufschlag steuerlich nicht anzuerkennen wäre. Diese Änderung wird im neuen BMF-Schreiben vom 05.07.2018 aufgegriffen. Es wird explizit klargestellt, dass im Falle von Entwicklungskosten- und Dienstleistungskostenumlagen auf Basis gemeinsamer Interessen, Risikotragung und Leistungsbeiträgen fortan die Beiträge zu Fremdvergleichspreisen zu bewerten und anhand der jeweils zu erwartenden Vorteile zu vergüten sind.

Auch wenn nach OECD-Vorgaben der Ansatz zu Kosten bei F&E-Pools im Grundsatz nicht mehr akzeptiert wird, gibt Kapitel VIII einen praktischen Leitfaden, unter welchen Voraussetzungen im Rahmen der laufenden Beiträge ein Ansatz zu Kosten ermöglicht werden kann. Kritisch ist anzumerken, dass auch weiterhin zur Diskussion gestellt werden sollte, ob sich nicht auch fremde Dritte unter bestimmten Voraussetzungen auf einen Ansatz zu Kosten geeinigt hätten.

Verweis auf nationale Vorschriften

Ferner enthält das Kapitel VIII im Gegensatz zum BMF-Schreiben vom 30.12.1999 naturgemäß keine konkreten Hinweise bzgl. nationaler Vorschriften, wie beispielsweise zu Bilanzierungs-, Quellensteuer- oder verfahrensrechtlichen Aspekten, welche im bisherigen BMF-Schreiben enthalten waren.

Aufgrund der praktischen Relevanz ist auch auf die Strukturierungs- und Dokumentationsempfehlungen in Abschnitt E des Kapitels VIII hinzuweisen, welche sich nicht allzu sehr von den Form- und Inhaltvorgaben des alten BMF-Schreibens vom 30.12.1999 unterscheiden. Während diese Vorgaben im alten BMF-Schreiben allerdings noch Mindestanforderungen darstellten, sind diese laut OECD VP-Leitlinien weder als Mindestanforderung noch als abschließende Liste zu werten. Nichtsdestotrotz sind gewisse Mindestanforderungen aus deutscher Sicht auch weiterhin auf Basis von § 4 Abs. 2 Nr. 2 GAufzV (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO) zu erfüllen und der Abschluss eines Umlagevertrages gem. § 3 Abs. 2 Nr. 5 GAufzV als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall zu behandeln. Eine besondere Bedeutung kommt hier sicherlich der Dokumentation des zu erwartenden Nutzens aller Beteiligten zu. Schließlich ist der Umlagevertrag neben der landesspezifischen Dokumentation auch in der Stammdokumentation der Gruppe aufzuführen (vgl. OECD Kapitel V sowie Anlage zur GAufzV, Tz. 11).

Dokumentationsanforderungen

Das neue BMF-Schreiben sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Umlageverträge hinsichtlich der verschärften OECD-Vorgaben zu überprüfen und die Erstellung neuer Umlageverträge auf dieser Grundlage vorzunehmen. Die Strukturierungs- und Dokumentationsempfehlungen in Abschnitt E des Kapitels VIII bieten hierfür bereits eine gute erste Orientierungshilfe. Angesichts der hohen Anforderungen und des damit bestehenden Diskussionspotentials bei Umlageverträgen sollte in wesentlichen Fällen zur Erhöhung der Rechtssicherheit ggf. auch der Abschluss eines Advance Pricing Agreements in Erwägung gezogen werden.

Empfehlungen

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

## 7b | Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei verzinslichen Wertpapieren – Anrechnung ausländischer Quellensteuer | Autorin: StB Nicole Filser, München

DEUTSCHLAND

BFH vom 18.04.2018  
(AZ: I R 37/16)

Der BFH entschied mit Urteil vom 18.04.2018, unter welchen Voraussetzungen bei festverzinslichen Wertpapieren von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen ist und in welcher Höhe die ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden kann.

Im Streitfall erzielte die Klägerin in den Jahren 2004, 2005 sowie 2007 Einkünfte aus Kapitalanlagen in Form von portugiesischen Anleihen mit fester Laufzeit und festem sowie variablem Zins. Der vereinbarte Rückzahlungswert bei Fälligkeit betrug jeweils 100 % des Nominalwerts. Zum

Urteilsfall

31.12.2005 sowie zum 31.12.2007 waren die Kurswerte einiger Anleihen unter den Anschaffungswert gesunken, woraufhin die Klägerin zu den jeweiligen Bilanzstichtagen Teilwertabschreibungen vornahm. Die Zinseinnahmen unterlagen in Portugal der Quellensteuer.

FG München  
vom 11.05.2016  
(AZ: 6 K/2122/14)

Bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags gemäß § 34c EStG hatte das Finanzamt die auf die portugiesischen Einkünfte entfallende Gewerbesteuer, die Teilwertabschreibungen sowie einen geschätzten pauschalen Verwaltungskostenanteil abgezogen. Nachdem entsprechende Einsprüche erfolglos waren, wurde Klage beim Finanzgericht München erhoben, die bezüglich des Abzugs der Teilwertabschreibungen sowie des Verwaltungskostenanteils Erfolg hatte.

BFH vom 08.06.2011  
(AZ: I R 98/10)

Dieses Urteil wurde nun vom BFH aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung zurückverwiesen. Im Urteil des Finanzgerichts fehle es an Feststellungen, ob die von der Klägerin vorgenommene Teilwertabschreibung auf die Anleihen zulässig waren, also insoweit eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorlag. Denn daran fehle es bei festverzinslichen Wertpapieren in der Regel, soweit die Kurswerte der Papiere unter den Nominalwert abgesunken sind. Des Weiteren wurde vorinstanzlich unzureichend festgestellt, ob und in welcher Höhe Betriebsausgaben von den ausländischen Einkünften der Klägerin zur

Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags gemäß § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG abgezogen werden können. Mangels Regelung im DBA Deutschland-Portugal richte sich Art und Weise sowie Umfang der Anrechnung nach deutschem Recht. Insoweit sei der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Betriebsausgaben und ausländischen Einkünften maßgeblich. Dieser bestimme sich nach dem Veranlassungsprinzip.

BFH vom 06.04.2016  
(AZ: I R 61/14)

Das Finanzgericht habe demzufolge in zutreffender Weise die auf die ausländischen Einkünfte entfallende und in den Streitjahren noch abzugsfähige Gewerbesteuer sowie die Depotgebühren als Betriebsausgabe abgezogen und den Abzug der pauschalen Verwaltungsgebühren abgelehnt, da die vorgenommene Schätzung der Verwaltungsgebühren den Schätzungsgrundsätzen widerspreche.

Z.B. BFH vom 23.04.2015  
(AZ: V R 32/14)

Sollte das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang zur Auffassung gelangen, dass die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung vorgelegen haben, müsse beachtet werden, dass diese von den ausländischen Einkünften der Klägerin zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags abzuziehen sind. Denn vorrangiges Ziel der Klägerin war es, mit den angeschafften Anleihen Zinserträge zu erzielen und nicht an Wertveränderungen zu partizipieren. Unter dieser Voraussetzung seien damit auch Wertveränderungen des Vermögensstamms bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags zu berücksichtigen.

Fazit

**Kontakt:**  
StB Michael Habel,  
Frankfurt a.M.,  
michael.habel@wts.de

## **EUGH 8a | Unionrechtswidrigkeit der Anforderungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs des § 9 Nr. 7 GewStG | Autorin: StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch, München**

EuGH vom 20.09.2018  
(Rs. C-685/16)

Der EuGH hat mit Urteil vom 20.09.2018 entschieden, dass die restriktiveren Anforderungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs in Drittstaatenfällen (vgl. § 9 Nr. 7 GewStG; insb. das Vorliegen einer Mindestbeteiligung von 15 % ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums sowie von bestimmten Aktivitätsvoraussetzungen) gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV verstoßen.

Urteilsfall

Streitig war die Behandlung der Ausschüttung einer Dividende von einer australischen Tochtergesellschaft an ihre

deutsche Muttergesellschaft, für welche die australische Tochtergesellschaft nur das Einzelprivileg bezüglich einer enthaltenen durchgeschütteten Dividende einer philippinischen Einzelgesellschaft geltend machen konnte, für den restlichen Teil der Ausschüttung jedoch die Aktivitätsvoraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllte.

Vorliegend hat der EuGH die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit (und damit die Anwendung auf Drittstaatenfälle) mit seiner ständigen Rechtsprechung begrün-

Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit

det, dass eine Beteiligung von mindestens 15 % nicht zwangsläufig einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft begründe.

§ 9 Nr. 7 GewStG be-schränkt den freien Kapitalverkehr

Weiter liege eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dadurch vor, dass § 9 Nr. 7 GewStG die gewerbsteuerliche Kürzung von Dividenden, die in Drittstaaten ansässige Tochtergesellschaften ausschütten, strengeren Voraussetzungen unterwirft als § 9 Nr. 2a GewStG für Dividenden, die in Deutschland ansässige Tochtergesellschaften ausschütten. Bei diesen strengeren Anforderungen handelt es sich insbesondere um die Mindestbeteiligungshöhe von 15%, welche bei § 9 Nr. 7 GewStG ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums vorliegen muss (§ 9 Nr. 2a GewStG: „zu Beginn des Erhebungszeitraums“), sowie um die Aktivitätsvoraussetzungen wie das Vorliegen von Bruttoerträgen aus aktiven Tätigkeiten im Sinne von § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG, das Vorliegen einer Landes- oder Funktionsholding mit aktiven Tochtergesellschaften und das Einzelprivileg.

Sog. Standstill-Klausel nicht anwendbar

Die sog. Standstill-Klausel (Art. 64 Abs. 1 AEUV), welche eine Beibehaltung von Beschränkungen unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt, könne aufgrund von Änderungen im persönlichen und materiellen Anwendungsbereich des § 9 Nr. 7 GewStG sowie der Veränderung des gesamten Regelungszusammenhangs durch die Einführung des Halbeinkünfte-

verfahrens, welche nach dem Stichtag 31.12.1993 erfolgt seien, nicht zur Anwendung kommen.

Auch eine Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund des Vorliegens eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses sei nicht gegeben. § 9 Nr. 7 GewStG stelle eine allgemeine, unwiderlegbare Missbrauchsvermutung auf, welche keine die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkende Maßnahme rechtfertigen könne, da die Norm nicht das spezifische Ziel beinhalte, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen, die auf die Ausnutzung eines ungerechtfertigten Steuervorteils gerichtet sind, zu verhindern.

Keine Rechtfertigung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses

Das Urteil ist insbesondere für mehrstufige internationale Beteiligungsstrukturen relevant. Es sollte daher geprüft werden, ob in allen noch offenen Fällen eine aufgrund von § 9 Nr. 7 GewStG bisher versagte gewerbsteuerliche Kürzung von Drittstaatendividenden nunmehr geltend gemacht werden kann. Hierfür dürften sich auf Basis des EuGH-Urteils nunmehr die gewerbsteuerlichen Kürzungsvoraussetzungen an den Voraussetzungen für das nationale Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a GewStG orientieren. Es bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber auf das EuGH-Urteil reagieren wird und ob entsprechende gesetzliche Anpassungen in eines der laufenden Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden.

Praxisinweis

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

## 8b | Weiterhin Berücksichtigung EU-ausländischer finaler Betriebsstättenverluste | EUGH

Autor: RA/StB Denis Korneev, Köln

EuGH vom 12.06.2018 (Rs. C-650/16)

In seinem Urteil vom 12.06.2018 (Rs. Bevola und Jens W. Trock) beschäftigte sich der EuGH erneut mit einer seit mehr als einem Jahrzehnt hochumstrittenen europarechtlichen Frage. Nach seinen Feststellungen seien Verluste EU-ausländischer Betriebsstätten unter Umständen – nach wie vor – zum Abzug bei der Besteuerung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Stammhauses zuzulassen.

Jahres 2009 hatte Bevola ihre finnische Zweigniederlassung geschlossen. Die (finnischen) Verluste dieser Betriebsstätte konnte Bevola in Finnland nicht geltend machen. Deswegen beantragte sie, die Verluste im Steuerjahr 2009 bei ihrer dänischen Besteuerung anzusetzen.

Urteilsfall

Bevola ist eine dänische Untergesellschaft einer ebenfalls in Dänemark ansässigen Konzernobergesellschaft. Im Laufe des

Die Steuerverwaltung lehnte dies jedoch unter Hinweis auf die nicht gewählte sog. internationale gemeinsame Besteuerung ab. Nach dänischem Steuerrecht können Verluste ausländischer Betriebsstätten bei der Besteuerung nur dann berücksichtigt

werden, wenn für eine Unternehmensgruppe eine gemeinsame Besteuerung gewählt wird. Der dänischen Körperschaftsteuer wird dann die Summe der zu versteuernden Einkommen der – der gemeinsamen Besteuerung unterliegenden – in- wie ausländischen Gesellschaften unterworfen. Auf diese Weise werden also auch die – ansonsten von der dänischen Körperschaftsteuer freigestellten – ausländischen Betriebsstättenergebnisse erfasst. An die Wahl der gemeinsamen Besteuerung ist die betreffende Obergesellschaft zehn Jahre gebunden.

EuGH vom 13.12.2005  
(Rs. C-446/03)

Bevola beanstandete die Ablehnung des Verlustabzugs vor Gericht. Das vorliegende dänische Gericht wollte daraufhin vom EuGH insbesondere geklärt wissen, inwieweit – vor dem Hintergrund der vom dänischen Recht eingeräumten Möglichkeit, ausländische Betriebsstättenverluste im Rahmen einer internationalen gemeinsamen Besteuerung zu berücksichtigen – die Grundsätze der Rechtsprechung der Rs. Marks & Spencer vorliegend anwendbar sind.

Benachteiligung trotz  
Möglichkeit einer  
internationalen gemein-  
samen Besteuerung

Die Benachteiligung einer ausländischen Betriebsstätte gegenüber einer inländischen Betriebsstätte einer dänischen Gesellschaft liege nach den Feststellungen des EuGH in dem Fall vor, in dem die Erstere ihre Tätigkeit einstellt, ohne ihre Verluste geltend gemacht zu haben. Angesichts ihrer Nachteile (wie die 10-jährige Bindung) ändere auch die Möglichkeit einer internationalen gemeinsamen Besteuerung daran nichts.

Zweck dänischer  
Regelungen in der Ver-  
meidung der doppelten  
Verlustberücksichtigung  
und in der Besteuerung  
nach der Leistungs-  
fähigkeit

Der EuGH wiederholt, dass die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt nach wie vor unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen sei. Mit den fraglichen dänischen Regelungen soll bei dänischen Gesellschaften mit gebietsfremden Betriebsstätten eine Doppelbesteuerung der Gewinne und – symmetrisch dazu – ein doppelter Abzug der Verluste vermieden werden. Zwar habe der EuGH zu Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen, entschieden, dass sich

Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich nicht in einer Situation befinden, die mit der Situation von Gesellschaften mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte vergleichbar wäre. Stellt eine gebietsfremde Betriebsstätte ihre Tätigkeit ein, wobei sie ihre Verluste in dem Tätigkeitsstaat nicht geltend machen konnte und auch nicht mehr kann, unterscheidet sich die Lage einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer solchen Betriebsstätte vor dem Hintergrund des Ziels der Vermeidung des doppelten Abzugs der Verluste jedoch nicht von der Lage einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte.

Die Situationen seien auch in Anbetracht der mit den fraglichen dänischen Steuerregelungen bezweckten Sicherstellung der Besteuerung einer Gesellschaft nach ihrer Leistungsfähigkeit objektiv vergleichbar. Die Leistungsfähigkeit einer Gesellschaft mit einer gebietsfremden Betriebsstätte, die endgültige Verluste erlitten hat, sei nämlich in gleicher Weise beeinträchtigt wie die einer Gesellschaft mit einer verlustträchtigen gebietsansässigen Betriebsstätte.

Die beanstandete Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste könnte nach dem EuGH zwar grundsätzlich mit der Notwendigkeit der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden. Schließlich besteuert Dänemark auch die Gewinne der ausländischen Betriebsstätten nicht, wenn nicht zur internationalen gemeinsamen Besteuerung optiert wird.

Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch eine mitgliedstaatliche Regelung sei aber unverhältnismäßig, wenn ein Abzug der Verluste der gebietsfremden Betriebsstätte im Belegenheitsstaat nicht mehr möglich ist. Denn in einem solchen Fall bestehe keine Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung. Zur Voraussetzung der Endgültigkeit der Verluste i. S. d. Rs. Marks & Spencer verweist der EuGH auf sein Urteil vom 03.02.2015 (Rs. Kommission/Vereinigtes Königreich). Die Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte sind danach endgültig, wenn die betroffene Ge-

Situationen gebiets-  
fremder und gebietsan-  
sässiger Betriebsstätten  
objektiv vergleichbar

Ungleichbehandlung  
zwar grundsätzlich  
gerechtfertigt

Im Fall von endgültigen  
Verlusten jedoch unver-  
hältnismäßig

EuGH vom 03.02.2015  
(Rs. C 172/13)

<p>Fazit und Praxishinweise</p> <p>EuGH vom 17.12.2015 (Rs. C 388/14)</p>	<p>sellschaft zum einen alle rechtlichen Möglichkeiten zum Abzug dieser Verluste im Betriebsstättenstaat ausgeschöpft hat und zum anderen sie über diese Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, so dass die Verluste in diesem Mitgliedstaat nicht mehr geltend gemacht werden können.</p> <p>Zur Überraschung vieler hat der EuGH mit der vorliegenden Entscheidung seine Marks &amp; Spencer-Rechtsprechung zu finalen Verlusten fortgeführt und klargestellt, dass sein Urteil vom 17.12.2015 (Rs. Timac Agro Deutschland) keineswegs ihre Aufgabe bedeutet hatte. Folgerichtig attestierte er dem dänischen Abzugsverbot für finale Verluste von EU-Betriebsstätten einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.</p>	<p>Finale Betriebsstättenverluste liegen demnach – nach wie vor – dann vor, wenn die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte eingestellt wurde und diese keinerlei Einnahmen mehr erzielt. Der Nachweis der Ausschöpfung aller Verlustnutzungs- und -übertragungsmöglichkeiten der Betriebsstätte muss neben einer amtlichen Bestätigung aus dem Betriebsstättenstaat auch durch eine entsprechende Bescheinigung eines dortigen Berufsträgers geführt werden können.</p> <p>Abzuwarten bleibt, wie der BFH das EuGH-Urteil vom 12.06.2018 in den drei derzeit noch anhängigen und zur Zeit ausgesetzten Revisionsverfahren (AZ: I R 49/17, I R 48/17 und I R 17/16) anwendet.</p>	<p><i>Kontakt:</i> <i>StB Ronny Klop- fleisch, Köln, ronny.klopfleisch@ wts.de</i></p>
---	---	--	--

**9 | Kasachstan verkündet Implementierung von BEPS-Aktionspunkt 13 |**  
*Autoren: Kai-Udo Schwinger und Wadim Lutz, beide Frankfurt a. M.*

**KASACHSTAN**

<p>Implementierung von BEPS-Aktionspunkt 13</p>	<p>Am 25.04.2018 hat das Finanzministerium der Republik Kasachstan die Anwendung des dreistufigen Dokumentationsansatzes für Verrechnungspreise verkündet. Mit dem Gesetz Nr. 122-VI erfolgte insoweit die Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13. Somit müssen multinational tätige Unternehmensgruppen (MNE-Gruppen) bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen folgende Dokumente erstellen und abgeben:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>→ Master File</li> <li>→ Local File</li> <li>→ Country-by-Country (CbC) Report</li> <li>→ Mitteilungspflichten</li> </ul> <p>Das Gesetz definiert eine MNE-Gruppe als eine Gruppe von Gesellschaften inklusive einer Obergesellschaft, die die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt: Die Gesellschaften sind durch Beherrschungs- bzw. Beteiligungsverhältnisse verbunden, mindestens eine Gesellschaft ist im Steuerhoheitsgebiet der Republik Kasachstan ansässig und die Gesellschaften werden in den Konsolidierungskreis der Obergesellschaft einbezogen (mit Ausnahmen).</p> <p>Im Einzelnen wurden folgende Schwellenwerte und Vorlagepflichten festgelegt:</p>	<p>Master File: Multinationale Unternehmen müssen auf Anfrage der Steuerbehörden ein Master File erstellen, sofern im Berichtsjahr Transaktionen mit verbundenen Unternehmen stattfanden und die konsolidierten Umsatzerlöse bei umgerechnet mind. ca. € 750 Mio. liegen. Die Vorlage muss nach erfolgter Anfrage innerhalb von 12 Monaten erfolgen.</p> <p>Local File: Eine Verpflichtung zur Abgabe des Local File ist gegeben, sofern die Höhe der kasachischen Umsatzerlöse aus dem Konzernabschluss für das Geschäftsjahr unmittelbar vor dem Berichtsjahr bei ca. € 30 Mio. (Indexorientiert) gelegen hat.</p> <p>CbC-Report: Sofern die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Konzernumsätze im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens € 750 Mio. betragen, besteht die Pflicht zur Abgabe eines länderbezogenen Berichts, wenn die Obergesellschaft in der Republik Kasachstan ansässig ist. Die multilaterale Vereinbarung zum Austausch des CbC-Reports wurde bislang noch nicht unterzeichnet. Ebenfalls wurde das XML-Format der OECD noch nicht implementiert.</p> <p>Die Abgabefrist beträgt sowohl für das Local File als auch für den CbC-Report</p>	<p>Master File</p> <p>Local File</p> <p>CbC-Report</p>
---	--	--	--

Abgabe Local File und CbC-Reporting unabhängig von einer Anforderung

12 Monate nach Ende des Berichtsjahres, ohne dass es einer Anforderung bedarf.

Mitteilungspflichten: Alle Gruppengesellschaften sind verpflichtet, die Steuerbehörden darüber zu informieren, dass sie Mitglieder einer MNE-Gruppe sind, sofern sie zur Abgabe des Master Files, Local Files oder des CbC-Reports verpflichtet sind bzw. zur Abgabe seitens der Steuerbehörden aufgefordert wurden. Die Notifikationen haben jeweils zum 01.09. zu erfolgen.

Die Bestimmungen zum Master und Local File treten am 01.01.2019 in Kraft, während CbC-Reports bereits für Wirtschaftsjahre ab dem 01.01.2016 erstellt werden müssen.

Inkrafttreten

Kasachstan als Nicht-OECD-Land nähert sich mit dieser Gesetzesänderung sowohl organisatorisch als auch inhaltlich den OECD-Empfehlungen im Bereich der Verrechnungspreise an.

Fazit

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

## OECD 10 | Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisen bei Finanztransaktionen |

Autoren: Kai-Udo Schwinger, Frankfurt a.M., Melanie Appuhn-Schneider und Heather Marwei, beide Düsseldorf

OECD-Diskussionsentwurf kein Konsenspapier

Am 03.07.2018 hat die OECD einen 43-seitigen Diskussionsentwurf zu (grenzüberschreitenden) konzerninternen Finanztransaktionen veröffentlicht.

Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien – sowie die meisten nationalen Vorschriften – beinhalten bisher nur rudimentäre Grundsätze zur Fremdvergleichskonformität von Finanztransaktionen. Der Diskussionsentwurf wurde folglich mit großem Interesse erwartet. Er stellt bisher allerdings kein Konsenspapier dar und enthält im bisherigen Stadium nur wenige konkrete Handlungsanweisungen und Vorschläge zur Vorgehensweise bei spezifischen Sachverhalten.

Funktions- und Risikoanalyse als Ausgangspunkt

Der Entwurf veranschaulicht, dass im Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien eine Funktions- und Risikoanalyse („FAR“) unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und vertraglichen Ausgestaltung Ausgangspunkt einer Qualifizierung und Beurteilung von Finanztransaktionen sein soll. Basierend auf der FAR soll in einem ersten Schritt geklärt werden, ob eine offenbare, konzerninterne Fremdfinanzierung (wirtschaftlich) als andere Zahlung, spezifisch als Einlage, behandelt werden soll. Darüber hinaus stellt der Entwurf den Einfluss verschiedener FAR für Transaktionspartner unterschiedlicher Finanztransaktionen dar.

Analyse aus Sicht des Darlehensnehmers und -gebers

Bezüglich konzerninterner Darlehensverträge ist die Perspektive des Darlehensnehmers und des Darlehensgebers bei

der Bestimmung eines fremdvergleichskonformen Zinssatzes zu berücksichtigen. Wesentliches Kriterium aus Sicht des Darlehensgebers ist das mit der Darlehensvergabe verbundene Ausfallrisiko. Der Darlehensgeber wird bei der Ermittlung des Ausfallrisikos das ökonomische Umfeld des Darlehensnehmers berücksichtigen. Der Darlehensnehmer ist in erster Linie daran interessiert, seine durchschnittlichen Kapitalkosten (WACC) zu minimieren, wofür er alle verfügbaren Möglichkeiten in Betracht ziehen wird.

Zur Quantifizierung des Ausfallrisikos nennt der Diskussionsentwurf „Credit Ratings“ als zulässige Methode. Das Rating ist grundsätzlich auf Ebene der Einzelgesellschaft (stand alone) zu ermitteln. Die Berücksichtigung von weiteren Einflussfaktoren (z. B. Konzernrückhalt) auf das „Credit Rating“ wird im Report zur Diskussion gestellt.

Treasury-Funktionen (Darlehen, Cash-Pool und Sicherungsgeschäfte („Hedging“)) werden grds. als Unterstützungsleistung der Hauptaktivitäten betrachtet. Je nach FAR sollen diese Leistungen als konzerninterne Dienstleistungen oder als wertschöpfende Tätigkeit qualifiziert werden.

Bei konzerninternen Garantien ist danach zu unterscheiden, ob die Garantie dem Darlehensnehmer aufgrund der höheren Bonität einen niedrigeren Zinssatz oder (ggf. auch) einen höheren Finanzierungsbetrag ermöglicht. In letzterem Fall wäre

Ausfallrisiko als wesentliches Kriterium

Treasury-Funktionen zunächst Unterstützungsleistung

Konzerninterne Garantien

lt. Diskussionsentwurf zu überlegen, ob das Darlehen als Darlehen an den Garantiegeber zu charakterisieren ist, gefolgt von einer Eigenkapitaleinlage des Garantiegebers im Verhältnis zum ursprünglichen Darlehensnehmer. Die Quantifizierung einer Garantiegebühr soll sowohl unter Berücksichtigung der Perspektive des Darlehensnehmers (i.d.R. durch die Yield-Methode) als auch des Garantiegebers (i.d.R. durch einen kostenbasierten Ansatz) erfolgen. Dies sollte i.d.R. zu einer Bandbreite von Fremdvergleichswerten bestehend aus einem Maximalpreis aus Sicht des Darlehensnehmers und einem

Minimumpreis aus Sicht des Garantiegebers führen.

An die OECD adressierte Kommentare zum Diskussionsentwurf sowie zu den darin aufgeworfenen Fragen waren bis zum 07.09.2018 erbeten. Welche Änderungen der Endbericht der OECD zu grenzüberschreitenden Finanztransaktionen noch erfahren wird und welche Vorgaben ihm dann zu entnehmen sein werden, wird u. a. von den in diesem Rahmen vorgebrachten Vorschlägen und Kommentaren abhängen. Auch WTS hat zum Diskussionsentwurf Stellung genommen.

WTS hat Diskussionsentwurf kommentiert

**Kontakt:**  
StB Maik Heggmair,  
München,  
maik.heggmair@wts.de

### 11a | Betriebsstättenproblematik bei Subvergabe von Montageprojekten |

Autoren: StB Mag. Matthias Mitterlehner und Thomas Kaisinger, beide Linz

### ÖSTERREICH

Sachverhalt

Die Subvergabe der gesamten Montageleistungen durch einen Generalunternehmer ist im Maschinen- und Anlagenbau durchaus üblich. Die Gesamtverantwortung und Haftung verbleibt aber in der Regel beim Generalunternehmer. Im fraglichen Fall hat eine **italienische Gesellschaft (ITco) als Generalunternehmer** einen Dienstleistungsvertrag über Bau- und Montageleistungen in Österreich abgeschlossen und an eine italienische Tochtergesellschaft (SUBco) subvergeben. Fraglich war, ob das Projekt auf Grund der Dauer von 22 Monaten trotz Subvergabe neben der Betriebsstätte von SUBco auch zu einer Betriebsstätte des Generalunternehmers ITco führt?

Bei tatsächlicher **Totalvergabe der Funktionen von ITco** und fehlender Verfügungsmacht von ITco über die Baustelle wäre die Begründung einer Betriebsstätte durch ITco nach Ansicht des öBMF hingegen fraglich. Es stellt sich dann aber die Frage nach sonstigen Funktionen der ITco oder nach beachtlichen wirtschaftlichen Gründen für die Einschaltung von ITco.

Die gegenständliche Problematik wurde bereits vielfach kontrovers diskutiert. So kam ein Ruling des Danish Tax Board aus dem vergangenen Jahr zu dem Ergebnis, dass selbst dann, wenn der Generalunternehmer bzw. dessen Personal **niemals in Dänemark anwesend** war, es dennoch zur Begründung einer **Betriebsstätte** kommt, wenn die Haftung bzw. Verantwortung beim Generalunternehmer verbleibt. Werden sämtliche Funktionen vor Ort (on-shore) jedoch vom Subunternehmer ausgeübt, könnte einer etwaigen Betriebsstätte des Generalunternehmers auf der Basis geltender Gewinnabgrenzungsgrundsätze – mangels Funktionen – kein Ergebnis zugerechnet werden.

Ruling des Danish Tax Board (SKM2017.509.SR)

Anmerkungen zur Gewinnabgrenzung

EAS 3405 vom  
22.05.2018

Nach Auffassung des öBMF hängt der Bestand einer Betriebsstätte davon ab, ob ITco die **faktische Verfügungsmacht** über die Baustelle hat. Dies wäre dann der Fall, wenn ITco den Zugang zur und die Nutzung der Betriebsstätte kontrolliert und die **Gesamtverantwortung** für das Bauprojekt trägt. ITco wäre dann aber wohl für **Kontroll- und Überwachungstätigkeiten** an der Baustelle anwesend.

**Kontakt:**  
StB Mag. Matthias  
Mitterlehner, Linz,  
matthias.mitter  
lehner@icon.at;

Thomas Kaisinger, Linz,  
thomas.kaisinger@  
icon.at

**ÖSTERREICH 11b | Zurechnung einer Beteiligung zu einer deutschen Einheits-KG |**

Autorin: StBin Elisabeth Kendler, Wien

EAS 3403 vom  
08.06.2018

Im Rahmen der EAS-Auskunft 3403 (der „Express-Antwort-Service“ dient einer möglichst raschen Information des Anfragenden über die Auffassung des öBMF zu vorgelegten Zweifelsfragen, die bei Anwendung des internationalen Steuerrechts auftreten) widmet sich das öBMF der Frage, ob im Rahmen einer ausländischen GmbH & Co. KG die Anteile an der Komplementär-GmbH der durch die Beteiligung entstehenden (Personengesellschafts-)Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Ausgangssachverhalt

Beteiligt sich eine österreichische GmbH als Kommanditist an einer operativ tätigen deutschen GmbH & Co. KG und handelt es sich bei dieser GmbH & Co. KG um eine Einheits-KG (= sämtliche Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH gehören zivilrechtlich zum Gesamthandsvermögen der KG), so sind die Betriebsstätten der Personengesellschaft anteilige Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter.

Zuordnung der GmbH-Anteile nach dem AOA

Es ist nach den Grundsätzen des Authorized OECD Approach („AOA“) zu beurteilen, ob die Anteile an der Komplementär-GmbH der (Personengesellschafts-) Betriebsstätte zuzurechnen sind oder nicht. Demnach können Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte nur dann zugerechnet werden, wenn diese „wirtschaftlicher Eigentümer“ ist. Wesentlich für die Zurechnung einer Beteiligung zu einer Personengesellschaft ist die „tatsächliche“ Zugehörigkeit der Beteiligung zur (Personengesellschafts-)Betriebsstätte, wobei sich die tatsächliche Zugehörigkeit auf einen funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten

der Betriebsstätte gründet. Die Erfassung der Beteiligung in den Büchern der Personengesellschaft kann zwar Indizwirkung haben, ist jedoch per se nicht ausreichend für die Zurechnung. Dies gilt ebenso für die buchhalterische Erfassung der Beteiligung in den Büchern als notwendiges Betriebsvermögen, weil es auch hierbei an dem für die tatsächliche Zuordnung notwendigen funktionalen Zusammenhang zum Betriebsvermögen fehlen kann.

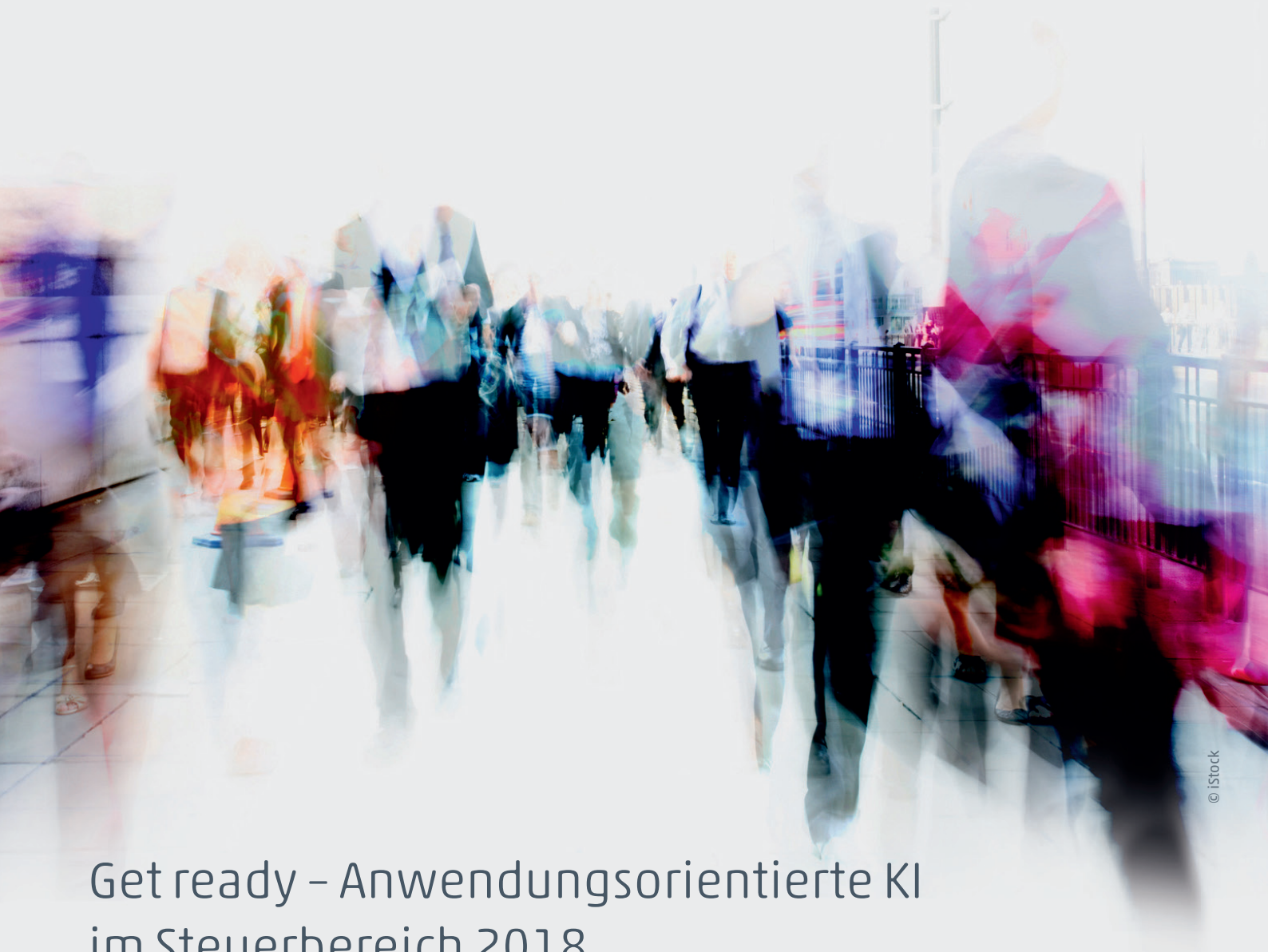
Für die Zuordnung der Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen der Betriebsstätte muss diese funktional der operativen Tätigkeit der Personengesellschaft dienen. Dies wäre bspw. dann gegeben, wenn die Kapitalbeteiligung den Betriebszweck der Betriebsstätte fördert oder zwischen Betriebsstätte und Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Bei der Beurteilung ist auf das Gesamtbild der maßgebenden Verhältnisse, auf die Wahrnehmung der Gesellschafterfunktionen, aber auch auf die korrespondierende Vorgehensweise im Ansässigkeitsstaat (somit Deutschland) abzustellen.

Letztendlich sind die Kriterien für die Zurechnung der Beteiligung nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung im jeweiligen Einzelfall zu prüfen und können nicht abschließend im EAS-Verfahren beurteilt werden. Für die Klärung, ob die Beteiligung der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, könnte mitunter ein bilaterales Verständigungsverfahren mit den deutschen Behörden in Erwägung gezogen werden.

Funktionaler  
Zusammenhang  
gefordert

**Kontakt:**  
StB Dr. Hartwig  
Reinold, Wien,  
hartwig.reinold@  
wts.at

# The Future is now!



© iStock

Get ready – Anwendungsorientierte KI  
im Steuerbereich 2018

13. November 2018, Frankfurt a.M.

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft

Ihre Ansprechpartnerin: Vanessa Just, Projektleitung KI im Steuerbereich · [vanessa.just@wts.de](mailto:vanessa.just@wts.de)

Pioneers in Tax – [wts.com/de](http://wts.com/de)

**POLEN 12 | Polen plant umfassende Änderung seiner Verrechnungspreisvorschriften |**

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

Umfassender Gesetzentwurf für Verrechnungspreise in Polen

Am 16.07.2018 hat das polnische Finanzministerium einen Gesetzentwurf bzgl. der Körperschaft- und Einkommensteuer sowie weiterer Bereiche bekanntgegeben. Das Ziel hierbei ist, das polnische Recht mit den Transfer Pricing Guidelines (2017) der OECD in Einklang zu bringen.

Übersetzungen anzufordern, die dann innerhalb von 30 Tagen vorgelegt werden müssen.

Zudem soll es „Safe Harbours“ geben, bei denen eine automatische Anerkennung der VP erfolgt, sodass auf Vergleichbarkeitsstudien verzichtet werden kann. Dies umfasst einerseits Verbindlichkeiten, die unterhalb von PLN 20 Mio. liegen und eine Laufzeit von nicht mehr als 5 Jahren haben. Gleichermaßen betrifft dies die sog. „low value-adding services“, bei denen ein Aufschlag von 5 % auf angefallene Kosten möglich sein soll.

Safe Harbours für Verbindlichkeiten und geringwertige Dienstleistungen

Verlängerte Fristen und Online-Einreichung der Dokumentation

Hinsichtlich der Erklärung, dass eine Verrechnungspreis(VP)-Dokumentation erstellt worden ist, und weiterer Informationen bzgl. dieser VP, sieht der Entwurf eine Verlängerung der Abgabefrist von drei auf neun Monate (nach Ende des Steuerjahres) vor. Für die Abgabe des Master Files sollen bis zu 12 Monate eingeräumt werden. Zudem sollen die kürzlich eingeführten KSt- und Est-Formulare (CIT-TP und PIT-TP) durch das elektronische Reporting mittels eines neuen Formulars namens TP-R ersetzt werden. Das Formular soll spezifische Informationen über Transaktionen mit verbundenen Gesellschaften beinhalten und die Effizienz bei der Auswahl von Unternehmen für Betriebsprüfungen erhöhen.

Darüber hinaus soll dem Steuerpflichtigen gestattet werden, auch andere Methoden als die fünf Standardmethoden zur Bestimmung der VP zu nutzen. VP-bedingte Anpassungen sollen zudem bereits im gleichen Jahr als Erträge oder steuerabzugsfähige Kosten anerkannt werden. Die Steuerbehörden sollen das Recht bekommen, Transaktionen, die nicht fremdvergleichskonform sind, nicht anzuerkennen bzw. abweichend zu bewerten. Des Weiteren wird eine Vielzahl VP-relevanter Begriffe definiert.

Mehr Methoden, Anpassungen im selben Jahr, mehr Rechte für Steuerbehörden und klare Definitionen

Höhere Schwellenwerte und mehr Freiheit bei der Dokumentation

Darüber hinaus soll die Schwelle, ab der eine VP-Dokumentation verpflichtend anzufertigen ist, heraufgesetzt werden. Die Bemessungsgrundlage hierfür sollen nicht mehr Kosten oder Erträge, sondern die Höhe der Intercompany-Transaktionen sein. Dabei soll zudem die Verwendung von Master Files anderer verbundener Gesellschaften möglich werden. Auch Dokumente in Englisch sollen grds. akzeptiert werden, wobei den Steuerbehörden das Recht eingeräumt werden soll, polnische

Die beschriebenen Neuerungen müssen noch vom polnischen Parlament verabschiedet werden und sollen ab dem 01.01.2019 verpflichtend gelten. Den Steuerpflichtigen soll ermöglicht werden, die Neuregelungen bereits für Steuerjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 beginnen.

Zeitplan

**Kontakt:**  
StB Maik Heggmaier,  
München,  
[maik.heggmaier@wts.de](mailto:maik.heggmaier@wts.de)

## 1 | Elektromobilität – Messung und Abrechnung der Nutzung von Ladesäulen auf Betriebsgeländen

Autoren: RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Paul Roßbach, beide Köln, und RAin Stefanie Baron, München

Hintergrund

Die Elektromobilität befindet sich im Aufschwung. Elektroautos sind nicht nur umweltfreundlich und leise, sondern auch weniger wartungsbedürftig als konventionelle PKWs. Viele Betriebe nehmen Elektrofahrzeuge deswegen in ihre Flotte auf und stellen Ladeinfrastruktur bereit. Dies gibt dem Sektor weiter Auftrieb, da privaten Nutzern bei der Anschaffung eines Plug-In Hybrids oder reinen Elektroautos oftmals noch die fehlende Verfügbarkeit von E-Tankstellen im Wege steht.

Einkommensteuerrechtliche Befreiungen

Steuerrechtlich wird die Errichtung von Ladesäulen bei Unternehmen durch einkommensteuerrechtliche Befreiungen für den Arbeitnehmer flankiert. Können Arbeitnehmer ihr privates Fahrzeug kostenlos oder verbilligt mit Strom an der Ladesäule aufladen, ist dies steuerfrei. Das gilt allerdings nur, wenn der Arbeitgeber oder ein verbundenes Unternehmen die Ladesäule auf seinem Betriebsgelände betreibt. Darüber hinaus bestehen für öffentlich zugängliche Ladesäulen auf Firmengeländen Möglichkeiten der Förderung in Form von Zuschüssen nach der „Förderrichtlinie Ladeinfrastruktur für Elektrofahrzeuge in Deutschland“.

Förderrichtlinie Ladeinfrastruktur für Elektrofahrzeuge des Bundesamtes für Verkehr und digitale Infrastruktur

Dieser Beitrag geht der Frage nach, auf welche Art und Weise sich das elektrische Laden auf dem Betriebsgelände realisieren und ausführen lässt, und beleuchtet den regulatorischen Hintergrund in Bezug auf die Ladesäulenverordnung (LSV) und das Eichrecht.

§ 3 Ladesäulenverordnung (LSV)

### Ladesäulenverordnung

In der Regel wird der Betreiber die Ladestation nicht ausschließlich für die Betriebsfahrzeuge verwenden, sondern seinen Mitarbeitern und Kunden sowohl für Dienst- als auch für Privatfahrzeuge zur Verfügung stellen. Die Attraktivität eines Unternehmens kann zusätzlich dadurch gesteigert werden, dass die Ladeinfrastruktur auch öffentlich zur Verfügung gestellt wird: Navigationsgeräte und einschlägige Applikationen zeigen dann die Elektrotankstelle zusammen mit dem

Firmennamen an. Ein Unternehmen, das sich heute mit Ladesäulen ausstattet, sollte darauf achten, dass die technisch sinnvollen Standards der Ladesäulenverordnung insbesondere bezüglich der Stecker eingehalten werden (§ 3 LSV). Die Verordnung gilt ohnehin bereits dann, wenn das Betriebsgelände nicht beschränkt und damit für jeden befahrbar ist (§ 1 LSV). Für den öffentlichen Betrieb bietet es sich an, dass die Energieversorger, die die Ladeinfrastruktur betreiben, auch den Kundenservice und die betriebswirtschaftliche Abrechnung der Ladeleistungen übernehmen. Hierbei muss man sich für ein Abrechnungsmodell entscheiden und die jeweiligen praktischen und rechtlichen Auswirkungen im Blick haben. Insbesondere eichrechtliche Vorgaben sind zu beachten.

### Eichrecht

Die Mess- und Eichverordnung schreibt grundsätzlich eine genaue und im Anschluss an den Ladevorgang direkt an der Ladesäule überprüfbare Messung des entnommenen Stroms pro Kilowattstunde vor (§ 7 MessEV). Anhand dieser Messdaten kann präzise nach Verbrauch abgerechnet werden. Bei nicht geeichten Zählern kann eine Nutzungspauschale zugelassen werden.

§ 7 Mess- und Eichverordnung (MessEV)

Alternativ kann kostenloses Laden angeboten werden. Die Abrechnung pro kWh wird wegen der transparenten Abrechnung allerdings von vielen Unternehmen als bevorzugte Lösung angestrebt. Idealerweise sollte daher darauf geachtet werden, dass die Technik des Ladepunkts eine Abrechnung der genauen Ladeleistung unmittelbar nach dem Ladevorgang ermöglicht.

Eine Besonderheit besteht bei Schnellladesäulen. Diese verwenden nicht Wechsel-, sondern Gleichstrom. Dessen eichrechtskonforme Messung gelingt bisher noch nicht allen Herstellern, sodass bis Ende März 2019 eine eichrechtliche Übergangsregelung besteht.

Information der Arbeitsgemeinschaft Mess- und Eichwesen vom 29.11.2017 (abrufbar unter [www.agme.de](http://www.agme.de))

**Software**

Privilegierten Nutzern können Rabatte und Freileistungen eingeräumt werden. Einige Systeme ermöglichen es, für jeden Ladepunkt und jeden Benutzer unterschiedliche Berechtigungen und Tarife festzulegen. So ist auch für die Identifikation an der Ladesäule inzwischen eine Vielfalt an Möglichkeiten gegeben, etwa über eine Smartphone-App, intelligente Ladekabel, einen RFID-Chip im Mitarbeiterausweis oder per QR-Code auf einem Gutschein. Die Ladestationen können in der Regel über sogenannte Roaming-Systeme für Kunden von Drittanbietern zugänglich gemacht werden. Umgekehrt können die eigenen Beschäftigten für einen Roaming-Verbund freigeschaltet werden. Energiedienstleister, die vom Unternehmen eingeschaltet werden können, bieten teilweise auch Autostromtarife an, bei denen die Abrechnung über die häusliche Stromrechnung erfolgt.

**Abrechnungsmodelle**

Das Verschenken von Ladeleistungen eignet sich als Werbung für Kunden und Beschäftigte. Vorteil ist, dass das Eichrecht hier nicht beachtet zu werden braucht. Für die Mitarbeiter ist das private Laden steuerbefreit (§ 3 Nr. 46 EStG). Ertragsteuerlich ist der kostenlos abgegebene Strom Geschenk i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG. Die 35 €-Grenze ist zu beachten. Soweit das Geschenk für den Kunden steuerpflichtig ist, kann die Versteuerung nach § 37b EStG für ihn übernommen werden. Da die Steuerfreiheit für eigene Mitarbeiter der Höhe nach nicht begrenzt ist, ist eine Messung des an Mitarbeiter abgegebenen Stroms nicht erforderlich. Aus steuerlicher Sicht muss hingegen beim Verschenken an firmenfremde Kunden die Menge des jeweils abgegebenen Stroms gemessen werden.

Kostenlose Nutzung der Ladeinfrastruktur

In hoch frequentierten Räumen kann, damit der Ladepunkt nicht blockiert wird, eine Parkgebühr oder Parkscheibenpflicht eingeführt werden. Die Parkgebühr darf allerdings nicht so hoch sein, dass sie sich letztlich als Entgelt für die Ladeleistung darstellt. Dies wäre nicht mit dem geltenden und durch die Eichämter praktizierten Eichrecht zu vereinbaren.

Pauschalen gibt es in der Form der monatlichen Flatrate oder der Pauschale pro Nutzung. Bei einer Pauschale pro Nutzung wird beim Nutzer der Anreiz geweckt, diese möglichst lange und intensiv auszunutzen. Die Ladesäule könnte dann von Elektroautos mit nahezu leeren Batterien blockiert werden. Eine beispielsweise monatliche Flatrate regt hingegen zum regelmäßigen Nutzen der Ladesäule an, sodass der Ladevorgang in der Regel verkürzt wird, ohne aber einen Anreiz zum Freiräumen des Parkplatzes zu setzen. Auch hier bietet sich daher eine zusätzliche Parkzeitbegrenzung oder Parkgebühr an. Der Vorteil einer Begrenzung der Nutzungszeit ist der Anreiz, die Ladesäule nur bedarfsgerecht zu nutzen und zeitig wieder freizugeben. Nachteil ist, dass der Bezug zur tatsächlich genutzten Energie fehlt. Auch der Zeitmesser muss zudem geeicht sein.

Aufladen zum Festpreis

Begrenzung der Nutzungszeit

Regelermittlungsausschuss nach § 46 des Mess- und Eichgesetzes für Messgeräte und Zusatzeinrichtungen im Anwendungsbereich der E-Mobilität

Andere Bezahlmethoden sind die gängigen karten- oder webbasierten Zahlungssysteme. Um den Vorgaben des Eichrechts nach dem Regelwerk des Regelermittlungsausschusses der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt und § 4 der Ladesäulenverordnung zu entsprechen, sollte eine dieser beiden Methoden zur Verfügung stehen. Alternativ ist die Barzahlung an oder in der unmittelbaren Nähe der Ladesäule anzubieten.

§ 3 Nr. 46 EStG

Gegenüber Mitarbeitern wird in der Praxis oft einfach der Kontoeinzug oder die Verrechnung mit dem Netto-Gehalt vereinbart. Für den Mitarbeiter, der im Betrieb vergünstigt oder kostenlos für den privaten Gebrauch lädt, ist dies zudem steuerbefreit (§ 3 Nr. 46 EStG). Allerdings muss die Vergünstigung zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Das heißt bei Umwandlung von oder Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Lohn scheidet die Steuerfreiheit aus. Bei Firmenwagen gilt folgendes: Bei der Bewertung mit der Prozent-Wert-Methode ist der Vorteil des Aufladens durch den 1%-Wert bereits abgegolten. Bei der Fahrtenbuchmethode bleiben die Kosten für das Aufladen aufgrund der Steuerbefreiung außer Ansatz. Die Steuerbefreiung gilt bis zum 31.12.2020.

Messung der Ladeleistung

Eine genaue Abrechnung pro Kilowattstunde ist zwar technisch und betriebswirtschaftlich komplexer als die anderen Methoden, führt aber zu mehr Verbrauchsgerechtigkeit. Wenngleich sich die entsprechenden Lösungen am Markt noch nicht durchgesetzt haben, bieten nunmehr die ersten Hersteller von Ladesäulen eine Abrechnung nach kWh standardmäßig

an. Bei Schnellladesäulen, die für die Entwicklung dieses Sektors eine wichtige Rolle spielen, wird hier allerdings noch an einer einheitlichen technischen Lösung gearbeitet. Unabhängig davon bietet es sich an, diese Methode, bei Bedarf, mit der Parkzeit zu kombinieren oder bei Schnellladesäulen gar eine maximale Parkdauer vorzuschreiben.

**Kontakt:**  
*RAin Dr. Sabine Schulte-Beckhausen, Köln, [sabine.schulte-beckhausen@wts-legal.de](mailto:sabine.schulte-beckhausen@wts-legal.de) und StBin Susanne Weber, München, [susanne.weber@wts.de](mailto:susanne.weber@wts.de)*

## 2 | Pflichtteilergänzungsansprüche aufgrund unbenannter Zuwendungen zwischen Ehegatten | Autorin: RAin Sandra Heide, München

BGH vom 14.03.2018  
(AZ: IV ZR 170/16)

Mit Urteil vom 14.03.2018 hat der BGH dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen sog. unbenannte Zuwendungen zwischen Ehegatten Pflichtteilergänzungsansprüche gemäß § 2325 BGB auslösen können.

In Fortführung seiner Rechtsprechung stellt der BGH zunächst klar, dass unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten als regelmäßig objektiv unentgeltlich einer Schenkung gemäß § 516 BGB gleichstehen und damit grundsätzlich Pflichtteilergänzungsansprüche gemäß § 2325 BGB auslösen.

Unbenannte Zuwendungen und Pflichtteilergänzungsansprüche

Urteilsfall

Im Streitfall hatte der Erblasser seiner beklagten Ehefrau im Jahr 1997 einen hälftigen Miteigentumsanteil an einem in seinem Alleineigentum stehenden Grundbesitz als ehebedingte Zuwendung übertragen. Zur Errichtung eines selbstgenutzten Einfamilienhauses auf dem Grundstück hatten die Ehegatten bereits 1996 ein Bankdarlehen in Höhe von DM 250.000 aufgenommen. Als Kreditsicherheit wurde eine Grundschuld bestellt. Durch gemeinschaftliches Testament setzten sich die Ehegatten 2008 gegenseitig als Alleinerben ein. Als der Erblasser verstarb, valutierte der aufgenommene Bankkredit noch in Höhe von € 108.122. Die Tilgungsleistungen in Höhe von insgesamt € 19.699 und sämtliche Zinszahlungen über € 112.666 waren von einem Konto des Erblassers erfolgt. Die Söhne des Erblassers aus erster Ehe machen gegen die beklagte zweite Ehefrau als Alleinerbin Pflichtteilergänzungsansprüche wegen der Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils sowie der Hälfte der vom Erblasser geleisteten Darlehensraten (Zins und Tilgung) geltend. Das OLG Dresden wies die Klage in Bezug auf die Pflichtteilergänzung wegen der Zins- und Tilgungszahlungen ab. Der BGH hob das Berufungsurteil teilweise auf, soweit die Vorinstanz die Klage auf Pflichtteilergänzung wegen der Zinszahlungen abgewiesen hatte.

Dementsprechend sei die Übertragung des Miteigentumsanteils im Wege der unbenannten Zuwendung vom Berufungsgerecht zutreffend als ergänzungspflichtige Zuwendung i.S.d. § 2325 BGB qualifiziert worden. Der für die Pflichtteilergänzung zu berücksichtigende Wert ergebe sich nach dem Niederstwertprinzip des Abs. 2 dabei aus dem Grundbesitzwert abzüglich der noch valutierenden Grundschuld zum Zeitpunkt des Erbfalls.

Anteilige Übertragung eines Hausgrundstücks als unentgeltliche Zuwendung

Der BGH bestätigt die Entscheidung der Vorinstanz auch insoweit, als die erbrachten Tilgungsleistungen keine Pflichtteilergänzungsansprüche auslösen. Die Tilgungsleistungen mindern die Valuta der Grundschuld und erhöhen den Grundstückswert in gleichem Umfang, so dass sie bereits in den für die Pflichtteilergänzung zu berücksichtigenden (fiktiven) Nachlasswert eingeflossen seien.

Keine Doppelerfassung von Tilgungsleistungen im (fiktiven) Nachlasswert gem. § 2325 BGB

Die für die Ehefrau geleisteten Zinszahlungen seien dagegen als pflichtteilsergänzungspflichtige Zuwendung in Ansatz zu bringen, wenn der Erblasser seiner Ehefrau die Zinszahlungen unentgeltlich zugewendet hat. Der Erblasser und seine Ehefrau hafteten für das Darlehen und damit auch für die Zinsen als Gesamtschuld-

Zinszahlungen nur im Falle der Unentgeltlichkeit ihrer Zuwendung pflichtteilsergänzungspflichtig

ner, so dass durch die Zinszahlungen des Erblassers auch eine Schuld seiner Ehefrau erfüllt wurde. Da das Berufungsgericht bislang noch keine Feststellungen zur Unentgeltlichkeit getroffen habe, müsse es nun die noch fehlenden Feststellungen nachholen. Es ist noch zu klären, ob im Innenverhältnis zwischen Erblasser und Ehefrau tatsächlich eine unentgeltliche Zuwendung beabsichtigt war oder der Übernahme der Zinszahlungen ein diese ausgleichender Gegenwert gegenüberstehe und es sich damit um eine entgeltliche Zuwendung gehandelt habe. Dies liegt etwa im Falle einer Zuwendung zur Alterssicherung, einer objektiv

angemessenen nachträglichen Vergütung langjähriger Dienste oder eines Beitrags zum Familienunterhalt vor. Insbesondere sei aufzuklären, ob die Zinszahlungen – anstelle von Mietzahlungen – ein gemäß §§ 1360, 1360a BGB geschuldeter Beitrag zum Familienunterhalt gewesen seien.

Sollen unbenannte Zuwendungen zwischen Ehegatten pflichtteilsfest ausgestaltet werden, ist darauf zu achten, dass die Entgeltlichkeit der Zuwendung hinreichend dokumentiert ist. Bei Zuwendungen zur Alterssicherung ist zu beachten, dass diese wegen § 1360a BGB nur in angemessener Höhe „pflichtteilsfest“ sind.

Praxishinweis

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

## Jede Woche up to date. WTS Tax Weekly.

Mit dem Online-Newsletter „WTS Tax Weekly“ sichern Sie sich Woche für Woche Ihren persönlichen Wissensvorsprung. Lesen Sie komprimiert und aktuell über steuerpolitische Entwicklungen und ausgewählte Themen aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung.



**Abonnieren Sie noch heute unter:**  
[wts.com/de-de/knowledge/tax-weekly](https://wts.com/de-de/knowledge/tax-weekly)

## a | Veröffentlichung neuer Heubeck-Richttafeln zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen | Autor: WP/StB Hans-Georg Weber, München

Veröffentlichung neuer Heubeck-Richttafeln	Die Heubeck AG veröffentlichte am 20.07.2018 die neuen Richttafeln RT 2018 G zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen. Diese sollen in Zukunft die alten Richttafeln RT 2005 G ersetzen. Da die bloße Herausgabe der Richttafeln durch die Heubeck AG jedoch keine Gesetzeskraft hat, stellt sich die Frage, ob und ab welchem Zeitpunkt eine Verpflichtung besteht, diese in HGB- und IFRS-Abschlüssen zu verwenden. Hierzu hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW in einem am 05.09.2018 veröffentlichten Schreiben Stellung genommen.	die neuen Richttafeln zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen grundsätzlich verpflichtend anzuwenden. Das gleiche gilt für Abschlüsse, deren Stichtag zwar vor dem Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens liegt, deren Aufstellung aber erst nach der Veröffentlichung des BMF-Schreibens beendet wird. Sollten die neuen Richttafeln in den vorgenannten Fällen noch nicht angewendet werden, muss eine Begründung dafür im Anhang angegeben werden. Hier könnte beispielsweise die noch nicht hinreichend durch die Rechnungslegungspraxis erfolgte Validierung und Implementierung der neuen Richttafeln vorgebracht werden, oder dass das Unternehmen im speziellen Fall keine wesentlichen Änderungen im Vergleich zu den bereits individuell modifizierten Richttafeln RT 2005 G erwartet.	
Vernünftige kaufmännische Beurteilung bzw. best estimate	Gemäß den handelsrechtlichen Vorschriften sollen die Annahmen zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen (und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen) so getroffen werden, dass diese einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung des Unternehmens entsprechen. Ähnlich wird dies in den IFRS dargestellt: Versicherungsmathematische Annahmen sollen so getroffen werden, dass diese die bestmögliche Schätzung („best estimate“) für das Unternehmen darstellen. Tabellenwerke werden dann als vernünftige kaufmännische Beurteilung und bestmögliche Schätzung angesehen, wenn diese allgemein anerkannt sind und bessere Schätzwerte beinhalten als die bislang von den Unternehmen zugrunde gelegten Tabellenwerke.	Für Jahres- und Konzernabschlüsse, deren Stichtag und Aufstellungszeitraum vor dem Tag liegt, an dem das zu erwartende BMF-Schreiben auf der Website des BMF veröffentlicht wird (d. h. insb. für Abschlussstichtage zum 30.06.2018 oder früher), kommt nach Auffassung des HFA ggf. eine freiwillige Anwendung der neuen Richttafeln vor Veröffentlichung des BMF-Schreibens in Betracht. So kann durch die Begründung, dass die neuen Richttafeln die wirtschaftliche Belastung am Stichtag zutreffender abbilden als die alten, die Anwendung auch vor der allgemeinen Anerkennung gerechtfertigt werden.	Freiwillige Anwendung
Veröffentlichung des BMF-Schreibens als Indikator für die allgemeine Anerkennung	Als Indikator für eine allgemeine Anerkennung wird regelmäßig die Anerkennung der neuen Richttafeln für ertragsteuerliche Zwecke durch das BMF gesehen, aber auch die Validierung und Implementierung der neuen Richttafeln durch die Rechnungslegungspraxis, insb. die Aktuarien. Das diesbezügliche BMF-Schreiben wird vom IDW spätestens im Oktober 2018 erwartet. Eine Aussage des BMF gibt es dazu jedoch nicht.	Die Anwendung der neuen Richttafeln RT 2018 G für Jahres- und Konzernabschlüsse sowohl nach HGB als auch nach IFRS mit dem Stichtag 31.12.2018 dürfte somit verpflichtend sein, sofern das diesbezügliche BMF-Schreiben noch im Jahr 2018 auf der Website des BMF veröffentlicht wird.	
Verpflichtende Anwendung	In allen Jahres- und Konzernabschlüssen, deren Stichtag nach dem Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens liegt, sind	In IFRS-Zwischenabschlüssen gibt es – unabhängig vom Beendigungsdatum der Abschlüsse – nach Auffassung des HFA keine Verpflichtung zur Anwendung der neuen Richttafeln RT 2018 G. Grund dafür ist einerseits, dass oftmals die Extrapolation der letzten versicherungsmathematischen Bewertung ausreichend ist. Eine Anpassung der Pensionsverpflichtungen	Keine verpflichtende Anwendung in IFRS-Zwischenabschlüssen
	Bezüglich der Pflicht zur Anwendung der neuen Richttafeln RT 2018 G unterscheidet der HFA grundsätzlich zwei Fälle:		

aufgrund von „signifikanten Marktfluktuationen“ (IAS 34 IE.B9) ist ebenfalls nicht nötig, da die neuen Richttafeln langfristige Entwicklungen abbilden.

Ertragsteuerliche  
Anwendung

Für ertragsteuerliche Zwecke wird im BMF-Schreiben eine Anwendungsregelung analog zur Veröffentlichung der Richttafeln 2005 G am 06.07.2005 erwartet. Das damalige Anwendungsschreiben erging am 16.12.2005. Zur zeitlichen Anwendung enthielt dieses BMF-Schreiben folgende Regelung: „Die „Richttafeln 2005 G“ können erstmals der Bewertung von Pensionsrückstellungen am Ende des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt werden, das nach dem 06.07.2005 (Tag der Veröffentlichung der neuen Richttafeln) endet. Der Übergang hat einheitlich für alle Pensionsverpflichtungen und alle sonstigen versicherungsmathematisch zu bewertende Bilanzposten des Unternehmens zu erfolgen. Die „Richttafeln 1998“ können letztmals für das Wirtschaftsjahr verwendet werden, das vor dem 30.06.2006 endet.“ Sollte die Finanzverwaltung auf die neuen Richttafeln RT 2018 G analog

2005 reagieren, so hätte ein Unternehmen mit Bilanzstichtag zum Jahresende ein Wahlrecht, ob die Einführung der neuen Richttafeln RT 2018 G am 31.12.2018 oder am 31.12.2019 erfolgt. Bei Bilanzstichtag 30.09. ergäbe sich ein Wahlrecht, ob die Einführung der neuen Richttafeln am 30.09.2018 oder am 30.09.2019 erfolgt.

Es wird erwartet, dass die Pensionsrückstellungen auf Grund der Anwendung der neuen Richttafeln in der Handelsbilanz im Durchschnitt um ca. 2 % steigen; damit dürften die Auswirkungen der neuen Richttafeln insgesamt geringer sein als bei der letzten Aktualisierung im Jahr 2005. Der Einmaleffekt aus der Umstellung auf die neuen Richttafeln muss – anders als in der Steuerbilanz – sofort in voller Höhe ergebniswirksam erfasst werden. In IFRS-Abschlüssen sind die sich bei erstmaliger Anwendung der neuen Richttafeln infolge der Änderung von versicherungsmathematischen Annahmen ergebenden Gewinne oder Verluste erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis („other comprehensive income“) zu erfassen.

Auswirkungen  
auf die Abschlüsse

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

## b | Outsourcing von Konzernabschlüssen | Autor: Ali Göle, Düsseldorf

Ziel der Erstellung eines  
Konzernabschlusses

Ziel der Konsolidierung von Finanzdaten und der Erstellung eines Konzernabschlusses ist es, dem Informationsempfänger einen realistischen Überblick über das „Gesamtunternehmen“ Konzern zu vermitteln.

Die seit Jahren zunehmenden Anforderungen an die Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung von Konzernabschlüssen gehen häufig nicht einher mit Aufbau, Weiterentwicklung sowie prozessualer und technologischer Optimierung der dafür verantwortlichen Finanzabteilungen.

Herausforderungen

Legale Konsolidierung  
vs. Management-  
konsolidierung

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses kann sich durch nationale Gesetze, Börsenordnungen, sonstige Rechnungslegungsvorschriften oder vertragliche Vereinbarungen ergeben. In Deutschland regeln das Handelsgesetzbuch (HGB) und das Publizitätsgesetz (PublG) die Konzernrechnungslegungspflicht.

Bei der Konsolidierung müssen diverse Spezialisten-Tätigkeiten durchgeführt werden, um dem Einheitsgrundsatz im Konzern Rechnung zu tragen. In einem ersten Schritt müssen dabei die Finanzinformationen der verschiedenen Konzernunternehmen an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angepasst werden. Anschließend werden alle konzerninternen Beziehungen (Forderungen und Verbindlichkeiten, Aufwendungen und Erträge sowie Zwischengewinne aus konzerninternen Lieferungen oder Leistungen) eliminiert.

Neben der gesetzlichen Konsolidierungspflicht (nach HGB oder internationalen Vorschriften wie z. B. IFRS oder US-GAAP) gibt es auch noch die so genannte Managementkonsolidierung, deren Ziel es ist, den über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehenden Informationsbedarf des Managements zu befriedigen.

Die Erstellung eines Konzernabschlusses oder -reportings erfolgt meist unter

Zeitdruck und erfordert daher einen strukturierten Planungs- und Durchführungsprozess sowie eine effiziente Zusammenarbeit und einen laufenden Informationsaustausch aller Beteiligten.

In der Praxis kämpft das Group Accounting bzw. Group Reporting oftmals mit heterogenen IT-Systemen, unterschiedlichen Währungen, lokalen Rechnungslegungsvorschriften und Kontenplänen, einer unzureichenden Qualität der Meldedaten oder auch inkonsistenten Intercompany-Informationen und fehlenden Bewegungsarten.

Einsatz von Softwarelösungen

Größere Unternehmensgruppen (gemessen am Umsatz und/oder der Anzahl der Tochtergesellschaften) sowie börsennotierte Gesellschaften kommen daher an einer professionellen Softwarelösung für den Konzernabschluss oder das Konzernreporting nicht mehr vorbei. Entsprechende Financial Performance Management Tools führen zu Stabilität, Konsistenz, Transparenz und einer Erhöhung des Automatisierungsgrades im Unternehmen.

Die FAS AG unterstützt Unternehmen bei der Auswahl und Implementierung einer neuen Softwarelösung für die Konzernabschlusserstellung und das Group Reporting; dabei kann auch der gesamte Konzernabschlusserstellungsprozess von den Experten der FAS übernommen werden.

FAS als zertifizierter LucaNet Partner

Eine mögliche Softwarelösung für die Konzernabschlusserstellung ist LucaNet. Als zertifizierter LucaNet Partner bietet die FAS AG das vollständige Outsourcing der Konzernabschlusserstellung nach HGB, IFRS oder US-GAAP an. Der gesamte Prozess der Anlieferung und Validierung der Meldedaten inkl. Konsolidierung und Abstimmung mit dem Wirtschaftsprüfer wird dabei von den Spezialisten der FAS übernommen und erfolgt auf einem sicher gehosteten LucaNet System.

Durch das Outsourcing des Konzernabschlusses wird sichergestellt, dass sämtliche fachlichen und regulatorischen Anforderungen eingehalten werden und die Konzernabschlussprozesse effizient und stabil mit Hilfe einer professionellen Konsolidierungslösung abgebildet sind. Die Unternehmen können sich dadurch auf das Wesentliche konzentrieren und müssen weder in neue Systeme noch in hochqualifizierte Mitarbeiter investieren. Bei einem möglichen späteren Insourcing der Konzernabschlusserstellung kann die LucaNet Datenbank zusammen mit den eingerichteten Konsolidierungsprozessen jederzeit übernommen werden.

Für ein effizientes Outsourcing des Konzernabschlusses bietet LucaNet alles, was die Konsolidierungsspezialisten der FAS für ihre Kunden benötigen:

- Schneller Datenimport aus unterschiedlichen Vorkonzeptionen
- Konzernabschlusserstellung auf Monats-, Quartals- und Jahresebene inklusive Konzern-GuV und -Bilanz
- Automatisierte Erstellung einer Konzernkapitalflussrechnung
- Erstellung von Anhangsangaben
- Parallele Konzernabschlusserstellung nach HGB, IFRS, US-GAAP
- Mehrstufige Konsolidierungshierarchien (Teilkonzerne)
- Abbildung sämtlicher Konsolidierungsschritte
- Kapitalkonsolidierung
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung
- Schuldenkonsolidierung
- Zwischenergebniseliminierung

LucaNet bietet als Financial Performance Management Tool neben der Konsolidierung auch zahlreiche Planungs- und Controllingfunktionalitäten und stellt damit ein umfassendes Financial-Data-Warehouse inklusive betriebswirtschaftlicher Rechenlogik für die vollständige Integration von Planung und Konsolidierung dar.

Outsourcing von Konzernabschlüssen

LucaNet als vollwertiges Management Tool

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

## c | Rechnungswesen Prozesse nach dem Carve Out – Herausforderung für Mitarbeiter und Systeme | Autorin: WPIn (Ungarn) Gyöngyver Csomay, München

Stand alone-Fähigkeit als große Herausforderung

Veränderungen in Konzernstrukturen kommen heutzutage immer öfter vor. Die von uns beobachteten Carve Outs zeigen deutlich, dass die angestrebte kurzfristige „stand alone“-Fähigkeit eine große Herausforderung ist. Dabei sind praktisch alle Mitarbeiter und Geschäftsprozesse betroffen, da die bisherigen Aufgaben, Systeme und Prozesse an die neuen Anforderungen (Unternehmensgröße, Organisation, neue Anforderungen an Reporting und Prozesse, etc.) anzupassen sind.

- (ERP-) Systementscheidung auf Basis der Zielstruktur der neuen Einheit.
- Trennung der Buchungs-/Konzernrechnungslegungskreise von dem „alten“ Mutterkonzern.
- Überarbeitung bzw. Vereinfachung des bisherigen Konzernkontenplans.
- Abbildung der Carve Out-Einheit in einem eigenständigen Konsolidierungskreis (Teilkonzern), dabei ist auch zu überprüfen, ob die bisherigen Beziehungen zu verbundenen Unternehmen noch Bestand haben.

Ansatz für den Aufbau des neuen Systems

Nach der Carve Out-Entscheidung stellt sich die Frage, welche Leistungen vom Rechnungswesen die auszugliedernde Einheit („Carve Out-Einheit“) bisher bekommen hat und von wem. Unternehmen tendieren oftmals zu der einfachsten Lösung, die bisherigen Prozesse im Rechnungswesen und die Systeme auf die Carve Out-Einheit zu übertragen.

- Analyse der bestehenden und zukünftigen Verrechnungen/Lieferungen zwischen verbundenen Unternehmen.
- Aufnahme und Einstellung der neuen Konsolidierungsabläufe inklusive Datenlieferung für die Anhangangaben.
- Festlegung der Bearbeitung und Umsetzung der IFRS-Vorschriften. In mittelständischen Strukturen fehlen hierzu regelmäßig die Kapazitäten und/oder das Know-how.
- Definition der zukünftigen (vereinfachten) Bilanzierungsgrundsätze der Carve Out-Einheit.
- Sicherstellung der Datenhistorie für laufende Projekte und andere Geschäftsbeziehungen.
- Konzeption der Ziel-Controllingstrukturen unter Berücksichtigung der neuen Systemlandschaft.
- Einführung eines in der Regel neuen, vereinfachten Management-Reportings.
- Bestimmte bisherige technische Abläufe und IT-Tools funktionieren in der neuen stand-alone Umgebung nicht oder nicht richtig – diese sind aufzuspüren und zu korrigieren.
- Überarbeitung der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sowie Klärung von Schnittstellen im Rechnungswesen.

Diese Lösung kollidiert aber relativ schnell mit der Bestrebung nach Unabhängigkeit von dem „alten“ Mutterkonzern (sog. Brownfield-Ansatz). Darüber hinaus stimmen häufig die bisherigen Strukturen und Systeme mit den Anforderungen der neuen Carve Out-Einheit nicht mehr überein. Es ist zu beachten, dass bei Carve Outs in großen Konzernen das neu entstandene Unternehmen keine Finanzbuchhaltung wie im bisherigen Konzern führen sollte, da die neu entstehende Einheit regelmäßig mittelständische Zielstrukturen anstrebt. Der „copy&paste“-Ansatz vereinfacht und beschleunigt zwar den Carve Out-Prozess, damit entstehen aber häufig überdimensionierte Systeme und Prozesslandschaften, die die neue Einheit mit entsprechenden Kosten belasten und nicht zielgenau die Anforderungen der Carve Out-Einheit abdecken.

Wichtigste Themen

Daher empfehlen wir bei Carve Out-Entscheidungen, ein Transformationsprojekt zu starten, das die wesentlichen Aspekte im Rahmen eines Carve Outs berücksichtigt. Dabei sind insbesondere die folgenden Themen im Rechnungswesen zu beachten:

Neben den hier genannten Carve Out-Fragestellungen im Rechnungswesen ergeben sich auch in anderen Abteilungen, wie bspw. IT, HR, Legal, Einkauf oder Verkauf entsprechende komplexe Fragestellungen.

Fehlende Ressourcen	Oft werden die notwendigen Aufgaben unterschätzt bzw. es stehen in der Carve Out-Einheit nicht ausreichend Ressourcen hierfür zur Verfügung. Ein Carve Out benötigt nach unserer Erfahrung im Rechnungswesen ein durchdachtes Vorgehen und eine bereits bewährte Methodik, um die gewünschten Ziele zu erreichen.	Unser Bereich Financial Advisory unterstützt Unternehmen umfassend und kompetent, um eine „stand alone“-Fähigkeit der Carve Out-Einheit zu erreichen und schließt die Lücken (z. B. Aufbau eines Reportings, Konsolidierung, usw.) auch durch operative Unterstützung in der Anfangsphase.	FAS Dienstleistungen
---------------------	---	--	----------------------

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

#### d | Softwaregestützte Anlageninventur mit mobilen Barcode- bzw. RFID-Scannern |

Autoren: Hannah Rapp und Sebastian Braun, beide Stuttgart

Hintergrund	Die Durchführung einer Anlageninventur gehört, wie auch die Vorratsinventur, sowohl zu den handelsrechtlichen als auch den steuerrechtlichen Pflichten für Unternehmen. Die physische Anlageninventur wird allerdings aufgrund des hohen Aufwands häufig vernachlässigt. Um den gesetzlichen Anforderungen nachzukommen und zugleich den Anlageninventurprozess effizient zu gestalten, sollten Unternehmen die Implementierung eines softwaregestützten Anlageninventur-Tools in Verbindung mit dem Einsatz von mobilen Barcode- bzw. RFID-Scannern in Betracht ziehen (RFID: Radio-Frequency Identification, d. h. berührungslose Erkennung von Objekten per Funk).	prozessuale Schwachstellen vorkommen, dass Anlagenabgänge nicht gemeldet (z. B. durch Diebstahl) oder Zugänge nicht erfasst werden (z. B. Eigenfertigungen).	
Rechtliche Rahmenbedingungen der Anlageninventur	Sowohl handelsrechtlich (§ 240 Abs. 2 HGB) als auch steuerrechtlich (§§ 140 und 141 AO sowie R 5.4 EStR) sind Unternehmen am Ende jedes Geschäftsjahres zur Aufstellung eines Bestandsverzeichnisses ihrer Grundstücke, Forderungen und Schulden sowie sonstigen Vermögensgegenstände verpflichtet. Aufgrund der in der Regel nur gering schwankenden Bestände im Anlagevermögen kann gemäß R 5.4 EStR jedoch auf eine jährliche körperliche Bestandsaufnahme verzichtet werden, wenn jeder Zugang und jeder Abgang laufend in das Bestandsverzeichnis eingetragen wird und die am Bilanzstichtag vorhandenen Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens auf Grund des fortlaufend geführten Bestandsverzeichnisses ermittelt werden können. Dennoch sind Unternehmen verpflichtet, in regelmäßigen Abständen im Rahmen einer Anlageninventur zu überprüfen, ob der gebuchte Anlagenbestand noch dem tatsächlichen Bestand entspricht. Denn auch bei vermeintlich korrekter Buchführung kann es durch	Die Durchführung der Anlageninventur in Form eines manuellen Bestandsabgleichs mithilfe von gedruckten Inventarlisten ist aufwendig, zeitintensiv und fehleranfällig. Dieser Vorgang kann durch die Digitalisierung des Inventurprozesses deutlich effizienter gestaltet werden. Das Scannen der Inventuretiketten mithilfe von mit Barcode- oder RFID-Technologie ausgestatteten mobilen Scannern führt zu einer deutlichen Verringerung von Fehlern bei der Erfassung und dem Abgleich der Inventarnummern. Zudem wird die arbeitsintensive Nachbearbeitung der Inventur verkürzt, da die Inventurdaten durchgängig digital vorliegen und automatisch zwischen dem Inventurtool und dem ERP-System synchronisiert bzw. abgeglichen werden können. Über eine Bestandsmanagementfunktion des Inventurtools können zudem Verlagerungen, Verschrottungen und Verkäufe von Anlagegütern und unternehmenseigenen Werkzeugen, die sich bei Lieferanten befinden, abgebildet werden.	Vorteile einer Soft- und Hardware unterstützten Anlageninventur
		Im Rahmen der Einführung von soft- und hardwaregestützten Inventurtools ist es sinnvoll, den gesamten Inventurprozess zu überdenken: So lässt sich z. B. mit der Systemunterstützung eine rollierende Inventur deutlich einfacher abbilden. Dem Inventurdurchführenden werden dabei in regelmäßigen Abständen lediglich die turnusgemäß zu überprüfenden Anlagen für einen Abgleich auf seinen Inventurscanner geschickt. Im Vergleich zu einer Vollinventur zu einem bestimmten Stichtag	Projekttyps und Lessons-Learned

kann so der Ressourcen-Aufwand deutlich reduziert und die Anlageninventur weitgehend neben dem laufenden Betrieb durchgeführt werden. Feste Vorgaben zur Positionsanbringung der Inventuretiketten auf den Anlagen (in Form einer sog. Kleberichtlinie) können den Suchaufwand bei späteren Inventuren deutlich reduzieren. Im Falle des Einsatzes von RFID-Technologie kann das Suchen der Inventuretiketten bis zu einem gewissen Grad sogar ganz entfallen.

Projektablauf /  
Projektplan

Für die Digitalisierung und Neuausrichtung der Anlageninventur ist ein detaillierter Projektplan erforderlich. Im Vorfeld ist es empfehlenswert, zunächst ein klares Bild über die Ausgangssituation und die Qualität der Anlagenstammdaten, z. B. durch Auswertungen bei repräsentativen

Pilotkostenstellen, zu erhalten. Neben der Auswahl des Inventurtools bzw. des Inventurtoolanbieters sollte – soweit noch nicht vorhanden – eine unternehmensübergreifende Inventurrichtlinie formuliert und verabschiedet werden. Mit Einführung der Software ist eine Schulung der an der Inventur beteiligten Mitarbeiter durchzuführen. Diese beinhaltet neben den prozessualen Themen auch den korrekten Einsatz des Inventurtools. In Bezug auf den Technologieeinsatz und das zukünftige Inventurvorgehen ist zudem eine frühzeitige Abstimmung mit dem Wirtschaftsprüfer empfehlenswert.

Die FAS AG unterstützt Unternehmen umfassend und kompetent bei der Digitalisierung und Durchführung ihrer Anlageninventur.

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

**e | IASB Diskussionspapier DP/2018/1 „Finanzinstrumente mit Eigenschaften von Eigenkapital“ | Autor: WP/StB Christian Verse, München**

IASB veröffentlicht  
Diskussionspapier zu  
IAS 32

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 28.06.2018 ein Diskussionspapier zur Abgrenzung von Finanzinstrumenten mit Eigenschaften von Eigenkapital („Financial Instruments with Characteristics of Equity“ (DP/2018/1)) veröffentlicht.

Das Diskussionspapier stellt zur späteren Überarbeitung von IAS 32 eine Reihe möglicher Leitlinien hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital auf, ohne die bisherige Abgrenzung unter IAS 32 im Ergebnis fundamental zu verändern.

Anlass: Kritik an IAS 32

Damit reagiert der IASB unter anderem auf die häufige Kritik, die an IAS 32 „Finanzinstrumente: Darstellung“ geübt wird. In der Praxis bestehen vielfältige Klassifizierungsfragen und unterschiedliche Abgrenzungshandhabungen im Zusammenhang mit IAS 32 bei komplexen Finanzinstrumenten.

An der klassischen Zweiteilung (Aufteilung der Passiv-Seite der Bilanz in zwei Klassen: Fremdkapital und Eigenkapital) festhaltend entwickelt der IASB im Diskussionspapier ein neues Prinzip zur Kapitalabgrenzung, das mit wenigen Ausnahmen zu den gleichen Ergebnissen führen soll wie die Regelungen des IAS 32. Der vorgeschlagene bevorzugte Ansatz des IASB beruht auf zeitlichen und betragsmäßigen Abgrenzungskriterien („Distinction based on amount feature“ und „Distinction based on timing feature“). Darüber hinaus werden im Diskussionspapier Ansätze vorgestellt, wie eine verbesserte Darstellung und mehr Transparenz durch Ausweis und Angaben im Anhang erreicht werden können.

Neue Prinzipien zur  
Kapitalabgrenzung

Keine grundlegende  
Änderung erwartet

Anwendungsprobleme  
bei komplexen Finanz-  
instrumenten

Zahlreiche Eingaben an das IFRS IC (Interpretations Committee) bemängeln zum einen signifikante Anwendungsprobleme mit den Anforderungen des Standards (z. B. Put-Optionen über Anteile nicht-beherrschender Gesellschafter) und zum anderen einen oftmals nicht sinnvoll erscheinenden Bilanzausweis (kündbare Instrumente, die nicht unter die Ausnahmeregelung der Paragraphen 16A und 16B des IAS 32 fallen).

Stellungnahmen zum Diskussionspapier werden vom IASB bis 07.01.2019 erbeten.

**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, Dr. Axel Löntz, Gitta Mannke-Asanatucu,  
 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: © Per Swantesson / stocksy.com

# wts im Dialog

Terminankündigung 2018



## Roadshow

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

Seminar  
München 16.10.2018

## Tax Technology Conference

Handelsblatt Fachtagung  
Frankfurt 27. – 28.11.2018

## Roadshow

Steuern zum Frühstück – Real Estate

Seminar  
Köln 14.11.2018  
München 21.11.2018  
Regensburg 23.11.2018

## Anwendungsorientierte KI im Steuerbereich 2018

Konferenz  
Frankfurt 13.11.2018

## Internationales Steuerrecht

Handelsblatt Fachtagung  
Köln 14.11.2018

## Roadshow

Customs & Zoll

Seminar  
München 06.11.2018  
Düsseldorf 08.11.2018  
Frankfurt 13.11.2018  
Hamburg 15.11.2018

## Roadshow

Aktuelles Lohnsteuerrecht 2018/2019

Seminar  
Düsseldorf 06.11.2018  
Frankfurt 07.11.2018  
Hamburg 08.11.2018  
München 13.11.2018  
Kolbermoor 14.11.2018  
Erlangen 15.11.2018

## Aktuelles zur Energie- und Stromsteuer

Seminar  
Frankfurt 16.11.2018

## 9. Deutscher Energiesteuertag

Haus der Deutschen Wirtschaft  
Berlin 23.11.2018

## Roadshow

Praxisseminar zu den Steueränderungen 2018/2019

Seminar  
München 15.11.2018  
Frankfurt 20.11.2018  
Düsseldorf 21.11.2018  
Erlangen 22.11.2018  
Hamburg 22.11.2018  
Köln 27.11.2018

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](https://wts.com/de/seminare)

WTS Group AG  
Düsseldorf · Erlangen · Frankfurt ·  
Hamburg · Köln · München ·  
Regensburg · Rosenheim · Stuttgart