

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

1.2013



HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

Abgespeckte Version des Jahressteuergesetzes 2013 im Gesetzgebungsverfahren

Kein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG, wenn Erwerber zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt ist

Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung

Umsatzsteuer:

Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände

Erbschaftsteuer:

Neues aus der Finanzverwaltung zur Lohnsummenermittlung in Konzernstrukturen

TAX | Internationales

Dividenden aus von Körperschaften gehaltenem Streubesitz werden voll steuerpflichtig

LEGAL

Bilanzrecht: Neue bilanzrechtliche Erleichterungen für Kleinunternehmen

CONSULTING

Financial Advisory: Vor- und Nachteile des Cloud-Computing sowie dessen Herausforderungen

EU-Kommission übernimmt zahlreiche IFRS Standards, Interpretationen und Anpassungen bestehender IFRS Standards

Compliance: Neue Entwicklungen in der Geldwäsche-Bekämpfung

Seite	TAX Nationales Steuerrecht	Seite
	1 Ertragsteuern	
5	a Abgespeckte Version des Jahressteuergesetzes 2013 im Gesetzgebungsverfahren	15
5	b Aktuelles zu den Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012	15
6	c Neuregelungen zur Organschaft verabschiedet	
7	d Keine Abschaffung der kalten Progression	16
7	e Kein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG, wenn Erwerber zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt ist	17
8	f Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung	18
8	g Keine Hinzurechnung früherer Teilwertabschreibung im Fall der Verschmelzung von Schwesterkapitalgesellschaften und späterer Anteilsveräußerung	18
9	h Wegfall des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags bei kurzfristiger Unterbrechung der Unternehmeridentität	19
10	i Anrechnung von Kapitalertragsteuer bei der Wertpapierleihe und Leerverkäufen	20
11	j Beteiligungsgrenze von 1 % bei der Besteuerung der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften verfassungsgemäß	20
12	k Werbungskostenabzug aus Prämien für wertlos gewordene Optionen gesichert	21
12	l Investition in „gebrauchte“ Lebensversicherungen kein Gewerbebetrieb	21
	2 Umsatzsteuer	
13	a Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände	22
14	b Leistungsort bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	22
14	c Leistungsort bei Leistungen an einen Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich	22
	d Vorsteuervergütungsverfahren – Vorlage von Rechnungskopien	
	3 Grunderwerbsteuer	
	Keine Anwendung des § 6 Abs. 3 GrEStG bei Übergang einer Kommanditbeteiligung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Schwesterpersonengesellschaft	
	4 Erbschaftsteuer	
	Neues aus der Finanzverwaltung zur Lohnsummenermittlung in Konzernstrukturen	
	5 AO/Verfahrensrecht	
	a Geltendmachung von Veräußerungsverlusten im Rahmen einer Selbstanzeige möglich?	17
	b Keine Änderung aufgrund neuer Tatsachen bei Kenntnis aus einer Beiakte	18
	c Fristwahrung bei Telefax-Sendungen mit Doppel und Anlagen	18
	d Spezielle Missbrauchsvorschriften schließen die Anwendung von § 42 AO nicht per se aus	19
	e Änderung eines bestandskräftigen Investitionszulagenbescheides wegen nachträglicher Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen	20
	6 Lohnsteuer	
	a Minijob-Reform	20
	b Lohnsteuerliche Bewertung der Überlassung von (Elektro-) Fahrrädern zur privaten Nutzung	21
	c Arbeitslohn von dritter Seite – verbilligter Bezug von Waren von einem Lieferanten des Arbeitgebers	21
	d Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Arbeitgeberleistungen	22
	e BMF-Schreiben zur Entfernungspauschale – Auswirkungen auf Pauschalierung von Fahrtkostenzuschüssen	22

Seite	TAX Internationales	Seite
	7 China	
24	Advance Pricing Arrangements in China – Jahresbericht 2011 veröffentlicht	32
	8 Deutschland	
24	a Dividenden aus von Körperschaften gehaltenem Streubesitz werden voll steuerpflichtig	33
26	b Keine verdeckte Gewinnausschüttung allein aufgrund von Verstößen gegen die erhöhten formalen Anforderungen bei beherrschenden Gesellschaftern	
	9 Deutschland/Schweiz	
26	Entwicklungen nach dem Aus zum Steuerabkommen Schweiz	
	10 Finnland	
27	Abzugsbeschränkung für Zinsaufwand in Finnland ab 2014	
	11 Liechtenstein	
28	Update: DBA mit Liechtenstein in Kraft getreten	
	12 OECD	
28	a Zeitliche Aspekte der Verrechnungspreisermittlung	
29	b Teilnahme der WTS an Konsultationen der OECD zu vorgeschlagenen Änderungen des Art. 5 OECD-Musterkommentar (Betriebsstättendefinition)	
30	c OECD veröffentlichte Kommentare und veranstaltete Konsultationen zu drei Verrechnungspreisthemen	
	13 Österreich	
30	a Verkauf der Anteile an einer österreichischen Immobilien-GmbH durch eine ungarische Personengesellschaft mit deutschen Gesellschaftern	
31	b Liquidation der österreichischen Tochtergesellschaft einer deutschen Muttergesellschaft	
31	c Keine deutsche Besteuerung anteiliger Anleihezinsen (Stückzinsen) bei Wohnsitzverlegung nach Deutschland	
	d Steuerabkommen Österreich-Schweiz am 01.01.2013 in Kraft getreten	
	14 USA	
	USA umgehen „Fiscal Cliff“ durch Verabschiedung neuer Steuergesetze	33
	LEGAL	
	1 Bilanzrecht	
	Neue bilanzrechtliche Erleichterungen für Kleinunternehmen	34
	2 Öffentliches Wirtschaftsrecht	
	Die Auswirkungen des EU-Fiskalpakts auf Kommunen	35
	CONSULTING	
	1 Financial Advisory	
	a Vor- und Nachteile des Cloud-Computing sowie dessen Herausforderungen	36
	b EU-Kommission übernimmt zahlreiche IFRS Standards, Interpretationen und Anpassungen bestehender IFRS Standards	37
	c Das IPSASB veröffentlicht erste Abschnitte des Rahmenkonzepts für die Rechnungslegung der öffentlichen Hand	37
	d IASB veröffentlicht den Entwurf zur Anpassung des IAS 36	38
	e EFRAG und nationale Standardsetter streben die Überarbeitung des IFRS Rahmenkonzepts an	38
	f Initiative der EU-Kommission zur Steigerung der Unternehmermentalität	39
	2 Compliance	
	a Neue Entwicklungen in der Geldwäsche-Bekämpfung	40
	b Neuer Transparency International Corruption Perceptions Index 2012	41



Dieter Lübbehüsen,
Steuerberater,
WTS Partner, Mitheraus-
geber des in der „gelben
Reihe“ des C.H. Beck
Verlages erschienenen
Kommentars zum InvG
und InvStG

Liebe Leserinnen und Leser,

künftig werden kollektive Kapitalanlagen weitestgehend durch das derzeit im Gesetzgebungsverfahren befindliche Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB) reguliert. Das KAGB setzt im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2011/61/EU über die Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFM-UmsG) insbesondere die europäische AIFM (Alternative Investment Funds Manager) – Richtlinie in nationales Recht um und ersetzt das bisher nur bestimmte offene Investmentfonds regulierende Investmentgesetz (InvG). Dies hat bis spätestens 22.07.2013 zu erfolgen.

Aus der Aufhebung des InvG und der gleichzeitigen Ausweitung des Anwendungsbereiches des künftigen KAGB auch auf bisher nicht regulierte Investmentvermögen folgt zwangsläufig die Notwendigkeit einer Novellierung der Investmentbesteuerung. Seit dem 30.01.2013 liegt nun auch der Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes (InvStG) und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz vor (AIFM-StAnpG). Die darin enthaltenen Änderungen konzentrieren sich zunächst auf durch die geplante Aufhebung des InvG notwendig gewordene Anpassungen. Der Ausweitung aufsichtsrechtlicher Regulierung im KAGB folgt das InvStG dabei steuerrechtlich nicht. Einzelheiten haben wir Ihnen in der Sonderbeilage zu diesem WTS Journal, auf die ich an dieser Stelle gerne verweisen möchte, zusammengestellt.

Einige Punkte sind aber in jedem Fall bereits absehbar: Das künftige KAGB wird zusammen mit dem neuen InvStG eine grundlegende Veränderung der Investmentlandschaft bringen. Deutlich zunehmen wird dabei die aufsichts- und steuerrechtliche Komplexität, was den Beratungsbedarf auch auf Anlegerseite erhöhen wird. Bestehende und künftige Anlagestrukturen sind im Hinblick auf ihre aufsichts- und steuerrechtlichen Folgen einer kritischen Prüfung zu unterziehen. Der Markt geschlossener Fonds wird allein schon deshalb eine Bereinigung erfahren, weil nicht sämtliche Anbieter derartiger Personengesellschafts-Strukturen die mit der Regulierung einhergehenden zusätzlichen Belastungen bewältigen können. Zu guter Letzt werden ausländische Personen-Investitionsgesellschaften steuerlich grundsätzlich ausländischen Investitionskapitalgesellschaften vorzuziehen sein.

Auch vor dem Hintergrund der steigenden Kostenbelastung ist der Branche und den Anlegern eine ruhige und besonnene Hand des Gesetzgebers zu wünschen.

Ihr Dieter Lübbehüsen

1a | Abgespeckte Version des Jahressteuergesetzes 2013 im Gesetzgebungsverfahren | Autorin: RAin/FAinStR Elke Wilcox, LL.M., München

JStG 2013 endgültig gescheitert

Am 25.10.2012 wurde das Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) zwar vom Bundestag beschlossen, fand dann allerdings nicht die erforderliche Zustimmung im Bundesrat. Der vom anschließend einberufenen Vermittlungsausschuss (VA) am 12.12.2012 vorgelegte „unechte Einigungsvorschlag“ wurde aufgrund der Neuaufnahme einer nichtkonsensfähigen Regelung zur Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften beim Ehegattensplitting vom Bundestag abgelehnt. Als Folge hatte der Bundesrat nochmals über das ihm bereits vorgelegte JStG 2013 (d. h. ohne die vom VA vorgeschlagenen Änderungen) zu entscheiden und erteilte dem Gesetz dabei erneut eine Absage. Auf ein weiteres Vermittlungsverfahren wurde verzichtet, das JStG 2013 war endgültig gescheitert.

- Anpassungen der Vorschriften zur Dividendenbesteuerung zur Umsetzung der neugefassten Mutter-Tochter-Richtlinie
- Nachteilsausgleich für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge
- Bekämpfung des unter „Goldfinger“ bekannten Steuergestaltungsmodells durch Einschränkung des negativen Progressionsvorbehalts
- Gestreckte Einführung des Arbeitgeberabrufs zum elektronischen Lohnsteuerabzugsverfahren (ELStAM) während des Jahres 2013
- Ausweitung des Pflegepauschbetrages für Pflegepersonen
- Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Lieferung von Erdgas und Elektrizität durch Wiederverkäufer
- Neuerungen in Bezug auf die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung

Einige Regelungsbereiche

Entwurf eines AmtshilfeRLUmsG als abgespecktes JStG 2013

Nunmehr wurde deshalb im Rahmen des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) eine abgespeckte Version des JStG 2013 auf den Weg gebracht. In erster Linie wird darin der fachlich zwingende Gesetzgebungsbedarf abgearbeitet. Um in ein verkürztes Gesetzgebungsverfahren eintreten zu können, wurde der Gesetzesentwurf aus der Mitte des Bundestages eingebracht. Neben der Einführung eines EU-Amtshilfegesetzes zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU) in deutsches Recht sind dem Gesetzentwurf der Regierungsfractionen vom 19.02.2013 u. a. steuerliche Regelungen zu folgenden Bereichen zu entnehmen:

Nicht enthalten sind bemerkenswertere Gegenmaßnahmen zu anderen Gestaltungsmodellen, wie z. B. der „Cash-GmbH“ in der Erbschaftsteuer und der „RETT-Blocker“ in der Grunderwerbsteuer. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens können solche Regelungen allerdings noch nachträglich aufgenommen werden. Dem Vernehmen nach ist von Seiten der Länder auch eine konkurrierende Gesetzesinitiative geplant. Über den Bundesrat soll ein neues JStG 2013 entsprechend dem Verhandlungsergebnis des VA vom 12.12.2012 eingebracht und dabei lediglich die nichtkonsensfähige Regelung zur Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften ausgeklammert werden.

Vorerst keine Unterbindung anderer gängiger Gestaltungsmodelle

Mögliche Länderinitiative zu einem neuen JStG 2013

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

1b | Aktuelles zu den Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 |

Autorin: Sandra Paintner, München

Zustimmung des Bundesrates unter Vorbehalt

Nachdem die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) im Oktober 2012 von der Bundesregierung beschlossen wurden, hat der Bundesrat ihnen am 14.12.2012 zugestimmt, dies allerdings nur unter dem Vorbehalt einer Modifikation im Bereich der Rückstellungsbewertung. Aufgrund dieses Änderungs-

begehrens muss sich das Bundeskabinett erneut mit den EStÄR 2012 befassen, um diese endgültig zu verabschieden.

Die von der Bundesregierung im Oktober 2012 beschlossenen EStÄR 2012 hatten die Aussagen einer Verfügung der OFD Münster vom 13.07.2012 zum Ansatz nied-

Handelsrechtlicher Wertansatz als Obergrenze der steuerlichen Rückstellungsbewertung

riger handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung übernommen (vgl. ausführlich WTS Journal 04/2012). Mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen sollte der Rückstellungswert in der Steuerbilanz auf den zulässigen Wert in der Handelsbilanz begrenzt werden. Auch der Bundesrat hält in seinem Beschluss an dieser Sichtweise fest, will im Ergebnis aber eine Verteilungsmöglichkeit hinsichtlich der durch die Neuregelung ausgelösten Gewinnauswirkungen vorsehen. Im Grundsatz dürfte danach für solche Gewinne in der Steuerbilanz eine gewinnmindernde steuerliche Rücklage gebildet werden, die über 15 Jahre jeweils gewinnerhöhend aufzulösen wäre.

Wahlrecht zur Rücklagenbildung

enthaltene Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze in R 6.3 EStR. Das Einbeziehungswahlrecht des § 255 Abs. 2 HGB in Bezug auf Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Betriebseinrichtungen, freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung würde steuerlich zu einer Einbeziehungspflicht und folglich zu einer möglichen steuerlichen Mehrbelastung führen (vgl. WTS Journal 03/2012). Da der Nationale Normenkontrollrat einer solchen Regelung aufgrund der damit verbundenen administrativen Kosten für die Unternehmen seine Zustimmung verweigert, wird derzeit nach einem möglichen Kompromiss gesucht. Dieser wird dem Vernehmen nach darin liegen, die EStÄR 2012 in der Fassung des Bundesratsbeschlusses zu verabschieden, gleichzeitig aber die darin enthaltene Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze durch BMF-Schreiben zu suspendieren.

Mögliche Kompromisslösung

Umstrittene Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze

Bis zum Redaktionsschluss lag kein Beschluss der Bundesregierung zu den vom Bundesrat modifizierten EStÄR 2012 vor. Hintergrund ist erneut die darin

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

1c | Neuregelungen zur Organschaft verabschiedet |

Autor: StB Dirk Beduhn, Düsseldorf

Einigung im Vermittlungsausschuss

In der letzten Ausgabe des WTS Journals wurden die geplanten Neuregelungen zur Organschaft im Rahmen des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vorgestellt. Nachdem der Bundesrat dem Gesetzentwurf am 23.11.2012 zunächst nicht zugestimmt hatte, wurde im Vermittlungsausschuss am 12.12.2012 eine Einigung erzielt. Dabei wurden die im WTS Journal 04/2012 dargestellten Neuregelungen allesamt vom Vermittlungsausschuss angenommen. Bundestag und Bundesrat haben dem Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses nun am 17.01.2013 bzw. 01.02.2013 zugestimmt.

erung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird. Nach der Neuregelung bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Laut Gesetzesbegründung war diese Ausweitung der Vorschrift nötig, nachdem der sog. doppelte Inlandsbezug für Organgesellschaften weggefallen ist.

Die Neuregelung zur doppelten Verlustnutzung ist in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden.

Zeitliche Anwendung

Doppelte Verlustnutzung

Lediglich mit Blick auf die sog. doppelte Verlustnutzung kam es im Rahmen der Einigung im Vermittlungsausschuss zu einer vom Gesetzentwurf abweichenden Neuregelung. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG a.F. bleibt ein negatives Einkommen des Organträgers bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass vor dem Hintergrund der Neuregelung zur Verlustübernahme alle bestehenden EAVs dahingehend geprüft werden müssen, ob sie einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten. Falls nicht, müssen die EAVs bis spätestens zum 31.12.2014 entsprechend angepasst werden.

Möglicher Handlungsbedarf bei bestehenden EAVs

Kontakt:
StB Michael H. Wild,
Düsseldorf,
michael.wild@wts.de

1d | Keine Abschaffung der kalten Progression | Autor: StBin Negar Bonakdar, Erlangen

Gesetzesvorhaben

Im letzten Jahr beabsichtigte der Gesetzgeber, inflationsbedingten Einbußen bei den Nettoeinkommen entgegen zu treten. Dazu sollte zum einen der Grundfreibetrag angehoben und zum anderen die sog. kalte Progression durch eine Anpassung des Einkommensteuertarifs bekämpft werden.

Von diesen beiden geplanten Maßnahmen konnte die Regierungskoalition nur die erste – verfassungsrechtlich gebotene – Maßnahme durchsetzen. Rückwirkend ab dem 01.01.2013 wird der Grundfreibetrag von € 8.004 um € 126 auf € 8.130 angehoben. Ab dem 01.01.2014 wird dieser um weitere € 224 auf dann € 8.354 angehoben. Die Glättung der Tarifstufen scheiterte dagegen im Vermittlungsausschuss an

den Stimmen der Opposition, da sie hohe Steuerausfälle befürchtete.

Da der Grundfreibetrag zwar erhöht, der Einkommensteuertarif jedoch nicht angepasst wurde, verstärkt sich der Effekt der kalten Progression, wodurch die Steuerentlastung geringer ausfällt. Hiervon sind insbesondere Gering- und Mittelverdiener betroffen, da gerade in diesen Einkommensbereichen der Einkommensteuertarif steil verläuft.

Der Bundestag hat nun entschieden, alle zwei Jahre einen Bericht über die Auswirkungen der kalten Progression zu verfassen, in dem geprüft wird, wie sich die kalte Progression auf die Arbeitnehmer auswirkt.

Verstärkung der kalten Progression

Kontakt:
StB/WP Andreas Pfaller, Erlangen,
andreas.pfaller@wts.de

1e | Kein schädlicher Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG, wenn Erwerber zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt ist |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Niedersächsisches FG vom 13.09.2012 (AZ: 6 K 51/10)

Der Urteilsfall des Niedersächsischen FG betrifft die höchstrichterlich noch nicht entschiedene Frage, ob § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG – mit der Folge des teilweisen Untergangs der Verlustvorträge – anwendbar ist, wenn ein Erwerber zwar innerhalb von 5 Jahren mehr als 25 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft erwirbt, aufgrund zwischenzeitlicher Anteilsveräußerungen jedoch zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % an der Gesellschaft beteiligt ist.

Urteilsfall

Über nahezu das gesamte Jahr 2008 hinweg erwarb der Erwerber Z insgesamt rund 30 % der Anteile der Y-AG, deren 100%ige Enkelgesellschaft die Klägerin ist. Im gleichen Zeitraum veräußerte Z allerdings auch rund 10 % der Anteile an der Y-AG. Käufe und Verkäufe lagen dabei zeitlich so, dass Z zu keinem Zeitpunkt mehr als 23,47 % der Anteile der Y-AG hielt. Das Finanzamt (FA) vertritt die Auffassung, dass für die Ermittlung eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG durch einen Erwerber bzw. Erwerberkreis schlicht alle Erwerbe innerhalb eines 5-Jahreszeitraumes zusammenzurechnen seien. Eine Gegenrechnung der im gleichen Zeitraum

erfolgten Anteilsveräußerungen wird abgelehnt. Im Ergebnis folgt hieraus ein anteiliger Verlustuntergang auf Ebene der Klägerin. Die Auffassung des FA entspricht dabei wohl auch der Auffassung des BMF im Schreiben zu § 8c KStG und auch eines Teils der Literatur.

Das FG Niedersachsen folgt dem FA nicht und schließt sich vielmehr der Gegenauffassung an, wonach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nur anzuwenden ist, wenn ein Erwerber bzw. Erwerberkreis zu einem Zeitpunkt mehr als 25 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft besitzt. Der (anteilige) Wegfall des Verlustvortrages durch den neuen § 8c KStG wurde vom Gesetzgeber damit begründet, dass ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken könne und es so prinzipiell in der Hand habe, die Verlustnutzung zu steuern. An einem derartigen Wechsel der Identität einer Gesellschaft fehle es jedoch, wenn ein Erwerber in einer Vielzahl von Fällen Anteile einer Kapitalgesellschaft an- und verkauft, um Kursgewinne zu erzielen, die maßgebliche Beteiligungsschwelle von 25 % jedoch zu keinem Zeitpunkt überschritten wurde.

BMF vom 04.07.2008

Beteiligung des Erwerbers bzw. Erwerberkreises muss 25 % übersteigen

Strukturelles Vollzugsdefizit bei anderer Sichtweise

Nach Auffassung des FG Niedersachsen vermeidet nur diese Auslegung ein ansonsten bestehendes verfassungswidriges strukturelles Vollzugsdefizit. Denn wäre allein auf die Erwerbe abzustellen, würde § 8c KStG sogar Erwerbe im sog. Hochfrequenzhandel erfassen, bei denen Anteile innerhalb von Sekundenbruchteilen erworben und wieder veräußert werden. Welcher Erwer-

ber Anteile börsennotierter Gesellschaften erworben und wieder veräußert hat, ist weder für die betroffene Gesellschaft noch für die Finanzverwaltung nachvollziehbar.

Die Klärung dieser Frage von grundsätzlicher Bedeutung durch den BFH im anhängigen Revisionsverfahren ist mit Spannung zu erwarten.

Anhängige Revision
(AZ: I R 75/12)

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

1f | Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung |

Autorin: Valerie Widow, München

Sachverhalt

Kürzlich hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob die Unverzinslichkeit einer Darlehensforderung eine Teilwertabschreibung rechtfertigt. Die Klägerin, eine GmbH, hatte ihrer 100%igen Tochtergesellschaft im Jahr 2003 ein unverzinsliches Darlehen mit einer Laufzeit von 9 Jahren gewährt. In ihrer Bilanz zum 31.12.2003 wies die Klägerin die Darlehensforderung im Anlagevermögen mit dem über die gesamte Laufzeit abgezinsten Wert aus. Den daraus resultierenden Aufwand erfasste die Klägerin steuerwirksam als Zinsaufwand.

keine voraussichtlich dauernde Wertminderung. Denn der Gläubiger habe – sofern kein Bonitätsrisiko bestehe – trotz einer aktuellen Wertminderung die gesicherte Aussicht, bei Fälligkeit den Nominalwert der Forderung zu erhalten.

Der BFH überträgt damit seine in Bezug auf gesunkene Kurse von festverzinslichen Wertpapieren entwickelte Rechtsprechung auf (Darlehens-)Forderungen. Selbst die Besonderheit der Berechenbarkeit sowohl der Wertminderung als auch des sukzessiven (linearen) Anstiegs des Teilwerts der unverzinslichen Forderung rechtfertigt keine unterschiedliche Beurteilung. Auch existiere kein übergeordnetes Korrespondenzprinzip im Zusammenhang mit der nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG vorgeschriebenen Abzinsung der Verbindlichkeit auf Seiten des Darlehensnehmers.

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

BFH vom 24.10.2012
(AZ: I R 43/11)

Der BFH lehnte nun die von der Klägerin vorgenommene Teilwertabschreibung der Darlehensforderung in Übereinstimmung mit der Vorinstanz ab. Grundsätzlich sind Darlehensforderungen steuerlich gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten in Höhe des Nominalbetrags zu bilanzieren. Der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nur im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung erlaubt. Nach Ansicht des BFH resultiere allein aus der Unverzinslichkeit einer im Anlagevermögen gehaltenen Darlehensforderung

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 würde sich – jedenfalls in einer dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbaren Konstellation – eine Teilwertabschreibung auf unentgeltliche Gesellschafterdarlehen gem. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG steuerlich nicht mehr einkommensmindernd auswirken.

Ab VZ 2008 gem. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG keine Einkommensminderung

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

1g | Keine Hinzurechnung früherer Teilwertabschreibung im Fall der Verschmelzung von Schwesterkapitalgesellschaften und späterer Anteilsveräußerung |

Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

FG Münster vom
19.09.2012
(AZ: 10 K 2079/12 F)

Mit Urteil vom 19.09.2012 hat das FG Münster entschieden, dass eine Teilwertabschreibung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Fall der anschließenden Verschmelzung auf eine Schwesterkapitalgesellschaft und der späteren Anteilsveräußerung

keine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 12 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UmwStG a. F. bei der Muttergesellschaft auslöst.

Die S-GmbH, eine Tochtergesellschaft (ab 2004 körperschaft- und gewerbesteuer-

Urteilsfall

liche Organgesellschaft) der Klägerin (C-GmbH), nahm im Jahr 2001 eine Teilwertabschreibung auf den Beteiligungsbuchwert ihrer 100%igen Tochtergesellschaft E-GmbH vor. Diese wurde im selben Jahr auf eine andere Tochtergesellschaft der S-GmbH, die T-GmbH, verschmolzen. Im Jahr 2004 wurden die Anteile an der T-GmbH an die Muttergesellschaft (C-GmbH) veräußert. Auf den Zeitpunkt der Veräußerung wurde durch das Finanzamt eine Hinzurechnungsbesteuerung in Höhe der vorhergehenden Teilwertabschreibung bei der S-GmbH vorgenommen, welche sich entsprechend über die Zurechnung des Einkommens steuerlich bei der Klägerin – als Organträgerin – ausgewirkt hat. Die Hinzurechnung erfolgte unter Verweis auf das BMF-Schreiben vom 16.12.2003.

Kein Übernahmegewinn bei Seitwärtsverschmelzung

Bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften ist das Einkommen so zu ermitteln, als ob das Vermögen der untergehenden Gesellschaft mit Ablauf des Übertragungstichtages auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre. Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bleibt ein Übernahmegewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergebenen Wirtschaftsgüter anzusetzen sind, grundsätzlich außer Ansatz. Zur Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung ist dem Gewinn der übernehmenden Körperschaft gem. § 12 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UmwStG 1995 jedoch die Differenz zwischen den höheren tatsächlichen Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Buchwert dieser Anteile hinzuzurechnen. Da die T-GmbH nicht an der E-GmbH beteiligt war, fiel somit kein Übernahmegewinn an und eine Hinzurechnung kam nicht in Betracht.

Da im Streifall keine neuen Anteile an der T-GmbH im Zuge der Verschmelzung gewährt wurden, hat sich der Buchwert der T-GmbH in Höhe des Buchwertes der untergegangenen Anteile an der E-GmbH erhöht. Auf Ebene der Gesellschafterin S-GmbH vollzog sich der Sachverhalt erfolgsneutral. Eine Wertaufholung einer Teilwertabschreibung auf die untergegangenen Gesellschaftsanteile ist gesetzlich nicht geregelt. Das BMF ist jedoch der Auffassung, dass § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 auch in allen Verschmelzungsfällen greift, in denen Anteile untergehen, auf die vor dem Übertragungstichtag eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden ist. Im Fall der Verschmelzung von Schwestergesellschaften – wie im vorliegenden Fall – soll die Hinzurechnung bei der Muttergesellschaft erfolgen.

Auffassung des BMF

Dieser Auffassung widerspricht nun das FG Münster. Die Hinzurechnung bei der Muttergesellschaft durch eine entsprechende Anwendung des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG stelle eine den Steuertatbestand ausdehnende steuerbelastende Analogie dar und sei daher unzulässig. Es fehle an einer planwidrigen Regelungslücke. Hinzu komme im Streitfall, dass die Hinzurechnung nicht an eine weitere Verschmelzung, sondern an eine deutlich spätere Veräußerung anknüpfe. Eine Infizierung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft durch eine Teilwertabschreibung auf die Anteile an der übertragenden Gesellschaft ist nach Ansicht des FG Münster ebenfalls nicht durch § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 gedeckt.

FG Münster widerspricht BMF

Aufgrund der Relevanz für eine Vielzahl von Altfällen ist abzuwarten, ob sich der BFH der Auffassung des FG Münster anschließt.

Revision beim BFH anhängig (AZ: I R 77/12)

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

1h | Wegfall des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags bei kurzfristiger Unterbrechung der Unternehmeridentität | Autorin: Olena Kneidl, München

Urteilsfall Die Inanspruchnahme des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags setzt nach ständiger BFH-Rechtsprechung Unternehmer- und Unternehmensidentität voraus. In dem Urteilsfall sollte eine Kommanditgesellschaft („Unter-KG“) aufgelöst werden. Für diese Zwecke hat der alleinige Komman-

ditist seinen Anteil an der Unter-KG in eine andere Kommanditgesellschaft („Ober-KG“) gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte eingebracht. Zeitgleich ist aus der Unter-KG die Komplementärin ausgeschieden, so dass das Vermögen der Unter-KG im Wege der Anwachsung auf

die Ober-KG übergegangen ist. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass der bis zum Zeitpunkt der Auflösung der Unter-KG bei dieser entstandene gewerbsteuerliche Verlustvortrag durch die übernehmende Ober-KG nicht genutzt werden kann.

BFH vom 11.10.2012
(AZ: IV R 3/09)

Der BFH hat die Auffassung des Finanzamts nun bestätigt. Die Inanspruchnahme des gewerbsteuerlichen Verlustabzugs setzt grundsätzlich die ununterbrochene Unternehmeridentität voraus, so dass auch kurzfristige Unterbrechungen zum Wegfall des Verlustabzugs führen. Im Falle sog. doppelstöckiger Personengesellschaften sei nach ständiger Rechtsprechung die Oberpersonengesellschaft grundsätzlich als Mitunternehmerin die Trägerin des Verlustabzugs. Der Verlustabzug entfalle somit auch, wenn der aus einer Personengesellschaft ausscheidende Gesellschafter

über eine andere Gesellschaft (Oberpersonengesellschaft) weiterhin mittelbar an der Unterpersonengesellschaft beteiligt bleibe.

Im vorliegenden Fall ist nach Einbringung der Kommanditanteile in die Ober-KG für eine logische Sekunde eine doppelstöckige Struktur entstanden. Diese Struktur wurde sodann durch den Austritt der Komplementärin aufgelöst und die Unter-KG ging unter. Allein der Wechsel zwischen dem bisherigen einbringenden Kommanditisten und der für eine logische Sekunde neuen Kommanditistin – der Ober-KG – reichte, um die Unternehmeridentität zu unterbrechen und somit den Wegfall des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags auszulösen. Ob vorliegend die Unternehmensidentität gewahrt war, ließ der BFH dahinstehen.

Kurzfristige Unterbrechung der Unternehmeridentität

Kontakt:
StB Peter Jung,
München,
peter.jung@wts.de

1i | Anrechnung von Kapitalertragsteuer bei der Wertpapierleihe und Leerverkäufen | Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

FG Hamburg vom
24.11.2011
(AZ: 6 K 22/10)

In zwei Entscheidungen setzten sich Finanzgerichte mit der Frage auseinander, wann Kapitalertragsteuer angerechnet werden kann. Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 24.11.2011 im Rahmen einer Wertpapierleihe die Anrechnung von Kapitalertragsteuer beim Verleiher trotz Vorliegens einer Steuerbescheinigung abgelehnt. Deren Ausstellung habe keine konstitutive Wirkung.

Das FG prüfte, wem im Fall der Wertpapierleihe die Dividendenerträge zuzurechnen sind. Die Wertpapierleihe ist zivilrechtlich als Sachdarlehen zu qualifizieren mit der Folge, dass der Entleiher zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien wird. Damit steht dem Entleiher insbesondere das Dividendenrecht zu mit der Folge, dass auch die gezahlten Dividenden Erträge des Entleihers sind. Der Verleiher erhält stattdessen eine entsprechende Ausgleichszahlung (Manufactured Dividend). Selbst wenn die Beträge identisch sind, ist die Ausgleichszahlung ein Aliud. Eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer ist jedoch nur möglich, wenn sich die Abzugssteuer auf Einkünfte bezieht, die bei der Veranlagung berücksichtigt werden.

Es ist abzuwarten, ob der BFH im anhängigen Revisionsverfahren diese Auffassung bestätigt.

In dem zweiten Verfahren, einem AdV-Beschluss vom 08.10.2012, setzte sich das Hessische FG mit der Problematik der Anrechnung von Kapitalertragsteuer nach der Rechtslage bis zum 31.12.2011 in Fällen von Leerverkäufen auseinander, die über eine ausländische Depotbank abgewickelt worden sind.

Das FG lehnt die Anrechnung von Kapitalertragsteuer ab, weil die Antragstellerin die Erhebung der Kapitalertragsteuer nicht glaubhaft gemacht hat. Sie habe nicht nachgewiesen, dass es sich bei dem Aktienerwerb nicht um einen Leerverkauf über eine ausländische Depotbank handelte. Ein Leerverkauf konnte zwar nicht positiv festgestellt werden, da weder der Verkäufer noch dessen Depotbank bekannt waren. Der AdV-Beschluss geht aber von einem Leerverkauf aus, weil die zu Grunde liegenden Aktiengeschäfte außerbörslich unter Einschaltung eines englischen Brokers abgewickelt wurden und es bei der Erfüllung zu Lieferverzögerungen kam. Weitere Indizien für einen Leerverkauf sieht das FG

Anhängige Revision
(AZ: I R 2/12)

Hessisches FG
vom 08.10.2012
(AZ: 4 V 1661/11)

in der positiven Kenntnis der Antragstellerin von der bis Ende 2011 bestehenden Gesetzeslücke, wonach bei der Abwicklung über ausländische Depotbanken keine Kapitalertragsteuer einzubehalten war, sowie in der Verpflichtung, 65 % des Anrechnungsvolumens an ihre Londoner Zweigniederlassung zahlen zu müssen. Durch die Rückforderung der Steuerbescheinigung

durch die Depotbank – nach Aufhebung der Anrechnung durch das Finanzamt – sei auch der Anscheinsbeweis für die Erhebung der Kapitalertragsteuer entfallen.

Entscheidend ist in einem späteren Hauptsacheverfahren, wer die Beweislast für die Erhebung der Kapitalertragsteuer und damit letztlich das Risiko trägt.

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

1j | Beteiligungsgrenze von 1 % bei der Besteuerung der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften verfassungsgemäß |

Autorin: RAin/FAinStR Elke Wilcox, LL.M., München

BFH vom 24.10.2012
(AZ: IX R 36/11)

Die Besteuerung der Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen für den Fall, dass der Veräußerer in den letzten fünf Jahren vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft beteiligt war, verstößt ebenso wenig gegen den Gleichheitsgrundsatz wie die Einbeziehung der Wertzuwächse zwischen der Verkündung des Steuersenkungsgesetzes und dessen Inkrafttreten.

Entscheidung, die im verfassungsmäßigen Spielraum des Gesetzgebers liegt und lediglich durch das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit beschränkt wird. Die Mindestbeteiligungsgrenze von 1 % sollte nach dem Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren verhindern, dass die Besteuerung durch Veräußerung der Anteile vor der Gewinnausschüttung umgangen wird, während der Veräußerer sich die in der Gesellschaft angesammelten Rücklagen steuerfrei vergüten lässt. Auf die Wesentlichkeit einer Beteiligung kommt es – anders als noch bei den früheren Grenzen von 25 % bzw. 10 % – nicht mehr an. Die Entscheidung für eine Mindestgrenze als Ausfluss der Gestaltungsfreiheit und Typisierungsbefugnis stellt keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar. Ebenfalls verfassungsgemäß ist die Einbeziehung von Wertzuwächsen im Zeitraum zwischen Verkündung und Inkrafttreten der Gesetzesänderung. Hier handelt es sich nicht um eine Frage der Gleichbehandlung, sondern um eine solche des Vertrauensschutzes.

Urteilsfall

Der Kläger war bis zur streitbefangenen Anteilsveräußerung im August 2003 zwischen 4,9 % und 7 % an einer AG beteiligt. Aus der Veräußerung der im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung erzielte der Kläger einen Veräußerungsgewinn. Diesen erfasste das Finanzamt unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei den Einkünften i.S.v. § 17 EStG, wobei der auf den Zeitraum vor Verkündung des Steuersenkungsgesetzes entfallende Wertzuwachs jedoch nicht besteuert wurde. Das Steuersenkungsgesetz brachte eine Absenkung der für § 17 EStG relevanten Beteiligungsquote von 10 % auf 1 % und zog folglich die Beteiligung des Klägers in die Steuerpflicht hinein. Der Kläger hielt die Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG für verfassungswidrig (vgl. WTS Journal 02/2012).

Die Entscheidung des BFH zeigt auf, wie groß der Spielraum des Steuergesetzgebers ist. Solange die verfassungsrechtlichen Beschränkungen eingehalten werden, muss eine Regelung für die Erfüllung der Verfassungsmäßigkeit nicht zwingend die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung sein.

Fazit

1 %-Regelung nicht verfassungswidrig

Der entscheidende Senat des BFH hat in Übereinstimmung mit der Vorinstanz die Verfassungsmäßigkeit der 1 %-Regelung bestätigt. Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte ist eine politische

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

1k | Werbungskostenabzug aus Prämien für wertlos gewordene Optionen gesichert | Autorin: StBin Agnes Mocka, München

Sachverhalt	Kürzlich setzte sich der BFH erneut mit der Frage der steuerlichen Geltendmachung von Prämien auseinander, die für im Zeitablauf wertlos gewordene Optionen gezahlt wurden. Bei der Ermittlung seines Einkommens hatte der Kläger im Streitjahr 2000 Prämienzahlungen aus Kauf- und Verkaufsoptionen berücksichtigt, die aufgrund nachteiliger Marktpreisentwicklung nicht ausgeübt wurden. Das Urteil bezieht sich auf die Rechtslage vor Einführung der Abgeltungsteuer.	leisteten Optionsprämien Verluste, die bei Ausübung einer wertlosen Option aus dem (negativen) Differenzausgleich entstehen würden. Ein solch unwirtschaftliches Verhalten könne das Gesetz vom Steuerpflichtigen jedoch nicht verlangen. Vielmehr wird er im Falle einer wertlosen Option auf deren Ausübung verzichten. Dieses „Weniger“ müsse jedoch aufgrund des Gebots der Gleichbehandlung des Gleichartigen dazu führen, dass auch im Falle der Nichtausübung der Option die Optionsprämien als Werbungskosten abziehbar sind. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sei – unabhängig von der Ausübung der Option – nämlich stets um die aufgewandten Optionsprämien gemindert.	
BMF vom 27.11.2001	Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Prämien für Optionsrechte, die am Ende der Laufzeit nicht eingelöst werden, jedoch einkommensteuerlich ohne Bedeutung, da kein gem. § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG a.F. für ein steuerbares Termingeschäft erforderlicher Differenzausgleich zwischen dem Marktpreis und dem durch die Option festgelegten Ausübungspreis gezahlt wird. Auch die ständige Rechtsprechung des BFH stand bisher im Einklang mit dieser rein formalen Betrachtung.	Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind auch im heutigen Regime der Abgeltungsteuer gezahlte Optionsprämien bei Optionsverfall einkommensteuerlich – bezüglich der Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG n.F. – ohne Bedeutung. Da sich die Argumentation des BFH auch auf diese aktuellen Fälle übertragen lässt, bleibt mit Spannung zu erwarten, wie die Finanzverwaltung auf die Fortentwicklung der BFH-Rechtsprechung reagiert.	BMF vom 22.12.2009
BFH vom 09.10.2008 (AZ: IX R 69/07)	Nunmehr entwickelt der BFH allerdings seine Rechtsprechung fort und ergänzt diese um wirtschaftliche Aspekte. Unstreitig steuerbar wären neben den bereits ge-		Ausblick
BFH vom 26.09.2012 (AZ: IX R 50/09)			Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de

1l | Investition in „gebrauchte“ Lebensversicherungen kein Gewerbebetrieb |

Autorin: RAin/FAinStR Elke Wilcox, LL.M., München

BFH vom 11.10.2012 (AZ: IV R 32/10)	Der BFH hat entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass der Erwerb von „gebrauchten“ Lebensversicherungen auf dem US-amerikanischen Zweitmarkt durch eine Anlagegesellschaft mit dem Ziel, bei Fälligkeit die Versicherungssumme einzuziehen, keinen Gewerbebetrieb darstellt.	markt erworben. Der Erwerb erfolgte über eine in den USA ansässige Settlement-Gesellschaft, welche die Verwaltung der Verträge übernahm. Der Fonds leistete die Versicherungsprämien und erhielt bei Eintritt des Versicherungsfalles die Versicherungssumme ausgezahlt. Ein Weiterverkauf der Versicherungsverträge war ebenso wenig vorgesehen wie der Erwerb weiterer Lebensversicherungsverträge mit den vereinnahmten Beträgen. Das Finanzamt war der Ansicht, dass es sich bei der Tätigkeit des Fonds um einen Gewerbebetrieb handelt. Es begründete dies damit, dass die Anlagegesellschaft ein unternehmerisches Risiko übernehme, sie über ein hohes Fondskapital verfüge und in großem Umfang Geschäfte tätige.
Urteilsfall	Im zu entscheidenden Fall hatte eine nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft (Anlagegesellschaft), die als geschlossener Fonds geführt wurde und deren Unternehmensgegenstand im Erwerb, dem Halten, der Verwaltung und Verwertung von Lebensversicherungspolicebestand, US-amerikanische Lebensversicherungen auf dem Zweitverwertungs-	

1 Ertragsteuern

2 Umsatzsteuer

Außerdem sei ihr der Geschäftsbetrieb der Settlement-Gesellschaft zuzurechnen. Zum anderen sei die Tätigkeit des Fonds mit der eines Factors vergleichbar, dessen Tätigkeit als gewerblich zu qualifizieren sei.

Fonds verhält sich weder wie ein gewerblicher Händler noch wie ein gewerblicher Dienstleister

Wie schon die Vorinstanz, folgt auch der BFH der Argumentation des Finanzamts nicht. Nach Ansicht des Senats verwirklicht die Tätigkeit des Fonds zwar die ausdrücklich genannten Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG, nicht verwirklicht ist jedoch das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitenden Betätigung. Es sei hier zu prüfen, ob „nach dem Gesamtbild der Betätigung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung erfolgt“ (Gewerbebetrieb) oder die Nutzung der Vermögenswerte im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten im Vordergrund steht (private Vermögensverwal-

tung). Fraglich ist also, „ob die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht“. Im vorliegenden Fall entspricht die Tätigkeit weder dem „Bild des Handels“ (kein marktmäßiger Umschlag von Sachwerten) noch dem „Bild des gewerblichen Dienstleisters“ (Tätigwerden für Andere auf fremde Rechnung). Vielmehr stellen der Erwerb und das Halten „gebrauchter“ Lebensversicherungen sowie der Einzug der Versicherungssumme eine in erster Linie auf Fruchtziehung gerichtete und ausschließlich für eigene Rechnung ausgeübte Tätigkeit dar. Nicht ausschlaggebend für die Qualifizierung der Einkünfteerzielung als private Vermögensverwaltung sind die Höhe des Anlagevolumens, das Einschalten einer Settlement-Gesellschaft und die Übernahme eines gewissen Risikos. Sowohl der BFH als auch das FG lehnten die Vergleichbarkeit der Tätigkeit des Fonds mit der eines Factors ab.

Keine Vergleichbarkeit mit einem Factor

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

2a | Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände | Autorin: StBin Marianne Graf, München

Reparaturen als Werklieferung oder Werkleistung

Reparaturen an beweglichen körperlichen Gegenständen können in Form einer Werklieferung oder Werkleistung erbracht werden. Die Abgrenzung ist für die Bestimmung des Leistungsorts und ggf. für die Anwendung einer Steuerbefreiung entscheidend.

Nun hat das BMF auf diese Problematik reagiert und mit Schreiben vom 12.12.2012 eine Vereinfachungsregel zugelassen. Sofern demnach nicht zweifelsfrei entschieden werden kann, ob die Reparaturleistung als Werklieferung oder Werkleistung zu qualifizieren ist, kann von einer Werklieferung ausgegangen werden, wenn der Entgeltanteil, der auf das bei der Reparatur verwendete Material entfällt, mehr als 50 % des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt.

BMF vom 12.12.2012

Gesamtbetrachtung aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ist zu entscheiden, ob die charakteristischen Merkmale einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung überwiegen. Hierbei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen.

Die bislang nur in der Kfz-Wirtschaft anwendbare 50%-50%-Regelung ist nunmehr erfreulicherweise auf alle Reparaturen an beweglichen körperlichen Gegenständen ausgeweitet worden. Zu beachten ist aber, dass nach wie vor keine EU-einheitliche Lösung existiert. Die Vereinfachungsregel ist für alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 ausgeführt werden.

50%-50%-Regelung

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

Was sich bereits in der Theorie schwierig anhört, stellt sich als großes Praxisproblem dar, da keine messbaren bzw. eindeutigen Größen zur Qualifikation als Werklieferung oder Werkleistung herangezogen werden können.

2b | Leistungsort bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück |*Autorin: StBin Marianne Graf, München*

BMF vom 18.12.2012

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich auf Unionsebene auf eine gemeinsame Auslegung beim Anwendungsbereich der Ortsregelung für Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück geeinigt. Das BMF hat die Vorgaben mit Schreiben vom 18.12.2012 umgesetzt und Abschnitt 3a.3 UStAE entsprechend geändert. Die Grundsätze sind für alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 ausgeführt werden.

turarbeiten an einem Gebäude oder an Gebäudeteilen zu verstehen. Auch die Installation oder Montage von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen soll als Grundstücksleistung zu qualifizieren sein, wenn die Maschinen oder Ausrüstungsgegenstände wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Die Lagerung von Gegenständen ist nur dann als Grundstücksleistung zu beurteilen, wenn zur Lagerung ausschließlich ein ganz bestimmtes Grundstück oder ein bestimmter Grundstücksteil zwischen den Vertragspartnern festgelegt worden ist.

Beispiele für Grundstücksleistungen

„Grundstück“ als eigenständiger Begriff des Umsatzsteuerrechts

Es wird klargestellt, dass der Grundstücksbegriff im Sinne des Umsatzsteuerrechts ein eigenständiger Begriff des Unionsrechts ist und sich nicht nach dem zivilrechtlichen Grundstücksbegriff richtet. Ferner wurde der neu gefasste Abschnitt 3a.3 UStAE um eine Reihe von Beispielen zu Grundstücksleistungen ergänzt.

Erfreulicherweise wurde der Beispielskatalog im UStAE erheblich erweitert. Klare Abgrenzungskriterien gibt es allerdings weiterhin nicht, weshalb sich auch zukünftig gewisse „Grauzonen“ nicht vermeiden lassen werden.

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

Als Grundstücksleistungen sind u. a. Wartungs-, Renovierungs- und Repara-

2c | Leistungsort bei Leistungen an einen Unternehmer für dessen nicht-unternehmerischen Bereich |*Autor: Frank Scheller, Erlangen*

B2B-Grundregel

Seit 2010 gilt für Dienstleistungen zwischen Unternehmern das sog. Empfängerortprinzip. Demnach gelten grundsätzlich sonstige Leistungen am Ort des Leistungsempfängers als ausgeführt. Bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen greift in der Regel das Reverse-Charge-Verfahren, d.h. die Steuerschuldnerschaft geht auf den Leistungsempfänger über.

scheinlichkeit nicht für das Unternehmen bestimmt sind, nicht aus. Der neu eingefügte Abs. 11a des Abschn. 3a UStAE zählt exemplarisch solche Leistungen auf, wie beispielsweise die Betreuung, Erziehung, Nachhilfeunterricht für Kinder, Leistungen im Zusammenhang mit sportlicher Betätigung oder Abonnements von Online-Zeitungen / -Zeitschriften (Ausnahme: Fachliteratur). Nach der Auffassung des BMF hat der Leistungsempfänger dem Leistenden in diesen Fällen die Verwendung für das Unternehmen nachzuweisen. Diese Vorgaben sind für Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 ausgeführt werden.

Verwendung der USt-IdNr. als Nachweis bisher ausreichend

Diese Regelung gilt aber nur für Leistungen für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers. Eine konkrete Regelung über den Nachweis der unternehmerischen Nutzung bestand bisher nicht. Aus Vereinfachungsgründen ging man bisher davon aus, dass die Verwendung der USt-IdNr. für die Annahme der unternehmerischen Verwendung ausreicht.

Erbringt ein Dienstleister an einen ausländischen Unternehmer Leistungen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Gebrauch des Leistungsempfängers oder dessen Personal bestimmt sind, so ist hier nur im Falle der schriftlichen Bestätigung des Leistungsempfängers eine Netto-rechnung im Reverse-Charge-Verfahren auszustellen.

Praxishinweis

BMF vom 03.09.2012

Das BMF nimmt hierzu nun Stellung und ergänzt den Umsatzsteueranwendungserlass. Demnach reicht die Verwendung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers bei Leistungen, die mit hoher Wahr-

Kontakt:
StB/WP Andreas Pfaller, Erlangen,
andreas.pfaller@wts.de

2d | Vorsteuervergütungsverfahren – Vorlage von Rechnungskopien |*Autorin: StBin Melanie Katzbach, Düsseldorf*FG Köln vom 21.06.2012
(AZ: 2 K 1218/10)

Das FG Köln hat in seinem Urteil vom 21.06.2012 entschieden, dass die Einreichung einfacher Fotokopien im Rahmen eines Vorsteuervergütungsverfahrens (im vorliegenden Fall durch ein in den USA ansässiges Unternehmen) nicht ausreichend ist, da diese keinen adäquaten Ersatz für die Originalrechnungen darstellen. Zwar sei es im Falle des Verlustes der Originalrechnungen grundsätzlich möglich, diese

durch eine Zweitschrift der Rechnung oder eine Bestätigung des Rechnungstellers zu den Rechnungskopien zu ersetzen, jedoch müssten auch diese innerhalb der Antragsfrist eingereicht werden. Eine erst nachträglich (nach Ablauf der Antragsfrist von 6 Monaten) vorgelegte Bestätigung des Rechnungsausstellers ändere nichts an der Versagung der Vorsteuervergütung.

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

Einfache Fotokopien unzureichend für Vorsteuervergütung

3 | Keine Anwendung des § 6 Abs. 3 GrEStG bei Übergang einer Kommanditbeteiligung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Schwesterpersonengesellschaft |*Autorin: StBin Anne Linke, München*

Urteilsfall

Klägerin war eine KG, die in ihrem Vermögen mehrere inländische Grundstücke hielt. Einzige und zu 100 % beteiligte Kommanditistin war seit 1998 die HPQ GmbH, Komplementärin die Q GmbH, deren Stammkapital zu 100 % von der HPQ GmbH gehalten wurde. Alleiniger Gesellschafter der HPQ GmbH war Herr X Q. In 2005 übertrug die HPQ GmbH ihre Anteile an der Klägerin und an der Q GmbH durch Abspaltung zur Neugründung auf die Q KG, an der Herr X Q direkt zu 100 % beteiligt war.

nicht jedoch Herr X Q, wohingegen an der aufnehmenden Q KG ausschließlich Herr X Q beteiligt ist. Folglich finde entgegen der Ansicht der Klägerin § 6 Abs. 3 GrEStG keine Anwendung.

Die Klägerin könne sich auch nicht auf das BFH-Urteil vom 29.02.2012 berufen. In jenem Fall wurde durch Ausgliederung zwischen die Kommanditistin H-AG und die grundstücksbesitzende S-KG bzw. deren Komplementärin, die zu 1 % an der S-KG beteiligt war, eine neue Personengesellschaft zwischengeschaltet. Aufgrund des 100%igen Gesellschafterwechsels bei der Komplementärin galt diese zwar als Neugesellschafterin der S-KG. Da die H-AG jedoch sowohl vor als auch nach der Umwandlung teils mittelbar, teils unmittelbar allein vermögensmäßig an der S-KG beteiligt war, blieb die GrESt in entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 GrEStG insgesamt, d.h. insbesondere auch bezüglich der 1%igen Beteiligung der S-GmbH an der S-KG, unerhoben.

BFH vom 29.02.2012
(AZ: II R 57/09)FG Münster vom
28.11.2012
(AZ: 8 K 2285/09 F)

Das FG Münster bestätigte nun die Auffassung des Finanzamts, dass im vorliegenden Fall gem. § 1 Abs. 2a GrEStG ein Übergang der Grundstücke auf eine neue Gesellschaft fingiert wird, da die Anteile am Vermögen der Klägerin in vollem Umfang auf die Q KG übergegangen sind. Dass mittelbar derselbe Gesellschafter – Herr X Q – beteiligt blieb, sei hierbei unerheblich.

Im durch das FG Münster zu entscheidenden Fall fand jedoch keine bloße Zwischenschaltung einer Personengesellschaft statt, sondern eine Übertragung auf eine Schwesterpersonengesellschaft der ursprünglichen Kommanditistin. Ob in diesem Fall eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 3 GrEStG nicht geboten ist, wird nun durch den BFH zu prüfen sein.

Anhängige Revision
(AZ: II R 1/13)Kein Fall des § 6
Abs. 3 GrEStG

Gem. § 6 Abs. 3 GrEStG wird die GrESt jedoch nicht erhoben, soweit an der fiktiv erwerbenden Gesamthand (Q KG) und an der fiktiv übertragenden Gesamthand (Klägerin) dieselben Gesellschafter beteiligt sind. Eine Kapitalgesellschaft als unmittelbar Beteiligte einer Gesamthand wird für Zwecke der §§ 5 und 6 GrEStG jedoch im Gegensatz zu Personengesellschaften grds. als nicht transparent angesehen. An der Klägerin war somit lediglich die HPQ GmbH selbst beteiligt,

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

4 | Neues aus der Finanzverwaltung zur Lohnsummenermittlung in Konzernstrukturen | Autor: RA/FASr Michael Althof, München

Einhaltung der Lohnsummenvorgaben als Verschönungsvoraussetzung

Ob und in welcher Höhe letztendlich eine Steuerverschönung für unternehmerisches Vermögen gewährt wird, hängt bei mehr als 20 Beschäftigten nicht zuletzt auch davon ab, ob die gesetzlichen Lohnsummenvorgaben eingehalten werden. Hierzu wird das durchschnittliche Lohnsummenniveau des übertragenen Unternehmens in den letzten fünf Jahren vor der Übertragung (Ausgangslohnsumme) mit dem Lohnsummenniveau in der fünf (Regelverschönung) bzw. sieben Jahre (Vollverschönung) betragenden Lohnsummenfrist (Mindestlohnsumme) verglichen. Die anteiligen Lohnsummen von Beteiligungen an inländischen und EU-/EWR-Kapitalgesellschaften werden bei der Ermittlung der Lohnsumme des übertragenen Unternehmens gemäß § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG nur berücksichtigt, wenn die Beteiligung unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % beträgt. Bei Anteilen an inländischen und EU-/EWR-Personengesellschaften erfolgt eine Einbeziehung entsprechend dem Beteiligungsverhältnis, unabhängig von dessen Höhe.

Gleichlautender Ländererlass vom 05.12.2012

Bei mehrstufigen Konzernstrukturen war auch nach Bekanntmachung der Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 (ErbStR 2011) in vielen Fällen fraglich, wann und in welchem Umfang die Lohnsummen nachgeordneter Beteiligungsgesellschaften bei der Lohnsummenermittlung einzubeziehen sind und wie sich insbesondere Zu- und Verkäufe von Beteiligungen bei der Ermittlung von Ausgangs- und Mindestlohnsumme auswirken. Zu diesen für die Praxis bedeutsamen Fragen hat die Finanzverwaltung in einem koordinierten Ländererlass Stellung genommen.

Maßgeblichkeit der unmittelbaren und/oder mittelbaren Beteiligung bei Kapitalgesellschaftsanteilen

In Tz. 1.1 stellt der Erlass klar, dass die Frage, ob eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung von mehr als 25 % vorliegt, stets aus Sicht des übertragenen Unternehmens zu beurteilen ist. Demgemäß sind beispielsweise die anteiligen Lohnsummen einer Enkelkapitalgesellschaft, an der das übertragene Unternehmen insgesamt zu mehr als 25 % unmittelbar und/oder mittelbar beteiligt ist, selbst dann zuzurechnen, wenn das übertragene Unternehmen an einer der die Beteiligung vermittelnden Tochterkapitalgesellschaften nicht zu mehr als 25 % beteiligt ist.

Die Lohnsummen von mittelbar über eine Kapitalgesellschaft gehaltenen Anteilen an inländischen und EU-/EWR-Personengesellschaften sollen hingegen nach Tz. 1.2 des Erlasses nur dann anteilig einbezogen werden, wenn die Anteile an der die Beteiligung vermittelnden Kapitalgesellschaft nach den vorstehend erläuterten Grundsätzen zu berücksichtigen sind. Anderenfalls schirmt die vermittelnde Kapitalgesellschaft nachgeordnete Personengesellschaftsbeteiligungen von der Lohnsummenzurechnung ab.

Aus Sicht der Praxis sehr zu begrüßen ist die seit Bekanntmachung der ErbStR 2011 erwartete Klarstellung in Tz. 2.2 des Erlasses, dass die Lohnsummen von Beteiligungszukäufen innerhalb der Lohnsummenfrist ab dem Zeitpunkt zu berücksichtigen sind, in dem sie die Zurechnungsvoraussetzungen erfüllen. Dies war nach der insoweit missverständlichen Regelung in R E 13a.4 Abs. 8 ErbStR 2011 bisher zweifelhaft. Für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind hingegen allein die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung maßgeblich, d.h. Lohnsummen von (zurechenbaren) Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften, die vor dem Stichtag veräußert wurden, fließen nicht – auch nicht zeitanteilig – in die Ausgangslohnsumme ein.

Der Erlass gilt praktisch für alle unter das reformierte Erbschaftsteuerrecht fallende Erwerbe, in denen die Steuerbescheide (Erwerb vor dem 01.07.2011) bzw. Feststellungsbescheide (Erwerb nach dem 30.06.2011) noch nicht bestandskräftig sind.

Die Finanzverwaltung schafft hier weitere Rechtsklarheit für das Lohnsummenmonitoring in Konzernen. Bestehende Kontrollsysteme sollten überprüft und nötigenfalls an den Erlass angepasst werden. Eingereichte Steuer- bzw. Feststellungserklärungen, die noch nicht bestandskräftig verbeschieden sind, sollten im Lichte des Erlasses nochmals geprüft und – sofern erforderlich – berichtigt werden. Weiterhin gilt: Bei der Strukturierung des Erwerbs oder der Veräußerung von Beteiligungen sollten erbschaftsteuerliche Aspekte mit bedacht werden; der Erlass lässt insoweit Gestaltungsspielräume.

Zurechnung von Personengesellschaftsbeteiligungen über beteiligungsvermittelnde Kapitalgesellschaften

Beteiligungszukäufe innerhalb der Lohnsummenfrist sind zu berücksichtigen

Anwendung auf alle noch offenen Fälle

Praxisinweis

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

5a | Geltendmachung von Veräußerungsverlusten im Rahmen einer Selbstanzeige möglich? | Autor: RA/StB Peter Schulz, München

Urteilsfall Im Streitfall erklärte der Kläger im Rahmen einer strafbefreienden Selbstanzeige bislang nicht erklärte Einkünfte aus Kapitalvermögen und privaten Veräußerungsgeschäften für die Jahre 1999 bis 2008 nach. Im Veranlagungszeitraum 2002 wurden die negativen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften mangels vorhandener positiver Einkünfte aus derartigen Geschäften nicht berücksichtigt. Die im Jahr 2010 beantragte gesonderte Feststellung der Veräußerungsverluste zum 31.12.2002 lehnte das Finanzamt wegen der aus seiner Sicht eingetretenen Verjährung ab. Hiergegen wehrte sich der Kläger mit der Begründung, dass die Feststellungsfrist in Bezug auf die Veräußerungsverluste gehemmt sei, weil die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2002 aufgrund der Steuerhinterziehung im Bereich der Kapitaleinkünfte noch nicht abgelaufen war. Die erstmalige gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zum 31.12.2002 sei mithin noch zulässig gewesen.

FG Münster vom
23.05.2012
(AZ: 11 K 631/11 F)

Das FG Münster gab der Klage statt. In Bezug auf die erstmals im Jahr 2010 begehrte Verlustfeststellung sei keine Verjährung eingetreten. Die Frist der Feststellungsverjährung ende nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist. Unter Einbeziehung von Gesetzeswortlaut und -begründung konnte der Senat in § 10 Abs. 4 EStG keinen lediglich auf die „reguläre“ Verjährungsfrist von vier Jahren beschränkten Verweis auf § 169 Abs. 2 AO erkennen. Er sah vielmehr keinen Anhaltspunkt dafür, dass § 10d Abs. 4 EStG auch dazu dienen soll, den Zeitraum für die Feststellung von Verlusten in den Fällen einer Steuerhinterziehung auf den Zeitraum der Regelverjährung von vier Jahren zu beschränken. Nichts anderes folge – entgegen der Auffassung des Beklagten – aus der in § 169 Abs. 2 Satz 2 AO gewählten Formulierung „soweit eine Steuer

hinterzogen (...) worden ist“. Auch der Eintritt von Teilverjährung auf Ebene der Steuerfestsetzung könne einer gesonderten Verlustfeststellung nicht entgegenstehen.

Die Verwaltung hat gegen dieses Urteil Revision eingelegt. Es bleibt also abzuwarten, ob der BFH dem FG Münster folgen wird. Im unmittelbaren Anwendungsbereich des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO hat der BFH im Zusammenhang mit nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträgen entschieden, dass eine Änderung der Steuerfestsetzung und der damit verbundenen Anrechnungsverfügung nur innerhalb der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren zulässig ist, wenn die einbehaltene Kapitalertragsteuer den Einkommensteuer-Mehrbetrag übersteigt. Schließlich setze § 169 Abs. 2 Satz 2 AO einen hinterzogenen Betrag im Sinne eines Anspruchs des Fiskus auf eine Abschlusszahlung voraus, der wegen einer vollendeten Steuerhinterziehung bislang nicht geltend gemacht werden konnte. Der Sinn und Zweck des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO bestehe nicht darin, den Steuerhinterzieher in die Lage zu versetzen, Erstattungsansprüche über die reguläre Verjährungsfrist hinaus zu realisieren. Dieser Auffassung folgt auch die Finanzverwaltung.

Im Rahmen der Revision wird also auch zu klären sein, ob im Hinblick auf künftige Erstattungen, die aus der Verlustfeststellung resultieren könnten, eine vom FG Münster abweichende Beurteilung der Rechtslage geboten ist. Problematisch könnte dies besonders dann sein, wenn über die Jahre hinweg gesehen ein Überhang der nicht erklärten Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften gegenüber den nicht erklärten Gewinnen aus derartigen Geschäften besteht. Bis zur Entscheidung des BFH sollten Fälle, in denen die Finanzverwaltung die nachträgliche Anerkennung von Verlusten verweigert, offen gehalten werden.

Anhängige Revision
(AZ: IX R 30/12)

BFH vom 26.02.2008
(AZ: VIII R 1/07)

BayLfSt vom 03.09.2012
(dort Tz. 3)

Fazit und Praxishinweis

Kontakt:
RA/StB Peter Schulz,
München,
peter.schulz@wts.de

5b | Keine Änderung aufgrund neuer Tatsachen bei Kenntnis aus einer Beiakte |

Autor: StB Christian Folladori, München

FG Münster vom
26.07.2012
(AZ: 3 K 207/10 E, rkr.)

Mit rechtskräftigem Urteil hat das FG Münster entschieden, dass eine zu Lasten des Steuerpflichtigen auf neue Tatsachen gestützte Änderung eines Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ausscheidet, wenn die Tatsachen bei Erlass des Erstbescheides bereits aus dem Inhalt einer Beiakte ohne weiteres erkennbar waren.

Urteilsfall

Im Urteilsfall wurde u.a. eine fremdfinanzierte Immobilie vom Kläger teilweise eigengenutzt und teilweise fremdvermietet. Für den einige Jahre zurückliegenden Veranlagungszeitraum der Anschaffung reichte der Kläger dem Finanzamt die in Bezug auf die Eigen- und Fremdnutzung zugrunde zu legende Aufteilung der Anschaffungskosten sowie der als Werbungskosten geltend gemachten Schuldzinsen ein. Diese Informationen nahm das Finanzamt zur Grundbesitzakte (Beiakte zur Steuerakte) des Steuerpflichtigen und legte entsprechende Überwachungsbögen für die Gebäudeabschreibung an. In den bestandskräftigen Erstbescheiden der Streitjahre wurden dann allerdings die Schuldzinsen in voller Höhe als Werbungskosten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlagt. Die Bescheide entsprachen dabei den abgegebenen Steuererklärungen, welche zu Gunsten des Klägers fehlerhaft waren. Im Rahmen einer Überprüfung des Sachverhaltes bemerkte das Finanzamt den Fehler und änderte die

Bescheide der Streitjahre nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO insofern, als bei der Ermittlung der Einkünfte nur noch die auf die Fremdvermietung entfallenden Schuldzinsen (betragsmäßig unstrittig) als Werbungskosten in Abzug gebracht wurden.

Das FG Münster widersprach der seitens des Finanzamts vorgenommenen nachträglichen Änderung der Bescheide, da es sich bei der Aufteilung der Schuldzinsen nicht um eine neue Tatsache handelte. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide nur zu ändern, soweit steuererhöhende Tatsachen nachträglich bekannt werden, dem Finanzamt also bei abschließender Zeichnung des zu ändernden Bescheides durch den zuständigen Beamten nicht bekannt waren. Dem zuständigen Finanzamt sind dabei allerdings insbesondere auch Inhalte der dort geführten Akten – auch der Beiakten – des Steuerpflichtigen bekannt. Somit war dem Finanzamt die Aufteilung der Nutzung und damit auch der Werbungskosten – obwohl nicht explizit den abgegebenen Steuererklärungen zu entnehmen – im Hinblick auf den Inhalt der Grundbesitzakte beim Erlass der Erstbescheide bekannt. Obwohl den Steuerpflichtigen aufgrund der fehlerhaften Steuererklärungen sicherlich eine Verletzung der Mitwirkungspflicht traf, durften die Bescheide mangels neuer Tatsachen nicht mehr geändert werden.

Auch Inhalte von Beiakten sind dem Finanzamt bekannt

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

5c | Fristwahrung bei Telefax-Sendungen mit Doppel und Anlagen |

Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

BFH vom 21.08.2012
(AZ: X B 6, 7/12)

Im Rahmen des Verfahrens einer Nichtzulassungsbeschwerde hat sich der BFH klarstellend zu den Grundsätzen der Fristwahrung eines per Telefax übermittelten Schriftsatzes geäußert.

Sachverhalt

Für die Begründung seiner Beschwerde beim BFH war dem Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) eine Fristverlängerung bis zum 06.03.2012 gewährt worden. Die Beschwerdebegründungsschrift wurde vom Prozessbevollmächtigten des Klägers per Telefax übermittelt. Der vollständige Schriftsatz inklusive Doppel und Anlagen

wurde durch das Telefax-Empfangsgerät des BFH am 07.03.2012 um 0:03 Uhr ausgedruckt. Demgegenüber lässt sich den Ausdrucken des Sendegerätes der Klägerseite entnehmen, dass mit der Übermittlung des Schriftsatzes am 06.03.2012 um 23:59 Uhr begonnen wurde. Die dritte Seite des Schriftsatzes, auf der sich die Unterschrift des Klägers befindet, weist als Sendezeit den 07.03.2012, 0:00 Uhr aus.

Die Beschwerde wurde allerdings bereits mangels hinreichender Darlegung eines Zulassungsgrundes i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO

Bereits keine hinreichende Darlegung eines Zulassungsgrundes

als unzulässig abgewiesen. Daher blieb offen, ob das beim BFH eingesetzte Telefax-Empfangsgerät, das technisch nicht in der Lage war, die Empfangszeit für einzelne Seiten einer aus mehreren Seiten bestehenden Telefax-Sendung anzugeben, zur Umsetzung der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Fristwahrung bei Telefax-Sendungen geeignet war. Über eine mögliche Wiedereinsetzung in den vorigen Stand musste also nicht entschieden werden.

Dennoch hat der BFH in dem Beschluss aber mit Verweis auf die ständige Rechtsprechung des BGH klarstellend darauf hingewiesen, dass für den fristgerechten Eingang einer per Telefax übermittelten Sendung allein der Empfang der unterschriebenen Rechtsmittelbegründung als solcher maßgeblich ist. Es steht der Fristwahrung nicht entgegen, wenn Doppel oder Anlagen erst nach Fristablauf übermittelt werden.

Maßgeblicher Zeitpunkt

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

5d | Spezielle Missbrauchsvorschriften schließen die Anwendung von § 42 AO nicht per se aus | Autorin: RAin/StBin Barbara Wartenberg, München

FG Thüringen vom
28.09.2011
(AZ: 3 K 1086/09)

Im Urteilsfall wird aufgrund besonderer Umstände des konkreten Sachverhalts die Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft, die ihren Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte, als rechtsmissbräuchlich im Sinne des § 42 AO angesehen.

die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO im Wege der Spezialkonkurrenz ausschließende Regelung geschlossen werden kann.

§ 12 Abs. 3 Satz 2
UmwStG a.F. für Verluste
des übertragenden
Rechtsträgers

Das Urteil bezieht sich noch auf den Rechtsstand des UmwStG vor Änderung durch das SEStEG im Jahr 2006. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. machte den Verlustübergang bei der Verschmelzung einer Verlustgesellschaft als übertragender Rechtsträger davon abhängig, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, über den Verschmelzungstichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird. Die Vorschrift galt jedoch nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur für die Nutzbarkeit eines auf der Ebene der übertragenden Körperschaft bestehenden Verlustvortrags. Die im Streitfall vorliegende umgekehrte Konstellation der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft regelte § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. hingegen nicht. Insofern stellt sich die Frage, ob diese umgekehrte Verschmelzungsrichtung vom Gesetzgeber ausdrücklich als nicht missbräuchlich angesehen wurde, und somit von der in § 12 UmwStG a.F. normierten Typisierung auf eine abschließende,

Nach Ansicht des FG sei im jeweiligen Fall stets durch Auslegung zu ermitteln, ob und inwieweit eine spezielle Missbrauchsregelung nach ihrem Sinn und Zweck im Einzelfall Sperrwirkung gegenüber § 42 AO entfaltet. Im Streitfall sei eine solche Sperrwirkung nicht zu bejahen gewesen. Unter Verweis auf ein BFH-Urteil vom 28.10.2009 hebt das Gericht in seiner Begründung hervor, dass die Anwendung des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. gerade nicht vom Vorliegen einer konkret missbräuchlichen Gestaltung abhängt. Anschließend bejahte das Gericht unter Abwägung der konkreten Umstände des Einzelfalls die Anwendung von § 42 AO und verwehrte die Nutzung der Verluste der aufnehmenden Gesellschaft.

Sperrwirkung abhängig
vom Einzelfall

BFH vom 28.10.2009
(AZ: I R 4/09)

Ausschluss des § 42 AO
im Wege der Spezial-
konkurrenz?

Der Streitfall ist beim BFH anhängig. Auch der im Rahmen des aktuellen Umwandlungssteuerrechts gem. § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 UmwStG i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vorgesehene generelle Verlustuntergang bezieht sich nur auf den Verlust auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers. Der Ausgang des Revisionsverfahrens könnte insoweit mittelbar auch Rückschlüsse auf das geltende Recht zulassen.

Revision anhängig
(AZ: I R 25/12)

Kontakt:
StB Peter Jung,
München,
peter.jung@wts.de

5e | Änderung eines bestandskräftigen Investitionszulagenbescheides wegen nachträglicher Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen |

Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

Urteilsfall

Die Eigentümerin eines teilweise zu Wohnzwecken vermieteten Baudenkmals hat in den Jahren 1999 und 2000 aufwändige Sanierungsarbeiten vornehmen lassen. Für den Teil der Sanierungsaufwendungen, der auf den zu Wohnzwecken vermieteten Gebäudeteil entfiel, beantragte die Eigentümerin Investitionszulage, welche das Finanzamt mit Bescheiden vom 06.07.2001 gewährte. Im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärungen behandelte die Klägerin sämtliche Aufwendungen als nachträgliche Herstellungskosten. Dabei wurde für den Teil der Aufwendungen, für den die Investitionszulage (InvZuLG 1999) beantragt wurde, die Abschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen. Für die verbleibenden Aufwendungen wurde die erhöhte Abschreibung nach § 7i EStG geltend gemacht. Die Körperschaftsteuerveranlagungen der Jahre 1999 und 2000 erfolgten erklärungsgemäß mit Bescheiden vom 18.03.2003.

Der BFH verweist nun die Sache zurück an das Finanzgericht. Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts – in Form der Gewährung von erhöhten Absetzungen – rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, die eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rechtfertigt, sei anhand des maßgeblichen materiellen Rechts zu entscheiden. Nach § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZuLG 1999 greife das Kumulationsverbot nur bei „denselben nachträglichen Herstellungsarbeiten“. Im Verfahren zur Investitionszulage sei eigenständig zu prüfen, ob es sich bei den Sanierungsarbeiten um verschiedene nachträgliche Herstellungsarbeiten oder Erhaltungsmaßnahmen handele, wobei die Inanspruchnahme erhöhter Abschreibung auch nur für einen Teil der Herstellungskosten einer einzelnen bestimmten abgrenzbaren Baumaßnahme, die Investitionszulage für diese Baumaßnahme vollständig ausschließe. Das FG muss nun prüfen, ob eine einheitliche Baumaßnahme im Sinne des InvZuLG vorliegt.

BFH vom 26.07.2012
(AZ: III R 72/10)

FG Köln vom 24.08.2010
(AZ: 12 K 1839/07)

Mit Bescheiden vom 23.10.2006 wurde die zuvor festgesetzte Investitionszulage 1999 und 2000 schließlich nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wieder aufgehoben, da in der Gewährung von Investitionszulage und erhöhter Absetzung ein Verstoß gegen das Kumulationsverbot des § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZuLG 1999 liege. Zeitgleich wurden Zinsen festgesetzt. Das FG Köln gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

Einer Änderung des Investitionszulagenbescheides für 2000 steht keine Festsetzungsverjährung entgegen, weil es für eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO selbst bei erklärungsgemäßer Veranlagung nicht auf die Abgabe der Steuererklärung, sondern auf die Bekanntgabe des jeweiligen Bescheides ankommt.

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

6a | Minijob-Reform | Autor: Thomas Mayer, München

Neuerungen zum
01.01.2013

Mit Wirkung zum 01.01.2013 ist das „Gesetz zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung“ in Kraft getreten. Kernpunkte der Reform sind die Anhebung der Entgeltgrenze von bisher € 400 auf € 450 sowie die gesetzliche Rentenversicherungspflicht der geringfügig Beschäftigten als Regelfall mit der Option zur Befreiung. Die angepasste Gleitzone erstreckt sich von € 450,01 bis € 850, was auch eine neue Berechnungsformel für die Beitragslastverteilung zur Folge hat.

Die neuen Regelungen sind zwingend anzuwenden, wenn bei einem zum 31.12.2012 bestehenden Minijob das Entgelt auf über € 400 bis zu € 450 angehoben oder ab dem 01.01.2013 ein neues geringfügiges Beschäftigungsverhältnis begonnen wird.

Anwendung der neuen
Regelungen

Für Beschäftigungsverhältnisse, die bereits vor dem 01.01.2013 bestanden haben, gelten bis 31.12.2014 folgende Bestandschutz- und Übergangsregelungen:

Übergangsregelungen
bis 31.12.2014

Bestehender Minijob bis einschließlich € 400	Solange das Entgelt nicht mehr als € 400 beträgt, bleibt die Rentenversicherungsfreiheit mit Option zur Rentenversicherung erhalten. Die Beitragsfreiheit zur Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung bleibt unverändert.	Versicherungspflicht entfällt nur, falls das Entgelt unter € 400,01 fällt. Im Falle einer Familienversicherung entfällt die Versicherungspflicht zur Kranken- und Pflegeversicherung, nicht aber zur Arbeitslosenversicherung. Die Betroffenen können sich allerdings gegen diese Übergangslösung entscheiden und sich von der Versicherungspflicht zur Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung befreien lassen. Wenn die Befreiung mit Wirkung vom 01.01.2013 eintreten soll, muss der Antrag hierzu bis spätestens 31.03.2013 schriftlich beim Arbeitgeber gestellt werden, spätere Anträge werden ab dem Folgemonat der Antragstellung berücksichtigt.	Wahlrecht
Bestehendes Beschäftigungsverhältnis von € 400,01 bis € 450	Für bisherige rentenversicherungspflichtige Beschäftigte mit einem Arbeitsentgelt von € 400,01 bis € 450 bleibt die Rentenversicherungspflicht ohne Möglichkeit zur Befreiung bestehen. Die Beschäftigten bleiben grundsätzlich auch weiterhin unter Anwendung der Gleitzone-Regelung in der Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung beitragspflichtig. Die		<p>Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de</p>

6b | Lohnsteuerliche Bewertung der Überlassung von (Elektro-) Fahrrädern zur privaten Nutzung | Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., München

Koordinierter Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.11.2012	In einem koordinierten Ländererlass hat die Finanzverwaltung geregelt, wie die private Nutzung von dienstlichen Fahrrädern und Elektrofahrrädern zu bewerten ist. Die Regelungen sind bereits für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden.	Wenn der Arbeitgeber die Fahrräder nicht überwiegend an die eigenen Mitarbeiter überlässt, diese also zur Produktpalette des Arbeitgebers gehören (z. B. Fahrradverleihfirma), ist der geldwerte Vorteil nach § 8 Abs. 3 EStG zu ermitteln und der Rabattfreibetrag i. H. v. € 1.080 zu berücksichtigen.	„Verleih-Unternehmen“
Nutzungswert mit 1 % der unverbindlichen Preisempfehlung anzusetzen	Als Wert für die Privatnutzung von Fahrrädern und Elektrofahrrädern ist 1 % der auf volle € 100 abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie Heimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung braucht kein geldwerter Vorteil angesetzt zu werden, dieser ist durch die 1 %-Methode abgegolten. Die € 44-Grenze ist nicht anwendbar.	Ist ein Elektrofahrrad verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzustufen (z. B. Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützt), sind für die Bewertung des geldwerten Vorteils die für Dienstwagen geltenden Regelungen anwendbar, d.h. für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte muss ein zusätzlicher Vorteil i. H. v. 0,03 % je Entfernungskilometer versteuert werden.	Elektrofahrrad als Kraftfahrzeug

6c | Arbeitslohn von dritter Seite – verbilligter Bezug von Waren von einem Lieferanten des Arbeitgebers | Autorin: Angelika Löchelt, Düsseldorf

Drittlohn	Der Arbeitgeber muss Lohnsteuer von Lohnzahlungen Dritter einbehalten, wenn er weiß und erkennen kann, dass derartige Vergütungen geleistet werden (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG). Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt dies z. B. für Preisvorteile von Dritten, wenn der Arbeitgeber an der Verschaffung mitgewirkt hat.	Der BFH entschied hierzu, dass die Einwilligung in die Einführung eines Mitarbeiter-Vorteilsprogramms, die dazugehörige Information der Mitarbeiter und das Dulden von Lieferungen noch keine Mitwirkung an der Gewährung von Preisvorteilen darstellen. Aber auch wenn der Arbeitgeber an der Verschaffung eines	BFH vom 18.10.2012 (AZ: VI R 64/11)
-----------	--	---	-------------------------------------

Entgelt „für“ Arbeitsleistung

Preisvorteils mitgewirkt hat, ist dies allein für den BFH nicht ausreichend, um von Arbeitslohn auszugehen. Entscheidend ist vielmehr, ob die Zuwendung des Dritten eine Belohnung für die vom Mitarbeiter erbrachte Arbeitsleistung darstellt. Davon kann ausgegangen werden, wenn der Dritte anstelle des Arbeitgebers die Arbeitsleistung entgelt, d. h. ein Vorteil im abgekürzten Zahlungsweg direkt an den Mitarbeiter weitergegeben wird. Es kommt also auf den Rechtsgrund der Vorteilsgewährung und auf die Frage an, ob der Dritte den Vorteil aus eigenwirt-

schaftlichem Interesse oder im Interesse des Arbeitgebers gewährt.

Der BFH teilt auch nicht die Auffassung der Finanzverwaltung, dass automatisch immer dann Arbeitslohn vorliegt, wenn Preisnachlässe ausschließlich Arbeitnehmern eines bestimmten Unternehmens und nicht auch Anderen gewährt werden.

Es bleibt abzuwarten, ob das BMF die bisher noch nicht im BStBl. veröffentlichte Entscheidung zum Anlass nimmt, den sog. Rabatterlass unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung zu überarbeiten.

BMF vom 27.09.1993

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

6d | Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Arbeitgeberleistungen | Autorin: RAin Gertrud Filz, München

BFH vom 19.09.2012
(AZ: VI R 54/11,
VI R 55/11)

In den Urteilen vom 19.09.2012 geht der BFH davon aus, dass der Arbeitgeber dem Mitarbeiter Leistungen nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt, wenn diese zu dem Lohn hinzukommen, der durch Vereinbarung oder durch dauernde betriebliche Übung arbeitsrechtlich geschuldet wird. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen können somit nur noch freiwillige Leistungen sein, d. h. solche, auf die der Mitarbeiter keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Denn nur solche Leistungen schuldet der Arbeitgeber nicht ohnehin.

Tatbestandsmerkmal für die Steuervergünstigung (Pauschalierung oder Steuerbefreiung) dieser Leistungen des Arbeitgebers an seine Mitarbeiter.

Die BFH-Entscheidungen könnten den Anwendungsbereich der zitierten Pauschalierungs- oder Steuerbefreiungsnormen stark einschränken. Denn sobald freiwillige (pauschalierungsfähige bzw. steuerbegünstigte) Arbeitgeberleistungen in einklagbaren Arbeitslohn erwachsen, handelt es sich um ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, der der Steuervergünstigung nicht mehr zugänglich ist.

Starke Einschränkung des Anwendungsbereichs der betroffenen Normen

„Zusätzlich erbrachte“ Arbeitgeberleistungen setzen Freiwilligkeit voraus

Relevante Sachverhalte

Mehrere Normen – wie z. B. § 3 Nr. 33 EStG (Kindergartenzuschüsse), § 3 Nr. 34 EStG (Gesundheitsförderung), § 37b Abs. 2 EStG (Sachzuwendungen), § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG (PC-Überlassung) oder auch § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG (Fahrtkostenzuschüsse) – fordern das Zusätzlichkeitskriterium als

Die Entscheidungen sind noch nicht im BStBl. veröffentlicht und deshalb noch nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anwendbar. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf diese Urteile reagieren wird.

Noch keine Veröffentlichung im BStBl. erfolgt

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

6e | BMF-Schreiben zur Entfernungspauschale – Auswirkungen auf Pauschalierung von Fahrtkostenzuschüssen | Autor: StB Andreas Müller, München

BMF vom 03.01.2013
ersetzt BMF vom
31.08.2009

Die Änderungen bei der Entfernungspauschale durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 haben Auswirkungen auf die pauschale Versteuerung von Arbeitgeberzuschüssen nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG. Änderungen ergeben sich, wenn verschiedene Verkehrsmittel für die Fahrten

zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt werden (insbesondere sog. Park & Ride-Fälle).

Die Höhe der pauschalierbaren Zuschüsse des Arbeitgebers ist auf die Höhe der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungs-

Ansatz tatsächlicher Kosten nur dann, wenn diese die jährliche Entfernungspauschale übersteigen

kosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Eine Pauschalierung in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel kommt erst dann in Betracht, wenn diese die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale, ggf. begrenzt auf maximal € 4.500, übersteigen. Die tageweise Gegenüberstellung von tatsächlichen Aufwendungen und Entfernungspauschale entfällt damit. Aus Vereinfachungsgründen kann wie bisher davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Tagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

Die Vergleichsberechnung zwischen Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel und Entfernungspauschale braucht u. E. nicht vorgenommen werden, wenn der Arbeitgeber lediglich die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel oder die mit dem Pkw zurückgelegte Strecke bezuschusst, da in diesen Fällen der Höchstbetrag der Entfernungspauschale nicht überschritten werden kann.

Beispiel *Ein Mitarbeiter fährt jeden Tag mit seinem privaten Pkw von seiner Wohnung zum Bahnhof (Entfernung 5 km) und von dort weiter mit dem Zug zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte. Die Monatsfahrkarte (1. Klasse) kostet € 420 (jährlich € 5.040). Die kürzeste*

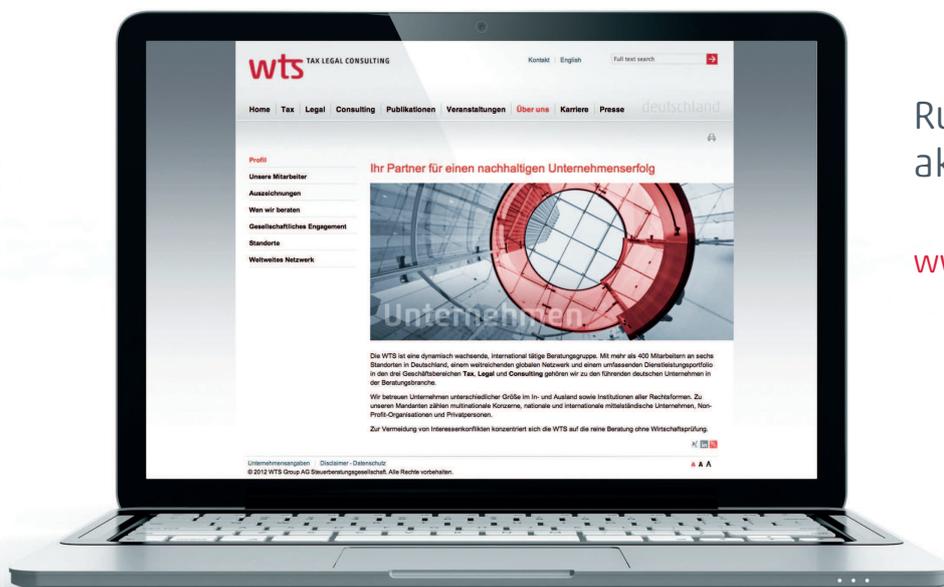
maßgebende Straßenverbindung für die Strecke Wohnung – regelmäßige Arbeitsstätte beträgt 150 km.

*Jährliche Entfernungspauschale
Teilstrecke Pkw:
180 Arbeitstage x 5 km x € 0,30 = € 270*

*Jährliche Entfernungspauschale
Teilstrecke Bahn:
180 Arbeitstage x 145 km (150 km – 5 km) x
€ 0,30 = € 7.830
Dieser Betrag ist auf € 4.500 begrenzt, so
dass sich eine insgesamt anzusetzende
Entfernungspauschale von € 4.770
(€ 4.500 + € 270) ergibt.*

Da aber die tatsächlichen Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel höher sind (€ 5.040), kann der € 4.500 übersteigende Betrag neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG). Der Arbeitgeber kann daher die tatsächlichen Kosten für die Bahnfahrten i.H.v. € 5.040 mit 15 % pauschal versteuern. Für den Mitarbeiter entfällt der Werbungskostenabzug, da die gesamte Entfernungspauschale vom Arbeitgeber pauschal versteuert wurde. Würde der Arbeitgeber darüber hinaus die vom Mitarbeiter mit dem eigenen Pkw zurückgelegte Strecke bezuschussen wollen, wäre insoweit eine Pauschalversteuerung nicht zulässig.

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



Rund um die Uhr
aktuell und präsent.

www.wts.de

CHINA 7 | Advance Pricing Arrangements in China – Jahresbericht 2011 veröffentlicht |
Autor: Nicolas Boehlke, München

State Administration of
Taxation veröffentlicht
Jahresbericht 2011

Am 26.12.2012 hat die Chinesische Steuerbehörde (State Administration of Taxation – „SAT“) ihren Jahresbericht 2011 zu Advance Pricing Arrangements („APA“) veröffentlicht. APA sind bindende Vereinbarungen, die zwischen einem multinationalen Unternehmen und mindestens einer Steuerbehörde abgeschlossen werden. Das Ziel eines APA besteht darin, im Voraus Verrechnungspreismethoden und Berechnungsgrundlagen festzulegen, die in zukünftigen Jahren auf grenzüberschreitende konzerninterne Transaktionen Anwendung finden.

Der sechs Kapitel umfassende Bericht ist auf der Internetseite der SAT in englischer Sprache verfügbar (<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669118/12181396.html>). Die ersten beiden Kapitel enthalten eine kurze Einführung und Beschreibung der Historie des APA-Programmes in China. In Kapitel III werden die Anforderungen sowie der Prozess zum Abschluss eines APA beschrieben. Der Prozess umfasst die folgenden Schritte: Vorabgespräch, formale Antragstellung, Untersuchung und Evaluierung (des Antrages), Verhandlung, Unterschrift sowie Implementierung und Monitoring des APA. Kapitel IV bezieht sich auf den Schutz der Rechte des Steuerpflichtigen (Vertraulichkeit und Vertragsfreiheit).

Gemäß den Statistiken aus Kapitel V sind im Jahr 2011 – einschließlich der Verlängerung bestehender APA – insgesamt 12 APA von der SAT unterschrieben worden (8 unilateral und 4 bilateral). In den letzten sieben Jahren waren es insgesamt 73 APA (53 unilateral und 20 bilateral). Die darin getroffenen Vereinbarungen beziehen sich auf materielle Wirtschaftsgüter (64 %), immaterielle Wirtschaftsgüter (18 %) und Dienstleistungen (18 %).

Kapitel VI enthält Kontaktadressen der SAT für APA-Anfragen. Dem Bericht ist ein umfangreicher Anhang mit Formularen zur Antragstellung beigelegt.

Für potentielle Antragsteller ist der Bericht sicherlich interessant. Die Ausführungen sind jedoch nicht rechtlich bindend und können daher keine Beratung ersetzen. Grundsätzlich zeigt sich, dass die chinesischen Steuerbehörden immer noch relativ restriktiv mit dem Instrument des APA umgehen und daher die Anzahl der abgeschlossenen APA noch verhältnismäßig gering ist. Trotzdem ist zu erwarten, dass mit zunehmender Erfahrung der Steuerbehörden der APA-Prozess beschleunigt und damit die Rechtssicherheit in China weiter erhöht werden kann.

Advance Pricing Arrangements in der Praxis

Fazit

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

DEUTSCHLAND 8a | Dividenden aus von Körperschaften gehaltenem Streubesitz werden voll steuerpflichtig | Autorin: StBin Monika Paczkowska, München

Hintergrund

Im WTS Journal 04/2012 hatten wir bereits ausführlich über die widerstrebende Zielrichtung des Bundesrates im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013 (JStG 2013) und der Bundesregierung im Rahmen des Gesetzentwurfes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 (EuGHDivUmsG) als Reaktion auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-284/09 berichtet.

Aktuelle Entwicklung
im Rahmen des
EuGHDivUmsG

Nachdem das JStG 2013 zunächst endgültig gescheitert ist, werden die Diskussionen ausschließlich im Rahmen des EuGHDivUmsG fortgeführt. In der ersten Sitzung des Vermittlungsausschusses (VA) zu diesem Gesetz konnte am 29.01.2013

allerdings noch keine Einigung erzielt werden. Zunächst wurde eine Länderarbeitsgruppe mit der Erarbeitung eines Kompromissvorschlages beauftragt.

Der Auftrag der Arbeitsgruppe ging in Richtung einer generellen Besteuerung des Streubesitzes unter Lösung folgender Problemfelder: Kaskadeneffekte bei Ausschüttungen über mehrere Beteiligungsstufen, Veräußerungen von Anteilen an Startups durch Business Angels sowie Verbundstrukturen, bei denen gewisse Funktionen für den gesamten zugehörigen Unternehmenskreis ausgeführt werden. Dem Vernehmen nach gab es zwischenzeitlich auch Überlegungen, die aktuell

Arbeitsgruppenauftrag

Zwischenzeitlich diskutierte Lösungsansätze

diskutierte Beteiligungsgrenze von 10 % für den Begriff des Streubesitzes abzusenken, sowie die inländische Gewerbesteuer anteilig nach dem Vorbild des § 35 EStG auf die Körperschaftsteuer anzurechnen. Beides wurde wieder verworfen.

dividenden an EU-/EWR-ausländische Körperschaften vorgesehen. Insoweit wurde § 32 Abs. 5 KStG-E aus dem vom Bundestag beschlossenen Entwurf des EuGHDivUmsG unverändert übernommen.

Einigungsvorschlag	Die Eckpunkte des auf dem Arbeitsgruppenbericht basierenden Einigungsvorschlages des VA vom 26.02.2013 lassen sich wie folgt skizzieren:	→ In Bezug auf Publikums-Investmentvermögen wird zukünftig im InvStG für den einzelnen Anleger typisierend Streubesitz unterstellt. § 8b Abs. 1 KStG findet insoweit keine Anwendung mehr mit der Folge, dass deshalb verschiedene Arten von Aktiengewinnen – für einkommensteuerpflichtige natürliche Personen als betriebliche Anleger unter unveränderter Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG einerseits und steuerpflichtige Körperschaften andererseits – zu ermitteln und bekannt zu machen sind. Sonderregelungen für eine weitere Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG sind lediglich für in- und ausländische Spezial-Investmentvermögen vorgesehen, sofern beim Anleger durchgerechnet eine Beteiligung von mindestens 10 % gehalten wird.	Umsetzung im Investmentsteuerrecht
Streubesitzdividenden werden steuerpflichtig	→ Dividenden aus unmittelbar (oder anteilig über Mitunternehmenschaften) gehaltenem Streubesitz (Beteiligungen < 10 % grundsätzlich zu Beginn des Kalenderjahres) werden bei Körperschaften gem. § 8b Abs. 4 KStG-E i.V.m. § 34 Abs. 7a KStG-E ab dem 01.03.2013 generell zu 100 % steuerpflichtig. Die pauschale 5%ige Hinzurechnung von fiktiv nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG entfällt für solche Dividenden. Kaskadeneffekte werden in Kauf genommen.		
Veräußerungsgewinne bleiben steuerfrei	→ Entgegen der Forderung des Bundesrates im Rahmen des JStG 2013 bleiben Veräußerungsgewinne aus von Körperschaften gehaltenem Streubesitz zunächst steuerfrei. Eine Ausnahme für Veräußerungsgewinne von „Business Angels“ erübrigt sich.	Über den Einigungsvorschlag des VA haben Bundestag (am 28.02.2013) und Bundesrat (am 01.03.2013) formal beschlossen. Darüber hinaus hat die Bundesregierung – in einer Protokollerklärung zum Vorschlag des VA – zugesagt, im Zusammenhang mit einer grundlegenden Reform der Investmentbesteuerung die künftige steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz erneut und ergebnisoffen aufzugreifen und notwendige Folgerungen zu ziehen. Dabei solle ggf. vor allem für den Bereich der Business Angels und Startups nach Lösungen für besondere Belastungseffekte für den Fall gesucht werden, dass sich der Investor von seinem Engagement trennt.	Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens
Ausnahmeregelung für Verbundstrukturen	→ Beteiligungen innerhalb von Verbundgruppen (z. B. im Bereich der Sparkassen- und Volks- und Raiffeisenbanken) werden für Zwecke der Berechnung der 10%-Beteiligungsgrenze zusammengerechnet.		Ausblick
Trennung im Organkreis	→ Im Organkreis werden Beteiligungen für die Frage, ob Streubesitz vorliegt, nicht zusammengerechnet.		
Erstattungsregelung für die Vergangenheit	→ Für die Vergangenheit wird rückwirkend eine Erstattung von deutscher Kapitalertragsteuer auf Streubesitz-		Kontakt: RA Stefan Hölzemann, München, stefan.hoelzemann@wts.de

DEUTSCHLAND 8b | Keine verdeckte Gewinnausschüttung allein aufgrund von Verstößen gegen die erhöhten formalen Anforderungen bei beherrschenden Gesellschaftern |

Autor: StB/Fachberater IStR Torsten Hopp, Hamburg

Sachverhalt Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer inländischen GmbH, waren im Streitjahr 2004 Speditionsgeschäfte. Ihre Anteile hielt zu 100 % eine niederländische Kapitalgesellschaft. Auf der Grundlage eines Kostenumlagevertrages wurde der Klägerin seitens ihrer niederländischen Gesellschafterin am 31.12.2004 eine Rechnung über die konzerninterne Erbringung von Dienstleistungen gestellt. Der Vertrag war Ende des Jahres 2003 mündlich geschlossen worden. Am 29.12.2004 wurde er rückwirkend zum 01.01.2004 schriftlich fixiert. Das Finanzamt behandelte die Kostenumlage mangels wirksamer vorheriger Vereinbarung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

vom 16.06.1959 – entsprechend Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen – verankerte Fremdvergleichsgrundsatz entfalte bei verbundenen Unternehmen eine Sperrwirkung gegenüber den Sonderbedingungen, denen beherrschende Unternehmen nach nationalem Recht unterworfen sind, nämlich dem Erfordernis einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung. Allein ausschlaggebend sei demnach die Angemessenheit des Vereinbarten.

Sperrwirkung des Art. 9 OECD-Musterabkommen

Die Entscheidung des BFH ist zu begründen, da sie für Verrechnungen zwischen international verbundenen Unternehmen formelle Erleichterungen bringt, insbesondere hinsichtlich der Erbringung von konzerninternen Dienstleistungen. Auch der Ersatz von einzelvertraglichen Regelungen durch konzernweit anwendbare Verrechnungspreisrichtlinien sollte erleichtert sein, sofern die Finanzverwaltung dieses Urteil allgemein anwendet.

Formelle Erleichterung

BFH vom 11.10.2012
(AZ: I R 75/11)

In seinem Revisionsurteil bestätigt der I. Senat des BFH erstmals höchststrichterlich, dass im Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) die Annahme einer vGA allein aufgrund von Verstößen gegen die nach inländischem Recht geltenden, erhöhten Anforderungen an die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen mit beherrschenden Gesellschaftern nicht zulässig ist. Dies gilt jedenfalls dann, wenn das anwendbare DBA eine den Regelungen des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Bestimmung enthält. Der in Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande

Selbstverständlich bedarf es aber auch abseits überhöhter Formerfordernisse einer konkreten Regelung über die Ausgestaltung der Verrechnungspreise, um dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und die Dokumentationsvorschriften erfüllen zu können.

Praxishinweis

Kontakt:
*StB/Fachberater IStR,
Torsten Hopp,
Hamburg,
torsten.hopp@wts.de*

DEUTSCHLAND/SCHWEIZ 9 | Entwicklungen nach dem Aus zum Steuerabkommen Schweiz |

Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Entscheidung des
Vermittlungsausschusses
vom 12.12.2012

Der Bundesrat hat dem Steuerabkommen Deutschland/Schweiz, welches zum 01.01.2013 in Kraft treten sollte, eine Absage erteilt. Auch im Vermittlungsausschuss konnte man sich nicht darauf verständigen, das Gesetzesvorhaben weiter zu verfolgen, so dass es ab Mitte Dezember 2012 als endgültig abgelehnt gelten darf. Für Steuerpflichtige, die bis dato noch nicht deklarierte Kapitaleinkünfte in der Schweiz haben, mag sich nun die Frage stellen, ob eine „Regularisierung“ der Einkünfte noch nicht verjährter Jahre auf andere Weise kommt.

Zwar ist derzeit nicht konkret mit einer Neuauflage eines bilateralen Abkommens mit der Schweiz zu rechnen, es steht aber sicherlich eine Überarbeitung der EU-Zinsrichtlinie an. Diese sieht momentan vor, dass Anleger mit persönlichen Zinseinnahmen bei Schweizer Banken wählen können, ob die Zinseinnahmen gegenüber dem deutschen Fiskus offen gelegt werden oder die Schweizer Bank eine Steuer in Höhe von 35 % einbehält, die dann auf anonymisiertem Wege zu großen Teilen an das Heimatland des Steuerpflichtigen weitergeleitet wird.

Wählt der Steuerpflichtige diese Option, so zahlt er bezogen auf die Zinsen bereits jetzt höhere Steuern als nach deutschem nationalen Steuerrecht (Abgeltungssteuer in Höhe von 25 % zzgl. SolZ) geschuldet.

Des Weiteren gilt es zu bedenken, dass das Entdeckungsrisiko in Zukunft noch stärker ansteigen wird. Zum einen ist in das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz mit Wirkung zum 01.01.2011 bereits eine große Auskunfts Klausel aufgenommen worden und zum anderen hat nun auch der Schweizer Gesetzgeber den Weg zu sog. Gruppenanfragen frei gemacht. Nach dem Steueramtshilfegesetz, welches durch Beschluss des Schweizer Bundesrats zum 01.02.2013 in Kraft tritt,

Schweizer Steueramtshilfegesetz

erfordern derlei Anfragen einen Beschrieb der Vorgehensweise der Bankkunden zur Vermeidung der Besteuerung und müssen klar von Fishing Expeditions, also Gesuchen ohne klare Anhaltspunkte, abgegrenzt sein. Gruppensuchen sind gemäß Verordnung über die Amtshilfe bei Gruppensuchen nach internationalen Steuerabkommen zugelassen für Informationen über Sachverhalte, welche die Zeit ab Inkrafttreten des Gesetzes betreffen.

Steuerpflichtigen, die in der Vergangenheit nicht alle Einkünfte im Rahmen der Steuererklärung angegeben haben, kann nur angeraten werden, dies im Rahmen einer Selbstanzeige nachzuholen.

Praxistipp

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

10 | Abzugsbeschränkung für Zinsaufwand in Finnland ab 2014 |

Autorin: StBin Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf

FINNLAND

Persönliche Anwendbarkeit

In Finnland sind erstmals Regeln zur Beschränkung des Zinsabzugs eingeführt worden. Betroffen sind Körperschaften und Personengesellschaften, die in Finnland ansässig oder über eine Betriebsstätte dort tätig sind. Ausnahmen gelten für Immobiliengesellschaften sowie für Banken, Versicherungen und Pensionsanstalten.

Der Nettoszinsaufwand diese Grenze, unterliegt er insgesamt einer Abzugsbeschränkung auf 30 % des sog. angepassten Gewinns vor Steuern, Abschreibungen, Zinsaufwand, Verlusten aus Finanzanlagen und Verlustausgleich im Rahmen der Gruppenbesteuerung (group contribution). Die Obergrenze des nicht abzugsfähigen Nettoszinsaufwands bildet der an verbundene Unternehmen gezahlte Nettoszinsaufwand. Dies bedeutet im Ergebnis, dass Zinszahlungen an fremde Dritte nicht von der Regelung erfasst werden. Nicht abzugsfähiger Zinsaufwand kann unbegrenzt in spätere Steuerjahre vorgetragen werden.

Beschränkung auf 30 % des angepassten Gewinns

Fremd-Darlehen nicht betroffen

Zeitliche Anwendbarkeit

Die Neuregelung ist erstmals im Steuerjahr 2014 anzuwenden, d.h. für nach dem 31.12.2013 endende Wirtschaftsjahre. Für Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr treten die Regeln somit bereits im Laufe des Kalenderjahrs 2013 in Kraft, so dass eine mögliche Relevanz ggf. bereits jetzt geprüft werden sollte.

Vortrag in spätere Jahre

Freigrenze für Nettoszinsaufwand bis € 500.000

Künftig sind Zinsaufwendungen nur noch bis zur Höhe der im gleichen Wirtschaftsjahr erzielten Zinserträge unbeschränkt abzugsfähig. Zinsaufwendungen, die darüber hinaus gehen (sog. Nettoszinsaufwand), sind bis zu einer Freigrenze von € 500.000 voll abzugsfähig. Übersteigt

Die Zinsabzugsbeschränkung ist nicht anzuwenden, wenn das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme nicht niedriger ist als das entsprechende Verhältnis im Gesamtkonzern und wenn der Konzernabschluss in einem EU-, EWR- oder einem Staat aufgestellt wird, mit dem Finnland ein Doppelbesteuerungsabkommen hat.

Ausnahmen über Eigenkapitalverhältnis

Kontakt:
Klaus-Peter Hüsgen,
Düsseldorf,
klaus-peter.huesgen@wts.de

LIECHTENSTEIN 11 | Update: DBA mit Liechtenstein in Kraft getreten |

Autor: StB/Fachberater IStR Sebastian Hahn, München

Inkrafttreten des neuen DBA zum 01.01.2013

Am 23.11.2012 ist durch den Bundesrat der innerstaatliche Ratifizierungsprozess des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein (DBA-LI) abgeschlossen worden. Das DBA-LI ist damit zum 01.01.2013 in Kraft getreten.

kollbestimmung zu möglichen Entstrickungstatbeständen (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG) durch das Inkrafttreten des Abkommens enthält.

Grundzüge des neuen DBA

Die Grundzüge des Abkommens wurden bereits in einer früheren Ausgabe dargestellt (vgl. TJ 01/2012). An dieser Stelle sei deshalb lediglich auf das damalige Fazit verwiesen: Das DBA-LI folgt grundsätzlich der Struktur des OECD-Musterabkommens und enthält Nullsätze für Quellensteuern auf bestimmte Zinsen, Lizenzen und Dividenden. Des Weiteren sind umfassende Regelungen zur Zusammenarbeit der Finanzbehörden sowie eine verbindliche Schiedsklausel enthalten.

Gemäß Art.13 Abs. 3 i.V.m. Art. 23 DBA-LI geht das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Veräußerung von Betriebsvermögen einer in Liechtenstein belegenen Betriebsstätte auf Liechtenstein über und führt somit zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG. Gemäß Ziffer 4 des Protokolls zu Art. 13 DBA-LI ist eine Anwendung des § 4g EStG möglich, wodurch es zu einer Streckung des Besteuerungszeitraums kommt. Da gem. Art. 32 DBA-LI das Protokoll Bestandteil des Abkommens ist, gilt dieses gleichrangig zu den anderen Bestimmungen und entfaltet analogen Verpflichtungscharakter wie die übrigen Artikel.

Ziffer 4 des Protokolls zu Art. 13 DBA-LI

Entstrickungstatbestand

Das DBA-LI entfaltet Bedeutung für die grundsätzliche Abkommenspolitik Deutschlands im Hinblick auf die Frage, ob es durch Neuabschlüsse bzw. Revisionen eines DBA zu einer automatischen Entstrickung kommt. Die Besonderheit des DBA-LI besteht darin, dass es eine Proto-

Somit wirft die Regelung der Ziffer 4 des Protokolls zum DBA-LI die Frage auf, ob der Neuabschluss bzw. die Revision eines DBA zu einer steuerlichen Entstrickung führt.

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

OECD 12a | Zeitliche Aspekte der Verrechnungspreisermittlung |

Autorin: Alicja Eberle, München

OECD-Entwurf „Timing Issues Relating to Transfer Pricing“

Die OECD hat am 06.06.2012 einen Entwurf bezüglich „Timing Issues Relating to Transfer Pricing“ veröffentlicht, der sich im Wesentlichen mit den beiden international anerkannten zeitlichen Ansätzen zur Verrechnungspreisbestimmung „ex ante approach“ und „ex post approach“ befasst. Die im Entwurf vorgeschlagenen Anpassungen betreffen die Ziffern 3.67 bis 3.71 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie.

Informationen maßgeblich („ex ante approach“ bzw. „arm’s length price-setting approach“). Nachträgliche Preisanpassungen sind zwar erlaubt, müssen jedoch im Vorhinein vertraglich festgelegt werden. Dieser Ansatz wird auch von der deutschen Finanzverwaltung vertreten.

„ex ante approach“

Innerhalb der OECD-Mitgliedstaaten existieren zwei unterschiedliche Ansätze bezüglich der Berücksichtigung zeitlicher Aspekte bei der Verrechnungspreisermittlung, was in der Praxis häufig zur Doppelbesteuerung führt. In manchen Ländern sind für die Festsetzung der Verrechnungspreise ausschließlich die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses verfügbaren

In anderen Ländern wird das tatsächliche Ergebnis aus den Transaktionen im Nachhinein, also am Ende des Wirtschaftsjahres oder im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung überprüft und bei Bedarf angepasst, um die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gewährleisten („ex post approach“ bzw. „arm’s length outcome-testing approach“).

„ex post approach“

Der OECD-Entwurf stellt in diesem Zusammenhang offene Fragen zur Diskussion, die sich auf folgende Aspekte beziehen:

Offene Fragen

- Art der Informationen, die die Steuerpflichtigen und Finanzbehörden in Bezug auf vergleichbare Transaktionen verwenden dürfen.
- Anerkennung der vom Steuerpflichtigen nachträglich vorgenommenen Anpassungen von den betroffenen Ländern.
- Fähigkeit der Steuerpflichtigen und Finanzbehörden, die nachträglich (ex post) gewonnenen Erkenntnisse und Informationen in Bezug auf Anpassungen umzusetzen.
- Richtlinien für die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern, wenn im Zeitpunkt der Bewertung erhebliche Unsicherheiten bestehen.

Obwohl der Entwurf keine wesentlichen Änderungen der geltenden Grundsätze enthält, ist zu hoffen, dass die angeregte Diskussion mehr Klarheit darüber bringt, inwieweit die Finanzbehörden die vom Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Transaktion zugrunde gelegten Prämissen bei der Verrechnungspreisermittlung im Nachhinein anhand der tatsächlichen Entwicklung überprüfen und korrigieren können. Dies gilt umso mehr für die zeitlichen Aspekte bei der Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern, da sich je nach Auffassung der entsprechenden Finanzverwaltung zum zeitlichen Bezug erhebliche, den Wert des immateriellen Wirtschaftsguts beeinflussende Umstände ergeben können.

Fazit

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

12b | Teilnahme der WTS an Konsultationen der OECD zu vorgeschlagenen Änderungen des Art. 5 OECD-Musterkommentar (Betriebsstättendefinition) |

Autoren: Dr. Arwed Crüger, Kai Schwinger, Frankfurt am Main

OECD

OECD Konsultation zu Betriebsstätten

Am 07.09.2012 hat die OECD zu einer Konsultation bezüglich der vorgeschlagenen Änderungen des OECD-Musterabkommens zu Artikel 5 geladen. Der Teilnehmerkreis bestand aus hochrangigen Vertretern von Unternehmen und Finanzbehörden aus der ganzen Welt. Herr Dr. Crüger sprach für WTS in Paris.

Auch das von WTS und weiteren Kommentatoren vertretene feste zeitliche Kriterium von 6 oder 12 Monaten der (dauerhaften) Ausübung einer Tätigkeit fand nicht Eingang in den überarbeiteten Entwurf. Mit neuen Beispielen wird im Gegenteil erörtert, dass auch Tätigkeiten, die für weniger als sechs Monate im Jahr ausgeübt werden, Betriebsstätten begründen können. Dies gilt z. B. dann, wenn von einem Steuerpflichtigen sonst keine anderen Tätigkeiten ausgeübt werden (Cafeteria-Beispiel) oder auch, wenn die Tätigkeit sich für einige Monate in jedem Jahr wiederholt (Arktis-Beispiel).

Die Ergebnisse der Diskussionen in Paris wurden in einem überarbeiteten Entwurf im Oktober 2012 von der OECD veröffentlicht, den WTS ebenfalls kommentiert hat (<http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/PERMESTWTS.pdf>).

Weiter verwässertes Betriebsstättenkonzept

Leider ist festzustellen, dass im überarbeiteten Entwurf die Voraussetzungen zur Gründung einer Betriebsstätte weiter verwässert werden. Ein Unternehmen kann in einem anderen Staat schon dann die Verfügungsmacht (power of disposal) über eine Einrichtung (eines anderen Unternehmens) erlangen, wenn es diese Einrichtung nur nutzen darf und dauerhaft nutzt. Grundsätzlich kann also schon eine Dienstleistung, für deren Erbringung der Zugang zu einer Einrichtung erlaubt ist und welche in der Einrichtung dauerhaft erbracht wird, eine Betriebsstätte begründen.

Es ist davon auszugehen, dass unter dem von der OECD verfolgten Ansatz künftig mehr Tätigkeiten eine Betriebsstätte begründen werden als bisher. Die Gewinnabgrenzung dieser Betriebsstätten soll aber nach dem sog. Authorized OECD Approach (AOA) grundsätzlich wie zwischen unabhängigen Unternehmen erfolgen. Wie der Widerspruch zwischen der Zunahme von Betriebsstätten und den strikten Vorgaben des AOA zur Gewinnabgrenzung gelöst werden soll, lässt die OECD offen.

Widerspruch zwischen AOA und dem Betriebsstättenkonzept der OECD

Kontakt:
Dr. Arwed Crüger,
Frankfurt am Main,
arwed.crueger@wts.de

OECD 12c | OECD veröffentlichte Kommentare und veranstaltete Konsultationen zu drei Verrechnungspreisthemen | Autor: Dr. Arwed Crüger, Andreas Riedl, Frankfurt

OECD-Entwürfe zu Intangibles, Safe Harbours und Timing Issues

Am 06.06.2012 hat die OECD Entwürfe von Diskussionspapieren zu drei Themen aus dem Bereich der Verrechnungspreise veröffentlicht und diese Entwürfe gleichzeitig zur Kommentierung freigegeben (vgl. WTS Journal 03/2012). Die Entwürfe beschäftigten sich thematisch mit Intangibles, Safe Harbours und Timing Issues. WTS hat alle drei Entwürfe kommentiert.

→ Der Entwurf betreffend Safe Harbours umfasst lediglich einen Leitfaden für transaktionsbezogene bilaterale Safe Harbour-Vereinbarungen, jedoch keine konkreten administrativen Safe Harbours. Dadurch sind keine Erleichterungen administrativer Natur zu erwarten. Der administrative Aufwand auf Unternehmensseite wird durch den OECD-Entwurf also nicht geringer.

Veröffentlichung der Kommentare und Konsultation

Am 29.10.2012 hat die OECD die Kommentare zu den Entwürfen auf ihrer Internetpräsenz veröffentlicht. Im Nachgang zur Kommentierung hat die OECD zu Konsultationen im November eingeladen. WTS war durch Dr. Arwed Crüger, Leiter Verrechnungspreise, in Paris vertreten.

→ Bezüglich der Timing Issues wird die OECD weder den „ex ante“- noch den „ex post“-Ansatz als Standard festlegen. Hierdurch wird es auch in Zukunft unterschiedliche Auffassungen der Steuerbehörden in den einzelnen Ländern geben, die zu Doppelbesteuerungsrisiken führen.

Kritikpunkte an den Entwürfen

Durch die Kommentare der Unternehmen und die Konsultationen konnten unter anderem die folgenden kritischen Punkte identifiziert werden:

→ Im Hinblick auf die Intangibles scheint die OECD weiterhin an einer möglichst weiten Definition festzuhalten, was künftig verstärkt zu risikobehafteten Transaktionen führen kann.

Weitere Kritikpunkte können den veröffentlichten Kommentaren entnommen werden. Zu den positiven Entwicklungen zählt vor allem die Stärkung der Standardmethoden für Intangibles sowie die geplante Ausarbeitung der Bewertungstechniken. Zu allen drei Bereichen wird eine überarbeitete Fassung der Entwürfe in den nächsten Monaten erwartet.

Stärkung der Standardmethoden für Intangibles

Kontakt:
Dr. Arwed Crüger,
Frankfurt am Main,
arwed.crueger@wts.de

ÖSTERREICH 13a | Verkauf der Anteile an einer österreichischen Immobilien-GmbH durch eine ungarische Personengesellschaft mit deutschen Gesellschaftern | Autor: StB Dr. Walter Loukota, Wien

öBMF vom 25.09.2012 (EAS 3300)

Veräußert eine vermögensverwaltende ungarische Kommanditgesellschaft mit zwei deutschen Gesellschaftern ihre Anteile an einer österreichischen Immobilien-GmbH, liegt angesichts des im Bereich der Einkommensteuer bei in- und ausländischen Personengesellschaften geltenden Transparenzprinzips eine Veräußerung der österreichischen GmbH-Anteile durch die beiden deutschen Gesellschafter vor. Es liegt auf österreichischer Seite kein Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich-Ungarn vor, wenn nur den beiden deutschen Gesellschaftern zustehende Abkommensvorteile nach dem DBA Österreich-Deutschland zuerkannt werden.

Der Umstand, dass das ungarische innerstaatliche Recht die Kommanditgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft besteuert, vermag nicht zu bewirken, dass dies auf österreichischer Seite genauso zu geschehen hat. Sollte die Beteiligungsveräußerung auch in Ungarn zur Steuerpflicht führen, dann trifft Ungarn gem. Art. 22 Abs. 1 DBA Österreich-Ungarn die Verpflichtung, den Zurechnungskonflikt durch Steuerfreistellung zu lösen.

Internationaler Zurechnungskonflikt

Dies hat im vorliegenden Fall Auswirkungen, da das DBA Österreich-Deutschland in Art. 13 Abs. 2 eine Immobilienklausel enthält, wonach Österreich die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der

Anwendung des DBA Österreich-Deutschland

österreichischen Grundstücksgesellschaft besteuern kann, während diese Bestimmung im DBA Österreich-Ungarn nicht enthalten ist. Die Besteuerung der Gesellschafter in Österreich ist im Veranlagungswege vorzunehmen, sofern die durchgerechnete Beteiligung an der österreichischen Gesellschaft pro Gesellschafter zumindest 1 % beträgt.

Veräußerung
ungarischer KG durch
deutsche Gesellschafter

Zum gleichen Ergebnis würde man gelangen, wenn nicht die ungarische Personengesellschaft die österreichische Kapitalbeteiligung veräußert, sondern wenn die beiden deutschen Gesellschafter ihre Anteile an der ungarischen Kommanditge-

sellschaft veräußern. Denn in Anwendung des Transparenzprinzips erlangt der Käufer der KG-Anteile auch in diesem Fall von den beiden deutschen Gesellschaftern das wirtschaftliche Eigentum an der (von der KG gehaltenen) österreichischen Kapitalbeteiligung. Dass in diesem Fall zivilrechtlich nicht eine österreichische Kapitalbeteiligung, sondern eine Beteiligung an einer ungarischen Personengesellschaft auf den Käufer übertragen wird, erzeugt – angesichts des steuerlichen Transparenzprinzips bei Personengesellschaften – keine vom ersten Fall abweichende Besteuerungswirkung.

Kontakt:
StB Dr. Walter
Loukota, Wien,
walter.loukota@
wts.at

13b | Liquidation der österreichischen Tochtergesellschaft einer deutschen Muttergesellschaft | Autor: StB Dr. Walter Loukota, Wien

öBMF 14.05.2012
(EAS 3279)

Nach § 27 Abs. 6 Nr. 2 öESTG i.d.F. des Budgetbegleitgesetzes (BBG) 2011 stellt die Liquidation einer österreichischen Kapitalgesellschaft einen Veräußerungsvorgang dar. Daher findet auf Liquidationserlöse von in Deutschland ansässigen Gesellschaftern österreichischer Kapitalgesellschaften auch nach der Neuordnung der österreichischen Kapitalertragbesteuerung durch das BBG 2011 Art. 13 DBA Österreich-Deutschland Anwendung. Dieser weist grundsätzlich ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters das Besteuerungsrecht für die Wertzuwächse in den Beteiligungen zu (keine Quellenbesteuerung des Liquidationsgewinnes nach DBA). Dies gilt auch dann, wenn maßgebliche Teile des Liquidationsgewinnes aus nicht ausgeschütteten Gewinnen der Gesellschaft bestehen.

Liquidationsgewinn des Gesellschafters ist der Betrag, um den das zur Verteilung gelangende Abwicklungsendvermögen den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten des Anteils übersteigt. Er unterliegt nach § 98 Abs. 1 Nr. 5 lit. e öESTG der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Keine Veranlagung erfolgt jedoch, sofern das anzuwendende DBA dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist. In Deutschland ansässige Gesellschafter sind daher weiterhin nach Art. 13 Abs. 5 des DBA Österreich-Deutschland von der österreichischen Steuer auf den Liquidationsgewinn freigestellt. Das gilt nur dann nicht, wenn es sich bei der liquidierten österreichischen Gesellschaft um eine Grundstücksgesellschaft im Sinne von Art. 13 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland handelt.

ÖSTERREICH

Keine Quellensteuer und
Entlastung nach DBA

Kontakt:
StB Dr. Walter
Loukota, Wien,
walter.loukota@
wts.at

13c | Keine deutsche Besteuerung anteiliger Anleihezinsen (Stückzinsen) bei Wohnsitzverlegung nach Deutschland | Autor: StB Dr. Walter Loukota, Wien

ÖSTERREICH

Neuregelung für Stückzinsen in Österreich

öBMF vom 24.08.2012
(EAS 3293)

Durch das Budgetbegleitgesetz (BBG) 2011 wurde das Wesen der Stückzinsen in Österreich verändert. Waren sie bisher „Zinsen“ und stellten sie demnach „Früchte“ der zugrunde liegenden Wertpapiere dar, werden sie seit 01.04.2012 als Teil des Veräußerungserlöses, also als Teil des Substanzwertzuwachses der

veräußerten Wertpapiere angesehen. Stückzinsen waren zwar auch davor schon als Zinsen kapitalertragsteuerpflichtig, werden jedoch aufgrund der eingeführten allgemeinen Wertzuwachsbesteuerung nunmehr – zusammen mit den übrigen Wertzuwächsen – zur Kapitalertragsteuer (KESt) herangezogen.

DBA-rechtliche
Beurteilung

Auf DBA Ebene löst die innerstaatliche Einstufung als Veräußerungserlös – wie das öBMF in einer Verwaltungsanweisung bestätigte – ab 01.04.2012 außerdem eine Qualifikation von Stückzinsen als Veräußerungsgewinne i.S.d. Art. 13 OECD-MA und nicht mehr als Zinsen i.S.d. Art. 11 OECD-MA aus. Veräußert ein in Deutschland ansässiger Anleger bei einer österreichischen Bank gehaltene österreichische Anleihen, sind die daraus realisierten Wertsteigerungen (inkl. Stückzinsen) daher nach dem DBA Österreich-Deutschland in Deutschland steuerpflichtig und in Österreich von der KEST zu entlasten.

einer fingierten Veräußerung – mit einer 25%igen KEST besteuert. Analog zum Wertzuwachs in Kapitalbeteiligungen bewirkt die Einordnung der Stückzinsen als Veräußerungsgewinne i.S.v. Art. 13 OECD-MA, dass die bis zum Wegzug aufgelaufenen Stückzinsen nunmehr ab 01.04.2012 in der Besteuerungszuständigkeit des Wegzugsstaates verbleiben. Für Wegzüge von Österreich nach Deutschland ab 01.04.2012 besteht daher kein Rückzahlungsanspruch des nach Deutschland verzogenen Anlegers für die anlässlich des Wegzuges erhobene österreichische KEST auf Stückzinsen mehr. Eine Besteuerung der Stückzinsen in Deutschland sollte dementsprechend unterbleiben.

Kontakt:
StB Dr. Walter
Loukota, Wien,
walter.loukota@
wts.at

Auswirkung bei Wegzug
von Österreich nach
Deutschland

Stückzinsen werden jedoch auch im Falle des Wegzuges aus Österreich – im Wege

ÖSTERREICH 13d | Steuerabkommen Österreich-Schweiz am 01.01.2013 in Kraft getreten | Autor: StB Dr. Walter Loukota, Wien

öBGBL. III 2012/192

Die Republik Österreich und die Schweizer Eidgenossenschaft haben im April letzten Jahres ein Steuerabkommen betreffend Steuern und Finanzmarkt geschlossen. Das Abkommen, das in der Schweiz geparktes Schwarzgeld von am 01.01.2010 in Österreich ansässigen Kunden Schweizer Banken durch eine Amnestie legalisieren soll und eine neue Art der Besteuerung von aus der Schweiz stammenden Kapitalvermögen österreichischer Anleger vorsieht, trat nach Austausch der Ratifikationsurkunden am 01.01.2013 in Kraft.

beiden Fällen soll, abgesehen von schweren Straftaten (z. B. Geldwäscherei gem. Art. 10), eine strafbefreiende Wirkung für die Vergangenheit eintreten, es sei denn, die Tat wäre schon entdeckt.

Die schweizerischen Zahlstellen haben nach Art. 4 des Abkommens sämtliche Konto- und Depotinhaber innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach dem Inkrafttreten des Abkommens über den Inhalt des Abkommens und die daraus resultierenden Rechte und Pflichten der betroffenen Personen zu informieren. Beginnt eine Person zwischen dem 31.12.2012 und dem 31.05.2013 eine Geschäftsbeziehung bei einer schweizerischen Zahlstelle, so muss die entsprechende Information bei Vertragsabschluss erfolgen.

Informationspflichten
der Schweizer Zahl-
stellen

Inkrafttreten am
01.01.2013

Anonyme Einmalzahlung
versus freiwillige
Meldung

Die Legalisierung des bereits in der Schweiz befindlichen Schwarzgeldes soll entweder durch eine anonyme Einmalzahlung seitens der schweizerischen depotführenden Stellen auf die bei ihnen verbuchten Vermögenswerte der Betroffenen per 31.05.2013 erfolgen oder durch eine freiwillige Meldung der Betroffenen an die österreichische Finanzverwaltung. In

Die betroffenen Kontoinhaber können sich sodann bis zum 31.05.2013 bzw. 30.06.2013 für eine der vorgenannten Vorgehensweisen entscheiden.

Kontakt:
StB Dr. Walter
Loukota, Wien,
walter.loukota@
wts.at

USA 14 | USA umgehen „Fiscal Cliff“ durch Verabschiedung neuer Steuergesetze |

Autoren: StBin Elizabeth Alek, StB Patrik Heidrich, München

„American Taxpayer Relief Act“

Am 02.01.2013 unterzeichnete Präsident Obama den „American Taxpayer Relief Act“ (das „Gesetz“) aus dem Jahr 2012, wodurch viele der Steuererhöhungen, die zum 01.01. dieses Jahres automatisch in Kraft getreten wären, abgewendet und einige der ablaufenden Steueranreize verlängert werden. Durch das Gesetz werden jedoch auch die für Spitzenverdiener geltenden Einkommensteuersätze sowie die Steuersätze der Erbschaft- und Schenkungsteuer erhöht.

Vor Verabschiedung des Gesetzes wären bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer wieder die im Jahre 2001 geltenden Vorschriften in Kraft getreten, die einen Freibetrag von lediglich \$ 675.000 pro Steuerzahler sowie einen Spitzensteuersatz von 55 % vorsahen. Durch das Gesetz wurde der im Jahr 2011 eingeführte Freibetrag von \$ 5.000.000 pro Steuerzahler jedoch dauerhaft wirksam (mit einer permanenten Inflationsanpassung) und führte zu einer leichten Erhöhung des Spitzensteuersatzes von den im Jahr 2012 geltenden 35 % auf nunmehr 40 %. Die Möglichkeit, nicht genutzte Freistellungsbeträge des Erblassers auf den noch lebenden Ehegatten zu übertragen, ist durch das Gesetz nun ebenfalls dauerhaft gültig.

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Auswirkungen für Unternehmen

Im Hinblick auf die Körperschaftsteuer tritt durch das Gesetz für die nächsten zwei Jahre rückwirkend eine Vielzahl von Vergünstigungen wieder in Kraft. Darunter fallen u.a. Steuergutschriften im Forschungsbereich, höhere Abschreibungsgrenzen im ersten Jahr sowie Ausnahmen bei der Besteuerung der aktiven Einnahmen von sogenannten Controlled Foreign Subsidiaries (ausländische Tochterunternehmen) und bestimmter Arten von Zahlungen zwischen verbundenen „Controlled Foreign Subsidiaries“.

Der Begriff „Fiscal Cliff“ soll die aus dem Ablauf bestimmter Steuergesetze resultierende starke Reduzierung des US-Haushaltsdefizits aufgrund des erhöhten Steueraufkommens und reduzierter Ausgaben beschreiben. Es wurde befürchtet, dass die prognostizierte Halbierung des Defizits zu einer leichten Rezession führen und eine landesweite Arbeitslosigkeit verursachen könnte, was in der Folge Auswirkungen auf die globalen Handelspartner haben könnte. Da durch das Gesetz eine Anzahl der bereits bestehenden Vergünstigungen dauerhafte Wirkung erlangen und somit ein starker Anstieg des Steueraufkommens verhindert wird, wurden diese Befürchtungen allerdings gemildert. Zur Lösung des zweiten Teils des Problems – permanente Ausgaben, die die Staatsverschuldung auf \$ 17 Billionen ansteigen lassen – trägt es jedoch wenig bei. Es wurde davon ausgegangen, dass die gesetzlich festgelegte Schuldengrenze im März erreicht sein würde und ab diesem Zeitpunkt der Fiskus seinen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr hätte nachkommen können; der Kongress hat jedoch die Frist für eine Entscheidungsfindung zur Anhebung der Obergrenze bis zum 18.05. verschoben.

„Fiscal Cliff“

Auswirkungen für natürliche Personen

Im Hinblick auf die Steuersätze natürlicher Personen sind durch das Gesetz weiterhin die im Jahr 2012 geltenden gestaffelten Steuersätze anwendbar. Dies gilt jedoch nicht für die Steuersätze von Besserverdienern. Für Ehepaare mit Zusammenveranlagung wird das \$ 450.000 übersteigende Einkommen nun anstelle der bislang geltenden 35 % mit 39,6 % besteuert. Bei unverheirateten Personen gilt für das \$ 400.000 übersteigende Einkommen ebenfalls dieser höhere Steuersatz. Darüber hinaus werden die Kapitalerträge und Dividenden von Spitzenverdienern statt wie bisher mit 15 % nunmehr mit 20 % besteuert (vor der im Rahmen eines gesonderten Gesetzes eingeführten und ab 2013 geltenden zusätzlichen Abgabe von 3,8 % auf Nettokapitalerträge). Die persönlichen Freibeträge und Abzüge von Spitzenverdienern werden – entsprechend der Höhe des Einkommens – ebenfalls stärker beschränkt.

Kontakt:
RA Stefan Hölzemann, München,
stefan.hoelzemann@wts.de

Neue bilanzrechtliche Erleichterungen für Kleinunternehmen |*Autor: RA/StB/FAStR Thomas Melcher, München*

MicroBilG / EU-Micro-Richtlinie	Mit dem Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) sind am 28.12.2012 neue bilanzrechtliche Erleichterungen für Kleinunternehmen in Kraft getreten (vgl. bereits WTS Journal 03/2012 zum Referentenentwurf dieses Gesetzes). Hintergrund dieser Entlastungsmaßnahme im Bereich der Bilanzierung und Offenlegung ist die EU-Micro-Richtlinie (2012/6/EU) vom 14.03.2012.	Konkret sieht das MicroBilG die folgenden Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften vor:	Erleichterungen im Einzelnen
Weiterer Bürokratieabbau und Entlastung für Kleinbetriebe	Ziel des MicroBilG ist es, Kleinstkapitalgesellschaften maßvolle Erleichterungen von den bisher für sie anwendbaren Rechnungslegungsvorgaben zu gewähren. Betriebe mit sehr geringen Umsätzen und/oder Vermögenswerten empfangen diese oftmals als eine übermäßige Belastung.	<ul style="list-style-type: none"> → Möglichkeit des Verzichts auf die Erstellung eines Anhangs zur Bilanz. Voraussetzung hierfür ist die Angabe bestimmter Details, etwa zu Haftungsverhältnissen, unter der Bilanz. → Optionale Aufstellung einer verkürzten Bilanz, welche nur die in § 266 Abs. 2 und 3 HGB mit Buchstaben bezeichneten Posten aufweist. → Wahlweise vereinfachte Gewinn- und Verlustrechnung mit lediglich acht Positionen. → Keine Anwendung aktienrechtlicher Zusatzanforderungen an Bilanz, GuV und Anhang (§§ 152, 158, 160 AktG), wenn von den oben erwähnten Erleichterungen Gebrauch gemacht wird. → Alternative Erfüllung der Offenlegungspflichten durch bloße Hinterlegung der Bilanz beim elektronischen Bundesanzeiger. Bei Ausübung dieses Wahlrechts erfolgt keine Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen. Dritte können jedoch auf Antrag und gegen Gebühr eine Kopie der hinterlegten Bilanz anfordern. 	
Kleinstkapitalgesellschaften	Als Kleinstkapitalgesellschaften qualifizieren nach der Definition des neuen § 267a HGB solche Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Personenhandelsgesellschaft ohne voll haftende natürliche Personen, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen zwei der drei nachfolgenden Merkmale nicht überschreiten:	Die Neuregelungen des MicroBilG gelten für Geschäftsjahre mit einem nach dem 30.12.2012 liegenden Abschlussstichtag. Kleinstkapitalgesellschaften, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, stehen die oben dargestellten Erleichterungen also erstmalig bereits in Abschlüssen zum 31.12.2012 offen.	<p>Kontakt: RA/StB/FAStR Thomas Melcher, München, thomas.melcher@wts.de</p>
	(1) € 350.000 Bilanzsumme, (2) € 700.000 Umsatzerlöse und (3) zehn Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt. Das Bundesjustizministerium geht davon aus, dass von den neuen Erleichterungen über 500.000 Unternehmen in Deutschland profitieren können.		

Die Auswirkungen des EU-Fiskalpakts auf Kommunen |

Autoren: RA Arnd Bühner und RA Alexander Horlamus, Erlangen

Fiskalpakt ab 01.01.2013 in Kraft	<p>Als Reaktion auf die Staatsschuldenkrise ist am 01.01.2013 der europäische Fiskalpakt in Kraft getreten. Bisher wurde er in 17 Mitgliedstaaten ratifiziert, darunter auch in Deutschland. Dieser sieht wie bereits die Maastricht-Kriterien Grenzen für das Budget und das strukturelle Defizit von Staatshaushalten und der gesamtstaatlichen Verschuldung vor. Wenn Staaten die Defizitobergrenze nicht einhalten, treten nunmehr automatisierte Sanktionen in Kraft, sofern sich nicht eine qualifizierte Mehrheit der Mitgliedstaaten des Euroraums dagegen ausspricht. Der Fiskalpakt sieht zudem sanktionsbewehrt vor, dass eine Schuldenbremse in der nationalen Verfassung verankert wird. In Deutschland ist dies bereits im Jahr 2009 geschehen. Bund und Länder haben seitdem verbindliche Vorgaben hinsichtlich der Staatsverschuldung zu beachten.</p>	<p>weitergegeben. Da allerdings auf kommunaler Ebene in Deutschland weiterhin Kameralistik und Doppik nebeneinander stehen und im Rahmen der Kameralistik Informationen, z. B. über das Ausmaß zukünftiger Zahlungsverpflichtungen, verborgen bleiben, stellt sich die Frage nach der Konsistenz der von Deutschland an die EU gemeldeten Daten bezüglich der relevanten Kennzahlen. Es erscheint daher möglich, dass es seitens der EU zu Bestrebungen kommt, eine zutreffendere Erfassung der Daten zu erreichen. Solche Bestrebungen könnten Auswirkungen auf die Möglichkeit haben, kommunale Haushalte auch künftig kameral aufzustellen.</p>	Erhöhte Transparenz durch Gesamtabschluss
Mittelbare Auswirkung auf die Kommunen	<p>Für die Kommunen gelten zwar weder Schuldenbremse noch Fiskalpakt unmittelbar. Aufgrund der Sparpolitik von Bund und Ländern – beispielsweise durch Aufgabenübertragungen und Zuschusskürzungen – sind die Kommunen aber zumindest mittelbar betroffen.</p>	<p>Möglicherweise wird deshalb der konsolidierte Gesamtabschluss des „Konzerns Kommune“, der neben der Kernverwaltung auch alle verselbstständigten und nicht rechtsfähigen Einheiten des öffentlichen und privaten Rechts erfasst, auf die durch die Kommune ein beherrschender oder maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird, einen neuen Schub erhalten. Der Gesamtabschluss erhöht für die Politik und die Öffentlichkeit die Transparenz kommunalen Handelns und hilft dabei, die Auswirkungen unternehmerischen Handelns der Kommune zu benennen und zu präzisieren.</p>	
Statistikmeldungen zur Einhaltung der Fiskalpaktkriterien	<p>Die Einhaltung der Fiskalpaktkriterien wird anhand nationaler Statistikmeldungen überwacht. Diese werden mittels des europäischen Systems volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung (EVSG 95) erfasst. Die Ergebnisse werden an die Europäische Zentralbank und die EU-Kommission</p>	<p>Da der Gesamtabschluss einen umfassenden Überblick über die Finanzsituation liefert, dürfte dieses Instrument in Zukunft häufiger zur Anwendung kommen.</p>	<p>Kontakt: RA Arnd Bühner, Erlangen, arnd.buehner@wts-legal.de</p>

1a | Vor- und Nachteile des Cloud-Computing sowie dessen Herausforderungen |*Autoren: Wolfgang Ebert, CISA, CRISC und Thomas Heimhuber, CISA, München*

Cloud-Computing ist das aktuelle Thema in der IT. Doch was unter der „Cloud“ zu verstehen ist, das ist vielen unklar. Oft wird der Begriff für sehr unterschiedliche Sachverhalte verwendet und auch die wesentlichen damit verbundenen Herausforderungen bedürfen einer Analyse.

Begrifflichkeiten

Heute hat sich Cloud-Computing als Begriff etabliert, der für die Bereitstellung von Speicherplatz, Services oder Applikationen in einer Form steht, die es den Nutzern ermöglicht, problemlos über verschiedenste Geräte vom PC bis zum Smartphone auf diese von überall aus zugreifen zu können. Beim Cloud-Computing werden die angebotenen Dienste unterschieden in die Ebenen „Infrastructure-as-a-Service“ (IaaS), „Platform-as-a-Service“ (PaaS) sowie „Software-as-a-Service“ (SaaS). Es werden weiterhin Formen der „Public Cloud“, wo diese Funktionen bei einem externen Anbieter in einer standardisierten Form einer Öffentlichkeit bereitgestellt werden, von der „Private Cloud“ unterschieden, wo die Services mehr oder minder spezialisiert einer limitierten Gruppe von Benutzern (Unternehmensmitarbeiter) zur Verfügung gestellt werden.

in die Cloud ist andererseits aber auch mit nicht unerheblichen Nachteilen verbunden. Hier wären an erster Stelle Einschränkungen bei der Datensicherheit sowie des Datenschutzes zu nennen. Letzteres wird insbesondere begünstigt durch das derzeit vorherrschende Prinzip der freien Cloud, bei gleichzeitig fehlenden Gesetzen insbesondere bei im Ausland stationierten Servern. Durch die Verlagerung von Daten in die Cloud geben Unternehmen die Kontrolle über ihre Daten zwar an einen externen Dienstleister, bleiben jedoch gegenüber Behörden oder Prüfern weiterhin für diese Daten verantwortlich. Ob die Anforderungen an die Datensicherheit durch den Dienstleister adäquat erfüllt werden, lässt sich vor der Verlagerung der Daten in die Cloud oftmals nicht genau beurteilen. So ist auch das zentrale Problem des Cloud-Computing derzeit die sichere Gewährleistung der Integrität und der Vertraulichkeit der Daten des Cloud-Nutzers. Weitere Nachteile können der leichte Verlust der Verfügbarkeit bzw. des Zugriffs auf die Daten (z. B. bei Insolvenz des Dienstleisters!) oder der Aufwand bei der Verknüpfung der Daten in der Cloud mit den unternehmenseigenen Anwendungen sein.

Vorteile des Cloud-Computing

Die Gründe für die Bewegung Richtung Cloud sind vielfältig. Wesentliche Treiber sind die mobile Verfügbarkeit, die vermeintlich einfache und schnelle Integration in vorhandene Infrastrukturen und zu erzielende Kostenminderungen durch eine bedarfsgerechte Nutzung von IT-Ressourcen. Auch eine Erhöhung der Sicherheit ist ein oft genanntes Motiv. Dabei kommt aber wohl eher zum Ausdruck, dass sich viele Firmen es nicht mehr selbst zutrauen, auf einem mit dem Internet verbundenen System liegende Daten wirkungsvoll gegen Angriffe zu schützen. Diese Aufgabe will man nur zu gerne nach außen zu Spezialisten verlagern.

Die Verlagerung von unternehmenseigenen Daten in die Cloud kann ohne Zweifel hinsichtlich einer deutlichen Reduzierung von Aufwand und Kosten für die Pflege dieser Daten eine geeignete Maßnahme sein. Jedoch sollten umfassende Bewertungen der Vor- und Nachteile sowie eine detaillierte Abwägung zwischen Nutzen und Risiken, die mit einer solchen Auslagerung einhergehen, vor einer entsprechenden Entscheidung vorgenommen werden. Denn es sind weniger die funktionalen und technischen Aspekte, die ein Service wie die Cloud herausfordert, sondern vielmehr die Steuerungsfunktionen und juristische Aspekte, die besondere Aufmerksamkeit erfordern.

Herausforderungen**Nachteile des Cloud-Computing**

Die Verlagerung von bislang unternehmenseigener IT einschließlich der Daten

Kontakt:
Michael Ruth,
München,
michael.ruth@wts.de

1b | EU-Kommission übernimmt zahlreiche IFRS Standards, Interpretationen und Anpassungen bestehender IFRS Standards |

Autor: StB Nikolaus Färber, München

Neue Standards	<p>Die EU-Kommission hat am 29.12.2012 die Übernahme (endorsement) folgender Standards, Interpretationen und Anpassungen von IFRS Standards veröffentlicht:</p> <ul style="list-style-type: none"> → IFRS 10 Consolidated Financial Statements → IFRS 11 Joint Arrangements → IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities → IFRS 13 Fair Value Measurement → IAS 27 rev. Separate Financial Statements → IAS 28 rev. Investments in Associates and Joint Ventures → Amendments to IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards – Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-time Adopters → Amendments to IFRS 7 Financial Instru- 	<p>ments: Disclosures – Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities</p> <ul style="list-style-type: none"> → Amendments to IAS 12 Income Taxes – Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets → Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation – Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities → IFRIC Interpretation 20 Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine 	<p>Hervorzuheben ist das neue „Konsolidierungspaket“ (IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 rev. und IAS 28 rev.) sowie die Vereinheitlichung des Fair Value Begriffs (IFRS 13). Das „Konsolidierungspaket“ ist dabei auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2014 beginnen. IFRS 13 ist bereits auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2013 beginnen.</p>	Anwendungszeitpunkt
----------------	---	--	---	---------------------

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

1c | Das IPSASB veröffentlicht erste Abschnitte des Rahmenkonzepts für die Rechnungslegung der öffentlichen Hand |

Autor: Christoph Kretschmar, München

IPSASB	<p>Das International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) hat die ersten vier Abschnitte des Rahmenkonzepts für die Rechnungslegung für Einrichtungen der öffentlichen Hand veröffentlicht. Das Rahmenkonzept bildet die Grundlage für die (Weiter-)Entwicklung der International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) sowie der Recommended Practice Guidelines (RPGs).</p>	<p>Chapter 2: Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting (GPFR) Chapter 3: Qualitative Characteristics Chapter 4: Reporting Entity</p>	<p>Über Bilanz, GuV und Cash-flow Rechnung hinausgehende Informationen</p>
Phase 1	<p>Mit Herausgabe der ersten vier Abschnitte (Phase 1) ist ein entscheidender Schritt hin zur Vereinheitlichung der internationalen Rechnungslegung im Bereich des öffentlichen Sektors getan. Drei weitere Phasen werden folgen, um das Rahmenkonzept für die Rechnungslegung für Einrichtungen der öffentlichen Hand zu komplettieren.</p>	<p>Die finanzielle Berichterstattung (financial statements) stellt das zentrale Instrument der Berichterstattung dar und wird auch weiterhin im Fokus des IPSASs und RPGs des IPSASB stehen. Gemäß dem Verständnis des IPSASB ist die Herausgabe von Einrichtungen der öffentlichen Hand jedoch, Bürgern flächendeckend Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen. Deshalb kann die Leistungsfähigkeit von Einrichtungen der öffentlichen Hand nicht nur anhand ihrer Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beurteilt werden. Aus diesem Grund können die GPFR zusätzliche Informationen enthalten, wie z. B. Angaben zur Versorgungssicherheit mit einer bestimmten Dienstleistung, Einhaltung des festgelegten Budgets oder etwa Angaben über die Ausweitung des derzeitigen Serviceportfolios.</p>	
Pressemitteilung des IPSASB vom 11.01.2013	<p>Die ersten vier Abschnitte des Rahmenkonzepts umfassen laut Pressemitteilung des IPSASB folgende Teile: Chapter 1: Role and Authority of the Conceptual Framework</p>		

Drei weitere Phasen folgen	In den drei noch ausstehenden Phasen des IPSASB Projekts werden weiterführende Definitionen, Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die GPFR entwickelt. Das inhaltliche wie das zeitliche Vorgehen	zur Abänderung der bestehenden IPSASs aufgrund eventueller Konflikte zu den eben veröffentlichten vier Abschnitten des Rahmenkonzepts wird das IPSASB im Laufe des Jahres 2013 bekannt geben.	Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, Raubling, hans-georg.weber@wts.de
----------------------------	---	---	---

1d | IASB veröffentlicht den Entwurf zur Anpassung des IAS 36 |

Autor: StB Nikolaus Färber, München

IASB ED/2013/1	Am 18.01.2013 hat das IASB den Entwurf zur Anpassung des IAS 36 hinsichtlich der Angaben zum erzielbaren Betrag (recoverable amount) für nicht-finanzielle Vermögenswerte herausgegeben (IASB ED/2013/1).	intendierten Angaben zu veröffentlichen sind, sondern dass Angaben für alle zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zu machen sind, falls sie einen wesentlichen Anteil am Goodwill oder an einem immateriellen Vermögenswert mit einer unbestimmten Nutzungsdauer enthalten, unabhängig davon, ob sie wertgemindert sind.	
Intendierte Angaben	Während der Entwicklung des IFRS 13 Fair Value Measurement wurde seitens des IASB entschieden, den IAS 36 anzupassen. Hierbei war vorgesehen, dass Angaben zum erzielbaren Betrag auf wertgeminderte Vermögenswerte zu veröffentlichen sind. Intendiert waren insbesondere Angaben für den Fall, dass der erzielbare Betrag dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten (fair value less cost of disposal) entspricht.	Im Rahmen der vorgeschlagenen Anpassung des IAS 36 sollen die Angaben insbesondere auf jenen erzielbaren Betrag eines Vermögenswerts (einschließlich eines Goodwill) reduziert werden, für den eine Wertminderung in der laufenden Periode erfasst worden ist. Weiter wurden die erforderlichen Angaben bei wertgeminderten Vermögenswerten klargestellt.	Reduktion auf die intendierten Angaben
Angaben jedoch erweitert	Es wurde jedoch festgestellt, dass durch die Anpassung des IAS 36 nicht die		Kontakt: Thomas Krug, München, thomas.krug@wts.de

1e | EFRAG und nationale Standardsetter streben die Überarbeitung des IFRS Rahmenkonzepts an |

Autor: StB Nikolaus Färber, München

Strategiepapier vom 04.02.2013	Die European Financial Reporting Group (EFRAG) und die nationalen Standardsetter von Frankreich (ANC), Deutschland (DRSC), Italien (OIC) und dem Vereinigten Königreich (FRC) haben am 04.02.2013 ihre Strategie zur Überarbeitung des Rahmenkonzepts der IFRS veröffentlicht. Ziel gemäß des DRSC ist dabei insbesondere „die Sicherstellung der europäischen Interessen bei der künftigen, konzeptionellen Ausrichtung und Entwicklung von IFRS“.	importance of prudence and reliability? → Will it be required to recognise all assets and liabilities? Are some – such as liabilities under lawsuits that will probably not succeed, and certain intangibles – better dealt with by disclosure than by numbers in the main financial statements? → Will the Framework lead to appropriate selection of measurement bases, or will it specify an ‘ideal’ measurement basis such as fair value? Should the business model play a role in that area of accounting? → How should performance be defined? What income and expense should be excluded from profit and dealt with in other comprehensive income? Should items originally reported in other comprehensive income be ‘recycled’ to the profit and loss account in later periods?	
Kritische Fragestellungen	In der Publikation „Getting a Better Framework – Our Strategy“ der EFRAG und der nationalen Standardsetter werden folgende Fragen aufgegriffen: → Should stewardship (or accountability) be considered when developing accounting standards? → Is there adequate emphasis on the		Kontakt: Michael Ruth, München, michael.ruth@wts.de

1f | Initiative der EU-Kommission zur Steigerung der Unternehmermentalität |

Autor: StB Nikolaus Färber, München

Steigerung der Unternehmermentalität	<p>Am 10.01.2013 hat die EU-Kommission ihre Initiative zur Förderung des Unternehmertums in der EU veröffentlicht. Ausgangspunkt der Überlegung ist, dass Unternehmer Arbeitsplätze schaffen. In diesem Bezug konstatiert die EU-Kommission jedoch, dass lediglich 11 % der Europäer Unternehmer sind. Gemäß einer von Juni bis August 2012 durchgeführten Umfrage der EU-Kommission wären rund 40 % der Europäer gerne ihre eigenen Chefs. Dass hier noch weiteres Potential besteht, wird im Vergleich mit den USA und China deutlich. In beiden Ländern wünschen sich sogar über die Hälfte der in Frage kommenden Personen, Unternehmer zu sein.</p>	<ul style="list-style-type: none">→ Management-Ausbildung und Coaching für Jungunternehmen, Netzwerken mit anderen Personen, die den Sprung in die Selbständigkeit anstreben, sowie mit potenziellen Lieferanten und Kunden;→ Unterstützung web-basierter Jungunternehmen durch Abbau von Hemmnissen für den grenzüberschreitenden Internethandel;→ Vereinfachung der Gründung, Veräußerung, Übertragung oder Neugründung eines Unternehmens;→ Unterstützung von Jungunternehmen bei der Überwindung vorübergehender finanzieller Engpässe und Eröffnung einer zweiten Chance für redlich insolvente Unternehmer aus der Überlegung heraus, dass Unternehmer im zweiten Anlauf erfolgreicher sind.	
Baustein der Wachstumspolitik	<p>Um Europa wieder auf einen Wachstumspfad zu bringen, sieht die EU-Kommission in der Steigerung der Unternehmensneugründungen und einer Änderung der Mentalität einen wichtigen Baustein.</p>	<p>In einem ersten Schritt wird nun die EU-Kommission mit den Regierungen der EU-Länder, mit Interessensvertretern und Unternehmensverbänden einen abgestimmten Fahrplan entwickeln. Dabei wird bereits darauf hingewiesen, dass sehr große Unterschiede zwischen den EU-Ländern hinsichtlich der Förderung von Unternehmertum existieren. Daher wird im Sinne eines Best Practice nach dem optimalen Vorgehen gesucht.</p>	Suche nach dem Best Practice
Geplante Maßnahmen	<p>Aus diesen Überlegungen hat die EU-Kommission einen Aktionsplan entwickelt, der folgende Maßnahmen vorschlägt:</p> <ul style="list-style-type: none">→ Verbesserung des Zugangs zu Finanzierungen, Schaffung eines europäischen Marktes für Kleinanleihen und Vereinfachung der steuerlichen Regelungen für private Direktinvestitionen;→ Einbeziehung unternehmerischer Bildung und Erfahrungen in die Schulpläne – junge Menschen sollten vor Abschluss der Sekundarstufe mindestens eine unternehmerische Erfahrung gemacht haben;→ Verkürzung der Zeit, die für eine Neugründung und den Erwerb der erforderlichen Lizenzen und Genehmigungen benötigt wird;→ Begleitungs-, Beratungs- und Unterstützungsprogramme für Frauen, Senioren, Migranten, Arbeitslose und andere potenzielle Unternehmer;	<p>Neben den von der EU-Kommission vorgeschlagenen Maßnahmen sehen wir insbesondere im Abbau von Bürokratie und in der Finanzierungserleichterung Felder zur Stärkung von Unternehmertum. Von der Geschäftsidee bis hin zum Business Plan sind viele Schritte zu beachten. Vor allem im Rahmen der Unternehmensgründung und Finanzierungen sind komplexe steuerliche, rechtliche sowie betriebswirtschaftliche Kenntnisse notwendig. Diese machen die Einbindung von Beratern unumgänglich.</p>	Von der Geschäftsidee zum Business Plan Kontakt: Thomas Krug, München, thomas.krug@wts.de

2a | Neue Entwicklungen in der Geldwäsche-Bekämpfung |

Autor: RA Eric Mayer, München

Anfang November 2012 vermeldete HSBC CEO Stuart Gulliver im Rahmen einer Gewinnwarnung, insgesamt 1,5 Mrd. US-Dollar für Strafzahlungen wegen Geldwäsche-Verstößen zurückstellen zu müssen. Nur eine Woche davor warnte das Bundeskriminalamt (BKA) in einer Pressekonferenz vor einer Zunahme von Geldwäsche-Delikten in Deutschland. Auch in den BRIC-Staaten wird Geldwäsche-Bekämpfung immer wichtiger. Als Vorreiter dieser gerade für die deutsche Exportindustrie besonders interessanten Ländergruppe hat Brasilien Ende des vergangenen Jahres ein neues, deutlich verschärftes Geldwäschegesetz eingeführt.

mehr länger fallen hier nur ausländische Amtsträger, sondern auch inländische PEPs darunter – mithin deutsche Beamte, Richter oder Regierungsmitglieder nebst deren Familienangehörigen.

Unternehmen müssen daher ihre IT-Systeme gründlich untersuchen, um die Fähigkeit zur dauerhaften und aktuellen Listenüberprüfung tatsächlich gewährleisten zu können. Es muss davon ausgegangen werden, dass im Zweifel mit eher mehr „Treffern“ zu rechnen ist – und wenn es nur das Herausfiltern von Falschmeldungen oder „false positives“, zum Beispiel aufgrund von Namensgleichheit, ist. Oftmals wird sich hierbei auch ein personeller Mehraufwand nicht vermeiden lassen. Durch intelligente Prozess-Definition und -Implementierung, angemessene Unterstützung durch Compliance-IT-Instrumente, wie beispielsweise das Business Partner Compliance Due Diligence Tool, regelmäßige Schulung und gegebenenfalls Bestellung eines externen Geldwäschebeauftragten, kann hier allerdings viel geholfen werden. Letztendlich müssen Unternehmen ihre Fähigkeit zur Befolgung des wichtigsten Geldwäsche-Bekämpfungs-Prinzips „KYC“ oder „Know-your-Customer“ maßgeblich steigern. Nur dann wird ein geschlossener Regelkreis zur Identifikation, Überwachung und Meldung riskanter Geschäftspartner durchgehalten werden können.

Business Partner
Compliance Due
Diligence

KyC-Prinzip:
Know-your-Customer

Pressemitteilung des
BKA und der BaFin vom
29.10.2012,
www.bka.de

Finanzagenten

Umsatzsteuerkarusselle

Immobilien Sektor

Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG n.F.) BGBl. I S. 2959

Zuvor hatte der deutsche Gesetzgeber alleine im Jahr 2011 ganze drei Mal – zuletzt am 22.12.2011 – das geltende Geldwäschegesetz (GwG) geändert, um das wachsende Problem von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung besser in den Griff zu bekommen. Zum einen wurde der GwG-Anwendungsbereich deutlich erweitert. Nicht mehr länger nur Banken und Versicherer, sondern auch Anwälte, Steuerberater, Treuhandgesellschaften, Immobilienmakler oder auch Antiquitätenhändler können künftig Normadressaten sein. Zum anderen wurden elektronische Zahlungen Bargeld gleichgestellt – bei einer Wertgrenze ab € 15.000 kommt nun eine Vielzahl von GwG-relevanten Transaktionen in Betracht.

Wirtschaftlich
Berechtigter nach
§ 1 Abs. 6 GwG

Die tatsächliche Identität von Vertragspartnern und Kunden muss ab sofort von den betroffenen Unternehmen wesentlich gründlicher ermittelt werden und zwar grundsätzlich vor dem Abschluss rechtlich bindender Vereinbarungen. Neben der Feststellung der Identität muss zudem die tatsächliche Geschäftsbeziehung kontinuierlich überwacht werden. In der Praxis bedeutet dies auch, den wirtschaftlich Berechtigten oder „ultimate beneficiary“ beziehungsweise die tatsächlichen Eigentümer- und Kontrollverhältnisse zu identifizieren und zu prüfen, ob sich potentielle Vertragspartner nicht auf spezifischen Sanktionslisten wiederfinden. Besonders wichtig sind hierbei die Listen politisch exponierter Personen (PEP). Nicht

Abschließend noch der konkrete Hinweis auf vier aktuell besonders zu beachtende Geldwäsche-Problemzonen: Laut dem Jahresbericht 2011 der Financial Intelligence Unit (FIU) des BKA und der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) werben Geldwäscher zunehmend Privatpersonen an, die ihr Konto für Geldwäsche-Transaktionen zur Verfügung stellen, sog. Finanzagenten. Auch der Umsatzsteuerbetrug beim Handel mit Strom und Gas oder mit großen Importen von Handys gehöre im Zusammenhang mit Umsatzsteuerkarussellen weiterhin zu den gängigen Tricks. Probleme sehen die Fahnder weiterhin im Immobiliensektor. Eine im Auftrag des BKA durchgeführte Fachstudie zur „Geldwäsche im Immo-

PEP-Listen: politisch
exponierte Personen

biliensektor in Deutschland“ kommt zu dem eindeutigen Schluss, dass sich der Immobilienmarkt besonders für Geldwäscheaktivitäten eignet. Gleichzeitig sei das Wissen über Straftaten in diesem Bereich immer noch gering. Auch 2011 ging – wie schon in den Vorjahren – keine einzige Verdachtsmeldung von Immobilienmaklern bei den zuständigen Behörden ein. Man werde „aktiv auf den Immobiliensektor zugehen, um das Bewusstsein für

die Geldwäscheprävention zu schärfen“, kündigte BKA-Präsident Jörg Ziercke daher an. Auch die Betreiber von Spielhallen stehen im Verdacht, Geldwäsche zu betreiben. Der Bund Deutscher Kriminalbeamter (BDK) warnt davor, dass die Automaten für illegale Aktivitäten genutzt werden. Denn die Spielgeräte dokumentieren Einwürfe und Gewinnausschüttungen nur ungenau und die Aufzeichnungen lassen sich leicht manipulieren.

Spielhallen

Kontakt:
RA Eric Mayer,
München,
eric.mayer@wts.de

2b | Neuer Transparency International Corruption Perceptions Index 2012 |

Autor: Marcelo Clement, München

17 Jahre Corruption Perceptions Index

Ende des vergangenen Jahres, am 05.12.2012, wurde das aktualisierte Korruptionsbarometer des Corruption Perceptions Index (CPI) von Transparency International (TI) veröffentlicht. Der CPI ist einer der wesentlichen Indikatoren für die Wahrnehmung öffentlicher Korruption und wird bereits seit 1995 veröffentlicht. TI ist eine international anerkannte Nichtregierungsorganisation (Non Governmental Organization – „NGO“), welche sich dem Kampf gegen die Korruption verschrieben hat und zu diesem Zwecke 1993 unter anderem vom ehemaligen Direktor für Ostafrika der Weltbank, Peter Eigen, in Berlin gegründet wurde. Mittlerweile besteht die Organisation aus einem internationalen Netzwerk von über 90 nationalen Ablegern, die aus Berlin heraus koordiniert werden.

diesen Ländern ist mit einer verhältnismäßig geringen Korruptionsanfälligkeit des öffentlichen Sektors zu rechnen. Das Schlusslicht bilden Afghanistan (8), Nordkorea (8) und Somalia (8). Die großen Aufsteiger dieses Jahres sind vor allem auch afrikanische Staaten, wie etwa Niger, welches seine Platzierung im Vergleich zum Vorjahr um 21 Plätze verbessern konnte, ähnlich wie auch Mauretanien (20 Plätze). Die Schweiz und Deutschland konnten sich ebenfalls jeweils auf den 6. respektive den 13. Platz verbessern. Österreich hingegen verschlechterte sich um 9 Plätze auf den 25. Platz. Die Effekte der Finanzkrise lassen sich auch am CPI ablesen: Wesentlich verschlechtert haben sich unter anderem Griechenland, das um ganze 14 Plätze abrutschte (aktuell 94. Platz), aber auch Italien (aktuell 72. Platz) und Irland (aktuell 25. Platz), die sich um 4 respektive 6 Plätze verschlechterten. Insgesamt berücksichtigte der CPI 2012 178 Länder gegenüber 183 Ländern im Vorjahr. Dies macht ihn zu einem der umfassendsten Indikatoren für die Wahrnehmung öffentlicher Korruption auf Länderbasis weltweit.

Aufsteiger des Jahres: Afrika

Effekte der Europäischen Finanzkrise auf den CPI erkennbar

CPI basiert auf Einschätzung von Experten

Der CPI ist ein Komposit-Index, der auf der Grundlage subjektiver Einschätzung von Länderexperten, Wirtschaftswissenschaftlern, Banken und Geschäftsleuten jährlich erstellt wird und die wahrgenommene Korruptionsanfälligkeit im öffentlichen Sektor eines Landes widerspiegelt. Auf einer Skala von 0 (hochkorrupt) bis 100 (sehr sauber / keine Korruption) CPI-Punkten werden die qualitativen Länderdaten in einer vergleichbaren Form dargestellt und lassen so Rückschlüsse auf etwaige Korruptionsrisiken zu.

Bewertung von 178 Ländern

CPI kann als Entscheidungshilfe im Tagesgeschäft genutzt werden

Führungstrio

Der CPI 2012 wird von Dänemark, Finnland und Neuseeland angeführt, welche sich mit jeweils 90 Punkten gemeinsam den Ersten Platz teilen, dicht gefolgt von Schweden (89) und Singapur (87). In

Vormals gedacht als eine „politische Heatmap“ als Grundlage politischer Diskussionen findet der CPI auch einen starken Einfluss auf Entscheidungen in der Wirtschaft. Seine konsequente Anwendung gehört mittlerweile zur gebotenen Sorgfalt („Due Diligence“). Beispielsweise kann er eine wichtige Rolle bei der Wahl eines Standortes einer Auslandsniederlassung oder aber auch bei der Einschaltung etwaiger Vertriebsmittler im Ausland spielen.

Geschäftspartnerprüfung

len. Compliance-Risiken werden durch die Korruptionsneigung im öffentlichen Sektor indiziert. In der international anerkannten Methodik der Geschäftspartnerprüfung, wie sie etwa im Rahmen des von der WTS bei Mandanten eingeführten Business Partner Compliance Due Diligence Tools enthalten ist, ist der CPI ein wichtiger Parameter bei der Bewertung des Compliance-Risikos einer Geschäftsbeziehung.

Wachsender Verfolgungsdruck

Vor dem Hintergrund des stetig steigenden Verfolgungsdrucks internationaler Strafverfolgungsbehörden und dem starken Fokus auf Korruption im öffentlichen Sektor sowie der weiter zunehmenden Abhängigkeit von internationa-

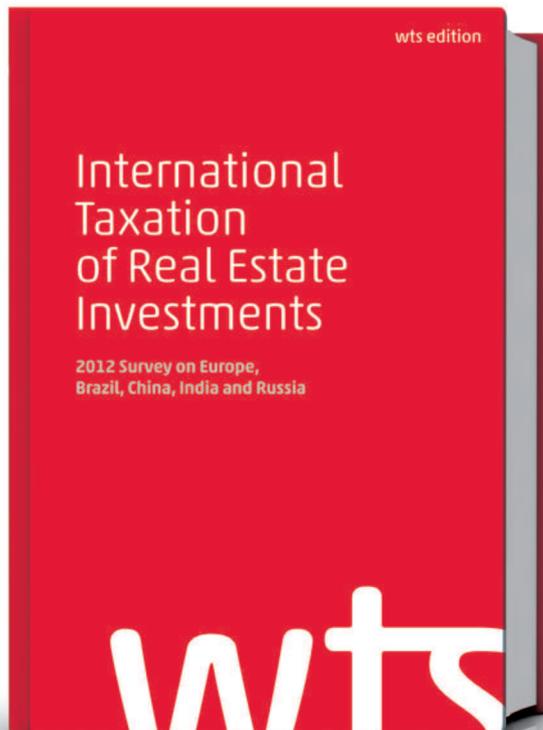
len Absatzmärkten ist ein gesteigertes Risikobewusstsein für das Geschäftsumfeld unerlässlich. Hier kann der CPI tägliches Entscheiden unterstützen und klare Hinweise geben, wo geschäftlichen Chancen auch Risiken gegenüber stehen können. Mit seiner langen Tradition und Verbreitung ist es nicht mehr die Frage, ob der CPI beachtet werden muss oder nicht, sondern vielmehr, wie genau er unternehmerische Entscheidungen unterstützen kann.

Der Transparency International Corruption Perceptions Index 2012 kann im Internet unter <http://transparency.org/cpi2012> abgerufen werden.

Abhängigkeit von internationalen Absatzmärkten

Kontakt:
*RA Eric Mayer,
München,
eric.mayer@wts.de*

International Real Estate Tax Guide 2012 Survey on Europe, Brazil, China, India and Russia



Das wts-Fachbuch „International Taxation of Real Estate Investments“ bietet einen umfassenden Überblick über die steuerlichen Regelungen in 38 Ländern, die insbesondere im Bereich von Immobilieninvestitionen relevant sind.

Format: 14 x 21 cm
Umfang: 360 Seiten
Sprache: Englisch

Kostenlose Bestellung und weitere Informationen:

WTS Group AG
Veronika Müller
Thomas-Wimmer-Ring 1
80539 München
Telefon +49 (0) 89 28646-1907
veronika.mueller@wts.de

Impressum

Herausgeber

WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft
 Thomas-Wimmer-Ring 1-3
 80539 München
 Tel. +49 (0) 89 286 46-0
 Fax +49 (0) 89 286 46-111
 www.wts.de | wtsjournal@wts.de

ISSN 2195-7754

Redaktion

Dr. Martin Bartelt, Dirk Beduhn, Agnes Daub-Kienle,
 Nikolaus Färber, Anne Linke, Dr. Axel Löntz, Andreas
 Masuch, Till Reinfeld, Birgitt Trompeter

Standorte

Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt | Hamburg |
 München | Raubling

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.

Die WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft ist Mitglied der WTS Alliance. Das Kennzeichen „WTS“ bezieht sich auf die WTS Alliance Vereniging („WTS Alliance“), einen Verein niederländischen Rechts, sowie auf deren Mitglieder. Alle Mitglieder der WTS Alliance 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 Alliance zu vertreten oder rechtlich zu verpflichten. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen WTS Alliance und ihren Mitgliedern.

wts im Dialog

Terminankündigung 2013

Weitere Informationen
und Anmeldung:

Kerstin Hermle
Peter-Müller-Straße 18
40468 Düsseldorf
Telefon +49 (0) 211 200 50-613
Fax +49 (0) 211 200 50-50
kerstin.hermle@wts.de

WTS Group AG
Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt |
Hamburg | München | Raubling

- Seminare → **Umsatzsteuer transparent 2013**
- | | | |
|------------|------------|-------------------|
| Düsseldorf | 21.02.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Erlangen | 21.02.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Hamburg | 26.02.2013 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| Raubling | 27.02.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| München | 28.02.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Frankfurt | 05.03.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
- **German AIFMD Tax and Reg Primer**
- | | | |
|-----------|------------|-------------------|
| Dublin | 12.03.2013 | 09:00 – 11:30 Uhr |
| Luxemburg | 18.03.2013 | 09:00 – 11:30 Uhr |
- **Energie- und Stromsteuer 2013**
- | | | |
|------------|------------|-------------------|
| Düsseldorf | 11.04.2013 | 09:30 – 17:00 Uhr |
|------------|------------|-------------------|
- Steuern zum Frühstück:
- **Energie- und Stromsteuer 2013**
- | | | |
|---------|------------|-------------------|
| Hamburg | 18.04.2013 | 08:30 – 10:30 Uhr |
|---------|------------|-------------------|
- **International VAT Meeting 2013**
- | | | |
|------------|------------|-------------------|
| Düsseldorf | 10.06.2013 | 09:00 – 18:00 Uhr |
|------------|------------|-------------------|
- **Transfer Pricing 2013**
- | | | |
|------------|------------|-------------------|
| Hamburg | 23.05.2013 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| Erlangen | 05.06.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| München | 12.06.2013 | 09:00 – 13:00 Uhr |
| Frankfurt | 13.06.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Düsseldorf | 18.06.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
- **Immobilien Summit 2013**
- | | | |
|------------|------------|-------------------|
| München | 27.06.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Düsseldorf | 02.07.2013 | 14:00 – 18:00 Uhr |
| Hamburg | 20.08.2013 | 09:00 – 13:00 Uhr |
- Messe → **Firmenmesse bei der FH Dortmund**
- | | | |
|------------|------------|--------------|
| Düsseldorf | 22.03.2013 | ab 15:00 Uhr |
|------------|------------|--------------|

Wir freuen uns auf Sie!

