

wts journal

Mandanten-
information
www.wts.de

5.2013



Sonderbeilage:
Die Steuerpolitik im
Koalitionsvertrag

HIGHLIGHTS IN DIESER AUSGABE

TAX | Nationales Steuerrecht

Ertragsteuern:

AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz beschlossen

Neue Regelungen zu steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalten bei entgeltlicher Übertragung von Verpflichtungen

Umsatzsteuer:

Umsatzsteuer beim Ankauf zahlungsgestörter Forderungen

Grunderwerbsteuer:

Gleich lautende Ländererlasse zu sog. RETT-Blocker Strukturen

Erbschaft-/Schenkungssteuer:

Gleich lautende Ländererlasse zu §§ 13a und 13b ErbStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmStG (insbesondere zu sog. Cash-Gesellschaften)

TAX | Internationales

Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften

LEGAL

Arbeits- und Datenschutzrecht:

Mitarbeiterentsendung – Gestaltungshinweise für die Einbindung externer Steuerberater

CONSULTING

Financial Advisory:

HGB-Reform – Ausgewählte Änderungen ab 2016

Compliance:

Prism, Tempora & Co – Auswirkungen von Geheimdienstaktivitäten auf steuer- und rechnungslegungsrelevante Unternehmensinformationen

Seite	TAX Nationales Steuerrecht	Seite
	1 Ertragsteuern	
5	a AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz beschlossen	
5	b Neue Regelungen zu steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalten bei entgeltlicher Übertragung von Verpflichtungen	17
6	c Zeitliche Zuordnung von nachträglichen Kaufpreisanpassungen	17
7	d „Zoff im BFH“ – Finale im Streit um die Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften	18
8	e Kein Sperrfristverstoß i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG bei einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG nach vorheriger Buchwerteinbringung	
8	f Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung	19
9	g Berücksichtigung von Kosten eines unentgeltlichen Erwerbs als Anschaffungsnebenkosten	
10	h Aktualisierung des sog. Nießbrauch-Erlasses	
11	i Risiken der unentgeltlichen Nutzung einer über eine Kapitalgesellschaft gehaltenen Ferienimmobilie	
11	j Gewinne aus der Veräußerung „alter“ Genussscheine im Privatvermögen nicht steuerpflichtig	
	2 Umsatzsteuer	
12	a Umsatzsteuer beim Ankauf zahlungsgestörter Forderungen	
13	b Geschäftsführer-Haftung bei Geschäftsveräußerung im Ganzen	
14	c Gelangensbestätigung – der Endspurt	
14	d Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung von Gas und Elektrizität	
15	e Behandlung von Zahlungen der Hersteller/Händler bei Leasinggeschäften und üblichen Konsumentenkrediten	
	3 Grunderwerbsteuer	
	a Gleich lautende Ländererlasse zu sog. RETT-Blocker Strukturen	16
	b Grunderwerbsteuerlich schädlicher Gesellschafterwechsel bei Wiedereintritt eines ehemaligen Gesellschafters	17
	c Maßgeblicher GrESt-Satz bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften	17
	d Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht	18
	4 Erbschaft-/Schenkungsteuer	
	a Gleich lautende Ländererlasse zu §§ 13a und 13b ErbStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG (insbesondere zu sog. Cash-Gesellschaften)	19
	b Pauschaler Freibetrag bei beschränkter Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht auch in Drittstaaten-Fällen europarechtswidrig	19
	c Keine Kettenschenkung bei fehlender Verpflichtung zur Weiterschenkung an das Schwiegerkind	20
	5 Lohnsteuer	
	a Zukunftssicherungsleistungen künftig wieder Barlohn	21
	b Geldwerter Vorteil nach der 1 %-Methode bei Überlassung mehrerer Dienstfahrzeuge	21
	c BFH zur € 110-Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen	22
	d Zur ermäßigten Besteuerung von Abfindungen	23
	e Beiträge zur Gruppenauslandskrankenversicherung liegen im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers	24

Seite	TAX Internationales	LEGAL	Seite
	6 Brasilien	Arbeits- und Datenschutzrecht	
25	Neue Finanzverordnung zur Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen aus Intercompany-Darlehen	Mitarbeiterentsendung – Gestaltungshinweise für die Einbindung externer Steuerberater	34
	7 Deutschland	CONSULTING	
25	a Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften	1 Financial Advisory	
26	b „Routineunternehmen“: Verrechnung von Restrukturierungskosten im Konzern	a HGB-Reform – Ausgewählte Änderungen ab 2016	35
	8 Luxemburg	b Shared Services – Analyse der Ist-Situation als Voraussetzung zur Steigerung des Unternehmenswerts	36
27	Das neue DBA Luxemburg	c Diskussionen über die Darstellung von nicht-aktienbasierten Bezügen im DRSC	38
	9 Norwegen	d DPR veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte für 2014	38
28	Steueränderungen im Haushaltsentwurf 2014	e IDW verabschiedet endgültige Fassung des IDW Standards: Grundsätze zur Bewertung von Immobilien (IDW S 10)	39
	10 OECD	f BaFin-Erhebung zum Stand der SEPA-Umstellung bei Zahlungsdienstleistern	40
29	a OECD veröffentlicht Memorandum zu Verrechnungspreisdokumentation und Country by Country Reporting	2 Compliance	
30	b BEPS und der WTS Transfer Pricing Survey in 79 Ländern	a Prism, Tempora & Co – Auswirkungen von Geheimdienstaktivitäten auf steuer- und rechnungslegungsrelevante Unternehmensinformationen	41
	11 Österreich	b Härtere Gangart bei Rechtsverstößen I – Korruptionsregister und Vergabesperrn	43
31	a Aufteilung des Besteuerungsrechts bei wechselndem Arbeitsort	c Wirtschaftskriminalität im Einkauf erkennen und gegensteuern	45
31	b Mittelbare Beteiligung eines österreichischen Steuerinländers an einer deutschen Kapitalgesellschaft	d Fallstricke der forensischen Datenanalyse I – Besonderheiten der digitalen Spurensuche	46
	12 Ungarn	e Neuauflage des Standards für Informationssicherheitsmanagement ISO/IEC27001:2013 in der Fassung von 2013 erschienen	48
33	Aktuelle Entwicklungen Verrechnungspreise		



RA Hans-Henning Bernhardt, Vorsitzender des Steuerausschusses der Handelskammer Hamburg und des Vereins Hamburger Unternehmenstage Steuern, WTS Of Counsel

Liebe Leserinnen und Leser,

der Poker um den Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD ist zu Ende. Und wieder ist die für den Wirtschaftsstandort Deutschland so wichtige Entscheidung über eine steuerliche Forschungsförderung, wie bereits in der letzten Legislaturperiode, zwischen die Mühlsteine der Verhandlungen geraten.

Weshalb dies so bedauerlich ist:

Der Standort Deutschland wird nach wie vor von der Industrie getragen. Das hat uns in den letzten Jahren die schwerste Krise der Nachkriegszeit schneller und besser überwinden lassen als viele unserer Nachbarländer. Dieser Erfolg der deutschen Unternehmen muss aber im täglichen, globalen Wettbewerb immer wieder aufs Neue verdient werden!

Aus langer Beobachtung wissen wir, dass auch in guten Zeiten die Länder, die am meisten in ihre Innovationsfähigkeit investieren, mehr neue und weltweit nachgefragte Produkte auf den Markt bringen als andere Staaten. Investitionen in Forschung und Entwicklung sind treibende Kräfte der Produktivitätsentwicklung und damit auch eine zentrale Triebfeder des gesamtwirtschaftlichen Wachstums. Dies sichert langfristig Arbeitsplätze. Andere Länder intensivieren die staatliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) und bauen sie weiter aus. Deutschland droht dabei im Wettbewerb um forschende und entwickelnde Unternehmen zurückzufallen. Zu Recht verweisen der Bundesverband der Deutschen Industrie und der Verband der Chemischen Industrie in ihrer jüngsten Studie zur Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland darauf hin, dass 2/3 der OECD-Länder und über die Hälfte der EU-Staaten eine steuerliche Förderung von FuE (indirekte Förderung) eingeführt haben. Deutschland sei eines der wenigen Länder, das FuE bislang nur im Rahmen der Projektförderung (direkte Förderung)

unterstützt. Gerade deutsche Standorte multinationaler Unternehmen hätten dadurch zunehmend einen Nachteil bei der Akquisition von Forschungsprojekten.

Ein Kurswechsel in Deutschland ist dringend erforderlich. Eine steuerliche Forschungsförderung sollte kurzfristig eingeführt werden. Diese Erkenntnis war und ist auch weiterhin weit verbreitet. Die Diskussion bleibt aber bereits bei der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlagen und der Einbeziehung von Unternehmensgrößen stecken. Hier wäre Mut angesagt. Die Forderung kann nur sein, alle Unternehmensgrößen in eine solche Förderung einzubeziehen. Die zu erwartende Hebelwirkung der steuerlichen Förderung würde mit Sicherheit die eigenfinanzierten FuE-Aufwendungen der Wirtschaft ansteigen lassen. Die Förderung muss auch substantiell sein. Mit Blick auf die Fördermaßnahmen der großen Industrienationen wäre wohl ein Tax Credit von 10 % eine angemessene Größenordnung. Diese Förderung muss zusätzlich zur bisherigen themenspezifischen Projektförderung gewährt werden, da diese unverzichtbar ist und in keinem Fall gekürzt werden darf.

Die Hoffnung, einen Einstieg in die steuerliche Forschungsförderung zu erreichen, wird durch den jetzt ausgehandelten Koalitionsvertrag vorerst enttäuscht. Die Nachbarstaaten hingegen locken mit steueroptimierten „Patentboxes“. Es ist klar, dass Deutschland auch weiterhin ein guter und attraktiver Standort bleiben muss, in dem Menschen gerne arbeiten und forschen wollen. Die künftige Koalition sollte hierzu einen wichtigen Beitrag leisten.

Ihr Hans-Henning Bernhardt

1a | AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz beschlossen |*Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

AIFM-StAnpG im zweiten Anlauf beschlossen	<p>Bundestag und Bundesrat haben das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-StAnpG) nun doch bereits am 28. bzw. 29.11.2013 im Schnellverfahren beschlossen. Hierzu wurde im Bundestag auf die Ausschussüberweisung verzichtet und so die sofortige Beschlussfassung ermöglicht. Die erste Auflage dieses Gesetzgebungsverfahrens war im Juni 2013 noch vor der Bundestagswahl im Vermittlungsausschuss aufgrund politischer Zwistigkeiten endgültig gescheitert.</p>	<p>Zusammenhang mit dem FATCA-Abkommen.</p> <ul style="list-style-type: none"> → Neue Regelungen zur Anwendung steuerlicher Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei der entgeltlichen Übertragung von Verpflichtungen (vgl. hierzu gesonderter Beitrag). → Weitere Gegenmaßnahmen in Bezug auf sog. Goldfinger-Steuersparmodelle. → Klarstellung der Anwendungsregelung zur kürzlich reformierten Körperschaftsteuerlichen Organschaft. 	
Wesentliche Inhalte	<p>Dem nunmehr beschlossenen AIFM-StAnpG lassen sich u.a. folgende wesentliche Inhalte entnehmen:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Erforderliche Anpassung des InvStG an das seit dem 21.07.2013 geltende Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB). → Einschränkung von Gestaltungsspielräumen im Investmentsteuerrecht. → Steuerliche Rahmenbedingungen für das sog. Pension Asset Pooling. → Notwendige Rechtsgrundlagen im 	<p>Bereits in ihrer Stellungnahme vom 20.11.2013 begrüßte die Bundesregierung den eingebrachten Gesetzentwurf und hielt es für erforderlich, das Gesetzgebungsverfahren bis zum Jahresende abzuschließen. Damit sollte insbesondere die notwendige Rechtssicherheit für die Besteuerung der Investmentfonds und deren Anleger gewährleistet sowie die Rechtsgrundlage für die nationale Umsetzung der Verpflichtungen aus dem FATCA-Abkommen geschaffen werden.</p>	<p>Zügige Beschlussfassung vorher angekündigt</p> <p>Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de</p>

1b | Neue Regelungen zu steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalten bei entgeltlicher Übertragung von Verpflichtungen |*Autor: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München*

Reaktion des Gesetzgebers auf ständige Rechtsprechung des BFH	<p>Wesentlicher Inhalt des nunmehr beschlossenen AIFM-StAnpG sind u. a. die darin vorgesehenen neuen Regelungen zur Anwendung steuerlicher Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei der entgeltlichen Übertragung von Verpflichtungen. Damit will der Gesetzgeber der ständigen Rechtsprechung des BFH, wonach dem Anschaffungskostenprinzip auf Erwerberseite (insbesondere auch bei Pensionsrückstellungen) Vorrang vor den Passivierungsbeschränkungen zugemessen wird, die Grundlage entziehen.</p>	<p>Mit § 4f – neu – EStG wird auf Seiten der Veräußerer ein System der Betriebsausgabenstreckung verankert, das die steuerliche Realisierung der stillen Lasten zwar nicht verhindert, aber im Grundsatz auf 15 Jahre verteilt. Ausgenommen von der Verteilungsregelung sind kleinere und mittlere Betriebe, d. h. die Betriebsausgaben aus der Auflösung stiller Lasten wirken sich hier sofort aus. Darüber hinaus wird nun auch die Veräußerung bzw. Aufgabe ganzer Betriebe oder gesamter Mitunternehmeranteile ausgenommen. Ferner findet die Verteilungsregelung keine Anwendung bei einem Arbeitgeberwechsel unter Mitnahme der Pensionsanwartschaft einschließlich eines entsprechenden Deckungsvermögens. In Fällen vorstehend nicht ausgenommener Teilbetriebsveräußerung oder -aufgabe kommt die Betriebsausgabenstreckung nur insoweit zum Tragen, als die realisierten stillen Lasten die stillen Reserven übersteigen.</p>	<p>System der Betriebsausgabenstreckung</p> <p>Ausnahmen</p> <p>Saldobetrachtung</p>
§ 4f – neu – EStG auf Veräußererseite	<p>Der Wortlaut der Anwendungsregelung für § 4f – neu – EStG stellt auf alle nach dem 28.11.2013 (Tag des Bundestagsbeschlusses) endenden Wirtschaftsjahre ab, während in der Gesetzesbegründung von nach dem Tag der Verabschiedung im Bundestag vereinbarten Schuldübertragungen, Schuldbeiträge und Erfüllungsübernahmen die Rede ist. Dem Vernehmen nach wird hier allerdings auf den klaren Gesetzeswortlaut abgestellt werden, der keine andere Auslegung zulasse.</p>		

§ 5 Abs. 7 – neu – ESTG auf Erwerberseite	Auf Erwerberseite wird in § 5 Abs. 7 – neu – ESTG im Wege einer Fiktion angeordnet, dass der Übernehmer einer Verpflichtung und dessen Rechtsnachfolger zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen die Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte zu beachten haben, wie sie auch für den ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme gegolten hätten. Die ursprüngliche Verpflichtung soll also beim Übernehmer – trotz des erfolgten Übertragungsvorgangs – ihren Charakter nicht verlieren, so dass die Verpflichtung dort weiterhin den entsprechenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften (z. B. § 6a EStG, § 5 Abs. 4a EStG) unterliegt.	nahmen etc., die künftig vereinbart werden, sondern auch solche, die in der Vergangenheit liegen. Hat der Übernehmende in solchen Altfällen die Verpflichtung bisher ohne Berücksichtigung der Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte ausgewiesen, muss er sie für Wirtschaftsjahre, die nach dem vorbenannten Stichtag der Anwendungsregelung enden, beachten. Es kommt somit beim Übernehmer zur Besteuerung eines sog. Erwerbsgewinns in der ersten Schlussbilanz nach Übernahme bzw. in der ersten nachfolgenden Schlussbilanz, für die § 5 Abs. 7 – neu – EStG Anwendung findet. Ausnahmen sind auf Seiten des Übernehmers nicht vorgesehen. Korrespondierend zu § 4f – neu – EStG ist aber eine Streckung des Erwerbsgewinns ebenfalls über 15 Jahre möglich. Für vor dem 14.12.2011 vereinbarte Schuldübernahmen etc. sieht das Gesetz die Möglichkeit einer Streckung auf 20 Jahre vor.	Besteuerung eines sog. Erwerbsgewinns ohne Ausnahmen
Fiktive Ausblendung des Übertragungsvorgangs	§ 5 Abs. 7 – neu – EStG ist für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 (Tag des Bundestagsbeschlusses) enden. Die Regelung erfasst damit nicht nur Schuldüber-	Streckung des sog. Erwerbsgewinns möglich	Kontakt: RA/StB Dr. Martin Bartelt, München, martin.bartelt@wts.de
Regelung erfasst Altfälle			

1c | Zeitliche Zuordnung von nachträglichen Kaufpreisanpassungen |

Autorin: RAin/StBin Agnes Daub-Kienle, München

Urteilsfall	Im Urteilsfall veräußerte die B-GmbH, die Organgesellschaft der Klägerin (einer KG), in 2006 die Anteile an einer 100%igen Tochterkapitalgesellschaft. Der Veräußerungsgewinn betrug vorläufig € 2,5 Mio. Nachfolgende Unstimmigkeiten wurden im April 2007 in einem außergerichtlichen Vergleich beigelegt. Darin wurde eine nachträgliche Kaufpreiszahlung der Käufer in Höhe von € 6,4 Mio. sowie der Wegfall von Gewährleistungsverpflichtungen der B-GmbH in Höhe von € 9,7 Mio. geregelt. Insgesamt erhöhte sich mithin der beschriebene Veräußerungsgewinn um € 16,1 Mio. in 2007. Die Klägerin erklärte diesbezüglich für 2006 einen zu 95 % steuerfreien Veräußerungsgewinn in Höhe von € 2,5 Mio. nach § 8b Abs. 2, 3 KStG. Für 2007 beehrte sie unter Annahme eines rückwirkenden Ereignisses, den bilanziellen Ertrag aus der Veräußerung in Höhe von € 16,1 Mio. außerbilanziell vollständig zu kürzen. Im Ergebnis sei der gesamte Veräußerungsgewinn unter Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG im Jahre 2006 zu erfassen.	Abs. 2, 3 KStG in 2006 eintrete, eine außerbilanzielle Korrektur in 2007 jedoch nicht möglich sei. Es sei zwischen der ersten Stufe, der steuerlichen Gewinnermittlung, und der zweiten Stufe, der Einkommensermittlung, zu unterscheiden. Die Ermittlung des bilanziellen Gewinns habe anhand des handelsrechtlichen Realisationsprinzips zu erfolgen. Danach ist der Mehrkaufpreis erst in 2007 realisiert worden. Demgegenüber knüpfe die Steuerfreistellung des § 8b KStG an die punktuelle Anteilsveräußerung an, die in 2006 erfolgt ist.	FG Köln vom 08.05.2013 (AZ: 9 K 1272/10)
BMF vom 13.03.2008	Das Finanzamt vertrat entsprechend einem BMF-Schreiben aus 2008 die Auffassung, dass zwar die Wirkung des § 8b	Das FG Köln folgte entgegen dem o. g. BMF-Schreiben der Auffassung der Klägerin, dass sowohl die Kaufpreiserhöhung durch den Vergleich in 2007 als auch nachträgliche Veräußerungskosten dem Veräußerungsjahr 2006 zuzuordnen seien. Entsprechend seien die Einkünfte des Jahres 2007 zu verringern. Im Gegensatz zu laufenden Geschäftsvorfällen gelte bei steuerlichen Einmaltatbeständen (§§ 16, 17 i. V. m. § 34 EStG) der Grundsatz, dass eine spätere Veränderung des Kaufpreises auf den Veranlagungszeitraum zurückwirke, in dem der Veräußerungsvorgang besteuert werde. Diese Argumentation habe der I. Senat des BFH auf § 8b Abs. 2 KStG übertragen.	BFH vom 22.12.2010 (AZ: I R 58/10)

Außerbilanzielle
Korrektur auf Ebene der
Organgesellschaft

Die Rückwirkung der nachträglichen Kaufpreisänderung gelte entgegen der Auffassung des Finanzamts nicht nur für die Einkommenskorrektur, sondern auch für Erfassung des steuerbilanziellen Erlöses. Nach Auffassung des erkennenden Senats habe die Korrektur außerbilanziell auf Ebene der Organgesellschaft zu erfolgen. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG stehe einer Korrektur auf Ebene der Organgesellschaft nicht entgegen, da die Korrektur nicht auf einer unmittelbaren Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG beruhe.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Die Entscheidung des BFH, für welchen Zeitpunkt bei § 8b KStG künftig nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises oder der Veräußerungskosten zu berücksichtigen sind, ist mit Spannung zu erwarten. Zur Entscheidung darüber, ob entsprechende Fälle offen gehalten werden sollen, empfiehlt sich wegen der Wechselwirkungen mit Verlustvorträgen, der Mindestbesteuerung sowie Steuersatzänderungen eine Einzelfallprüfung.

Anhängige Revision
(AZ: I R 55/13)

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

1d | „Zoff im BFH“ – Finale im Streit um die Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften | Autor: StB Frank Stiebert, München

BFH vom 10.04.2013
(AZ: I R 80/12)

Mit Beschluss des BFH vom 10.04.2013 wurde dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gleichheitswidrig ist, soweit Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich sind.

vertrat, die erforderliche Gleichbehandlung könne durch verfassungskonforme Gesetzesauslegung und analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG erreicht werden, lehnte der I. Senat eine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG im Urteil vom 25.11.2009 gänzlich ab (vgl. TJ 05/2010).

BFH vom 25.11.2009
(AZ: I R 72/08)

Urteilsfall

Eine KG hatte im Streitjahr 2001 zwei mit einem Fabrik- und einem Verwaltungsgebäude bebaute Grundstücke zum Buchwert an ihre beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft veräußert. Nach Ansicht des Finanzamts waren infolge der Grundstücksübertragung stille Reserven aufzulösen. Dagegen wehrte sich die übertragende KG bzw. ihre aus Verschmelzung hervorgegangene Rechtsnachfolgerin.

Im aktuellen Streitfall überzeugen nunmehr den I. Senat zwar die geltend gemachten Gleichheitsbedenken. Mangels planwidriger Gesetzeslücke sei dennoch keine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 EStG möglich. Anstatt die Frage allerdings dem Großen Senat des BFH im Rahmen einer sog. Divergenzanrufung vorzulegen, entschied sich der I. Senat mit dem Vorlagebeschluss an das BVerfG für die Einleitung eines Normenkontrollverfahrens.

Fehlen einer planwidrigen Gesetzeslücke

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Während die Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zu Buchwerten zu erfolgen hat, ist eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften in der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht ausdrücklich vorgesehen. Um diesen sog. gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss ging es bei der als „Zoff im BFH“ bekannt gewordenen Meinungsverschiedenheit zwischen dem I. und dem IV. Senat des BFH. Während letzterer in seinem Beschluss vom 15.04.2010 die Meinung

Nach Auffassung des I. Senats ist die Entscheidung des BVerfG über die Vorlagefrage erheblich für die Entscheidung über die Revision. Sofern die Vorschrift verfassungskonform ist, wäre die Revision begründet und das angefochtene Urteil zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht, welches eine Buchwertübertragung annahm, zurückzuverweisen. Bei Feststellung eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz wäre das Verfahren hingegen grundsätzlich gemäß § 74 FGO bis zu einer Neuregelung des Gesetzgebers vom vorlegenden Senat auszusetzen.

Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

BFH vom 15.04.2010
(AZ: IV B 105/09)

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

1e | Kein Sperrfristverstoß i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG bei einer Einmann-GmbH & Co. KG nach vorheriger Buchwerteinbringung | Autorin: StBin Monika Bartelt, München

<p>Urteilsfall</p> <p>R 6.15 EStR sowie BMF vom 08.12.2011, Tz. 26</p> <p>FG Saarland vom 19.04.2012 (AZ: 1 K 1318/10)</p> <p>FG Düsseldorf vom 06.07.2012 (AZ: 3 K 2579/11 F)</p>	<p>Im Urteilsfall übertrug eine Kapitalgesellschaft (Klägerin) mit Wirkung zum 31.12.2001 im Wege der Sacheinlage ein Grundstück aus ihrem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG, an deren Vermögen sie als alleinige Kommanditistin zu 100 % beteiligt war. Die Klägerin ging von einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG aus. Bei der KG wurde keine Ergänzungsbilanz erstellt. Das Grundstück wurde später innerhalb der dreijährigen Sperrfrist veräußert. Das Finanzamt sah darin eine Verletzung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und setzte für die Sacheinlage rückwirkend den Teilwert des Grundstücks an.</p> <p>Das FG Saarland hatte den rückwirkenden Teilwertansatz zugunsten der Klägerin verneint (vgl. WTS Journal 03/2012). Der Teilwert sei auch dann nicht anzusetzen, wenn – wie vorliegend – keine Ergänzungsbilanz erstellt wurde. Dies stützte das Gericht auf ein den Gesetzeswortlaut überschreitendes (extensives) Verständnis der Gegen Ausnahme in § 6 Abs. 5 Satz 4 Hs. 1 EStG. In einem vergleichbaren Fall widersprach auch das FG Düsseldorf der Auffassung der Finanzverwaltung. In Abgrenzung zum FG Saarland wurde dort allerdings für die Ablehnung eines Sperrfristverstoßes die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz vorausgesetzt (vgl. auch dazu WTS Journal 03/2012).</p>	<p>Der BFH hat nun die Entscheidung des FG Saarland bestätigt und die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Allerdings sei § 6 Abs. 5 Satz 4 Hs. 1 EStG nach Ansicht des BFH – entgegen der Begründung der Vorinstanz – von vorneherein nicht anwendbar, wenn zum Zeitpunkt der Einbringung nur der einbringende Gesellschafter am Ergebnis und Vermögen der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt war und sich hieran bis zur Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts innerhalb der Sperrfrist nichts ändert. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sei im Wege der teleologischen Reduktion auf solche Vermögensübertragungen zu beschränken, bei denen – ohne einen gegenläufigen Ergänzungsbilanzansatz – der während der Sperrfrist erzielte Veräußerungs- und Entnahmegewinn nicht nur dem Einbringenden zuzurechnen wäre. Die Frage nach der Erstellung einer Ergänzungsbilanz war damit nicht mehr entscheidungserheblich.</p> <p>Damit stellt sich der I. Senat des BFH ausdrücklich gegen die Entscheidung des FG Düsseldorf. Es bleibt deshalb mit Spannung abzuwarten, ob auch der für das diesbezüglich anhängige Revisionsverfahren zuständige IV. Senat des BFH zum selben Ergebnis gelangen wird.</p>	<p>BFH vom 31.07.2013 (AZ: I R 44/12)</p> <p>Anhängige Revision (AZ: IV R 31/12)</p> <p>Kontakt: StB Dr. Axel Löntz, München, axel.loentz@wts.de</p>
--	---	--	---

1f | Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung |

Autorin: Jasmin Anger, München

<p>BMF vom 23.10.2013</p> <p>BFH vom 18.04.2012 (AZ: X R 5/10, X R 7/10)</p> <p>BFH vom 28.02.2013 (AZ: IV R 49/11)</p>	<p>Das BMF hat zur Anwendung des Teilabzugsverbots auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern an Kapitalgesellschaften in der steuerlichen Gewinnermittlung und auf Substanzverluste und Substanzgewinne sowie auf sonstige Aufwendungen bezüglich im Betriebsvermögen gehaltener Darlehensforderungen (§ 3c Abs. 2 EStG) Stellung genommen. Ausgelöst wurde die Diskussion durch mehrere Urteile des BFH im Zusammenhang mit Betriebsaufspaltungsfällen (vgl. hierzu bereits WTS Journal 03/2012 und 03/2013). Das BMF</p>	<p>schließt sich nunmehr der Auffassung des BFH an und beschreibt detailliert die sich daraus ergebenden Folgen. Das Schreiben ist grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden.</p> <p>Soweit die Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft, an der der Überlassende beteiligt ist, zu fremdüblichen Konditionen erfolgt, ist § 3c Abs. 2 EStG nicht anwendbar. Die Aufwendungen stehen in diesem Fall primär mit den Mieten bzw. Pachten und nicht mit erwarteten Beteiligungserträgen in</p>	<p>Aufwendungen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern</p>
---	---	---	---

Zusammenhang. Bei teil- oder unentgeltlicher Überlassung im Betriebsvermögen gehaltener Wirtschaftsgüter ist § 3c Abs. 2 EStG grundsätzlich anzuwenden. Im Fall der teilentgeltlichen Überlassung werden die Aufwendungen im Verhältnis der tatsächlich gezahlten zur fremdüblichen Pacht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt und entsprechend behandelt. Das Teilabzugsverbot greift jedoch nicht für laufende Aufwendungen, die sich auf die Substanz der überlassenen, im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter beziehen. Dies betrifft insbesondere AfA und Erhaltungsaufwendungen. Finanzierungskosten unterliegen hingegen bei einer unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Überlassung (ggf. teilweise) dem Teilabzugsverbot.

Demgegenüber findet § 3c Abs. 2 EStG keine Anwendung auf eine Teilwertabschreibung oder einen Forderungsverzicht in Bezug auf im Betriebsvermögen gehaltene Darlehensforderungen (Substanzverlust), da die Darlehensforderung gegenüber der Beteiligung ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt. Diesbezügliche Substanzverluste sind damit eigenständig zu beurteilen. Entsprechend sind Wertaufholungen nach vorangegangener Teilwertabschreibung (Substanzgewinn) grundsätzlich voll steuerpflichtig. Das BMF-Schreiben aus 2010 gilt aus sachlichen Billigkeitsgründen bei einer späteren Wertaufholung in denjenigen Fällen weiter, in denen das Teilabzugsverbot in einer bestandskräftigen Veranlagung – der bisherigen Verwaltungsauffassung entsprechend – auf eine Teilwertabschreibung angewendet worden ist.

Substanzverluste und Substanzgewinne

BMF vom 08.11.2010

Kontakt:
StB Dr. Axel Löntz,
München,
axel.loentz@wts.de

1g | Berücksichtigung von Kosten eines unentgeltlichen Erwerbs als Anschaffungsnebenkosten | Autorin: Sandra Paintner, München

Urteilsfall Im Urteilsfall hatte die Klägerin zusammen mit ihrem Bruder mehrere Grundstücke geerbt. Im Rahmen der Auseinandersetzung erhielt die Klägerin zwei mit Wohngebäuden bebaute Grundstücke zum Alleineigentum. Die beiden Gebäude wurden zum größeren Teil vermietet, im Übrigen von der Klägerin selbst genutzt. Die im Rahmen der Erbauseinandersetzung angefallenen Kosten berücksichtigte das Finanzamt in den Streitjahren wegen des unentgeltlichen Erwerbs insgesamt nicht. Es ermittelte die Vermietungseinkünfte unter Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß § 11d EStDV nach den Herstellungskosten der Rechtsvorgänger und nach dem Hundertsatz, der für diese maßgebend sein würde (2 %), aber ohne Einbeziehung der Kosten der Erbauseinandersetzung.

- (2) Sofortabzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten, wenn die Berücksichtigung im Wege der AfA in Ermangelung von Anschaffungskosten nicht möglich.
- (3) Berücksichtigung der Kosten als Anschaffungsnebenkosten über die AfA.

Der BFH pflichtete – wie bereits die Vorinstanz – grundsätzlich der letzten Auffassung bei. Die Kosten der Erbauseinandersetzung seien nicht dem Erbvorgang und damit der privaten Sphäre der Klägerin zuzurechnen, sondern der Erbauseinandersetzung. Sie stellten dem Grunde nach Werbungskosten dar, da sie der alleinigen Einkünfteerzielung der Klägerin dienten. Auch bei einem voll unentgeltlichen Erwerb seien sie als Anschaffungsnebenkosten i. S. d. § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB im Wege der AfA abzugsfähig, soweit sie im Rahmen der Überführung der Vermietungsobjekte von der fremden in die eigene Verfügungsmacht entstanden sind. § 11d EStDV stehe dem nicht entgegen, da die Anschaffungsnebenkosten nicht beim Rechtsvorgänger, sondern beim Erwerber entstehen und damit nicht von der Vorschrift erfasst seien.

BFH vom 09.07.2013
(AZ: IX R 43/11)

Anschaffungsnebenkosten auch bei unentgeltlichem Erwerb

Bisherige Literaturmeinungen

Im Schrifttum werden die folgenden Auffassungen hinsichtlich einer steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Erwerben vertreten:

- (1) Weder Sofortabzug als Werbungskosten noch Berücksichtigung als Anschaffungsnebenkosten über die AfA (so auch BMF vom 13.01.1993).

AfA allerdings
nur für Gebäude

Die Anschaffungsnebenkosten können – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – jedoch im Rahmen der AfA nur berücksichtigt werden, soweit diese auf die Gebäude als abnutzbare Wirtschaftsgüter entfallen. Soweit Kosten allerdings auf nicht abnutzbaren Grund und Boden entfallen, ist eine Berücksichtigung über AfA ausgeschlossen. Dieser Teil der Kosten würde sich damit

allenfalls bei der Berechnung eines ggf. nach § 23 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns auswirken.

Konsequent führt der BFH seine bisherige Rechtsprechung zu teilentgeltlichen Erwerben fort, in der er bereits einer lediglich anteiligen Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten eine Absage erteilte.

Fazit

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

1h | Aktualisierung des sog. Nießbrauch-Erlasses |

Autorin: StBin Kristin Finsterbusch, München

BMF vom 30.09.2013

Das BMF hat sein Schreiben zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (sog. Nießbrauch-Erlass) aktualisiert. Der Erlass regelt insbesondere auch die Zurechnung der Einkünfte bzw. die Abzugsfähigkeit der jeweiligen Grundstücksaufwendungen. Die neue Fassung tritt an die Stelle des bisherigen Nießbrauch-Erlasses aus dem Jahr 1998 und ist – zumindest im Grundsatz – in allen offenen Fällen anzuwenden. Zwei weitere BMF-Schreiben, die bereits den bisherigen Erlass partiell änderten, wurden inhaltlich übernommen und im Zuge dessen aufgehoben. Gegenüber dem bisherigen Nießbrauch-Erlass sind insbesondere folgende Änderungen zu erwähnen:

nach § 82b EStDV beim Rechtsnachfolger ist ausgeschlossen (Rz. 22).

BMF vom 24.07.1998

Hinsichtlich der Bestellung von Nutzungsrechten zugunsten minderjähriger Kinder wurde aufgenommen, dass die Anordnung einer Ergänzungspflegschaft nur für die Bestellung, nicht hingegen für die Dauer des Nießbrauchs erforderlich ist (Rz. 4).

Beim entgeltlich bestellten Zuwendungsnießbrauch wurde § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG eingearbeitet, der in Bezug auf nach dem 31.12.2003 geleistete Vorausleistungen für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren zwingend eine gleichmäßige Verteilung auf den Vorauszahlungszeitraum vorschreibt. So sind Einmalzahlungen für die Einräumung eines entgeltlich bestellten Nießbrauchs im Falle der Nutzung durch Vermietung als Werbungskosten im Zeitpunkt der Zahlung abzuziehen, sofern die Vorauszahlung für einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren geleistet wird. Eine Vorausleistung, die für ein mehr als fünf Jahre geltendes Nießbrauchrecht erbracht wird, ist gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG gleichmäßig auf den Zeitraum, für den geleistet wurde, zu verteilen. Bei Einräumung des Nießbrauchs für die Lebenszeit des Berechtigten oder einer anderen Person sind die Aufwendungen für den Erwerb des Nießbrauchs auf die statistische Lebenserwartung der betreffenden Person zu verteilen, sofern diese mehr als fünf Jahre beträgt (Rz. 26). Für vor dem 01.01.2004 getätigte Vorausleistungen finden hingegen die Regelungen des bisherigen Nießbrauch-Erlasses weiter Anwendung (Rz. 70), wonach der Nießbraucher im Falle der Vermietung das erworbene Nutzungsrecht linear über die Dauer des Nießbrauchs abschreiben durfte.

§ 11 Abs. 2 Satz 3 EStG
bei entgeltlichem
Zuwendungsnießbrauch

Nutzungsrechte zugunsten
naher Angehöriger

Auch wird zur Frage Stellung genommen, wie im Falle des unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauchs größere Erhaltungsaufwendungen, die der Nießbraucher gem. § 82b EStDV auf mehrere Jahre verteilt hat, bei einer Beendigung des Nießbrauchs vor Ablauf des Verteilungszeitraums (z. B. durch Tod des Nießbrauchers) zu behandeln sind. Diese sind in der für den Steuerpflichtigen (den verstorbenen Nießbraucher) durchzuführenden Veranlagung zu berücksichtigen, eine spätere Verteilung und Berücksichtigung

Hinsichtlich der von den Vertragsparteien im Zusammenhang mit einem vorbehaltenen dinglichen Wohnrecht vorgenommenen Kaufpreisaufteilung auf einzelne

Vorbehaltenes dingliches
Wohnrecht

Unentgeltlicher
Zuwendungsnießbrauch

BFH vom 27.07.2004
(AZ: IX R 54/02)

Wirtschaftsgüter folgt das BMF nunmehr der diesbezüglichen Rechtsprechung des BFH (Rz. 50). Danach ist die Kaufpreisaufteilung grundsätzlich – auch in Fällen der gemischten Schenkung – der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit der Verkehrs-

wert des jeweiligen Wirtschaftsguts nicht überschritten wird. Wenn die Kaufpreisaufteilung weder zum Schein noch missbräuchlich getroffen wurde, ist diese steuerlich anzuerkennen.

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

1i | Risiken der unentgeltlichen Nutzung einer über eine Kapitalgesellschaft gehaltenen Ferienimmobilie | Autor: RA Dr. Tom Offerhaus, München

Urteilsfall

Im Urteilsfall hatte eine spanische Sociedad Limitada (einer deutschen GmbH vergleichbar) ihren Anteilseignern das ihr gehörende Ferienhaus zur ganzjährigen Nutzung überlassen und dabei auf ein angemessenes Entgelt für die Nutzung verzichtet.

sonstige Einkünfte einschlägige Passus im Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht allein dem Wohnsitzstaat zubilligt.

BFH vom 12.06.2013
(AZ: I R 109-111/10)

Der BFH entschied im Gegensatz zur Vorinstanz, dass die unentgeltliche Nutzung einer in Spanien belegenen und über eine spanische Kapitalgesellschaft gehaltenen Ferienimmobilie als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an die in Deutschland ansässigen Gesellschafter zu qualifizieren ist. Das Besteuerungsrecht gebühre dabei zumindest auch dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter.

Gerade in Spanien war und ist es durchaus üblich, Immobilien nicht direkt, sondern über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft zu erwerben und zu halten. Hierfür gab und gibt es eine Reihe von steuerlichen Motiven (Vermeidung einer spanischen Veräußerungsgewinnbesteuerung sowie Abschirmung von der spanischen Vermögensteuer). Die spanische Erbschaftsteuer kann hingegen durch die Zwischenschaltung einer einzigen Kapitalgesellschaft nicht vermieden werden. Etwaige deutsche Besteuerungsfolgen wurden dabei in vielen Fällen weniger beachtet.

Besteuerungsvorteile bei
Zwischenschaltung einer
Kapitalgesellschaft

Besteuerung der vGA

Deutschland ist nicht durch abkommensrechtliche Vereinbarungen daran gehindert, die vGA zu besteuern. Zu klären bleibt laut BFH allein die Frage, ob Spanien die verhinderte Vermögensmehrung als Dividende an die Gesellschafter qualifiziert und damit ein Quellenbesteuerungsrecht geltend macht. Ist dies der Fall, müsste Deutschland die spanische Steuer anrechnen. Scheidet indessen eine Qualifikation als Dividende mangels einschlägiger Bestimmungen im spanischen Recht aus, entfele eine (anteilige) Anrechnung der spanischen Quellensteuer, da der für

Personen, die eine Ferienimmobilie im Ausland (und zwar nicht nur in Spanien) über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft halten und keine marktübliche Nutzungsgebühr entrichten, sollten in jedem Fall die steuerlichen Konsequenzen von einem steuerlichen Berater überprüfen lassen und auch bei künftigen Erwerben sollte die mögliche Konsequenz einer vGA beachtet und ggf. ein marktübliches Nutzungsentgelt vereinbart werden.

Praxishinweis

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

1j | Gewinne aus der Veräußerung „alter“ Genussscheine im Privatvermögen nicht steuerpflichtig | Autorin: RAin/StBin Barbara Wartenberg, München

Steuerpflicht von
Veräußerungsgewinnen

Seit Einführung der Abgeltungsteuer stellen Gewinne aus dem Verkauf von sonstigen Kapitalforderungen unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG). Darunter fallen auch Genussscheine, die keine

Stimmrechte und keine Beteiligung am Liquidationserlös gewähren. Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass die Steuerpflicht auch für Genussscheine gilt, die bereits vor Einführung der Abgeltungsteuer – also vor dem 01.01.2009 – erworben wurden. Somit behielten die depot-

BMF vom 09.10.2012,
Rz. 319

	führenden Banken bei entsprechenden Veräußerungsgeschäften bislang grundsätzlich Kapitalertragsteuer (KESt) ein und führten diese ab. Die Anleger erhielten in der Regel verminderte Auszahlungen und entsprechende Steuerbescheinigungen.	vor dem 01.01.2009 erworbene Wertpapiere gilt auch für solche Genussscheine. Entsprechende Gewinne unterliegen daher auch bei Veräußerung nach Einführung der Abgeltungsteuer nicht der KESt. Die Finanzverwaltung hat mittlerweile die oben genannte Randziffer des BMF-Schreibens aus 2012 für alle offenen Fälle entsprechend angepasst.	BMF vom 12.09.2013
Urteilsfall	Im Urteilsfall wendete sich ein Steuerpflichtiger gegen eine solche Kapitalertragsteueranmeldung seiner Bank, die darin die für Rechnung des Steuerpflichtigen einbehaltene KESt beim Finanzamt anmeldete und abführte.	Steuerpflichtige sollten in Bezug auf in der Vergangenheit erfolgte Veräußerungen von obligationsähnlichen Genussscheinen darauf achten, dass ein fälschlicherweise vorgenommener Abzug von KESt entweder durch die Bank korrigiert (wohl ab 2013) oder über entsprechende Korrekturen in der Anlage KAP ihrer Einkommensteuererklärung im Rahmen der Veranlagung zurückgefordert wird.	Praxishinweis: Kontrolle und Korrektur
BFH vom 12.12.2012 (AZ: I R 27/12)	Der BFH entschied, dass Gewinne aus der Veräußerung von obligationsähnlichen Genussscheinen, die vor Einführung der Abgeltungsteuer erworben wurden, nicht einkommensteuerpflichtig sind und somit auch nicht der KESt unterliegen. Die grundsätzliche Bestandsschutzregel für		Kontakt: <i>RA Dr. Tom Offerhaus, München, tom.offerhaus@wts.de</i>

2a | Umsatzsteuer beim Ankauf zahlungsgestörter Forderungen |

Autorin: Jasmin Anger, München

Urteilsfall	Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob der einmalige Ankauf zahlungsgestörter Forderungen mit Übernahme von Ausfallrisiko und Forderungseinziehung eine umsatzsteuerbare Factoringleistung des Käufers an den Forderungsverkäufer darstellt. Im Urteilsfall hatte ein ausländisches Unternehmen (Käufer) Forderungen von einer inländischen Bank (Klägerin und Forderungsverkäufer) zu einem unter dem Nennwert liegenden Kaufpreis erworben. Im Falle einer umsatzsteuerbaren Leistung des Käufers hätte die Klägerin diesen Umsatz – wie vom Finanzamt angenommen – als Leistungsempfängerin gem. § 13b UStG zu versteuern gehabt. Auch war darüber zu entscheiden, ob die inländische Bank durch den Forderungseinzug im Zeitraum zwischen Vertragsabschluss und dem Übertragungsstichtag eine Leistung an den Forderungskäufer erbracht hatte. Das Finanzamt nahm insoweit eine umsatzsteuerpflichtige Leistung an den Käufer an, da die Zahlungseinzüge in dieser Zeit bereits der Käuferin zugestanden hätten.	03.06.2004 sowie der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH zu einem von der Auffassung des Finanzamts abweichenden Ergebnis. Der Erwerber von zahlungsgestörten Forderungen erbringe keine entgeltliche Leistung, wenn er diese Forderungen auf eigenes Risiko zu einem unter dem Nennwert liegenden Kaufpreis erwirbt und die Differenz zwischen Nennwert und Kaufpreis den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert widerspiegelt. Die inländische Bank (Forderungsverkäufer) habe somit keine steuerbare Factoringleistung bezogen, weshalb auch die Anwendung des § 13b UStG ausscheide. Vielmehr habe der Forderungsverkäufer mit dem Verkauf eine umsatzsteuerfreie Leistung an den Forderungskäufer erbracht.	Keine Factoringleistung des Forderungskäufers
		Offen gelassen hat der BFH die Entscheidung darüber, ob die im Zwischenzeitraum bis zum Übertragungsstichtag erbrachten Einziehungsmaßnahmen der Klägerin eine steuerbare Leistung darstellten. Falls dem so sei, handele es sich insoweit um eine Nebenleistung, welche das Schicksal der Hauptleistung Forderungsverkauf teile und damit ebenfalls als umsatzsteuerfrei zu beurteilen wäre.	Steuerfreier Forderungsverkauf
BFH vom 04.07.2013 (AZ: V R 8/10)	Der BFH gelangte jedoch selbst unter Bezugnahme des BMF-Schreibens vom		Unselbständige Nebenleistung
			Kontakt: <i>WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de</i>

2b | Geschäftsführer-Haftung bei Geschäftsveräußerung im Ganzen |

Autorin: StBin Anne Linke, München

Urteilsfall Der Kläger veräußerte seine 100 %-Beteiligung an der A-GmbH zum 18.12.2002, war aber bis zu seiner Abberufung zum 18.08.2003 noch deren alleiniger Geschäftsführer. Der Geschäftsgegenstand der A-GmbH bestand in dem Vertrieb und der Vermietung von Hard- und Software. Zum 20.12.2002 veräußerte die A-GmbH den gesamten Geschäftsbereich der IT-Vermietung inklusive Kunden- und Warenbestand sowie Zubehör an eine schweizerische Gesellschaft, die J-AG. Die Veräußerung behandelte die A-GmbH als nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG). Gemäß Hinweis auf der Rechnung sollte bei etwaiger Umsatzsteuerpflicht der Rechnungsbetrag als Nettobetrag gelten und die geschuldete Umsatzsteuer nachgefordert werden können. Da rechtliche Unsicherheiten bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietungsumsätze der J-AG bestanden, wurde am 30.12.2002 eine Ergänzungsvereinbarung getroffen. Demnach führte die A-GmbH den übertragenen Geschäftsbereich „wie bisher“ fort. Mittels weiterer Vereinbarung vom 14.03.2003 endete die Weiterführung der Geschäftstätigkeit durch die A-GmbH Mitte März. Eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam u. a. zu dem Ergebnis, dass die Veräußerung des Geschäftsbereichs keine GiG darstellte. Gegen den Kläger wurde daraufhin ein Haftungsbescheid erlassen, der auch die Umsatzsteuer für den umsatzsteuerpflichtig zu behandelnden Verkauf des Geschäftsbetriebs umfasste.

FG Köln vom 12.06.2013
(AZ: 3 K 1178/07)

Mit Urteil vom 12.06.2013 bestätigte das FG Köln zwar, dass im Streitfall keine GiG vorliege, da es aufgrund der Ergänzungsvereinbarung an der Absicht des Erwerbers fehle, den in der Gliederung des Unternehmens der A-GmbH gesondert geführten Betrieb nach Erwerb selbst fortzuführen. Dabei sah das FG Köln den Übergangszeitraum von ca. drei Monaten

bis zur tatsächlichen Fortführung des erworbenen Geschäftsbereichs als schädlich für die Annahme einer GiG an.

Eine Haftung des Klägers für die unzutreffende umsatzsteuerliche Behandlung der Veräußerung komme jedoch nicht in Betracht, da den Kläger insoweit jedenfalls kein grobes Verschulden treffe. Denn der Kläger habe durch eine vorher eingeholte rechtliche Beratung und der in der Rechnung enthaltenen „Steuerklausel“ ausreichend Vorsorge für den Fall getroffen, dass die Veräußerung später zu Lasten der A-GmbH als umsatzsteuerbar und -pflichtig angesehen werden könnte. Zwar habe der Kläger kein schriftliches Gutachten des Steuerberaters vorgelegt, sodass im Hinblick auf seine Auswahl- und Instruktionspflicht nicht feststellbar sei, ob auch die Ergänzungsvereinbarung Gegenstand der rechtlichen Würdigung war. Durch das vereinbarte Nachforderungsrecht seien jedoch etwaige Versäumnisse bei der Information des Beraters über den Sachverhalt kompensiert worden. Dass der Nachfolge-Geschäftsführer dieses jedoch nach Abschluss der Umsatzsteuer-Sonderprüfung nicht in Anspruch genommen hat, könne dem Kläger nicht vorgehalten werden.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Es bleibt daher abzuwarten, ob der BFH die Auffassung des FG Köln zur Vermeidung einer grob fahrlässigen Pflichtverletzung durch Vereinbarung eines Nachforderungsrechts bestätigt. Zudem wird höchstrichterlich zu klären sein, innerhalb welchen Zeitraums feststehen muss, dass der Erwerber eines Geschäftsbetriebs diesen fortführt und ob der Abschluss einer Vereinbarung mit dem Erwerber über dessen zwischenzeitliche Stellung als Kommissionär das Vorliegen einer GiG in Frage stellt.

Keine GiG mangels unmittelbarer Fortführungsabsicht

Haftungsausschluss durch Nachforderungsrecht

Anhängige Revision
(AZ: VR 33/13)

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

2c | Gelangensbestätigung - der Endspurt | Autor: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

BMF-Schreiben vom 16.09.2013	Am 16.09.2013 hat das BMF nunmehr das endgültige Einführungsschreiben zur Führung des Buch- und Belegnachweises für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen veröffentlicht. Über die Rechtsänderungen zur Einführung der sog. Gelangensbestätigung sowie der anerkannten Alternativnachweise und den Entwurf dieses BMF-Schreibens ist hinreichend berichtet worden. Nachfolgend werden daher nur noch die Neuerungen des finalen BMF-Schreibens herausgestellt:	→ Bei Inanspruchnahme von Kurierdienstleistungen kann der Unternehmer aus Vereinfachungsgründen bei der Versendung eines oder mehrerer Gegenstände, deren Wert insgesamt € 500 nicht übersteigt, den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung wie folgt führen: durch eine schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und durch einen Nachweis über die Entrichtung der Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands oder der Gegenstände.	Geringwertige Kurierdienstsendungen
E-Mail-Adresse des Absenders	→ Eine bei der elektronischen Übermittlung der Gelangensbestätigung bzw. der Alternativnachweise, soweit zulässig, verwendete E-Mail-Adresse muss dem liefernden Unternehmer nicht bereits vorher bekannt gewesen sein. Für die Erkennbarkeit des Übermittlungsbegins im Verfügungsbereich des Abnehmers ist es unschädlich, wenn die E-Mail-Adresse eine Domain enthält, die nicht auf den Ansässigkeitsmitgliedstaat des Abnehmers oder auf den Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung hinweist.	→ Die Auftragserteilung ist Teil des Alternativnachweises bei Inanspruchnahme von Kurierdienstleistungen. In dieser kann hinsichtlich der Angaben zur handelsüblichen Bezeichnung und Menge auf die Rechnung über die Lieferung durch Angabe der Rechnungsnummer verwiesen werden, wenn auf dieser die Nummer des Versendungsbelegs angegeben ist. Diese „Vereinfachung“ ist in der Praxis jedoch nur selten umsetzbar.	Verweis in Auftragserteilung an Kurierdienstleister
Archivierung der E-Mail bei elektronischer Übermittlung	→ Wird die Gelangensbestätigung bzw. der Alternativnachweis per E-Mail übermittelt, soll, um den Nachweis der Herkunft des Dokuments vollständig führen zu können, auch die E-Mail archiviert werden, die für umsatzsteuerliche Zwecke ebenfalls in ausgedruckter Form aufbewahrt werden kann.	→ Bei der innergemeinschaftlichen Lieferung von Fahrzeugen kann der Belegnachweis im Falle der Beförderung durch den Abnehmer durch eine Bestätigung der Zulassung auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat geführt werden. Insoweit wurde klargestellt, dass eine einfache Kopie der Zulassung ausreichend ist.	Zulassungsbestätigung
Vereinfachungen für diverse Alternativbelege	→ Es wurde klargestellt, dass auch bestimmte Alternativbelege aus mehreren Dokumenten bestehen, elektronisch übermittelt und/oder als Sammelbestätigungen ausgestellt werden können.	→ Für bis zum 31.12.2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen wird es nicht beanstandet, wenn der beleg- und buchmäßige Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung noch auf der Grundlage der bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage geführt wird.	Übergangsregelung

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

2d | Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung von Gas und Elektrizität | Autor: Frank Scheller, Erlangen

AmtshilfeRLUmsG	Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurde der Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für Lieferungen von Gas oder Elektrizität sowie von Wärme oder Kälte durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG) auf Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und Elektrizität durch	einen im Inland ansässigen Unternehmer ergänzt. Das BMF hat nun in zwei Schreiben vom 19.09.2013 zur Anwendung dieser neuen Regelung sowie zum Nachweis der Wiederverkäufereigenschaft Stellung genommen. Das nationale Reverse Charge-Verfahren kommt zur Anwendung	BMF vom 19.09.2013
			Voraussetzungen Reverse Charge-Verfahren

	<p>→ bei der Lieferung von Elektrizität, wenn sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger Wiederverkäufer von Elektrizität i. S. v. § 3g Abs. 1 UStG sind und</p> <p>→ bei der Lieferung von Gas über das Erdgasnetz, wenn der Leistungsempfänger selbst Erdgas über das Erdgasnetz liefert. Laut BMF ist jedoch auch insoweit in richtlinienkonformer Auslegung erforderlich, dass der Leistungsempfänger Wiederverkäufer von Erdgas i. S. v. § 3g Abs. 1 UStG ist.</p>	<p>käufer sein, obwohl der Organträger oder eine andere Organgesellschaft nicht als Wiederverkäufer anzusehen ist. Unberührt dessen bleiben Innenumsätze innerhalb des Organkreises nicht steuerbar. Von der Wiederverkäufereigenschaft kann ausgegangen werden, wenn der Unternehmer diese anhand des nun veröffentlichten Vordruckmusters USt 1 TH nachweist. Das Formular wird vom zuständigen Finanzamt ausgestellt.</p>	Muster USt 1 TH
Wiederverkäufer	<p>Das BMF stellt klar, dass Betreiber von dezentralen Stromgewinnungsanlagen (z. B. Photovoltaik-, Windkraftanlagen, Biogas-Blockheizkraftwerke) keine Wiederverkäufer im Sinne dieser Regelung sind. Auch hat die Prüfung der Wiederverkäufereigenschaft für jeden Teil des Organkreises innerhalb der umsatzsteuerlichen Organschaft separat zu erfolgen. So kann eine Organgesellschaft Wiederver-</p>	<p>Des Weiteren grenzt das BMF die Lieferungen von Elektrizität, welche unter die Neuregelung fallen, anhand einer exemplarischen Aufzählung genauer ab.</p>	Abgrenzung Lieferung von Elektrizität
		<p>Das Reverse Charge-Verfahren ist grundsätzlich ab dem 01.09.2013 anwendbar. Das BMF zeigt beispielhaft die korrekte Behandlung von Anzahlungen und Rechnungskorrekturen auf und gewährt unter bestimmten Voraussetzungen eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2013</p>	Anwendungsregelung
			<p>Kontakt: StB Peter Baumgartner, München, peter.baumgartner@wts.de</p>

2e | Behandlung von Zahlungen der Hersteller/Händler bei Leasinggeschäften und üblichen Konsumentenkrediten | Autorin: StBin Kristina Jahnke, München

Sachverhalt	<p>Zur Finanzierung des Erwerbs von Kraftfahrzeugen, sonstigen höherpreisigen Waren oder Konsumwaren (z. B. Elektrogeräte, Möbel) schließt der Kunde mit einer Autobank oder einem sonstigen Finanzierungsinstitut einen Finanzierungs- bzw. Leasingvertrag ab. Der vereinbarte Zins bzw. die vereinbarte Leasingrate kann hierbei weit unter dem üblichen Marktniveau liegen. Zum Ausgleich hat sich der Hersteller/Händler verpflichtet, eine Zuzahlung an die Autobank oder das Finanzierungsinstitut zu leisten. In dem mit dem Kunden abgeschlossenen Darlehens- bzw. Leasingvertrag wird lediglich der bereits ermäßigte Zinssatz bzw. die bereits ermäßigte Leasingrate ausgewiesen. Rückschlüsse des Kunden auf einen etwaigen Zuzahlungsbetrag des Herstellers/Händlers sind nicht möglich.</p>	<p>BMF liegt hinsichtlich der Zahlung des Fahrzeughändlers bzw. der Vertriebsgesellschaft an die finanzierende Bank ein Entgelt für eine Leistung eigener Art vor.</p>	
		<p>Am 24.09.2013 äußerte sich das BMF nun in einem weiteren Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zahlungen der Hersteller/Händler an Autobanken und sonstige Finanzierungsinstitute im Rahmen von Finanzierungs- bzw. Leasinggeschäften sowie üblichen Konsumentenkreditgeschäften. Laut BMF kann es sich bei derartigen Zuzahlungen je nach Fallgestaltung entweder um Entgelt für eine Leistung eigener Art, eine Entgeltminderung oder Entgelt von dritter Seite handeln. Die unterschiedlichen Fallgestaltungen werden in dem BMF-Schreiben dargestellt.</p>	BMF vom 24.09.2013
BMF vom 28.09.2011	<p>Bereits mit Schreiben vom 28.09.2011 beschäftigte sich das BMF mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von verbilligten Zinsen bzw. Leasingraten als Absatzförderung in der Automobilindustrie. Laut</p>	<p>Die Grundsätze des Schreibens gelten in allen offenen Fällen. Für bestimmte vor dem 01.01.2014 ausgeführte Umsätze gibt es eine Nichtbeanstandungsregel.</p>	<p>Kontakt: WP/StB Joachim Strehle, München, joachim.strehle@wts.de</p>

3a | Gleich lautende Ländererlasse zu sog. RETT-Blocker Strukturen |

Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Hintergrund	Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 wurde mit § 1 Abs. 3a GrEStG ein neuer Steuertatbestand in das GrEStG eingefügt, dessen vorrangiges Ziel es ist, sog. Real Estate Transfer Tax Blocker (RETT-Blocker) Strukturen einer grunderwerbsteuerlichen Besteuerung zuzuführen. Diese Strukturen zielten darauf ab, bei einem Rechtsträgerwechsel an einem inländischen Grundstück die grunderwerbsteuerliche (Neu-) Zuordnung durch Zwischenschaltung von Gesellschaften zu vermeiden, an denen ein fremder Dritter wirtschaftlich nicht oder allenfalls geringfügig beteiligt ist. Die Finanzverwaltung hat hierzu nun in gleich lautenden Ländererlassen Stellung genommen.	Nach Auslegung der Finanzverwaltung folgt daraus nicht nur die Besteuerung von RETT-Blocker Strukturen (ursprüngliche Intention des Gesetzgebers). Auch die Besteuerung anderer Sachverhalte – wie Beteiligungskettenverkürzungen, Anteilsarrondierung oberhalb von 95 % in Beteiligungsketten, Übertragungen an unmittelbar beteiligte Altgesellschafter o. ä. – ist nun (neu) zusätzlich im Hinblick auf § 1 Abs. 3a GrEStG zu prüfen. Als Kompensation wird lediglich eine Anrechnungsmöglichkeit (bei Grundstücks- und Erwerberidentität) gemäß § 1 Abs. 6 GrEStG zugelassen.	Ausdehnung der Besteuerung auf weitere Sachverhalte
Gleich lautende Ländererlasse vom 09.10.2013	Gemäß § 23 Abs. 11 GrEStG ist § 1 Abs. 3a GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 06.06.2013 verwirklicht werden. Der Erlass stellt hierzu klar, dass das Inkrafttreten der Neuregelung selbst keine Besteuerung auslöst. Auch eine Aufstockung von Anteilen, die zu diesem Zeitpunkt bereits wirtschaftlich vereinigt waren, sieht die Finanzverwaltung nicht als Anwendungsfall des § 1 Abs. 3a GrEStG. Die Besteuerung einer erstmaligen Verwirklichung des § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG bleibe hiervon unberührt.	Auch wird der steuerliche Anknüpfungspunkt des § 1 Abs. 3a GrEStG durch die Finanzverwaltung sehr extensiv ausgelegt. Sowohl das schuldrechtliche als auch das dingliche Rechtsgeschäft der Anteilsübertragung sollen steuerliche Anknüpfungspunkte darstellen. Bei Auseinanderfallen beider Zeitpunkte und zwischenzeitlichem Erwerb von Grundstücken durch die Gesellschaft soll § 1 Abs. 3a GrEStG erneut hinsichtlich des hinerworbenen Grundbesitzes greifen.	Anrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG
Keine Besteuerung anlässlich Inkrafttreten	Die Finanzverwaltung interpretiert die neue Regelung des § 1 Abs. 3a GrEStG als Fiktionstatbestand, der nach seinem Wortlaut zwar subsidiär zu § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG eingreift, jedoch eigenständig neben diesen Vorschriften stehen soll. Wesentliches Merkmal dieser neuen Vorschrift ist die in Satz 3 festgelegte Berechnungsweise der maßgeblichen „wirtschaftlichen Beteiligung“ in Höhe von 95 %, die – anders als bei § 1 Abs. 3 GrEStG – auf eine Multiplikation der Beteiligungsvomhundertsätze abstellt.	Immerhin greift die Finanzverwaltung den Rechtsfolgenverweis in § 1 Abs. 3a Satz 1 GrEStG insoweit auf, als die Grundsätze der §§ 3 und 6 GrEStG wie bei § 1 Abs. 3 GrEStG entsprechend auch auf § 1 Abs. 3a GrEStG anwendbar sein sollen. Die vom Gesetzgeber vorgesehene Anwendbarkeit des § 16 GrEStG wird vom Erlass auf die Grundsätze zu § 1 Abs. 3 GrEStG fixiert.	Anknüpfung an schuldrechtliches bzw. dingliches Rechtsgeschäft
Eigenständiger Besteuerungstatbestand	Angesichts der deutlichen Erweiterung künftig steuerbarer Sachverhalte durch die Anwendungsvorgaben der Finanzverwaltung zu § 1 Abs. 3a GrEStG erscheinen die Hinweise zur Anzeigepflichtung und deren nunmehr erweiterter Inhalt (bei mehreren beteiligten Rechtsträgern) nur konsequent.		Anwendbarkeit anderer Grundsätze
Quotenberechnung wirtschaftlicher Beteiligung			Anzeigepflichten

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

3b | Grunderwerbsteuerlich schädlicher Gesellschafterwechsel bei Wiedereintritt eines ehemaligen Gesellschafters | Autor: StB Christian Vogt, Düsseldorf

Altgesellschafterstellung

Gehen innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft auf neue Gesellschafter über, löst dies Grunderwerbsteuer aus (§ 1 Abs. 2a GrEStG). Ausgenommen hiervon sind also Anteilsübertragungen unter den sog. Altgesellschaftern. Ein Gesellschafter erlangt diesen Status u. a. dadurch, dass er seit Gründung oder seit mehr als fünf Jahren an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist.

liere bei Ausscheiden aus einer Personengesellschaft seinen Status als Altgesellschafter. Daraus folge, dass die entsprechenden Anteilsveränderungen beim Wiedereintritt als Zählerwerb i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG zu erfassen seien. Dies gelte auch dann, wenn der Wiedereintritt in die Gesellschaft innerhalb der Fünfjahresfrist erfolgt.

Urteilsfall

An der Klägerin, einer grundstücksbesitzenden GbR, waren zunächst zwei Gesellschafter zu 1/3 bzw. 2/3 beteiligt. Beide hatten ihre Anteile innerhalb von fünf Jahren übertragen. Allerdings hatte der zeitlich zuerst veräußernde, zu 1/3 beteiligte Gesellschafter im Rahmen der späteren Veräußerung des anderen Gesellschafters wieder einen Anteil in ursprünglicher Höhe (d. h. 1/3) zurück erworben.

Das Urteil zeigt, dass ein Gesellschafter im Zeitpunkt seines Ausscheidens aus der Gesamthand seine grunderwerbsteuerlichen Privilegien aus der Altgesellschafterstellung endgültig verliert. Die einzige Möglichkeit, den ursprünglichen Status wieder zu erlangen, liegt nach Hinweis des BFH in einem Rückerwerb i. S. d. § 16 Abs. 2 GrEStG. Hierfür bedarf es neben der vollständigen Rückabwicklung des fraglichen Vorgangs innerhalb von zwei Jahren insbesondere auch einer form- und fristgerechten Anzeige des (ursprünglichen) Vorgangs beim Finanzamt. Zur Sicherung der bestmöglichen Rechtsposition sollte somit stets die Einhaltung der 14-Tagesfrist bei Anzeige eines grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgangs sichergestellt sein.

Fazit

BFH vom 16.05.2013
(AZ: II R 3/11)

Der BFH sah in diesem Fall den Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG als erfüllt an. Ein Gesellschafter ver-

Kontakt:
RA/StB Till Reinfeld,
Düsseldorf,
till.reinfeld@wts.de

3c | Maßgeblicher GrESt-Satz bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften | Autor: RA/StB Dr. Andreas Bock, München

Verwirklichung des Rechtsgeschäftes – Zeitpunkt der Steuerentstehung

Bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften ist zwischen der Verwirklichung des Rechtsgeschäftes und dem Zeitpunkt der Steuerentstehung zu unterscheiden. Während die Verwirklichung des Rechtsgeschäftes und damit die grundsätzliche Steuerbarkeit davon abhängt, wann die Parteien im Hinblick auf einen Erwerbsvorgang im Verhältnis zueinander vertraglich gebunden sind, kann die Steuerentstehung aus diesem Rechtsgeschäft nach § 14 GrEStG hinausgeschoben sein. Bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften entsteht die Steuer dann erst mit Bedingungseintritt. Ändert sich zwischenzeitlich der Steuersatz der Grunderwerbsteuer, stellt sich die Frage, welcher Steuersatz zur Anwendung kommt.

landwirtschaftliches Grundstück und wurde hierfür zur Grunderwerbsteuer veranlagt. Für den Fall, dass in den Folgejahren eine Auskiesungsgenehmigung für dieses Grundstück erteilt würde, war in der Urkunde weiter vereinbart worden, dass die Klägerin je Quadratmeter genehmigter Kiesabbaufläche ein zusätzliches Entgelt in Höhe von € 9,80 zu entrichten hat. Zum 01.10.2011 wurde der Steuersatz der Grunderwerbsteuer durch Landesgesetz auf 5 % erhöht. Im Jahr 2012 wurde schließlich die Auskiesungsgenehmigung erteilt. Das Finanzamt veranlagte nun das fällige Zusatzentgelt zum erhöhten Steuersatz.

Urteilsfall

Im konkreten Fall erwarb die Klägerin im Jahr 2004 mit notarieller Urkunde ein

Die Klage gegen diese Veranlagung hatte Erfolg. Das FG Düsseldorf bejahte die rechtsgeschäftliche Bindung der Beteiligten bereits aufgrund der Urkunde von 2004. Schon in dieser Urkunde sei der nach

FG Düsseldorf vom
29.07.2013
(AZ: 7 K 563/13 GE)

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG maßgebliche Eigentumsverschaffungsanspruch zu Gunsten des Erwerbers, die sofort fällige Gegenleistung und die aufschiebend bedingte Erhöhung der Gegenleistung wirksam vereinbart worden. Maßgeblich sei damit das Recht, das zu diesem Zeitpunkt galt, mithin der damalige Steuersatz in Höhe von noch 3,5 %.

Abgrenzung zu § 9 Abs. 2 GrEStG

Etwas anderes ergäbe sich auch nicht aus § 9 Abs. 2 GrEStG. Von dieser Vorschrift werden Leistungsverpflichtungen erfasst, die nach Verwirklichung des Erwerbsvorgangs begründet werden. Wird beispielsweise nachträglich eine Erhöhung der

Gegenleistung (z. B. des Kaufpreises) vereinbart, ist der darin liegende Erwerbsvorgang in dem Zeitpunkt verwirklicht, in dem die Bindung der Vertragsparteien bzgl. der zusätzlichen Gegenleistung eingetreten ist.

Angeichts der Tatsache, dass die Entwicklung der Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer in den meisten Bundesländern derzeit nur eine Richtung kennt, empfiehlt es sich (soweit möglich), Erhöhungen der Gegenleistung bereits bei Verwirklichung des Erwerbsvorgangs – aufschiebend bedingt – zu regeln und von nachträglichen Vereinbarungen Abstand zu nehmen.

Fazit

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

3d | Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht |

Autorin: RAin Susanne Heufelder, München

Urteilsfall

Der BFH beschäftigte sich im Urteilsfall mit der Frage, wie die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu bestimmen ist, wenn auf der Veräußererseite mehrere Vertragspartner auftreten. Der Kläger erwarb zunächst von einer Bank ein unbebautes Grundstück. Der Vertrag wurde durch eine Immobiliengesellschaft vermittelt. Des Weiteren schloss der Kläger mit einem Bauträger einen Vertrag über die Errichtung eines Wohnhauses auf diesem Grundstück. Wie sich später herausstellte, hatte die Immobiliengesellschaft mit dem Bauträger einen Vermittlungsvertrag einschließlich einer Provisionsabrede abgeschlossen. Streitig war nun, ob zwischen Kaufvertrag und Bauvertrag ein solcher Zusammenhang bestand, der eine Einbeziehung der Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der festzusetzenden Grunderwerbsteuer rechtfertigt. Die Besonderheit des Falles lag darin, dass der Kläger von dem Zusammenwirken des Verkäufers und des Bauträgers keine Kenntnis hatte.

BFH vom 19.06.2013
(AZ: II R 3/12)

Nachdem der Kläger im erstinstanzlichen Verfahren vor dem Finanzgericht zunächst noch erfolgreich war, gab nun der BFH der Revision des Finanzamts statt. Das vorinstanzliche Urteil wurde aufgehoben und die Sache mangels ausreichender Feststellungen zum Sachverhalt an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Nach Auffassung des BFH komme es für die Annahme eines einheitlichen Erwerbsvorgangs bei mehreren Anbietern auf der Veräußererseite nur darauf an, dass diese objektiv zusammenwirken. Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs werde zunächst durch das zugrundeliegende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit dem Grundstückskaufvertrag in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält, beziehe sich der grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgang auf einen einheitlichen Erwerbsgegenstand. Das Vorliegen eines solchen Zusammenhangs zwischen Kauf- und Bauvertrag sei u. a. auch indiziert, wenn der Veräußerer dem Erwerber vor Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot später annimmt. Auf der Seite des Veräußerers können auch mehrere Personen auftreten, so dass sich die Ansprüche des Erwerbers auf Übereignung des Grundstücks und auf Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten.

Maßgeblichkeit des objektiv sachlichen Zusammenhangs

Kenntnis des Erwerbers nicht erforderlich	Entscheidend sei insoweit, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen wird, das darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Entgegen früherer Entscheidungen komme es nach Auffassung des BFH für	die Annahme eines einheitlichen Erwerbsvorgangs allein darauf an, dass das Zusammenwirken auf der Veräußererseite zur Abgabe eines einheitlichen Angebots anhand äußerer Merkmale objektiv festgestellt werden könne, ohne dass dies für den Erwerber erkennbar sein müsse. Das Finanzgericht hat nun die dargestellten Ausführungen des BFH bei seiner Entscheidung zu berücksichtigen.	Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de
---	---	--	---

4a | Gleich lautende Ländererlasse zu §§ 13a und 13b ErbStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG (insbesondere zu sog. Cash-Gesellschaften) |
Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Gleich lautende Ländererlasse vom 10.10.2013	Mit dem AmtshilfeRLUMsG haben sich Änderungen im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ergeben, zu denen die Finanzverwaltung mit gleich lautenden Ländererlassen vom 10.10.2013 Stellung genommen hat. Die Erlasse behandeln Zweifelsfragen bei den Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen, insbesondere im Zusammenhang mit der zur Vermeidung von sog. Cash-Gesellschaftsgestaltungen eingeführten Erweiterung des Verwaltungsvermögensbegriffs um Finanzmittel.	beteiligten Gesellschafters gegen die Personengesellschaft zu nicht sachgerechten Ergebnissen führt, da die korrespondierende Verbindlichkeit dem Gesellschafter lediglich entsprechend seiner Beteiligungsquote zugerechnet wird. → Rückstellungen sind als Schulden zu berücksichtigen, selbst wenn ein steuerliches Passivierungsverbot besteht. → Die Bereichsausnahme für Konzernfinanzierungsgesellschaften greift nur, wenn deren Umsätze fast ausschließlich auf einer Finanzierungstätigkeit beruhen; ein daneben bestehender Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung ist schädlich. → Reinvestitionen in Liquidität werden seit der Gesetzesänderung als nachsteuerschädlich angesehen.	
Klärung von Zweifelsfragen	Folgende Aussagen erscheinen besonders erwähnenswert: → Es wird klargestellt, dass z. B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen bzw. Gesellschafter und geleistete Anzahlungen zu den Finanzmitteln zählen. → Forderungen im Sonderbetriebsvermögen sind im Rahmen einer gesellschaftlicher Betrachtung mit einzubeziehen, was zumindest bei Forderungen eines nicht zu 100 %	Die Regelungen gelten nur für Erwerbe, für welche die Steuer nach dem 06.06.2013 entstanden ist. Für alle vor diesem Zeitpunkt übertragenen Strukturen bleibt das bisherige Recht weiterhin maßgebend.	Anwendung für Erwerbe nach dem 06.06.2013 Kontakt: RA Dr. Tom Offerhaus, München, tom.offerhaus@wts.de

4b | Pauschaler Freibetrag bei beschränkter Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht auch in Drittstaaten-Fällen europarechtswidrig |
Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund	Im WTS Journal 03/2013 berichteten wir über die Schlussanträge des Generalanwalts in einem Fall, in dem ein in der Schweiz ansässiger Erwerber seine ebenfalls in der Schweiz ansässige Ehefrau beerbt hatte, wobei deren Nachlass	überwiegend aus einem in Deutschland belegenen Grundstück bestand. Die gegenwärtigen Regelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes sehen hier nur die Gewährung des pauschalen Freibetrags für beschränkt steuerpflichtige
-------------	--	--

Erwerbe vor. Eine Möglichkeit zur Inanspruchnahme höherer Freibeträge durch Option zur unbeschränkten Steuerpflicht – wie sie derzeit in der EU bzw. im EWR Ansässigen offen steht – besteht für in Drittstaaten Ansässige nicht.

EuGH vom 17.10.2013
(Rs. C-181/12)

Der EuGH hatte aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des FG Düsseldorf zu beurteilen, ob auch in Drittstaaten-Fällen eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt und bejahte dies. Die Entscheidung folgt in ihrer Begründung im Wesentlichen der Argumentation des Generalanwalts und sieht im Ergebnis auch in derartigen Drittstaaten-Fällen eine Beschränkung der Kapitalverkehrs-

freiheit, die weder durch die Ausnahmeregelung des Art. 57 Abs. 1 EG noch durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist. Insbesondere fallen Erbschaften unter den Kapitalverkehr im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG, weshalb Beschränkungen einer – vorliegend nicht gegebenen – sachlichen Rechtfertigung bedürfen.

Noch nicht bestandskräftig veranlagte Bescheide können in Drittstaaten-Fällen unter Berufung auf die Entscheidung erfolgreich angefochten werden. Für die Gestaltungsberatung bleibt abzuwarten, ob und ggf. wie der Gesetzgeber auf diese Entscheidung reagieren wird.

Praxishinweis

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

4c | Keine Kettenschenkung bei fehlender Verpflichtung zur Weiterschenkung an das Schwiegerkind | Autor: RA/FAStR Michael Althof, München

Hintergrund

Während das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz für Zuwendungen von Eltern an Kinder einen persönlichen Freibetrag in Höhe von T€ 400 vorsieht, steht für Zuwendungen an Schwiegerkinder lediglich ein Freibetrag in Höhe von T€ 20 zur Verfügung. Zwischen Ehegatten kann ein Freibetrag in Höhe von T€ 500 beansprucht werden. Wollen daher Eltern ihrem Schwiegerkind größere Werte zuwenden, kann sich der „Umweg“ über das eigene Kind empfehlen.

bereichert, denn die Weitergabe an die Ehefrau sei von vornherein beabsichtigt gewesen.

Dem hat der BFH widersprochen. Der Sohn hätte nach der Zuwendung durch die Mutter eine eigene Entscheidungsmöglichkeit über die weitere Verwendung des Grundstücks gehabt, maßgeblich sei allein die zivilrechtliche Rechtslage. Eine rechtliche Verpflichtung zur Weitergabe des Miteigentumsanteils an die Ehefrau habe nicht vorgelegen.

BFH vom 18.07.2013
(AZ: II R 37/11)

Urteilsfall

So sind auch die Beteiligten im Urteilsfall verfahren: Die Mutter schenkte ihrem Sohn mit notarieller Urkunde ein Grundstück, dieser übertrug unmittelbar im Anschluss daran im selben Termin mit der nachfolgenden Urkunde den hälftigen Miteigentumsanteil daran an seine Ehefrau. Das Finanzamt sah hierin eine unmittelbare Zuwendung des hälftigen Miteigentumsanteils durch die Mutter an die Schwiegertochter und setzte hierfür Schenkungsteuer fest. Das Finanzgericht bestätigte die Auffassung des Finanzamts mit der Begründung, der Sohn wäre nicht

Der BFH hält damit ausdrücklich an der zivilrechtlichen Betrachtungsweise bei sog. Kettenschenkungen fest. Eine Ermittlung der Bereicherung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie sie das Finanzgericht vorgenommen hat, kommt nicht in Betracht. In der Praxis sollte trotz dieser Entscheidung bei derartigen Gestaltungen möglichst eine gewisse Schamfrist zwischen den beiden Übertragungen eingehalten werden, um Zweifel an der Bereicherung des Zwischenerwerbers zu vermeiden.

Anmerkung und
Praxishinweis

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

5a | Zukunftssicherungsleistungen künftig wieder Barlohn |

Autorin: Angelika Löchelt, Düsseldorf

Zukunftssicherungsleistungen	Der Begriff der Zukunftssicherungsleistungen umfasst Ausgaben, die ein Arbeitgeber leistet, um Mitarbeiter oder diesen nahestehende Personen für Fälle von Krankheit, Unfall, Invalidität, Alter oder Tod abzusichern.	2014 jedoch wieder generell als Barlohn behandelt werden, mit der Folge, dass die € 44-Freigrenze nicht mehr anwendbar ist. Zur Begründung wird angeführt, dass für derartige Leistungen ein eigenes Freistellungssystem gelte, dem die € 44-Freigrenze wesensfremd sei. Die Leistung des Arbeitgebers stelle sich so dar, als ob der Arbeitgeber dem Mitarbeiter Mittel (Barlohn) zur Verfügung stellt und dieser sie zum Zweck der Zukunftssicherung verwendet. Dies gelte unabhängig davon, ob der Mitarbeiter Versicherungsnehmer ist und die Beiträge vom Arbeitgeber übernommen werden oder ob der Arbeitgeber Versicherungsnehmer und der Mitarbeiter die versicherte Person ist.	Wieder Behandlung als Barlohn
BFH vom 14.04.2011 (AZ: VI R 24/10)	Zukunftssicherungsleistungen wurden in der Vergangenheit zunächst generell als Barlohn behandelt. Nachdem der BFH entschieden hatte, dass die Gewährung von Krankenversicherungsschutz zu Sachlohn führt, wenn der Mitarbeiter vom Arbeitgeber ausschließlich Versicherungsschutz, aber keine Geldleistung verlangen kann, änderte die Finanzverwaltung ihre diesbezügliche Auffassung. Danach wurden Zukunftssicherungsleistungen grundsätzlich als Sachlohn behandelt. Die monatliche Sachbezugsfreigrenze von € 44 konnte angewendet werden. Nur für Leistungen i.S.d. § 40b EStG, die mit 25 % pauschal versteuert werden können (z. B. Gruppenunfallversicherung), wurde die Anwendung der Freigrenze nicht zugelassen, um doppelte Begünstigungen zu vermeiden.	Unseres Erachtens stellt das BMF-Schreiben somit einen nachträglichen Nichtanwendungserlass für das Urteil des BFH vom 14.04.2011 dar. Arbeitgeber, die für ihre Mitarbeiter z. B. zusätzliche Krankentagegeldversicherungen oder Pflegezusatzversicherungen abgeschlossen haben und diese im Rahmen der € 44-Freigrenze steuerfrei belassen, sollten die ab 2014 geänderte Verwaltungsauffassung beachten.	Fazit
Zeitweise Behandlung als Sachlohn			
H 8.1 Abs. 1 bis 4 LStH			
BMF vom 10.10.2013	Nach dem BMF-Schreiben zu Zukunftssicherungsleistungen sollen diese ab		Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

5b | Geldwerter Vorteil nach der 1 %-Methode bei Überlassung mehrerer Dienstfahrzeuge | Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., München

Versteuerung nach der 1 %-Methode – BMF vom 28.05.1996	Überlässt ein Arbeitgeber einem Mitarbeiter gleichzeitig mehrere Dienstfahrzeuge auch zur privaten Nutzung, muss nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung nur der geldwerte Vorteil für das überwiegend genutzte Fahrzeug versteuert werden, wenn die Nutzung der übrigen Fahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen so gut wie ausgeschlossen ist.	vorliegt, kann der geldwerte Vorteil entsprechend dem Anteil der Privatnutzung aus den insgesamt für das Fahrzeug angefallenen Kosten ermittelt werden.	
BFH vom 13.06.2013 (AZ: VI R 17/12)	Der BFH hat nun in einem Urteil zunächst bestätigt, dass der geldwerte Vorteil aus der Überlassung eines Dienstfahrzeugs auch zur privaten Nutzung nach der 1 %-Methode zu bewerten ist, sofern der Mitarbeiter kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt. Nur wenn ein Fahrtenbuch	Der BFH entschied jedoch auch, dass bei Überlassung von mehreren Fahrzeugen an einen Mitarbeiter zur privaten Nutzung der geldwerte Vorteil für jedes der Fahrzeuge nach der 1 %-Regelung zu berechnen ist – es sei denn, es liegen ordnungsgemäße Fahrtenbücher vor. Werden einem Mitarbeiter arbeitsvertraglich zwei Fahrzeuge zur privaten Nutzung überlassen, wird ihm ein doppelter Nutzungsvorteil zugewandt. Dies gilt unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen. Der Mitarbeiter kann grds. jederzeit auf beide	Doppelter Nutzungsvorteil / abweichende arbeitsvertragliche Vereinbarung

Fahrzeuge zugreifen und diese entweder selbst nutzen oder einem Dritten überlassen. Hierdurch erspart er sich den Betrag, welchen er für die Nutzungsmöglichkeit vergleichbarer Fahrzeuge aufwenden müsste. Der Mitarbeiter hat es insoweit selbst in der Hand, durch Führen eines Fahrtenbuchs eine Besteuerung anhand der tatsächlich für die Privatfahrten angefallenen Kosten zu erreichen oder, wenn er tatsächlich nur eines der Fahrzeuge privat nutzen möchte, eine abweichende

arbeitsvertragliche Vereinbarung, etwa in Form eines privaten Nutzungsverbots, zu schließen.

Aufgrund des o. g. BMF-Schreibens kann die Finanzverwaltung dieses Urteil nicht rückwirkend anwenden und Arbeitgeber in vergleichbaren Fällen für nicht einbehalten Lohnsteuer in Haftung nehmen (Selbstbindung der Verwaltung). Es bleibt jedoch abzuwarten, ob die o. g. Verwaltungsanweisung entsprechend angepasst wird.

Keine Anwendung des Urteils für die Vergangenheit

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

5c | BFH zur € 110-Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen |

Autor: RA Sascha Reinert, LL.M., München

Grundsätzliches	Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass einer Betriebsveranstaltung sind bei Überschreiten einer Freibrenze steuerpflichtiger Arbeitslohn. Derzeit beträgt diese Freibrenze € 110 je Mitarbeiter. Bereits im Urteil vom 12.12.2012 hatte der BFH trotz regelmäßiger Preissteigerung die Angemessenheit dieses Höchstbetrags für das Jahr 2007 festgestellt, aber den Gesetzgeber aufgefordert, die Freibrenze alsbald anzupassen (vgl. WTS Journal 02/2013).	ren nur solche Leistungen, die von den teilnehmenden Mitarbeitern unmittelbar konsumiert werden können, z. B. Speisen, Getränke oder Musikdarbietungen.	
BFH vom 12.12.2012 (AZ: VI R 79/10)	Nun hat der BFH in zwei Urteilen vom 16.05.2013 dazu Stellung genommen, welche Kosten in die € 110-Grenze einzubeziehen sind und wie die Freibrenze zu ermitteln ist, wenn an der Feier auch Familienangehörige des Mitarbeiters teilnehmen.	Zur Ermittlung der Freibrenze können die Aufwendungen des Arbeitgebers, die nach den o. g. Grundsätzen Lohncharakter haben, zu gleichen Teilen auf die Teilnehmer aufgeteilt werden. In diese Aufteilung sind auch an der Veranstaltung teilnehmende Familienangehörige / Begleitpersonen einzubeziehen. Allerdings ist der auf die Familienangehörigen entfallende Aufwand nicht mehr den Mitarbeitern zuzurechnen, wenn durch die Einladung auch der Familienangehörigen das Interesse des Arbeitgebers an der Förderung des Betriebsklimas im Vordergrund steht (z. B. bei Familientagen). Ist die Teilnahme von Familienangehörigen in besonderem Maße geeignet, das Betriebsklima und die Motivation der Mitarbeiter zu fördern, tritt der wirtschaftliche Vorteil, der dem Mitarbeiter und seiner Familie zugewendet wird, zurück. Dies gilt allerdings nicht, wenn den Mitarbeitern über die Familienangehörigen ein Vorteil zugewendet werden soll, was vor allem der Fall ist, wenn die Betriebsveranstaltung für sich einen marktgängigen Wert hat und vom Arbeitgeber selbst nicht durchgeführt werden könnte (z. B. gemeinsamer Besuch eines Musicals).	Berücksichtigung von Familienangehörigen / Begleitpersonen
BFH vom 16.05.2013 (AZ: VI R 94/10, VI R 7/11)	Soweit die bisherige BFH-Rechtsprechung dahingehend verstanden werden konnte, dass sämtliche Aufwendungen eines Mitarbeiters für eine Betriebsveranstaltung auf die teilnehmenden Mitarbeiter umzulegen seien, hält der BFH daran nicht mehr fest. Leistungen, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung stehen und durch die der Mitarbeiter objektiv nicht bereichert ist, sind nicht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der € 110 einzubeziehen. Dazu gehören z. B. Aufwendungen des Arbeitgebers für Kosten eines beauftragten Eventveranstalters, Miete für den Veranstaltungsort oder sonstiger Aufwand für den äußeren Veranstaltungsrahmen. Zu einer objektiven Bereicherung füh-	Die Urteile vom 16.05.2013 sind bislang nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, so dass abzuwarten ist, wie die Finanzverwaltung mit den Urteilen umgehen wird.	
Maßgebender Kostenaufwand für die Veranstaltung			Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

5d | Zur ermäßigten Besteuerung von Abfindungen | Autor: Thomas Mayer, München

Voraussetzungen der sog. Fünftelregelung	Die ermäßigte Besteuerung einer Abfindung (Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG) nach der sog. Fünftelregelung setzt eine Zusammenballung von Einkünften voraus. Der Zufluss mehrerer Teilbeträge in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen (VZ) ist grundsätzlich schädlich. Dies gilt nicht bei im Verhältnis zur Hauptleistung geringfügiger Zahlung in anderen VZ (nach BMF jeweils bis zu 5 % der Hauptabfindungsleistung). Unschädlich sind laut BMF außerdem ergänzende Zusatzleistungen, die in anderen Kalenderjahren aus Gründen der sozialen Fürsorge gezahlt werden, wenn sie weniger als 50 % der Hauptabfindungsleistung betragen.	Gründen der sozialen Fürsorge, sondern als Ausgleich für die Rücknahme einer Kündigungsschutzklage und für den Wechsel in die Transfergesellschaft, verbunden mit einer früheren Kündigung, gezahlt wurde.	Anhängige Revision (AZ: IX R 28/13)
Urteilsfall	Im Urteilsfall wurde der Klägerin aus betriebsbedingten Gründen gekündigt. Es wurde ihr eine Abfindung angeboten, die in der letzten Entgeltabrechnung ausgezahlt werden sollte. Da die Klägerin vorzeitig in eine Transfergesellschaft wechselte, erhöhte sich die Abfindung um 12,5 %. Dieser Erhöhungsbetrag wurde im Januar 2007 bei Wechsel in die Transfergesellschaft, der Restbetrag in 2008 nach Austritt aus der Transfergesellschaft gezahlt.	Hinweis: Das BMF hat den Zweifelsfragenerlass zur einkommensteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen nach der sog. Fünftelregelung aktualisiert.	BMF vom 01.11.2013
FG Rheinland-Pfalz vom 24.01.2013 (AZ: 6 K 2670/10)	Das FG Rheinland-Pfalz entschied nun, dass beide Beträge Teil einer einheitlichen Abfindung sind. Zwar wurde der Restbetrag in 2008 durch die Transfergesellschaft selbst, jedoch im Auftrag des früheren Arbeitgebers ausgezahlt, so dass beide Zahlungen wirtschaftlich dem früheren Arbeitgeber zuzuordnen seien. Die Fünftelregelung finde keine Anwendung, da die einheitliche Abfindung in zwei Veranlagungszeiträumen ausgezahlt wurde und die kleinere Teilleistung in Höhe von rund 12,5 % der Gesamtabfindung nicht als geringfügig angesehen werden könne. Auch eine begünstigte Besteuerung der Hauptleistung in 2008 scheidet aus, da die in 2007 erbrachte Teilleistung nicht aus	Die im bisherigen Erlass enthaltenen Ausführungen zu § 3 Nr. 9 EStG wurden gestrichen, da der Freibetrag für Abfindungen wegen der Beendigung des Dienstverhältnisses letztmals auf Abfindungen anwendbar war, die bis zum 31.12.2008 ausgezahlt wurden.	Zu § 3 Nr. 9 EStG
Einheitliche Abfindung und fehlende Geringfügigkeit	Das FG Rheinland-Pfalz entschied nun, dass beide Beträge Teil einer einheitlichen Abfindung sind. Zwar wurde der Restbetrag in 2008 durch die Transfergesellschaft selbst, jedoch im Auftrag des früheren Arbeitgebers ausgezahlt, so dass beide Zahlungen wirtschaftlich dem früheren Arbeitgeber zuzuordnen seien. Die Fünftelregelung finde keine Anwendung, da die einheitliche Abfindung in zwei Veranlagungszeiträumen ausgezahlt wurde und die kleinere Teilleistung in Höhe von rund 12,5 % der Gesamtabfindung nicht als geringfügig angesehen werden könne. Auch eine begünstigte Besteuerung der Hauptleistung in 2008 scheidet aus, da die in 2007 erbrachte Teilleistung nicht aus	Die Regelungen zur Fünftelregelung (z. B. die o. g. 5 %-Grenze für unschädliche Teilungen der Abfindung) bleiben im Wesentlichen unverändert.	Zusammenballung
Einheitliche Abfindung und fehlende Geringfügigkeit	Das FG Rheinland-Pfalz entschied nun, dass beide Beträge Teil einer einheitlichen Abfindung sind. Zwar wurde der Restbetrag in 2008 durch die Transfergesellschaft selbst, jedoch im Auftrag des früheren Arbeitgebers ausgezahlt, so dass beide Zahlungen wirtschaftlich dem früheren Arbeitgeber zuzuordnen seien. Die Fünftelregelung finde keine Anwendung, da die einheitliche Abfindung in zwei Veranlagungszeiträumen ausgezahlt wurde und die kleinere Teilleistung in Höhe von rund 12,5 % der Gesamtabfindung nicht als geringfügig angesehen werden könne. Auch eine begünstigte Besteuerung der Hauptleistung in 2008 scheidet aus, da die in 2007 erbrachte Teilleistung nicht aus	Bezüglich der Vergleichsberechnung zur Ermittlung, ob eine Zusammenballung von Einkünften vorliegt, haben sich zwar einige Änderungen ergeben. Für Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren sind diese jedoch nicht relevant. Arbeitgeber können wie bisher die Vergleichsberechnung anhand der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (inkl. positiver Lohnersatzleistungen, dem Progressionsvorbehalt unterliegendem und pauschalbesteuerten Arbeitslohn) vornehmen.	Kontakt: StBin Susanne Weber, München, susanne.weber@wts.de

5e | Beiträge zur Gruppenauslandskrankenversicherung liegen im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers | Autor: RA Ivo Ziganke, München

Urteilsfall Der Arbeitgeber hat für seine Mitarbeiter, die sich für längstens vier Monate auf Auslandsdienstreife befinden, eine Gruppenauslandskrankenversicherung abgeschlossen. Versicherungsnehmer und Beitragsschuldner ist der Arbeitgeber. Anspruch auf Versicherungsleistungen haben die jeweiligen Mitarbeiter. Das Finanzamt vertrat unter Bezugnahme auf die Entscheidung des BFH vom 16.04.1999 (AZ: VI R 66/97) die Auffassung, dass es sich bei den Prämien um steuerpflichtigen Arbeitslohn handele. Es nahm den Arbeitgeber als Haftungsschuldner gem. § 42d Abs. 1 EStG in Anspruch.

FG München vom
21.03.2013
(AZ: 15 K 2507/09)

Das FG München folgt der Auffassung des klagenden Arbeitgebers, wonach dieser seinen Mitarbeitern wegen § 17 SGB V bzw. seiner Fürsorgepflicht aus dem Arbeitsverhältnis sämtliche Aufwendungen zu erstatten habe, die diese infolge von Erkrankungen auf Auslandsdienstreifen erleiden und von ihrem Krankenversicherer nicht ersetzt bekommen. Somit sind die Versicherungsprämien kein steuerpflichtiger Arbeitslohn. Dies gilt unabhän-

gig davon, ob die Mitarbeiter (freiwillig) gesetzlich oder privat krankenversichert sind und ohne Rücksicht auf das Land, in das die Dienstreife erfolgt. Die Gruppenauslandskrankenversicherung dient daher vor allem dem Arbeitgeber, der damit sein eigenes Risiko abgesichert hat. Außerdem übernimmt der Versicherer für ihn die Abwicklung der entsprechenden Schadensfälle, so dass sich der Arbeitgeber eigenen Verwaltungsaufwand erspart. Es kam somit nicht mehr darauf an, ob die Beiträge ggf. nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG, nach § 3 Nr. 16 EStG oder nach § 3 Nr. 62 EStG steuerbefreit sind. Das FG München ließ in seinem Urteil die Revision zu. Eine solche legte das Finanzamt jedoch nicht ein, so dass das Urteil rechtskräftig ist.

Auch wenn die Wertung des FG München das Ergebnis der Würdigung des konkreten Einzelfalls ist, so zeigt die Entscheidung doch, dass – je nach zu beurteilendem Sachverhalt – vom Arbeitgeber gezahlte Beiträge für Auslandskrankenversicherungen zugunsten seiner Arbeitnehmer nicht zwangsläufig als Lohn zu versteuern sind.

Praxishinweis

Kontakt:
RA Ivo Ziganke,
München,
ivo.ziganke@wts.de



International Tax Desks

Internationalität gehört zu unserem Anspruch.

Die WTS hat durch ihr ausgeprägtes internationales Beratungsgeschäft umfassende Steuer-Kompetenz für einzelne Länder und Regionen aufgebaut und in Deutschland in spezialisierten Tax Desks zu einem attraktiven Angebot gebündelt:

Länder

Brasilien | China | Indien | Russland | USA

Regionen

Afrika | Asien-Pazifik | Naher/Mittlerer Osten | Lateinamerika | Nord-/Mittelamerika | Osteuropa | Skandinavien | Südeuropa | Westeuropa

Weitere Informationen unter
www.wts.de/international_tax_desks

Sprechen Sie uns an.

Kontakt: WTS Group AG | Jürgen Strauß
juergen.strauss@wts.de | Tel. +49 (0) 69 1338456-43

6 | Neue Finanzverordnung zur Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen aus Inter-company-Darlehen | Autor: Hanno Scholz, München

BRASILIEN

Gesetz 12.766/2012
vom 28.12.2012

Bereits zum Ende des vergangenen Jahres 2012 wurde in Brasilien per Gesetz 12.766/2012 die Abzugsfähigkeit von grenzüberschreitenden Zinszahlungen an verbundene Unternehmen als Darlehensgeber neu geregelt. Nach der Altregelung wurde der bei konzerninternen Darlehen vereinbarte Zins ohne weitere Dokumentation als marktüblich akzeptiert, wenn der Vertrag bei der brasilianischen Zentralbank registriert war. Bei unregistrierten Darlehen wurde der maximal abzugsfähige Zinssatz begrenzt auf den USD-LIBOR für 6-monatige Anlagen zuzüglich eines standardisierten Zinsaufschlags (Spread Rate) in Höhe von 3 % (vgl. WTS Journal 04/2012). Gemäß der gesetzlichen Neuregelung 12.766/2012 bestimmt sich der maximal abzugsfähige Betrag für Zinszahlungen an ausländische Verbundunternehmen nun aus dem 6-Monats-LIBOR in betreffender Währung zuzüglich einer vom brasilianischen Finanzministerium jährlich festzulegenden Spread Rate.

von 5,75 %. Der LIBOR für 6-monatige Anlagen in EUR beträgt annahmegemäß 0,25 %. Der bei der brasilianischen Tochter abzugsfähige Zinsaufwand bemisst sich im vorliegenden Beispiel folglich mit einem steuerlich maximal zulässigen Zinssatz von 3,75 % (0,25 % LIBOR + 3,5 % Spread Rate). Im Ergebnis sind die oberhalb des steuerlich maximal zulässigen Zinssatzes geleisteten Zinszahlungen der brasilianischen Tochtergesellschaft bei dieser im Rahmen der Körperschaftsteuer und dem Sozialbeitrag auf den Nettogewinn als nicht abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln.

Fazit

Die brasilianische Neuregelung für Finanztransaktionen mit Verbundunternehmen im Ausland zeigt einmal mehr, dass Brasilien auch weiterhin gewillt ist, seine Verrechnungspreispolitik auf einem Sonderweg abseits internationaler Verrechnungspreisstandards zu bestreiten. Mit der jährlich festzulegenden Spread Rate auf den LIBOR und der damit vorgegebenen Zinsobergrenze werden zinsbeeinflussende Größen (wie Laufzeit und Risiko) in der Spread Rate pauschaliert erfasst. Steuerpflichtige sollten prüfen, ob bei betreffenden Darlehensverträgen eine Senkung der Zinssätze auf die Zinsobergrenze zur Vermeidung der Nichtabzugsfähigkeit des Zinsaufwands wirtschaftlich zweckmäßig ist. Des Weiteren besteht die Herausforderung gleichfalls darin, vereinbarte Zinssätze im internationalen Kontext nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu dokumentieren und zu verteidigen. Als Alternative zur Zinssatzsenkung käme eine Umwandlung der Darlehen in Eigenkapital in Betracht.

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

Verordnung 427/2013
vom 02.08.2013

Mit rückwirkender Geltung ab dem 01.01.2013 wurde diese Spread Rate am 02.08.2013 durch Verordnung 427/2013 für Inbound-Transaktionen auf 3,5 % festgelegt. Diese Regelung betrifft somit grundsätzlich alle ab dem 01.01.2013 mit ausländischen Verbundunternehmen neu geschlossenen Darlehensverträge, aber auch Vertragsverlängerungen oder Neuverhandlungen bestehender Verträge.

Praxisfall

Ein Beispiel: Mit Vertrag vom 01.01.2013 gewährt die deutsche Muttergesellschaft ihrer brasilianischen Tochter ein Darlehen in EUR zu einem vereinbarten Zinssatz

7a | Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften | Autoren: RA Martin Loibl, Eva Wagner, München

DEUTSCHLAND

Qualifikationskonflikte
in DBA-Fällen

Bei der Anwendung von DBA auf Personengesellschaften kommt es regelmäßig zu Qualifikationskonflikten im Rahmen der Beurteilung von Einkünften sowie zu Auslegungsfragen. Das bisher hierzu geltende BMF-Schreiben vom 16.04.2010 soll überarbeitet und ersetzt werden. Der Entwurf des neuen Schreibens wurde

am 05.11.2013 mit der allgemeinen Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 02.12.2013 veröffentlicht.

Ein Grund für die angesprochenen Konflikte liegt darin, dass Personengesellschaften nicht in allen Ländern als transparent eingestuft werden. Zwar werden in DBA-Staaten

BMF-Entwurf vom
05.11.2013

Personengesellschaften
nicht immer transparent

überwiegend die jeweiligen Gesellschafter als abkommensberechtigt angesehen, so auch in Deutschland. Manche Jurisdiktionen behandeln jedoch die Personengesellschaft selbst als Steuersubjekt.

mögens bzw. Anteile i. S. v. § 17 EStG vor dem 29.06.2013 in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten oder infizierten Personengesellschaft übertragen oder überführt worden sind und eine Besteuerung der stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt unterblieben ist. Dabei ist unbeachtlich, ob die Übertragung bzw. Überführung in das Gesamthandsvermögen oder das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters stattgefunden hat. Werden diese später – also nach dem 29.06.2013 – veräußert, so unterliegen diese Veräußerungsgewinne sowie bis zu diesem Zeitpunkt aus den Wirtschaftsgütern generierte laufende Gewinne, ungeachtet entgegenstehender Vorschriften eines DBA, der deutschen Besteuerung als Unternehmensgewinne. Dies gilt auch für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, auf die im Vorfeld Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen wurden. Entlastungsansprüche nach § 50d Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG können dabei nicht geltend gemacht werden.

Zur Sicherstellung der deutschen Besteuerung bei Zahlungen an Steuerausländer werden gem. § 50d Abs. 10 EStG Sondervergütungen, durch Sonderbetriebsvermögen veranlasste Aufwendungen und Erträge sowie Veräußerungsgewinne von Sonderbetriebsvermögen derzeit als Unternehmensgewinne der Personengesellschaft angesehen. § 50d Abs. 10 EStG soll nach dem aktuellen Entwurf aber nicht anwendbar sein, soweit die Personengesellschaft keine Unternehmensgewinne erzielt oder eine unentgeltliche Überlassung vorliegt.

Anwendbarkeit § 50d Abs. 10 EStG eingeschränkt

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

Unternehmensgewinne international uneinheitlich definiert

Weiteres Konfliktpotenzial entsteht durch die Definition von Unternehmensgewinnen i. S. d. Art. 7 OECD-MA, welche gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach innerstaatlichem Recht des Anwenderstaats erfolgt. Hiervon werden durch das noch geltende BMF-Schreiben neben den Einkünften aus originär gewerblichen Tätigkeiten auch diejenigen aus gewerblich geprägter (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), gewerblich infizierter (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) Tätigkeit von Personengesellschaften sowie in diesem Rahmen geleistete Sondervergütungen an Gesellschafter (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, 2. Hs und Nr. 3, 2. Hs; § 50d Abs. 10 EStG) umfasst.

Änderung der Definition

Als wesentliche Änderung nimmt der aktuelle Entwurf nun anders als bisher zusätzlich zu Einkünften aus anderen Tätigkeiten (z. B. aus Vermögensverwaltung) auch diejenigen aus gewerblich geprägter und gewerblich infizierter Tätigkeit von der Definition der Unternehmensgewinne aus. Gleiches gilt, wenn die Personengesellschaft als Besitzgesellschaft aufgrund einer Betriebsaufspaltung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die Finanzverwaltung folgt damit entsprechenden Urteilen des BFH vom 28.04.2010 (AZ: I R 81/09) sowie vom 25.05.2011 (AZ: I R 95/10).

Wegzugsbesteuerung

Um eine Nicht-Besteuerung stiller Reserven in bestimmten Wegzugsfällen zu vermeiden, soll dies jedoch nicht für Fälle des § 50i EStG gelten. Gemeint sind Fälle, in denen Wirtschaftsgüter des Betriebsver-

DEUTSCHLAND 7b | „Routineunternehmen“: Verrechnung von Restrukturierungskosten im Konzern |

Autor: Nicolas Boehlke, München

Restrukturierungskosten bei Beendigung einer Routinefunktion

In vielen Konzernen üben verbundene Unternehmen im Ausland Herstell- und Distributionsfunktionen mit geringer Wertschöpfung aus. Gründe hierfür können geringere Herstellkosten sein (z. B. bei Auftrags- und Lohnfertigung) oder die Nähe zum lokalen Markt (z. B. Vertrieb über Kommissionäre und Handelsvertreter). Beendet der inländische Auftragge-

ber das Vertragsverhältnis mit einem solchen „Routineunternehmen“, so entstehen Letzterem ggf. Restrukturierungskosten wie Sozialplan- und Schließungskosten. Im Vergleich zu den zuvor realisierten Ergebnissen des Routineunternehmens können diese einmaligen Kosten oftmals als hoch erscheinen.

Verrechenbarkeit ist einzelfallabhängig	In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass eine Produktion in bestimmten Fällen ohne Entgelt verlagert werden kann, wenn Vertragslaufzeit, Kündigungsfristen und die anderen Vertragsbestandteile dem Fremdvergleich entsprechen. Allerdings ist nach den deutschen Rechtsvorschriften eine Verrechnung von Restrukturierungskosten unter bestimmten Voraussetzungen möglich bzw. erforderlich.	Routineunternehmen sollten über die Vertragslaufzeit ein angemessenes Ergebnis erwirtschaften können (vgl. VerwGrS-Verf. Tz. 3.4.10.2 a). Wird das Risiko der Investition beispielsweise von einem nach der Kostenaufschlagmethode vergüteten Fertigungsunternehmen übernommen, so ist dies bereits in dem während der Vertragslaufzeit verrechneten Gewinnaufschlag zu berücksichtigen.	
Mögliche Anspruchsgrundlagen	Insbesondere kommt eine Verrechnung aus folgenden Gründen in Betracht: Ein Ausgleichsanspruch für das Routineunternehmen kann sich aus gesetzlich vorhandenen oder vertraglich vereinbarten Schadensersatzansprüchen ergeben. Auch sollte geprüft werden, ob die Restrukturierungskosten eventuell sog. Shareholder Leistungen beinhalten, die grundsätzlich von der Muttergesellschaft zu übernehmen sind. Relevant ist insbesondere auch die Zuordnung des Risikos der Investition gemäß dem Vertrag bzw. der von den beteiligten Unternehmen tatsächlich übernommenen Funktionen und Risiken.	Es bleibt festzuhalten, dass die Angemessenheit einer Verrechnung von Restrukturierungskosten vom Einzelfall abhängig ist. Daher sollte eine sachverhaltsbezogene Prüfung des Falles erfolgen. Nach § 3 Abs. 2 der deutschen Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) sind u. a. „Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen“ als sog. außergewöhnlicher Geschäftsvorfall anzusehen und unterliegen als solcher der Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO. Die grenzüberschreitende Verrechnung von Restrukturierungskosten von bzw. nach Deutschland sollte daher zeitnah dokumentiert werden.	Dokumentationspflicht

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

8 | Das neue DBA Luxemburg | Autor: StB/Fachberater IStR Sebastian Hahn, München

LUXEMBURG

Inkrafttreten zum 30.09.2013	Am 30.09.2013 wurden die Ratifizierungsurkunden zum überarbeiteten DBA zwischen Deutschland und Luxemburg (DBA-LU) ausgetauscht, womit das DBA in Kraft getreten ist. Gemäß Art. 30 DBA-LU ist es somit ab dem 01.01.2014 anzuwenden.	rechtlich selbständigen Unternehmen zu erfolgen hat. → Hinsichtlich der Quellenbesteuerung von Schachteldividenden wurde der Quellensteuersatz von 10 % auf 5 % gesenkt, zugleich wurde die Beteiligungsschwelle für eine Schachtelbeteiligung reduziert auf nunmehr 10 %. Im Gegensatz zum alten DBA-LU wurde ein eigener Artikel zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen eingefügt, der dem Art. 13 OECD-MA entspricht.
Struktur des OECD-MA	Das DBA-LU folgt grundsätzlich dem Aufbau des OECD-Musterabkommens, ergänzt um ein Protokoll mit speziellen Regelungen zu Investmentfonds und der Durchführung des Informationsaustausches (vgl. auch bereits TJ 02/2012).	→ Eine Neuerung gibt es bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung. Das Besteuerungsrecht auf Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft bezieht, deren Wert zu mehr als 50 % aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, steht dem anderen Vertragsstaat zu. Zugleich wurde der Methodenartikel dahingehend geändert, dass für in Deutschland ansässige Veräußerer die Anrechnungsmethode anzuwenden ist.
Änderungen bei den Einkunftsarten	Die Änderungen bei den einzelnen Einkunftsarten betreffen im Wesentlichen Unternehmensgewinne, Dividenden, Veräußerungsgewinne, unselbständige Arbeit sowie Ruhegehälter und Renten: → Im Rahmen der Unternehmensgewinne wurde der sog. Authorized OECD Approach (AOA) aufgenommen, wonach die Einkünfteabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wie bei	

Änderungen im
Methodenartikel

Weitere Änderungen des Methodenartikels betreffen das Verhältnis zwischen Freistellungs- und Anrechnungsmethode. Zwar findet grundsätzlich die Freistellungsmethode Anwendung, allerdings werden die Einkünfte nur dann von der Besteuerung in Deutschland freigestellt, wenn Luxemburg auch tatsächlich sein Besteuerungsrecht ausübt („subject-to-tax-clause“). Daneben wurde die Anwendung der Anrechnungsmethode weiter

ausgebaut. Ferner wurden Switch-over-Klauseln bei den Unternehmensgewinnen sowie den Schachteldividenden aufgenommen.

Das DBA-LU bringt Vorteile bzgl. der Quellenbesteuerung von Schachteldividenden, ist aber gerade mit Blick auf die Änderungen im Methodenartikel einer sorgfältigen Prüfung hinsichtlich geplanter Strukturen zu unterziehen.

Fazit

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

NORWEGEN 9 | Steueränderungen im Haushaltsentwurf 2014 |

Autorin: StBin Anne-Kathrin Steinröder, Düsseldorf

Haushaltsentwurf 2014

Am 14.10.2013 hat die scheidende norwegische Regierung den Haushaltsentwurf für 2014 vorgelegt, der bereits am 08.11.2013 einen Änderungsvorschlag der neuen, konservativ geführten Regierungskoalition erfahren hat. Im Zentrum des Interesses bei den geplanten steuerpolitischen Maßnahmen liegt nach wie vor die geplante Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Zinszahlungen an verbundene Unternehmen (vgl. insoweit schon WTS Journal 03/2013).

steuerpflichtigen EBITDA nicht übersteigt (bisher: 25 %).

Auf dieser Basis sollen nun nicht abziehbare Zinsaufwendungen 10 Jahre (bisher: 5 Jahre) vorgetragen werden können. Allerdings soll nicht abziehbarer Zinsaufwand auch dann zu einer positiven Steuerbemessungsgrundlage führen, wenn der Steuerpflichtige über Verlustvorträge oder die Möglichkeit zum konzerninternen Verlustübertrag verfügt. Kreditinstitute und Unternehmen, die dem norwegischen Öl-Steuer-Regime unterliegen, sind von der gesamten, geplanten Regelung zur beschränkten Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen ausgenommen.

Vortragsfähigkeit:
10 Jahre

Keine Nutzung von
Verlustvorträgen

Ausnahmen

In diesem Zusammenhang stellt der Haushaltsentwurf (letzter Stand nach bisherigen Eingaben der neuen Regierung) eine deutliche Verbesserung gegenüber der Situation aus dem ersten diesbezüglichen Gesetzentwurf im April 2013 dar:

Des Weiteren sind im Unternehmens-/Konzernsteuerrecht derzeit folgende Änderungen vorgesehen:

- Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 28 % auf 27 % (vgl. insoweit schon WTS Journal 03/2013);
- Anhebung des Satzes der Zusatzsteuer für Öl- und Wasserkraftunternehmen um einen Prozentpunkt auf 51 % bzw. 31 %;
- Zusätzliche Abschreibung von 10 % (d. h. insgesamt 30 % statt 20 %) für das erste Jahr bei Investitionen in Maschinen, Fuhrpark, Gerätschaften etc.;
- Anhebung der Höchstgrenze für begünstigte F&E-Aufwendungen im Rahmen des „SkatteFUNN“-Regimes von NOK 11 Mio. auf NOK 22 Mio., d. h. der maximale Anrechnungs-/Erstattungsbetrag wäre dann NOK

Sinkender KSt-Satz

Höhere Zusatzsteuer für
Öl- und Wasserkraft

Erhöhte Abschreibungen

F&E weiter begünstigt

Einschränkung der
Abziehbarkeit für Zinsen
zwischen verbundenen
Unternehmen

Netto-Zinsaufwand

Die Abziehbarkeit von Zinszahlungen an nahestehende Personen inner- und außerhalb Norwegens soll eingeschränkt werden, soweit der Zinsaufwand die Zinserträge übersteigt (sog. Netto-Zinsaufwand). Bei der Ermittlung des Netto-Zinsaufwandes werden sowohl (konzern-)interne als auch externe Zinsen berücksichtigt. Der Netto-Zinsaufwand bleibt insgesamt abzugsfähig, wenn er die Freigrenze von NOK 5 Mio. (Entwurf im April 2013: NOK 1 Mio.; Oktober 2013: NOK 3 Mio.) nicht übersteigt und soweit er aus Zinszahlungen an fremde Dritte resultiert. Zinszahlungen an nahestehende Personen, welche die o. g. Freigrenze übersteigen, können steuerlich nur insoweit in Abzug gebracht werden, als der Nettozinsaufwand 30 % des

Freigrenze: NOK 5 Mio.

Abzugshöchstbetrag:
30 % des EBITDA

Vereinfachung für Anleihen

4,4 Mio. (20 %-KMUs) bzw. NOK 3,96 Mio. (18 %);
→ Vereinfachung der steuerlichen Behandlung von Anleihen; der festverzinsliche Teil soll in Zukunft dem Realisationsprinzip folgen, so dass Coupon und Wertentwicklungen gemeinsam erst bei Einlösung steuerlich wirken.

Aufgrund des jüngsten Regierungswechsels sind zwar weitere Änderungen im Haushaltsentwurf denkbar. Derzeit wird jedoch mit einer breiten Zustimmung im Parlament und dem Inkrafttreten der o. g. Neuerungen per 01.01.2014 gerechnet.

Kontakt:
Tax Desk Skandinavien,
StBin Anne-Kathrin
Steinröder, Düsseldorf,
anne-kathrin.
steinroeder@wts.de

10a | OECD veröffentlicht Memorandum zu Verrechnungspreisdokumentation und Country by Country Reporting | Autor: Andreas Riedl, Frankfurt am Main

OECD

Schaffung erhöhter Transparenz für Steuerbehörden durch Country by Country Reporting

Nachdem die OECD schon am 30.07.2013 ein White Paper zum Thema Verrechnungspreisdokumentation veröffentlicht hat (vgl. WTS Journal 04/2013), folgte am 03.10.2013 ein weiteres Memorandum der OECD zum Thema Verrechnungspreisdokumentation und Country by Country Reporting. Auch dieses Memorandum bezieht sich auf den Aktionsplan, den die OECD zum Thema BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) veröffentlicht hat (vgl. WTS Journal 03/2013). Aktion 13 des Aktionsplans sieht vor, für die Steuerbehörden die Transparenz über die internationalen Aktivitäten der Steuerpflichtigen durch geänderte Dokumentationsregeln in Bezug auf Verrechnungspreise wesentlich zu erhöhen. Im Rahmen des nun vorgelegten Memorandums schlägt die OECD vor, die international tätigen Konzerne zu verpflichten, den Steuerbehörden weitreichende Informationen über ihre internationalen Aktivitäten in den jeweiligen Ländern offen zu legen. Das Memorandum beinhaltet nun erstmals konkrete Vorschläge zu den Inhalten und deren Herleitung für das geforderte sog. Country by Country Reporting.

nehmensgruppe je Land,
→ Steuerzahlungen je Land und
→ evtl. Daten zu der wirtschaftlichen Aktivität je Land (genannt werden: Umsatz nach Herkunft der Kunden, Wirtschaftsgüter nach Standort, Mitarbeiterzahl oder Gehaltskosten, Forschungskosten nach Unternehmen/Land, Marketingkosten nach Unternehmen/Land, Standort immaterieller Wirtschaftsgüter je Land, Standort der bestbezahltesten Mitarbeiter der Unternehmensgruppe).

Bezüglich der einzelnen angeforderten Informationen sind jedoch noch viele Detailfragen zu klären. So gibt es unterschiedliche Ideen, wie die Informationen von den Unternehmensgruppen ermittelt werden und in welcher Form die Unternehmensgruppen die Information bereitstellen sollen. Insgesamt ist allerdings schon absehbar, dass das Country by Country Reporting zu einer erheblichen Steigerung des administrativen Aufwands und zu Mehrkosten für die Datenerhebung bei den Unternehmen für die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation führen wird. Die Steuerpflichtigen sollten weiterhin aufmerksam beobachten, welche Informationen zukünftig im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation bereitgestellt werden müssen, um die internen Prozesse der Datenerhebung und Dokumentation frühzeitig an die gestiegenen Anforderungen anpassen zu können.

Fragen zur Ermittlung und Aufbereitung der Informationen blieben offen

Mehraufwand für VP-Dokumentation ist absehbar

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

Inhalt des zukünftigen Country by Country Reportings

Die Angaben der OECD, welche Informationen im Rahmen des Country by Country Reportings an die Steuerbehörden übermittelt werden sollen, können wie folgt zusammengefasst werden:

→ Jahresüberschuss vor Steuern für jedes Konzernunternehmen einer Unter-

OECD 10b | BEPS und der WTS Transfer Pricing Survey in 79 Ländern |

Autor: Jan Boekel, LL.M., Rotterdam

Aktionsplan der OECD gegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Im Aktionsplan der OECD gegen die Erosion von Steuerbemessungsgrundlagen und die Verschiebung von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting – „BEPS“) wird die Verrechnung von Managementgebühren und Verwaltungsaufwendungen der Konzernleitung als eine Form der Erosion von Steuerbemessungsgrundlagen angesehen. Der WTS Transfer Pricing Survey zur Verrechnung von (Management-)Dienstleistungen gibt einen Einblick in die Behandlung von Managementgebühren und Verwaltungsaufwendungen der Konzernleitung in 79 Ländern. Aus der Studie kann geschlossen werden, dass sich in fast 80 % der Länder die Steuerbehörden in Außenprüfungen bereits auf die Verrechnung von Managementgebühren und Verwaltungsaufwendungen der Konzernleitung konzentrieren. Darüber hinaus unterliegen derartige Verrechnungen in vielen Ländern (Quellen-)steuern und/oder sind steuerlich nicht abzugsfähig. In Anbetracht der Tatsache, dass in 75 % der 79 Länder spezifische Gesetze zu Verrechnungspreisen bestehen, stellt sich die Frage, inwieweit sich aus dem Aktionsplan eine Änderung der steuerlichen Behandlung von Verrechnungen für tatsächlich erbrachte Dienstleistungen ergibt: Während die Verrechnung aus Sicht eines Landes als Erosion von Steuerbemessungsgrundlagen betrachtet werden könnte, könnte ein anderes Land dieselbe Verrechnung als Schutz der Steuerbemessungsgrundlage betrachten.

dass die Akzeptanz der indirekten Verrechnungsmethode unterschiedlich ausgeprägt ist. Diese Methode wird von der OECD akzeptiert. Auch unterscheidet sich die Auffassung hinsichtlich der Gewinnmargen: Obwohl die Kostenaufschlagsmethode in 60 Ländern als die am besten geeignete Methode für die Vergütung von Dienstleistungen angesehen wird, liegt der für (Management-)Dienstleistungen akzeptierbare Gewinnaufschlag weltweit zwischen 0 % und 30 %.

In über 90 % der Länder wird eine angemessene Verrechnungspreisdokumentation zumindest empfohlen, in 48 Ländern ist diese sogar Pflicht. Daher besteht die beste Möglichkeit zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Rechtsstreitigkeiten darin, zu dokumentieren und zu belegen, dass sich die Verrechnung auf eine tatsächlich erbrachte Dienstleistung bezieht, dem Dienstleistungsempfänger daraus ein Nutzen entsteht und die Dienstleistungsgebühr nicht als zu hoch erachtet werden kann. Um die Fremdüblichkeit der Verrechnung zu belegen, wird in über 75 % der Länder eine Datenbankstudie zumindest empfohlen, in 18 Ländern ist diese Pflicht.

Dokumentationsanforderungen

Die Studie zeigt, welcher Ansatz gewählt werden kann, um ein System zur Verrechnung von (Management-)Dienstleistungen zu erreichen, das für mindestens 2/3 der Länder akzeptierbar sein sollte. Wir schließen aus der Studie, dass es keinen einheitlichen, weltweit akzeptierten Weg gibt, um die Kosten für (Management-) Dienstleistungen zu allokiieren. Dies erhöht das Risiko von Doppelbesteuerung und zusätzlichem Verwaltungsaufwand für multinationale Unternehmen. Der Aktionsplan der OECD sollte mehr Klarheit und Verbesserungen hinsichtlich der akzeptierbaren Verrechnung von (Management-)Dienstleistungen schaffen. Die Studie kann im Internet unter www.wts.de/studien abgerufen werden.

Fazit

BEPS und Ergebnisbericht

Unabhängig davon, wie das Ergebnis des Aktionsplans ausfallen wird, erwarten wir, dass Unterschiede in der lokalen Interpretation der OECD-Richtlinien sowie Unterschiede in der landesspezifischen Gesetzgebung weiterhin bestehen bleiben. Die Tatsache, dass nur 40 % der Länder ein Programm zur Vorabverständigungsvereinbarung („APA“) entwickelt haben, illustriert, dass die unterschiedlichen Steuerbehörden nicht den gleichen Erfahrungsstand zum Thema Verrechnungspreise haben. Zum Beispiel zeigt die Studie,

Kontakt:
*Jan Boekel, LL.M.,
Rotterdam,
jan.boekel@wtsnl.com*

11a | Aufteilung des Besteuerungsrechts bei wechselndem Arbeitsort |

Autor: StB Mag. Horst Bergmann, Wien

ÖSTERREICH

Aufteilung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 Abs. 1 DBA

Wird ein Dienstnehmer einer deutschen Kapitalgesellschaft, der auch seinen Wohnsitz in Deutschland behält, zum (interimistischen) Leiter der österreichischen Zweigniederlassung bestellt und übt er seine beruflichen Tätigkeiten an etwa drei bis vier Tagen pro Woche in Österreich und an ein bis zwei Tagen in Deutschland aus, steht gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Deutschland/Österreich das Besteuerungsrecht an den entsprechenden Gehältern/Bezügen insoweit Österreich zu, als diese Bezüge auf jene Arbeitsleistungen entfallen, die physisch auf österreichischem Staatsgebiet erbracht werden.

österreichischen und deutschen Finanzamt abgesprochen werden.

Wenn in diesem Fall die deutsche Kapitalgesellschaft ihren Mitarbeiter in einer österreichischen Betriebsstätte beschäftigt, ist sie in Österreich zum Lohnsteuerabzug verpflichtet (§ 47 Abs. 1 öESTG). Da aufgrund der Verteilungsnorm des Art. 15 Abs. 1 DBA Deutschland/Österreich letztlich nur die Bezüge für Arbeitsleistungen in Österreich dem Lohnsteuerabzug unterworfen werden dürfen, kann – bei entsprechenden Beweisen/Glaubhaftmachungen – eine Steuerentlastung bereits an der Quelle, also durch Freistellung vom Lohnsteuerabzug, durchgeführt werden. Zur Nachweisführung steht der Vordruck ZS-QU1 (siehe Download auf der Homepage des österreichischen BMF) zur Verfügung. Das ausgefüllte Formular muss allerdings noch vom zuständigen deutschen Finanzamt bestätigt werden.

Lohnsteuerliche Folgen bei einer österreichischen Betriebsstätte

DBA-Verständigung zwischen den beiden Staaten betreffend die Aufteilung der Besteuerungsrechte wurden in Österreich kundgemacht in der EAS 906

Aufgrund einer Verständigung zwischen der deutschen und österreichischen Finanzverwaltung ist die Aufteilung nach Arbeitstagen als maßgebendes Kriterium für die Aufteilung der Besteuerungsrechte vereinbart worden. Aus diesem Grund ist die Führung eines sog. Tax Calendars erforderlich, in dem die in den beiden Staaten tatsächlich verbrachten Arbeitstage dokumentiert werden. Übt ein Dienstnehmer an bestimmten Arbeitstagen eine Arbeitsleistung sowohl in Österreich als auch in Deutschland aus (ist also stundenweise in beiden Staaten tätig), genügt es nach österreichischer Verwaltungspraxis, die Arbeitstage nach dem Überwiegen der österreichischen und deutschen Arbeitszeiten entsprechend zuzuordnen. Allfällige weitere Vereinfachungen bei der Steuer aufteilung müssten mit dem zuständigen

Die der österreichischen Besteuerung unterliegenden Teile der Bezüge sind im Wohnsitzstaat Deutschland – unter Progressionsvorbehalt – von der Besteuerung freizustellen. Auf österreichischer Seite steht dem betreffenden Dienstnehmer hingegen – selbst bei Vorhandensein eines Zweitwohnsitzes, der ja grundsätzlich auch zur unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich führt – kein Progressionsvorbehalt mehr zu (in Österreich kundgemacht in den EAS 1332, EAS 2331, EAS 2588).

Einkommensteuerliche Folgen für den entsendeten Dienstnehmer

Kontakt:
StB Mag. Horst Bergmann, Wien,
horst.bergmann@wts.at

11b | Mittelbare Beteiligung eines österreichischen Steuerinländers an einer deutschen Kapitalgesellschaft |

Autor: StB Mag. Horst Bergmann, Wien

ÖSTERREICH

Besteuerungsdurchgriff bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen

Bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen einer deutschen Tochtergesellschaft an ihre zu 80 % beteiligte österreichische Muttergesellschaft kann die vollständige Entlastung von der deutschen Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 3 EStG verwehrt werden, wenn eine in Österreich ansässige natürliche Person an der österreichischen Muttergesellschaft beteiligt ist. In diesem Fall wird die in Deutschland anfallende Kapitalertragsteuer nur auf den DBA-Satz von 15 %

(anwendbar für Portfolio-Beteiligungen) reduziert. Dies kann zu einem internationalen Zurechnungskonflikt führen, wenn – entgegen der deutschen Betrachtung im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG – die von der deutschen Tochtergesellschaft fließende Ausschüttung entsprechend der tatsächlichen Beteiligungskette in steuerlicher Beurteilung der österreichischen Muttergesellschaft zugerechnet wird und nicht (fiktiv) der dahinter stehenden natürlichen Person.

Doppelbesteuerung bei Weiterleitung der Dividende entsprechend der Beteiligungskette

Wird diese in Deutschland bereits mit 15 % steuerlich vorbelastete Ausschüttung in der Folge von der österreichischen Muttergesellschaft an ihren österreichischen Gesellschafter – ebenfalls durch Ausschüttung – weitergeleitet, unterliegt dieser Zahlungsstrom in Österreich dem 25%igen Steuerabzug. Wenn und soweit die deutsche Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 15 % nicht auf die österreichische 25%ige Steuer (KESt-Abzug im Zeitpunkt der Ausschüttung) angerechnet wird, käme es zu einer Doppelbesteuerung.

Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Es entspricht der österreichischen Verwaltungspraxis, die auf den OECD-Partnership-Report zurückgeht, dass in Fällen eines durch unterschiedliches nationales Recht verursachten Zurechnungskonflikts der Ansässigkeitsstaat auf der Grundlage von Art. 23 DBA für die Vermeidung der Doppelbesteuerung sorgen muss (siehe z. B. Veröffentlichungen EAS 1054, EAS 2899, EAS 3068). In diesen Fällen lag zwar eine doppelte Simultanbesteuerung (im selben

Jahr) vor, wohingegen es im vorliegenden Fall um eine doppelte Sukzessivbesteuerung (in verschiedenen aufeinanderfolgenden Jahren) geht. Doch spricht dies nicht gegen eine Entlastung von der Doppelbesteuerung. Denn auch Z 32.8 des OECD-Kommentars zu Art. 23A und 23B OECD-MA bringt zum Ausdruck, dass zeitliche Besteuerungsdivergenzen in den beiden Ländern den Ansässigkeitsstaat nicht von der Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entbinden.

Ist daher nachweisbar, in welchem Ausmaß eine in Deutschland mit Kapitalertragsteuer vorbelastete Gewinnausschüttung in der Ausschüttung der österreichischen GmbH enthalten ist, kann die vorbelastende deutsche Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 15 % auf Basis des Bruttobetrag der deutschen Dividende auf die österreichische Kapitalertragsteuer angerechnet werden. Dies ergibt sich aus der Bestimmung des § 1 Abs. 2 der Auslands-KESt-Verordnung.

Auslands-KESt-Verordnung
(öBGBI. II Nr. 393/2003)

Kontakt:
StB Mag. Horst Bergmann, Wien,
horst.bergmann@wts.at

Global Transfer Pricing Survey and Country Guide

A comprehensive survey on transfer pricing from 79 countries



Die Studie der WTS bietet einen umfassenden Überblick über die steuerliche Behandlung von Managementdienstleistungen in 79 verschiedenen Ländern.

Umfang: 180 Seiten
Sprache: Englisch

Kostenlose Bestellung:

WTS Group AG
Florian Kestler
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Telefon +49 (0) 89 286 46-1565
florian.kestler@wts.de

12 | Aktuelle Entwicklungen Verrechnungspreise |

Autor: StB/Fachberater IStR Sebastian Hahn, München

UNGARN

Neue Verrechnungspreisregelungen	<p>Im Juni 2013 wurden im ungarischen Amtsblatt Änderungen von Verrechnungspreisregelungen mit dem Ziel der Vereinfachung veröffentlicht. Einen Schwerpunkt bilden dabei die Regelungen zur Dokumentationspflicht grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen.</p>	<p>gültig ist, von der Erstellung einer Dokumentation befreit.</p>	<p>Sanktions- und Strafmaßnahmen</p>
Neuerungen	<p>Folgende Änderungen wurden verkündet:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Die betragsmäßige Grenze von HUF 50 Mio., die zu einer Befreiung von der Dokumentationspflicht führt, gilt nun für das Steuerjahr und nicht für den Zeitraum von Vertragsschluss bis zum Ende des betreffenden Steuerjahres. → Die Gewinnspanne einer marktüblichen Vergütung für konzerninterne Dienstleistungen wurde von 3 bis 7 % auf 3 bis 10 % erhöht. → Für die Ermittlung des angemessenen Marktpreises kann auf öffentlich zugängliche Datenbanken zurückgegriffen werden. → Werden Lieferungen oder Leistungen unverändert weiterverrechnet, gibt es grundsätzlich keine Dokumentationspflichten mehr. → Soweit ein APA abgeschlossen wurde, ist der Steuerpflichtige ab dem Jahr der Einreichung des Antrags bis zum letzten Tag des Jahres, in dem der Bescheid 	<p>Werden diese Regelungen nicht beachtet, stehen verschiedene Straf- und Sanktionsmaßnahmen zur Verfügung. So drohen bei Nicht-Meldung verbundener Unternehmen (wie aber auch bei Nicht-Meldung der Beendigung des Status eines verbundenen Unternehmens) Geldstrafen bis zu HUF 500.000. Wird die Verrechnungspreisdokumentation nicht oder nicht vollständig erstellt, drohen Geldstrafen bis zu HUF 2 Mio. je kontrollierter Transaktion. Bei wiederholter Nicht-Beachtung kann die Geldstrafe verdoppelt werden. Zudem werden bei Einkünftekorrekturen aufgrund unangemessener Marktpreise bis zu 50 % der geschuldeten Steuer als Strafzuschlag erhoben.</p>	<p>Fazit</p>
		<p>Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass sich die ungarischen Verrechnungspreisregelungen an den Empfehlungen der OECD orientieren. Die Verrechnungspreisdokumentation muss detaillierte Angaben zu den Geschäftsaktivitäten, den Transaktionen sowie eine Angemessenheitsanalyse der angewandten Verrechnungsmethode beinhalten. Die fehlende bzw. unvollständige Dokumentation kann erhebliche Strafzahlungen nach sich ziehen.</p>	<p>Kontakt: StB Marco Dern, München, marco.dern@wts.de</p>

Mitarbeiterentsendung – Gestaltungshinweise für die Einbindung externer Steuerberater | Autoren: RA Sven Bastek und Dirk Keppler, Düsseldorf

BAG vom 23.08.2012
(AZ: 8 AZR 804/11)

Das BAG stellte mit Urteil vom 23.08.2012 fest, dass eine arbeitsvertragliche Vereinbarung, der zufolge der Arbeitnehmer seine Steuererklärung durch eine vom Arbeitgeber beauftragte Steuerberatungsgesellschaft erstellen lassen muss, den Arbeitnehmer als Allgemeine Geschäftsbedingung unangemessen im Sinne von § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB benachteiligt und daher unwirksam ist.

Urteilsfall

In dem vom BAG zu würdigenden Fall stritten die Parteien darüber, ob ein in Deutschland beschäftigter Arbeitnehmer im Rahmen seiner Entsendung in die USA und einer dazu zwischen den Parteien getroffenen Nettolohnabrede verpflichtet war, seine Steuererklärung von einer seitens des Arbeitgebers benannten und beauftragten Steuerberatungsgesellschaft erstellen zu lassen.

Feststellungen des BAG

Der entscheidende Achte Senat des BAG befand, dass eine entsprechende Anordnung nicht vom Weisungsrecht des Arbeitgebers nach § 106 GewO gedeckt sei. Die dem Arbeitnehmer einseitig auferlegte Pflicht, die zur Erstellung der Steuererklärung durch eine vom Arbeitgeber beauftragte Steuerberatungsgesellschaft notwendigen Daten umfassend sowie auf dem zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerberatungsgesellschaft vereinbarten Weg zur Verfügung zu stellen, verletze den Arbeitnehmer in seinem Recht auf informationelle Selbstbestimmung.

Bedeutung für die Praxis

Gäbe es keine dieses Ergebnis vermeidende Gestaltungsmöglichkeit, würde eine Zusammenarbeit mit den von Expatriates individuell beauftragten Steuerberatern den administrativen Aufwand international tätiger Konzerne enorm erhöhen und wäre deswegen wenig praktikabel. Im

Falle einer Kostenübernahme für die Steuerberatung ihrer Expatriates legen Konzerne darüber hinaus Wert darauf, dass die in der Regel vorhandenen unternehmensinternen Compliance-Regelungen (Entsende- und Steuerausgleichsrichtlinien) eingehalten werden.

Die die Entsendung betreffenden arbeitsvertraglichen Regelungen sollten daher so gestaltet werden, dass der Arbeitgeber die von ihm gewählte Steuerberatungsgesellschaft auf rechtskonformem Wege einbinden kann. Insoweit können spezielle Einwilligungslösungen in Betracht gezogen werden, die überdies sicherstellen, dass auch die datenschutzrechtlichen Anforderungen an eine Einbindung ausländischer Steuerberatungsgesellschaften erfüllt sind. So ist der Transfer von Mitarbeiterdaten insbesondere dann an besondere datenschutzrechtliche Anforderungen geknüpft, wenn der Datenempfänger, hier also der Steuerberater, in einem Drittstaat, d. h. außerhalb von EU und EWR, belegen ist (vgl. §§ 4b, c BDSG). Hier hilft es, wenn der Datentransfer zur Erfüllung eines Vertrags erforderlich ist, der im eindeutigen Interesse des Mitarbeiters von seinem Arbeitgeber mit einem Dritten (hier: ausländischer Steuerberater) geschlossen wurde oder geschlossen werden soll (vgl. § 4c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BDSG). Ein solch eindeutiges Interesse dürfte insbesondere dann zu bejahen sein, wenn der Arbeitnehmer wirksam in die Beauftragung des ausländischen Steuerberaters eingewilligt hat.

Es empfiehlt sich vor diesem Hintergrund, vor einer Entsendung auf genaue arbeitsvertragliche Gestaltungen zu achten, um den arbeits- und datenschutzrechtlichen Anforderungen hinreichend gerecht zu werden.

Gestaltungshinweise

Kontakt:
*Dr. Thorsten B. Behling (Legal),
Düsseldorf,
thorsten.behling@
wts-legal.de*

*Dirk Keppler (Tax),
Düsseldorf,
dirk.keppler@wts.de*

1a | HGB-Reform – Ausgewählte Änderungen ab 2016 |

Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

Neue EU-Bilanzrichtlinie veröffentlicht

Die neue EU-Bilanzrichtlinie (2013/34/EU; im Folgenden „Richtlinie“) über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen ist am 26.06.2013 verabschiedet und am 29.06.2013 im Amtsblatt der EU (L 182/19) veröffentlicht worden. Die Umsetzungsfrist für die Mitgliedstaaten läuft bis zum 20.07.2015. Die Mitgliedstaaten können jedoch gemäß Art. 53 der Richtlinie bestimmen, dass die Regelungen erstmals auf Abschlüsse für die Geschäftsjahre angewandt werden, die am 01.01.2016 oder während des Kalenderjahres 2016 beginnen.

Die Richtlinie ersetzt die 4. Gesellschaftsrechtsrichtlinie 78/660/EWG und 7. Gesellschaftsrechtsrichtlinie 83/349/EWG und ihre späteren Änderungen. Ziele der neuen Richtlinie sind insbesondere, dass

die Anforderungen für kleine Unternehmen innerhalb der EU weitgehend harmonisiert werden und unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand vermieden wird (Prinzip „Vorfahrt für KMU“). Weiter soll gewährleistet werden, dass vergleichbare und gleichwertige Informationen angegeben werden. Dies soll in der Summe dazu beitragen, dass grenzüberschreitende Investitionen erleichtert werden und das öffentliche Vertrauen in Abschlüsse und Berichte gestärkt wird.

Zur Reduzierung des Verwaltungsaufwands wurden die Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklasse neu festgelegt (Art. 3). Geht man davon aus, dass in Deutschland wie bisher die maximalen Schwellenwerte angewendet werden, würde sich folgendes Bild ergeben (aktuell gültige Werte in Klammern):

Ziel: Erleichterungen für KMU, Vergleichbarkeit, Gleichwertigkeit

Neue Größenklassen

	Kleinst- unternehmen	Kleine Unternehmen	Mittlere Unternehmen	Große Unternehmen
Bilanzsumme	350 T€ (350 T€)	6 Mio. € (4,84 Mio.€)	20 Mio. € (19,25 Mio. €)	> 20 Mio. € (> 19,25 Mio. €)
Nettoumsatzerlöse	700 T€ (700 T€)	12 Mio. € (9,68 Mio. €)	40 Mio. € (38,5 Mio. €)	> 40 Mio. € (> 38,5 Mio. €)
Beschäftigte	10 (10)	50 (50)	250 (250)	>250 (> 250)

Grundsatz der Wesentlichkeit

In Artikel 6 Abs. 1 j) der Richtlinie wird der allgemeine Grundsatz der Wesentlichkeit eingeführt: „Die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“ Gemäß Artikel 6 Abs. 4 der Richtlinie können die Mitgliedstaaten den Anwendungsbereich hierzu auf Darstellung und Offenlegung begrenzen. Bisher ist der Grundsatz der Wesentlichkeit im HGB nicht explizit geregelt, gehört aber zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und ist in verschiedenen Regelungen enthalten (z. B. in § 265 Abs. 7 HGB). Im Rahmen der Umsetzung der Richtlinie ist

jedoch mit einer expliziten Regelung zu rechnen.

Artikel 12 Abs. 11 der Richtlinie sieht vor, dass in Ausnahmefällen, in denen die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts oder von Entwicklungskosten nicht verlässlich geschätzt werden kann, diese Werte innerhalb eines von dem Mitgliedstaat festzusetzenden höchstzulässigen Zeitraums abgeschrieben werden sollen. Die Dauer dieses höchstzulässigen Zeitraums beträgt nicht weniger als fünf und nicht mehr als zehn Jahre. Im Anhang ist der Zeitraum zu erläutern, über den der Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird.

Nutzungsdauer GoF oder Entwicklungskosten

Rückstellung mit dem besten Schätzwert von Aufwendungen	In Artikel 12 Abs. 12 der Richtlinie wird die Bewertung einer Rückstellung mit dem besten Schätzwert von Aufwendungen, die wahrscheinlich eintreten werden, bzw. im Falle einer Verbindlichkeit mit dem Betrag, der zu ihrer Abgeltung erforderlich ist, vorgeschrieben. Mit dieser Vorschrift wendet man sich von dem bisherigen vorsichtig geschätzten Erfüllungsbetrag ab.	oder von außerordentlicher Bedeutung zu erläutern.	Neubewertungsmethode und beizulegender Zeitwert
Keine GuV-Position außerordentlicher Aufwendungen und Erträge	In der Gewinn- und Verlustrechnung entfällt mit Artikel 13 der Richtlinie (i.V.m. Anlage V und VI) der gesonderte Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen. Gleichzeitig wird in Art. 16 Abs. 1 f) der Richtlinie vorgeschrieben, im Anhang den Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung	Wesentliche bestehende Grundsätze wie das Stetigkeits- oder das Vorsichtsprinzip (Art. 6 Abs. 1 b) bzw. c) der Richtlinie) wurden beibehalten. Neu hinzu kamen die Option der Neubewertungsmethode im Anlagevermögen (Art. 7 der Richtlinie) und auch die Option hinsichtlich der Ausweitung der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert von Vermögensgegenständen.	Handlungsbedarf
		Da die Regelungen voraussichtlich erstmals auf Abschlüsse anzuwenden sind, deren Geschäftsjahr ab dem 01.01.2016 beginnt, ergibt sich im Moment kein konkreter Handlungsbedarf. Jedoch empfiehlt es sich, im Rahmen der Planung mögliche Auswirkungen zu berücksichtigen.	<p>Kontakt: WP/StB Nikolaus Färber, München, nikolaus.farber@wts.de</p>

1b | Shared Services – Analyse der Ist-Situation als Voraussetzung zur Steigerung des Unternehmenswerts | Autor: Christoph Kretschmar, München

Shared Services als Voraussetzung zur Steigerung des Unternehmenswerts	Sowohl Eigentümer als auch das Management eines Unternehmens haben die nachhaltige Steigerung des Unternehmenswerts als vorrangige Aufgabe. Vor dem sich ständig ändernden Zusammenspiel von Markt und Wettbewerb besteht die permanente Herausforderung, das Unternehmen für derzeitige und zukünftige Situationen optimal zu positionieren. In diesem Zusammengang ist es wichtig, das eigene Unternehmen regelmäßig zu überprüfen, vor allem im Hinblick auf die vorhandene Kostenstruktur. Im Rahmen einer Kostenoptimierung nimmt das Thema Shared Services nach wie vor eine wesentliche Rolle ein. Doch was genau beinhaltet das Thema Shared Services und welche Schritte können Unternehmen konkret umsetzen, um die Einführung oder Erweiterung einer Shared Service Organisation voranzutreiben?	die Unternehmung im Falle von Shared Services die vollständige organisatorische Kontrolle über die konzentrierten Aufgaben. Besonders geeignet für die Zusammenlegung im Rahmen von Shared Services sind Geschäftsaufgaben, die nicht zum Kerngeschäft gehören, häufig vorkommen und leicht standardisierbar sind. Als Beispiele sind hier bestimmte Aufgaben aus dem Rechnungswesen, dem Einkauf oder auch dem Personalwesen zu nennen. Nicht-Geschäftsaktivitäten wie Gebäude-Management, IT, Transport, Drucker/Kopierer-Infrastruktur o.ä. eignen sich vor allem für das Outsourcing. Kerngeschäftsaufgaben, wie z. B. Strategie, Forschung und Entwicklung, Brand Management oder Vertrieb & Marketing verbleiben in Kompetenzzentren der Zentrale oder den jeweiligen Geschäftseinheiten.	Steigerung des Unternehmenswerts als Hauptziel
Hintergrund und Abgrenzung von Shared Services	Grundsätzlich versteht man unter Shared Services eine Konzentration bestimmter Aufgaben über mehrere Geschäftseinheiten oder Tochterunternehmen hinweg in einer unternehmensinternen Service-Organisation. Im Gegensatz zum Outsourcing, bei dem Aufgaben an ein fremdes Unternehmen gegeben werden, behält	Das Hauptziel der Einführung von Shared Services ist die Steigerung des Unternehmenswerts durch die Erhöhung der Effizienz in den genannten administrativen Bereichen. Dieses Ziel wird regelmäßig durch die Steigerung der Qualität und einer Senkung der Kosten erreicht. Die Steigerung der Qualität wird v. a. durch adäquate Organisationsstrukturen,	

einheitliche Prozessgestaltung, gesteigerte Spezialisierung, Verwendung von Workflow-Systemen und der Einführung eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses (KVP) sichergestellt. Der KVP wird mit vordefinierten KPIs (Key-Performance-Indicators) unterstützt, um ständig die Leistungsfähigkeit der Shared Service Organisation verbessern zu können. Je standardisierter und damit transparenter die übernommenen Prozesse sind, desto wirkungsvoller lassen sich auch Prozesskontrollen definieren und durchführen, was wiederum zur Sicherstellung der Compliance beiträgt.

- Welche weiteren Standorte kommen für den Aufbau eines Shared Service Centers in Frage?
- Um welche weiteren Dienstleistungen kann ich das derzeitige Serviceportfolio erweitern?
- Wie gut sind vergleichbare Unternehmen in Bezug auf Qualität und Kosten?

Voraussetzung sowohl für die Einführung als auch die Erweiterung von Shared Services ist eine standardisierte Analyse, welche die jeweilige Ausgangslage der jeweiligen Unternehmung in Bezug auf Shared Services zuverlässig darstellt. Hierzu hat sich in der Beratungspraxis eine Kombination aus qualitativen und quantitativen Analysen bewährt.

Kombination aus qualitativer und quantitativer Analyse

Kostensenken durch Kombination mehrerer Effekte

Die Senkung der Kosten wird in den meisten Fällen durch eine Kombination von mehreren Effekten erreicht. Hierbei sind die Erzielung sog. Labor-Arbitrage-Effekte, Prozessverbesserungen sowie die Erzielung von Skaleneffekten zu nennen. Labor-Arbitrage-Effekte werden durch die Verlagerung von Aufgaben aus einem Hochlohnland in ein Niedriglohnland erzielt, also aus der reinen Differenz der lokalen Gehälter. Im Gegensatz dazu ergeben sich Skaleneffekte, indem Geschäftsaufgaben mengenmäßig gebündelt werden und durch Systemunterstützung und Spezialisierung mit einem geringeren Ressourceneinsatz bewältigt werden können als zuvor.

Die Hauptanalysebereiche im qualitativen Sinne umfassen (1) Organisation, (2) Prozesse, (3) Governance (Planung & Steuerung), (4) Interne Kontrollen, (5) Resilience (Widerstandsfähigkeit gegen Störungen) und (6) Skalierbarkeit (Erweiterungsfähigkeit von Standorten). Jeder Analysebereich besteht wiederum aus drei bis sechs Analyse Kriterien, die nach einem standardisierten Bewertungsschlüssel angewandt werden. Auf diese Weise wird die „Ist-Situation“ einer Unternehmung schnell und zuverlässig qualitativ ermittelt. Diese qualitative Analyse der „Ist-Situation“ wird durch eine quantitative Analyse ergänzt, die sich auf eine detaillierte interne Datenabfrage stützt.

Qualitative Analyse

Quantitative Analyse

Herausforderungen in der Einführung

Sowohl die Einführung als auch die Erweiterung von Shared Services stellt Unternehmen vor vielfältige Herausforderungen. Für Unternehmen, die vor einer Einführung von Shared Services stehen, stellen sich u. a. folgende Fragen:

- Welche Shared Service relevanten Einzelinitiativen gibt es bereits im Konzern/Unternehmen?
- Existiert bereits eine kritische Masse, um Shared Services einzuführen?
- Welche Voraussetzungen müssten geschaffen werden, damit Shared Services eingeführt werden können?

In einer Kosten-Nutzen-Rechnung werden in einem weiteren Schritt mögliche Kosteneinsparpotentiale abzüglich Implementierungskosten errechnet. Dadurch lassen sich die Potentiale sowohl für die Einführung von Shared Services als auch die Weiterentwicklung von Shared Services quantifizieren. Diese Kombination aus standardisierter qualitativer und quantitativer Analyse ist notwendig, um weitere Schritte auf dem Weg hin zu einer noch effizienteren Unternehmung bzw. einem gesteigerten Unternehmenswert zu identifizieren.

Kosten-Nutzen-Rechnung

Fragen im Rahmen der Erweiterung

Unternehmen, welche die Erweiterung ihrer Shared Service Aktivitäten vorantreiben möchten, stellen sich Fragen wie:

Kontakt:
Thomas Krug,
München,
thomas.krug@wtS.de

1c | Diskussionen über die Darstellung von nicht-aktienbasierten Bezügen im DRSC |

Autor: WP/StB Nikolaus Färber, München

Vergütung von Organmitgliedern im Konzernanhang und -lagebericht	In § 314 Abs. 1 Nr. 6 und § 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB werden die im Konzernanhang und -lagebericht in Bezug auf Vergütungen von Organmitgliedern erforderlichen Angaben genannt. DRS 17 (E-DRS 22) konkretisiert die Vorschriften hinsichtlich der Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder.	Sicht des gewährenden Unternehmens berichtet, steht entsprechend die Belastung des Unternehmens im Vordergrund, d. h. in diesem Fall ist der Aufwand anzugeben, der dem Unternehmen aus der Gewährung der Organvergütung entsteht.	
Wann gelten Bezüge als gewährt?	DRS 17 (E-DRS 22) greift dabei insbesondere die Frage auf, nach welchem Konzept und zu welchem Zeitpunkt nicht-aktienbasierte Bezüge als gewährt gelten, da dies gesetzlich nicht geregelt ist. Derzeit wird auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem aus der Zusage ein rechtsverbindlicher Anspruch entsteht. Im Gegensatz hierzu hat der Gesetzgeber für aktienbasierte Vergütungen im Rahmen seiner Gesetzesbegründung auf die Regelungen des IFRS 2 verwiesen, d. h. es wird auf den Zeitpunkt der Zusage abgestellt.	Auf Basis der vom Gesetzgeber benannten Ziele (siehe hierzu die Gesetzesbegründung zum Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung) erachtete der DRS die Perspektive des Adressaten als sachgerecht. Entsprechend gelten gemäß DRS 17 (E-DRS 22) nicht-aktienbasierte Bezüge als gewährt, sobald aus der Zusage ein rechtsverbindlicher Anspruch entsteht.	Nicht-aktienbasierte Bezüge erst mit rechtsverbindlichem Anspruch
Die Perspektive entscheidet	Für das Verständnis der Diskussion ist es wichtig, die Perspektive im Rahmen der Berichterstattung über die Organvergütung zu verstehen. Bei Wahl der Perspektive des Adressaten, d. h. des Organmitglieds, sind hinsichtlich der Berichterstattung primär die Bezüge von Interesse, die das Organmitglied tatsächlich für seine Tätigkeit erhält und dessen Vermögen steigern (Konzept der „definitiven Vermögensmehrung“). Wird hingegen aus	Im Rahmen der Möglichkeit, Stellungnahmen und Kommentare zum E-DRS 22 abzugeben, hat bis zum 04.09.2013 lediglich ein Unternehmen die Verwendung des Konzepts der „definitiven Vermögensmehrung“ abgelehnt und die aufwandsbezogene Betrachtung vorgezogen.	
Konzept der „definitiven Vermögensmehrung“	Der IFRS-FA des DRS spricht sich aufgrund der unterschiedlichen Handhabung von aktienbasierten und nicht-aktienbasierten Vergütungen dafür aus, die Überarbeitung des DRS-17 durch den HGB-FA dergestalt vorzunehmen, dass eine konzeptionelle Gleichbehandlung von aktienbasierten und nicht-aktienbasierten Bezügen erreicht wird.		Einheitliches Konzept gefordert

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

1d | DPR veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte für 2014 | Autor: Karim Bsoul, München

Veröffentlichung am 15.10.2013	Am 15.10.2013 hat die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) ihre Prüfungsschwerpunkte für die kommende Prüfungsperiode veröffentlicht. Besonderes Augenmerk wird die DPR dabei auf die folgenden Bereiche legen.	Verschuldungsgrads), IAS 36.55 ff. → Ausreichende Beschreibung der wesentlichen Bewertungsprämissen (IAS 36.134 (d) und (e), IAS 1.125).	
IAS 36 / IAS 1	Goodwill Impairment-Test: → Konsistenz und Verlässlichkeit der Cash Flow-Prognosen in Bezug auf externe Quellen, Lageberichterstattung und Planungstreue. → Ableitung der Wachstumsrate und des Abzinsungssatzes (Peer-Group-Analyse, Herleitung des Betafaktors und des	Unternehmenszusammenschlüsse: → Fair Value Ermittlung mit Bezug auf die Grundsätze von IFRS 13. → Aussagefähige Anhangangaben zur Entstehung eines Goodwill oder eines negativen Unterschiedsbetrags und zu den finanziellen Auswirkungen eines Unternehmenszusammenschlusses, (IFRS 3.59 f., IFRS 3 Anhang B64 (e), (n), (q)).	IFRS 3 / IFRS 13

IAS 19 / IAS 1	<p>Bilanzierung von leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Transparenz und Stetigkeit bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes (IAS 19.135 ff.). → Beschreibung der Merkmale des Versorgungsplans und der damit verbundenen Risiken (IAS 19.139). → Darstellung und Sensitivitäten der versicherungsmathematischen Annahmen (IAS 19.144 f.). → Ergänzung um eine dritte Bilanz bei wesentlichen Auswirkungen in Folge der Erstanwendung des IAS 19 (2011), IAS 1.40A. 	<ul style="list-style-type: none"> → Bei Erstanwendung der neuen Standards zur Konsolidierung im Jahr 2014 werden insbesondere die aussagefähigen Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen (IAS 8.30) Schwerpunkt sein. 	
IFRS 10 / IFRS 11 / IFRS 12 / IAS 8	<p>Neue Standards zur Konsolidierung:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Bei vorzeitiger Anwendung der Standards IFRS 10, 11, 12 im Jahr 2013 stehen die Abgrenzung des Konsolidierungskreises gemäß IFRS 10, die Beurteilung von gemeinsamen Vereinbarungen gemäß IFRS 11 und die Anhangangaben gemäß IFRS 12 im Fokus. 	<p>Konzernlagebericht, insbesondere neue Anforderungen durch DRS 20:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Abgleich der Vorjahresprognosen mit der tatsächlichen Entwicklung (DRS 20.57). → Erhöhte Anforderungen an die Prognosegenauigkeit (DRS 20.128). → Darstellung der Risiken (DRS 20.146 ff.) und des Risikomanagementsystems DRS 20.K137 ff.). <p>Die vollständige Veröffentlichung der aktuellen Prüfungsschwerpunkte kann unter http://www.frep.info/pruefverfahren/pruefungsschwerpunkte.php eingesehen werden.</p>	DRS 20
			<p>Kontakt: WP/StB Hans-Georg Weber, Raubling, hans-georg.weber@wts.de</p>

1e | IDW verabschiedet endgültige Fassung des IDW Standards: Grundsätze zur Bewertung von Immobilien (IDW S 10) | Autor: Sebastian Signer, München

Endgültige Fassung verabschiedet	<p>Bereits im Juni 2012 veröffentlichte der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) und der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW den Entwurf eines Standards zu den Grundsätzen zur Bewertung von Immobilien (IDW ES 10). Die endgültige Fassung dieses Entwurfs wurde nun am 14.08.2013 durch den IFA und den FAUB verabschiedet.</p>	<p>Ergänzend zum Entwurf (IDW ES 10) wurden in der endgültigen Version (IDW S 10) folgende Punkte hinzugefügt:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Allgemeine Prinzipien sowie tabellarische Zusammenfassung des Anwendungsbereichs und möglicher Bewertungsanlässe. → Besonderheiten zur Ermittlung eines subjektiven Immobilienwerts. → Das vereinfachte Ertragswertverfahren und das Ertragswertverfahren auf Basis periodisch unterschiedlicher Erträge zu den zulässigen Ertragswertverfahren. → Feststellung, dass Diskontierungszinssatz auf Basis des Capital Asset Pricing Model (CAPM) beim Discounted-Cash-Flow-Verfahren zwar gewünscht, jedoch mangels Verfügbarkeit relevanter Daten (u. a. Betafaktoren) nicht möglich ist. 	Ergänzungen zum Entwurf IDW ES 10
Hintergrund für den neuen Standard	<p>Der neue Standard S 10 wurde in mehrjähriger Arbeit des FAUB und des IFA ausgearbeitet. Insbesondere die Bedeutung der Bewertung von Immobilien im allgemeinen Wirtschaftsleben – Immobilienunternehmen weisen in den Bilanzen nach internationaler Rechnungslegung IFRS häufig Zeitwerte in Milliardenhöhe aus – war unter anderem ein Grund, weshalb ein eigener Standard geschaffen werden sollte. Der IDW S 10 regelt nun die Grundsätze, nach denen bei der Bewertung von Immobilien nach berufsständischer Auffassung vorzugehen ist.</p>	<p>Folgende Punkte wurden aus dem Entwurf gestrichen:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Der Unterabschnitt „Spezialimmobilien“, aufgrund der problematischen Abgrenzung des Begriffs. 	Streichungen zum Entwurf IDW ES 10

→ Aussagen zu strukturschwachen Regionen.

Über die genannten Änderungen hinaus gab es nur kleinere Aktualisierungen und Umgliederungen.

Die oben genannten Änderungen zum Entwurf basieren im Wesentlichen auf den eingegangenen Anmerkungen und Stellungnahmen sowie auf den vom IDW geführten Fachgesprächen. Der neue IDW S 10 ist mit Verabschiedung, d. h. mit dem 14.08.2013, in Kraft getreten.

Inkrafttreten des IDW S 10

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

1f | BaFin-Erhebung zum Stand der SEPA-Umstellung bei Zahlungsdienstleistern |

Autor: Alexander Schwalm, München

Fragen zu Organisation, technischer Umsetzung, und Kundenkommunikation

Ab dem 01.02.2014 dürfen Überweisungen innerhalb der EU nur noch im SEPA-Format durchgeführt werden. In ihrem Oktober Journal berichtet die BaFin über die Ergebnisse ihrer im Juli 2013 durchgeführten Erhebung zum Stand der SEPA-Umstellung bei Zahlungsdienstleistern. 51 Fragen zur Organisation, technischen Umsetzung und Kundenkommunikation wurden insgesamt 1.783 Zahlungsdienstleistern gestellt.

dienstleister für die zeitgerechte Umstellung verantwortlich sind.

Die befragten Zahlungsdienstleister informieren ihre Kunden über SEPA durchschnittlich seit Ende 2011 über eine Vielzahl von Informationswegen. Die Erhebung hat jedoch ergeben, dass das Wissen über den Umsetzungsstand bei ihren Kunden unzureichend ist. So konnten 60 % der befragten Zahlungsdienstleister dazu keine Aussage treffen.

Geringe Kenntnisse über Umsetzungsstand bei Kunden

Organisation weitgehend angepasst

In Bezug auf die Organisation sind die Zahlungsdienstleister grundsätzlich gut aufgestellt. Das liegt im Wesentlichen daran, dass sich die Zahlungsdienstleister durchschnittlich bereits seit 2009 mit der SEPA-Umsetzung beschäftigen. Der Großteil der Befragten hat dazu einen SEPA-Beauftragten eingesetzt, in 82 % der Fälle handelt es sich dabei sogar um einen verantwortlichen Geschäftsleiter. Lediglich bei der Umstellung der Prozesse werden einige Zahlungsdienstleister voraussichtlich erst zum Stichtag Februar 2014 in der Lage sein, den Lastschrifteinzug automatisch im SEPA-Format zu verarbeiten.

Die Erhebung der BaFin hat ergeben, dass die Zahlungsdienstleister im Wesentlichen gut vorbereitet sind und die Umstellung zum 01.02.2014 voraussichtlich erfolgreich sein wird. Kritisch gesehen werden die zum Teil knappen Zeitfenster für die technische Umstellung, da im Anschluss daran noch prozessuale Umstellungen bei den Zahlungsdienstleistern vorgenommen werden müssen. Ebenfalls kritisiert werden die unzureichenden Kenntnisse über den Stand der Umsetzung bei den Kunden. Die BaFin empfiehlt den Zahlungsdienstleistern daher, ihre Kunden noch intensiver zu betreuen und die SEPA-Umstellung nachdrücklich einzufordern.

Intensivere Kundenbetreuung

IT Dienstleister beauftragt

Für die technische Umstellung haben 93 % der Befragten einen externen IT Dienstleister beauftragt. Die erforderlichen Änderungen werden seit 2012 umgesetzt, letzte Anpassungen sollen bis Mitte November – in Einzelfällen allerdings erst im Januar – vorgenommen werden. Die BaFin geht von einer fristgerechten Umstellung aus, sieht aber ein Risiko bei den IT Dienstleistern, die den Releasewechsel erst im Januar vornehmen. Unerwartete Störungen könnten dann den Stichtag 01.02.2014 gefährden. Hier ist zu beachten, dass die IT Dienstleister zwar für die technische Umstellung beauftragt, aufsichtsrechtlich allerdings die Zahlungs-

Unternehmen sollten jedoch nicht darauf warten, dass ihre Bank auf sie zukommt. Vielmehr sind sie gefordert, eigeninitiativ die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen oder ggf. die getroffenen Maßnahmen zu überprüfen, um eine erfolgreiche Umstellung sicherzustellen. Andernfalls drohen nicht unwesentliche Liquiditätseingpässe. Der erforderliche Aufwand sollte nicht unterschätzt werden. Er kann nach Expertenaussagen höher sein, als bei der Euro-Einführung. Wer Unterstützung benötigt, findet Checklisten und weitere Informationen bei Banken, Verbänden und auf der Internetseite der Bundesbank.

Liquiditätseingpässe möglich

Risiko bei kurzfristiger Umstellung

Aufwand wie bei Euro-Einführung

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

2a | Prism, Tempora & Co – Auswirkungen von Geheimdienstaktivitäten auf steuer- und rechnungslegungsrelevante Unternehmensinformationen |

Autoren: Rüdiger Giebichenstein, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Köln und Nicolas Kölsch, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, Frankfurt am Main

Art und Umfang der Geheimdienstaktivitäten

Die Pressemeldungen der vergangenen Monate waren und sind täglich geprägt durch neue Enthüllungen zu Aktivitäten ausländischer wie inländischer staatlicher Geheimdienste, die sich hinter kaum greifbaren Decknamen wie „Prism“, „Tempora“ oder zuletzt „Muscular“ verstecken. Nach aktuellen Erkenntnissen wurden in diesen Fällen Kommunikationskanäle von bedeutenden Unternehmen, hochrangigen Politikern und einer nicht näher bekannten Anzahl von Privatpersonen „angezapft“. Die hieraus gewonnenen Daten sind vielfältig und reichen von personenbezogenen Daten bis hin zu sensiblen Unternehmensdaten. Diese Daten wurden und werden von den Geheimdiensten analysiert, korreliert und so zu umfassenden Informationsprofilen zusammengesetzt. Der genaue Zweck sowie die Frage, welche Maßnahmen auf Grundlage der Analyseergebnisse ergriffen wurden, ist bisher nicht abschließend geklärt. Da neben öffentlichen Stellen auch Wirtschaftsunternehmen massiv betroffen zu sein scheinen, stellt sich aus Unternehmenssicht einerseits die Frage, ob und wie das eigene Unternehmen betroffen ist im Hinblick auf die Sicherheit der steuer- und rechnungslegungsrelevanten Informationen und der zugrundeliegenden IT-Systeme, und andererseits, was aus Sicht des Unternehmens getan werden kann und muss, um dies zu verhindern.

und Sicherheit der Informationen in der Ordnungsmäßigkeit verfolgt dabei die drei bekannten Schutzziele: Vertraulichkeit, Integrität und Verfügbarkeit. Durch die Aktivitäten von z. B. Geheimdiensten, Hackern, Wirtschaftskriminellen ergibt sich eine Bedrohungslage im Hinblick auf diese Schutzziele, welche sich jedoch zum heutigen Zeitpunkt in ihrer Tragweite nicht abschließend beurteilen lässt. Fest steht, dass in zahlreichen Fällen geheimdienstlicher sowie wirtschaftskrimineller Aktivitäten IT-Systeme und geschäftskritische sowie personenbezogene Daten oder Informationen gezielt eingesehen werden. Insbesondere hinsichtlich der Geheimdienste bleibt zudem die Frage offen, wer im Einzelnen ebenfalls Zugriff auf die gesammelten Informationen faktisch besitzt. Denkbar ist z. B. eine Weitergabe an „befreundete“ Geheimdienste oder an direkte inländische Konkurrenten („Wirtschaftsspionage“) eines ausgespähten Unternehmens. Ebenfalls realistisch scheint, dass sich versierte Hacker ihrerseits unbemerkt Zugriff über die durch die Geheimdienste hinterlassenen Einfallstore in den IT-Systemen von Unternehmen, am Markt käuflicher Softwareprodukte mit „Hintertüren“ oder direkt an den Abhöreinrichtungen bei Providern verschaffen. Zudem sind auch Geheimdienste grundsätzlich immer ein exponiertes Ziel von Hackeraktivitäten.

Ordnungsmäßigkeitsanforderungen an IT-Systeme gemäß GoB/GoBS und GDPdU

Der rechtliche Anknüpfungspunkt, der sich hinsichtlich der bekanntgewordenen Geheimdienstaktivitäten ergibt, ist, dass die bisherige IT-Sicherheitsorganisation nicht dem Anspruch der Ordnungsmäßigkeit ausreichend Rechnung trägt. Die Ordnungsmäßigkeit wird im Wesentlichen durch die gesetzlichen Vorschriften aus der AO und dem HGB geprägt. Die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen werden wiederum in den GoB (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung), GoBS (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführungssysteme) und den GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) näher beschrieben. Die Forderung nach Schutz

Aus den angeführten Geheimdienstaktivitäten resultieren auch abseits potentieller Ordnungsmäßigkeitsrisiken zahlreiche materielle Risiken für die betroffenen Unternehmen, wie bspw. Umsatzeinbußen aufgrund von Wettbewerbsnachteilen, Reputationsschäden aufgrund von Datenschutzvorfällen, Steuernachzahlungen aufgrund nicht ordnungsmäßiger Dokumentation steuerlicher Sachverhalte oder aber Haftungsrisiken aufgrund mangelnder Sorgfaltspflichten des Managements. Unternehmenskritische IT-Systeme, Daten und Informationen müssen folglich in jedem Falle identifiziert, bewertet und sodann ausreichend geschützt werden, um den genannten Risiken entgegenzuwirken.

Unternehmens- und Haftungsrisiken des Managements

Risiko- und Informations-
sicherheitsmanagement

ken. Aktuelle politische Entwicklungen, wie bspw. das geplante IT-Sicherheitsgesetz, sind zusätzlicher Indikator dafür, dass die gesetzlichen Anforderungen zum Schutz der angeführten Unternehmensinformationen steigen werden.

Die vorangegangenen Erläuterungen zeigen, dass die Unternehmensinformationen potentiell nicht ausreichend geschützt und die rechtlich-regulatorischen Anforderungen, im Sinne der Ordnungsmäßigkeit, nicht ausreichend erfüllt werden. Hieraus können vielfältige Unternehmensrisiken resultieren, denen mit systematischen Maßnahmen zum nachhaltigen Schutz der Informationen begegnet werden muss. Erfahrungs-

werte aus der Praxis zeigen, dass in vielen Unternehmen zwar punktuelle Maßnahmen zum Schutz von Unternehmensinformationen ergriffen werden, jedoch ein ganzheitlicher Ansatz fehlt. Ein bewährter Ansatz zur Erhöhung des Schutzniveaus ist die Etablierung eines Informationssicherheitsmanagementsystems (kurz „ISMS“) auf Basis des anerkannten internationalen Standards ISO/IEC 27001:2013. Ein solches ISMS ermöglicht es, Sicherheitsrisiken gezielt zu ermitteln, zu priorisieren und auf Grundlage dessen dedizierte und durch den Managementansatz nachhaltige Maßnahmen im Unternehmen auf technischer, organisatorischer und prozessualer Ebene zu ergreifen und so Risiken aktiv zu managen.

Kontakt:
Rüdiger Giebichen-
stein, Köln,
ruediger.giebichenstein@wts.de

Anregungen zur Optimierung der ungarischen Steuergesetzgebung

Umfrageergebnisse leitender Steuerexperten aus dem Kreis der deutschen Industrie, 2013



In diesem Fachbuch aus der wts edition fasst der Autor und Steuerberater Zoltán Lambert kompetent die Meinung von mehr als 30 namhaften deutschen Industrieunternehmen über das ungarische Steuersystem zusammen. Ein Werk mit nützlichen Ratschlägen für konstruktive Veränderungen.

Format: 14 x 21 cm
Umfang: 200 Seiten
Sprache: Deutsch/Ungarisch
Kostenlose Bestellung:
Florian Kestler
Business Development & Marketing
WTS Group AG
Steuerberatungsgesellschaft
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
Telefon +49 (0) 89 286 46-1565
florian.kestler@wts.de

2b | Härtere Gangart bei Rechtsverstößen I – Korruptionsregister und Vergabesperrn | Autor: RA Carsten Kuhn, Düsseldorf

(Noch) kein Korruptionsregister auf Bundesebene

Seit Jahren wird diskutiert, dass mit wirtschaftskriminellen Handlungen in Erscheinung getretene und als unzuverlässig einzustufende Unternehmen in „Korruptionsregistern“ eingetragen werden sollen, um auf diese Weise öffentliche Auftraggeber bei der Überprüfung der Zuverlässigkeit potenzieller Auftragnehmer zu unterstützen. Mehrere Gesetzesinitiativen zur Einführung eines bundesweiten Korruptionsregisters sind auf Bundesebene gescheitert, zuletzt im Sommer dieses Jahres ein von Bündnis 90 / Die Grünen eingebrachter Gesetzentwurf.

nicht bloß auf Korruptionsthemen ab, sondern erstreckt sich auf einen Katalog von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten, die im Geschäftsverkehr oder mit Bezug zum Geschäftsverkehr begangen werden. Neben Korruption betrifft dies u. a. Insolvenzdelikte, Urkundenfälschung, Steuerhinterziehung, Geldwäsche, die Bildung krimineller oder terroristischer Vereinigungen, Verstöße gegen KWKG und AWG, unrichtige Darstellungen in Jahresabschluss oder Bilanz sowie Delikte aus dem Arbeitnehmerüberlassungs- oder dem Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz.

Bundesländer mit Flickenteppich an Regelungen

Mehrere Bundesländer haben in den letzten Jahren Erfahrungen mit solchen Registern sammeln können, sowohl auf Basis formeller Gesetze (z. B. in Nordrhein-Westfalen, Berlin oder Bremen) als auch auf Basis von Runderlassen, Richtlinien etc. (z. B. in Hessen, Baden-Württemberg oder Bayern). Dabei ist es wenig überraschend, dass die jeweiligen Regelungen durchaus unterschiedlich sind.

Der weite Rahmen einschlägiger Tatbestände wird dadurch verschärft, dass eine Registereintragung nicht nur für den Fall einer rechtskräftigen Verurteilung oder eines bestandskräftigen Bußgeldbescheides vorgesehen ist. Denn sie kann unter anderem auch in Fällen eines „Freispruchs 2. Klasse“, also einer Verfahrenseinstellung unter Auflagen nach § 153a StPO (beispielsweise gegen Zahlung eines Geldbetrags an die Staatskasse) erfolgen. Eine noch gravierendere Bedrohung ist aber damit verbunden, dass eine Eintragung bereits im laufenden Straf- oder Bußgeldverfahren erfolgen kann, wenn „kein vernünftiger Zweifel“ am Vorliegen einer schweren Verfehlung verbleibt. Faktisch ist damit eine Kriminalisierung der Unternehmen verbunden, obwohl eine individuelle Schuld noch gar nicht festgestellt worden ist.

Registereintragung vor individueller Schuldfeststellung

Rechtsunsicherheit

Dieser „Flickenteppich“ an Regelungen wird überdeutlich, wenn man sich beispielhaft die zur Eintragung in die jeweiligen Register führenden Delikte vor Augen führt. Zwar beschränken sich diese – entgegen der angesichts des Begriffs „Korruptionsregister“ bestehenden Erwartungshaltung – in der Regel nicht auf Korruptionsthemen. Die einschlägigen Delikte variieren aber von Bundesland zu Bundesland mitunter gravierend. Angesichts schwerwiegender Folgen solcher Registereintragungen bzw. des Erlasses etwaiger Vergabesperrn durch die öffentliche Hand sind uneinheitliche Regelungen allenfalls aus Sicht der (Rechts-) Berater spannend. Aus Sicht der betroffenen Unternehmen folgen daraus erhebliche Risiken.

Die Eintragung in dieses Register ist aber nur eine Seite der Medaille. Vielmehr können Unternehmen bei nachgewiesenen schweren Verfehlungen für die Dauer von sechs Monaten bis zu drei Jahren von Auftragsvergaben des Landes Schleswig-Holstein ausgeschlossen werden. Dies kann für Unternehmen schwerwiegende und ggf. existenzbedrohende Folgen haben.

Vergabesperre

„Korruptionsregister“ des Landes Schleswig-Holstein

Im September wurde in Schleswig-Holstein ein Gesetz zur Einführung eines „Registers zum Schutz fairen Wettbewerbs“ („GRfW“) beschlossen, das mit dem Register der Stadt Hamburg gemeinsam geführt werden soll. Der Anwendungsbereich dieses Registers zielt ebenfalls

Aus Unternehmenssicht stellt sich die drängende Frage, wie dieser sich weiter verschärfenden Gangart im Hinblick auf aus dem Unternehmen heraus begangene Rechtsverstöße begegnet werden kann.

Suche nach Handlungsoptionen

Prävention Angesichts des Flickenteppichs an Regelungen einzelner Bundesländer, der im Ernstfall eine sorgfältig individuell abgestimmte Reaktion erfordert, muss Unternehmen primär dazu geraten werden, ihr Augenmerk auf die Prävention zu legen, um den Ernstfall nach Möglichkeit zu verhindern. Unternehmen ohne funktionale und gelebte Compliance-Systeme ist zu deren Einführung dringend zu raten. Bestehende Systeme sind auf ihre Angemessenheit und Effektivität zu prüfen und ggf. zu überarbeiten. Gleiches gilt auch für robuste Interne Kontrollsysteme.

Zurechnungszusammenhang Am Beispiel des Korruptionsregisters des Landes Schleswig-Holstein zeigt sich, dass sich dies möglicherweise auch im Fall eingetretener – einschlägiger – Rechtsverstöße auszahlen könnte. Gemäß § 2 Abs. 4 GRfW sind einschlägige Taten dem Unternehmen zuzurechnen, wenn sie durch die Unternehmensleitung bzw. Personen in leitender Funktion oder mit Vertretungsmacht begangen wurden oder es sich um ein Aufsichts- oder Organisationsverschulden solcher Personen im Hinblick auf das Verhalten anderer für das Unternehmen handelnder Personen handelt. Soweit die Zurechnung auf einem Aufsichts- oder Organisationsverschulden beruht, könnten nachgewiesene robuste Compliance- und Interne Kontrollsysteme ggf. ein Argument gegen eine solche Zurechnung darstellen und für einen Exzess einer oder mehrerer Personen sprechen.

Stellungnahme vor Entscheidung der zuständigen Stelle Ein Lichtblick mag sein, dass die betroffenen Unternehmen vor der Entscheidung der zuständigen Stelle in Schleswig-Holstein angehört werden müssen. Dies gibt

den Unternehmen – nicht zuletzt bei noch laufenden Ermittlungsverfahren – unter Umständen die Möglichkeit, im Rahmen einer Stellungnahme „vernünftige Zweifel“ am Vorliegen einer schweren Verfehlung zu wecken. Die Praxis wird zeigen, inwieweit dies im Einzelfall erfolgversprechend sein wird.

Losgelöst von taktischen Erwägungen in Straf- oder Bußgeldverfahren lässt sich am Beispiel des Landes Schleswig-Holstein festhalten, dass es sich für die betroffenen Unternehmen unter Umständen positiv auswirken kann, wenn sie – in Abstimmung mit ihren Unternehmensanwälten – die Aufklärung aufgetretener Verfehlungen unterstützen. Bei der Entscheidung über o. g. Vergabesperre – und deren vorzeitige Aufhebung – ist gemäß § 6 Abs. 2 Nr. 4, Abs. 7 GRfW durch die zuständige Stelle in Schleswig-Holstein auch die Mitwirkung des Unternehmens bei der Aufklärung der Verfehlung zu berücksichtigen. Gleiches gilt gemäß § 6 Abs. 2 Nr. 5, Abs. 7 GRfW auch im Hinblick auf sog. Maßnahmen der Selbstreinigung, womit organisatorische und personelle Konsequenzen und Präventivmaßnahmen gemeint sind.

Die ohnehin aus schärfer werdenden Rahmenbedingungen folgenden Risiken werden durch den derzeitigen Flickenteppich an Regelungen noch erhöht. Unternehmen sehen sich vor diesem Hintergrund gefordert, diesen Risiken adäquat zu begegnen. Dazu gehört insbesondere die Einführung angemessener bzw. die Überprüfung bereits existierender Präventionsmaßnahmen.

Sachverhaltsaufklärung und Selbstreinigung

Kontakt:
 WP/StB Dr. Frank
 Hülsberg, Düsseldorf,
 frank.huelsberg@
 wts.de

2c | Wirtschaftskriminalität im Einkauf erkennen und gegensteuern |

Autoren: Sabine Rottmann, Michael Raschke, Düsseldorf

Mitnahmentalität breitet sich aus	<p>Max M. ist seit zwanzig Jahren als Einkäufer in seinem Unternehmen beschäftigt. Wieder einmal wurde er dieses Jahr bei der Beförderungsrunde übergangen und sein Bonus wurde ihm, trotz sehr guter Leistungen, stark gekürzt. Zudem befindet sich Max M. privat in einer angespannten finanziellen Lage. Er beschließt, den ihm seiner Meinung nach zustehenden Teil der Entlohnung selbst ausbezahlen. Gemeinsam mit seinem Schwager, der für einen der Lieferanten des Unternehmens arbeitet, erstellt er fiktive Aufträge und erhält im Gegenzug Scheinrechnungen ohne Gegenleistung. Das Geld fließt auf das Konto seines Schwagers. Die beiden teilen sich die Erlöse. Da Max M. die Prozesse und Entscheidungswege in seinem Unternehmen kennt und ein hohes Ansehen bei den Kollegen und Vorgesetzten genießt, fällt niemandem etwas auf.</p>	<ul style="list-style-type: none"> → Unklare, nicht nachvollziehbare und unvollständig dokumentierte Einkaufsentscheidungen. → Erhöhtes Aufkommen von Einkaufsvorgängen unterhalb bestimmter Genehmigungsgrenzen. → Splitting von Aufträgen (Umgehung von Genehmigungsgrenzen). → Auswahl und Beauftragungen ohne Einbindung der Fachabteilungen. → Nachträgliche Korrektur von Angebotsbestandteilen hinsichtlich Qualität und Menge. → Einkaufspreise oberhalb des Marktniveaus bei gleicher oder schlechterer Qualität der Produkte. → Unübliche Vertragsvereinbarungen (Verzicht auf Pönalen, Verzicht auf Garantieleistungen). → Aufwendige Geschäftsessen und Reisen. → Lieferanten suchen ausschließlich persönlichen Kontakt zu bestimmten Mitarbeitern des Einkaufs. → Auffälliger Lebenswandel von Einkaufsmitarbeitern. 	
Frühzeitiges Erkennen und Prävention	<p>Fälle wie die von Max M. nehmen in den letzten Jahren immer weiter zu. Dies ist Grund genug, einmal aufzuzeigen, wie sich Hinweise auf ein solches Verhalten erkennen lassen und welche Präventivmaßnahmen Unternehmen für ihre Einkaufsabteilungen ergreifen können, um solchen Handlungen vorzubeugen.</p>	<p>Ferner wirken sich das Fehlen von Richtlinien und Verfahrensanweisungen, fehlende Funktionstrennung, Überberechtigungen in EDV-Systemen, mangelnde Transparenz der Einkaufsprozesse, ein fehlendes Controlling sowie ein nicht funktionierendes Beschwerdemanagement begünstigend auf Korruptionshandlungen im Einkauf aus.</p>	<p>Begünstigende Faktoren bei Korruption</p>
Erkennung von Gefährdungspotentialen	<p>Als klassische Beispiele der Einkaufskorruption sind der gezielte Einkauf von Gütern oder Dienstleistungen bei bestimmten Lieferanten und Dienstleistern (zu überhöhten Preisen) ohne Einholung von Vergleichsangeboten sowie die bewusste Akzeptanz von überhöhten Angeboten, überhöhten Abrechnungen oder Abrechnungen, die trotz schlecht bzw. gar nicht erbrachter Leistung erfolgen, zu nennen. Im Gegenzug werden dem Einkäufer durch den Lieferanten sog. Kick-Back Leistungen in Aussicht gestellt. Dabei muss es sich nicht zwingend um Geldleistungen handeln. Vielmehr können auch Sachleistungen im Raum stehen, wie z. B. die Vermittlung oder Einladung zu Events.</p>	<p>Hat sich für das Unternehmen ein hinreichender Verdacht auf dolose Handlungen im Einkauf bestätigt, so stellt sich die Frage einer adäquaten Aufklärung und Nachverfolgung. Emotionales Handeln ist dabei ein schlechter Ratgeber. Der Tatverdächtige und auch Personen seines Arbeitsumfelds sollten niemals ohne vorhergehende interne und/oder externe Ermittlungen sowie Konsultation der Rechts- und Complianceabteilung – sofern vorhanden – zur Rede gestellt werden. Denn kollusives Handeln und Beweisvernichtungsmaßnahmen können nicht ausgeschlossen werden. Dabei sollte berücksichtigt</p>	<p>Richtig reagieren im Fall der Fälle</p>
Red Flags Einkaufskorruption	<p>Als (Früh)-Warnsignale zur Identifizierung von Einkaufskorruption dienen u. a. folgende Indikatoren:</p>		

werden, dass dem Ergebnis externer Ermittlungen im Gegensatz zu den Arbeitsergebnissen interner Untersuchungen im Rahmen einer straf- oder zivilrechtlichen Würdigung größere Glaubwürdigkeit unterstellt wird. Des Weiteren ist davon abzuraten, die Sicherung elektronischer Beweismittel (wie bspw. E-Mailkonten und Festplatten) ohne die notwendige Expertise durchzuführen sowie die datenschutzrechtliche Absicherung für eine Datensicherung zu vernachlässigen (vgl. WTS Journal 04/2013). Ferner muss das Unternehmen eine geeignete und einheitliche Kommunikationsstrategie entwickeln, die sich sowohl auf die externe als auch die interne Kommunikation bezieht und die Abwesenheit des ggf. freigestellten Mitarbeiters erläutert (vgl. WTS Journal 03/2013).

Vorsorgemaßnahmen haben auch unternehmenskulturelle Aspekte

Damit solche Vorfälle bereits im Vorfeld vermieden werden, gilt es sinnvolle Präventionsmaßnahmen zu identifizieren. Unabdingbar ist eine vorausgehende Risikoanalyse, bei der Prozesse im Einkauf und angrenzenden Bereichen im Hinblick auf Gefährdungspotentiale und Kontrollschwächen eingehend betrachtet werden. Ferner ist eine transparente Unternehmens- und Prozesskultur zu schaffen, durch die Lieferungs- und Leistungsbe-

ziehungen nachvollziehbar gestaltet werden. In diesem Zusammenhang muss von Seiten des Unternehmens eine klare und standardisierte Dokumentations- und Archivierungskette vom Angebot bis zur Zahlung sichergestellt werden. Gleiches gilt für die Etablierung einer Funktionstrennung der Bereiche Beauftragung, Abnahme und Zahlung. Bei langjährigen Leistungsbeziehungen sollten, sofern dieses durch das Geschäftsmodell abgebildet werden kann, regelmäßige Neuausschreibungen, Lieferantenevaluationen und Interessenkollisionsprüfungen durchgeführt werden. Weiterhin führen Audit-Klauseln und die Integration des eigenen Code of Conduct in Lieferantenverträgen und Auftragsbedingungen, die bspw. die Ermächtigung von Compliance Audits zum Gegenstand haben, zu einer nachvollziehbaren Abbildung der Einkaufsprozesse. Abschließend sind von der Unternehmung allgemeingültige Verhaltensanforderungen für die Mitarbeiter zu definieren und zu implementieren. Dabei ist es essentiell, z. B. durch regelmäßige Schulungen sicherzustellen, dass die betroffenen Mitarbeiter die Leitlinien auch kennen, deren Inhalte akzeptieren und wissen, wie die konkrete Umsetzung in ihrem Arbeitsalltag aussehen soll.

Kontakt:
WP/StB Christian Parsow, Düsseldorf,
christian.parsow@wts.de

2d | Fallstricke der forensischen Datenanalyse I – Besonderheiten der digitalen Spurensuche | Autoren: Sabine Rottmann, Christian Parsow, Düsseldorf

„Spurensuche“ im Bereich wirtschaftskrimineller Handlungen

Die Spurensuche ist mehr eine Kunst als eine Wissenschaft. Daran hat sich seit der Steinzeit nichts geändert. Neu sind allerdings die Arten von Spuren, die Menschen hinterlassen. Es handelt sich nun nicht mehr um Feuerstellen und Fußabdrücke im Gelände, sondern um elektronisch abgewickelte Transaktionen und Zeitstempel in Systemen. Die Suche nach den unterschiedlichsten Arten von Spuren und deren Auswertung ist das leitende Element forensischer Sonderuntersuchungen. Damit ist auch die Auswertung von elektronischen „Fußabdrücken“ integraler Bestandteil von Sonderuntersuchungen. Sie dient – neben anderen Methoden – der Erhärtung oder Widerlegung von Verdachtsmomenten im Hinblick auf wirtschaftskriminelle Handlungen.

Im Vordergrund steht bei der forensischen Datenanalyse die Beschaffung von geeigneten und validen Daten sowie die Planung und Durchführung von sinnvollen Datenabfragen zur Identifizierung doloser Handlungen. Schon bei der Erlangung der Daten offenbaren sich erste Besonderheiten der forensischen Datenanalyse. So besteht aufgrund möglicher Mittäter in der IT ein Risiko dahingehend, dass die erhaltenen Daten bewusst manipuliert worden sind. Weiterhin sollten Datenanforderungen möglichst frühzeitig und sehr konkret adressiert werden. Dabei müssen sowohl die bisherigen Erkenntnisse über die vermuteten dolosen Handlungsmuster, die Kenntnis über die verfügbaren Systeme und Daten als auch mögliche Restriktionen in der Datenerlan-

Bereits die Datenbeschaffung birgt Herausforderungen

gung berücksichtigt werden. Erschwert wird eine gezielte Analyse insbesondere dann, wenn die Untersuchung unter einer sog. Legende stattfindet, d. h. wenn die Mitarbeiter nicht darüber informiert sind, dass eine forensische Sonderuntersuchung durchgeführt wird, sondern bspw. glauben, es handele sich um ein Prozessoptimierungsprojekt. In diesen Fällen kann eine zu eng definierte Datenanforderung zu unerwünschtem Misstrauen führen. Auf der anderen Seite können Datenanforderungen, die zunächst gezielt erschienen, im Lichte neuer Erkenntnisse aus anderen Untersuchungsmethoden (wie z. B. Interviews oder Aktendurchsicht) plötzlich unvollständig sein.

Validierung der Daten ist essentiell, aber oftmals schwierig

Nach dem Import der Daten in eine Analysesoftware besteht häufig nicht die Möglichkeit einer Validierung der Ergebnisse durch Rückkopplung mit dem Mandanten und dort geführten ergänzenden Datenbeständen zum Abgleich der erhaltenen Daten. Die Herausforderung besteht daher darin, andere Möglichkeiten der Validierung der Daten zu finden und anzuwenden. Es gilt also bereits vor der eigentlichen Analyse, mögliche Fallstricke zu antizipieren und möglichst präzise und unmissverständliche Datenanforderungen zu stellen sowie die erhaltenen Daten unverzüglich auf Vollständigkeit, inhaltliche Relevanz und Konsistenz zu prüfen.

Wichtig ist in erster Linie, dass es nicht genügt, die Daten zu aggregieren, um Kennzahlen oder Relationen darzustellen. Dies ist nur ein Zwischenschritt, um Muster und Strukturen sowie möglicherweise saisonale Spitzen festzustellen. Elementar ist es, die Hypothesen zu dolosen Handlungen und deren Abbildung im System zu „übersetzen“. Dies bedeutet, dass bestimmte Eigenheiten der schädlichen Handlungen im Vergleich zu regulären Transaktionen entsprechende Spuren im Datenmaterial hinterlassen müssen.

Ein weiteres besonderes Merkmal von forensischen Sonderuntersuchungen ist dabei die Grundvoraussetzung der Gerichtsverwertbarkeit der Untersuchungsergebnisse. Daher gelten diese Anforderungen auch für die Ergebnisse der Datenanalysen. Deren Resultate sind integraler Bestandteil des Untersuchungsberichts. Dabei muss besonders dafür Sorge getragen werden, dass sowohl die Rohdaten, die Analyseschritte sowie deren Ergebnisse im Falle eines möglichen Gerichtsverfahrens belastbar sind, d. h. unverfälscht, konsistent und valide.

Gerichtsverwertbarkeit der Resultate erforderlich

Ergebnisse aus forensischen Datenanalysen sollten aufgrund der oben beschriebenen Einschränkungen im Hinblick auf die Zuverlässigkeit des Rohmaterials immer durch weitere Prüfungshandlungen wie eine Belegprüfung und Interviews flankiert und abgeschlossen werden. Meist schließt sich an eine Sonderuntersuchung eine Aufnahme der Unternehmensprozesse an oder wird parallel durchgeführt. Dabei tritt oft zutage, dass es über den Fokus der Untersuchung hinaus noch weitere Kontroll- und Prozessschwächen gibt. Solche Feststellungen sind, sofern sie nicht Kern der Untersuchungshandlung sind, wertvolle Nebeneffekte einer sorgfältig durchgeführten forensischen Datenanalyse.

Datenanalysen müssen sinnvoll in die Sonderuntersuchung eingebettet werden

Die forensische Datenanalyse hat also keinen Selbstzweck, sondern ist Mittel zur Zielerreichung, d. h. zum Erkenntnisgewinn im Rahmen von forensischen Sonderuntersuchungen. Sie bestätigt oder widerlegt Hypothesen, wirft neue Fragen auf und identifiziert möglicherweise weitere Hinweise auf Fehlverhalten oder Prozessschwächen. Forensische Datenanalysen befinden sich im Spannungsfeld zwischen möglichst vorausschauend geplanten Analysen und stets möglichen Änderungen der zugrunde liegenden Annahmen. Dies setzt große Erfahrung und ein hohes Maß an Kreativität und Flexibilität beim Sonderuntersuchungsteam voraus.

Im Spannungsfeld zwischen Vorausschau und reaktiver Anpassung

Kontakt:
WP/StB Christian Parsow, Düsseldorf,
christian.parsow@wts.de

2e | Neuauflage des Standards für Informationssicherheitsmanagement ISO/IEC27001:2013 in der Fassung von 2013 erschienen | Autor: Carsten Schirp, ISO/IEC 27001 Lead Auditor, lizenzierter BSI-Grundschutzauditor, Düsseldorf

Überarbeitete Neuauflage der ISO 27001 erschienen	<p>Im September dieses Jahres ist die überarbeitete Neuauflage des internationalen Standards für Informationssicherheitsmanagement, ISO/IEC 27001:2013 (kurz „ISO 27001“), erschienen. Die ISO/IEC 27001:2005 wurde aus dem britischen Standard BS 7799-2:2002 entwickelt und ist als internationale Norm (ISO) erstmals am 15.10.2005 veröffentlicht worden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> → Verweis auf die ISO 31000 als Standard für Risikomanagement → Weniger fokussierte Darstellung des Plan-Do-Check-Act -Zyklus → Ausrichtung der Sicherheitspolitik an der Strategie des Unternehmens → Aufhebung der Unterscheidung zwischen Dokumenten und Aufzeichnungen → Output des Management Reviews reduziert sich auf Verbesserungen und notwendige Veränderungen → Konkretisierung von Kommunikationswegen (Art und Ausgestaltung) 	Änderungen im Annex A
Regelungsgegenstand und grundsätzliche Funktionsweise des Standards	<p>Im Standard werden Mindestanforderungen an ein Informationssicherheitsmanagementsystem (kurz „ISMS“) unter Festlegung dreier standardisierter Schutzziele beschrieben: Verfügbarkeit (Schutz vor Verlust), Integrität (Schutz vor nicht autorisierter Veränderung) und Vertraulichkeit (Schutz vor ungewollter Kenntnisnahme). Ein solches ISMS besteht dabei regelmäßig aus verschiedenen, ineinander greifenden Komponenten, wie beispielsweise einem Dokumentationsrahmenwerk und die darin beschriebenen und zu operationalisierenden technischen, organisatorischen und prozessualen Schutzmaßnahmen. Diesen Schutzmaßnahmen liegt ein zentraler Risikomanagementansatz für die schutzbedürftigen Werte (sog. Assets – wie zum Beispiel steuer- und rechnungswesenrelevante Informationen und intellectual property) zugrunde. Die Schutzmaßnahmen sind im ergänzenden Standard ISO/IEC 27002:2013 als sog. Code of Practice beispielhaft beschrieben. Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik hat seinerseits auf Basis der ISO 27001 ein Regelwerk unter dem Namen BIS IT-Grundschutz entwickelt. Der Standard ISO 27001, wie z. B. auch die ISO 9001 zum Qualitätsmanagement, erlaubt eine Zertifizierung von einer unabhängigen akkreditierten Stelle, die Unternehmen für wettbewerbliche Zwecke einsetzen können.</p>	<p>Im Maßnahmenbereich des Annex A, der nun 120 statt vorher 141 sog. Controls beinhaltet, ergeben sich Änderungen wie die Zusammenfassung inhaltlich ähnlicher Maßnahmen zu einer konkretisierten Maßnahme, aber auch die Ergänzung oder Löschung von Maßnahmen. Dazu gehören unter anderem:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Kapitel „Supplier“ umfasst gebündelt alle Controls zu Tätigkeiten mit Dritten → 8 zusätzliche Controls mit den Themen: Sicherheit im Projektmanagement, Softwareinstallation der Anwender, Sicherheit in öffentlichen Netzwerken, Richtlinien zur Sicherheit von Entwicklungen, Sicherheit bei der Entwicklung von IT-Anwendungen/ IT-Systemen, Sicherheitstests von Entwicklungen, Sicherheit bei Tätigkeiten von Lieferanten, Risiken bei der Verlagerung von Tätigkeiten auf Lieferanten, Analyse von Sicherheitsvorfällen. 	Strukturanpassungen
Veränderungen im Überblick	<p>Im Vergleich zur Vorgänger-Version aus dem Jahr 2005 wurden sowohl inhaltliche als auch formale Änderungen vorgenommen. Hierzu zählen in den Managementkapiteln 4 bis 10 (ehemals 4 bis 8) insbesondere:</p>	<p>Die ISO-Normenreihe ist in den letzten Jahren aufgrund der gestiegenen Compliance-Anforderungen sowie Schutzbedürfnisse, insbesondere von unternehmenskritischen oder personenbezogenen Daten und Informationen, in den Vordergrund</p>	Informationssicherheitsmanagement als Wertetreiber der IT-Compliance

der Unternehmen gerückt. Die Vorteile einer Ausrichtung oder im Nachgang einer optionalen Zertifizierung nach ISO 27001 liegen dabei typischerweise in folgenden Punkten:

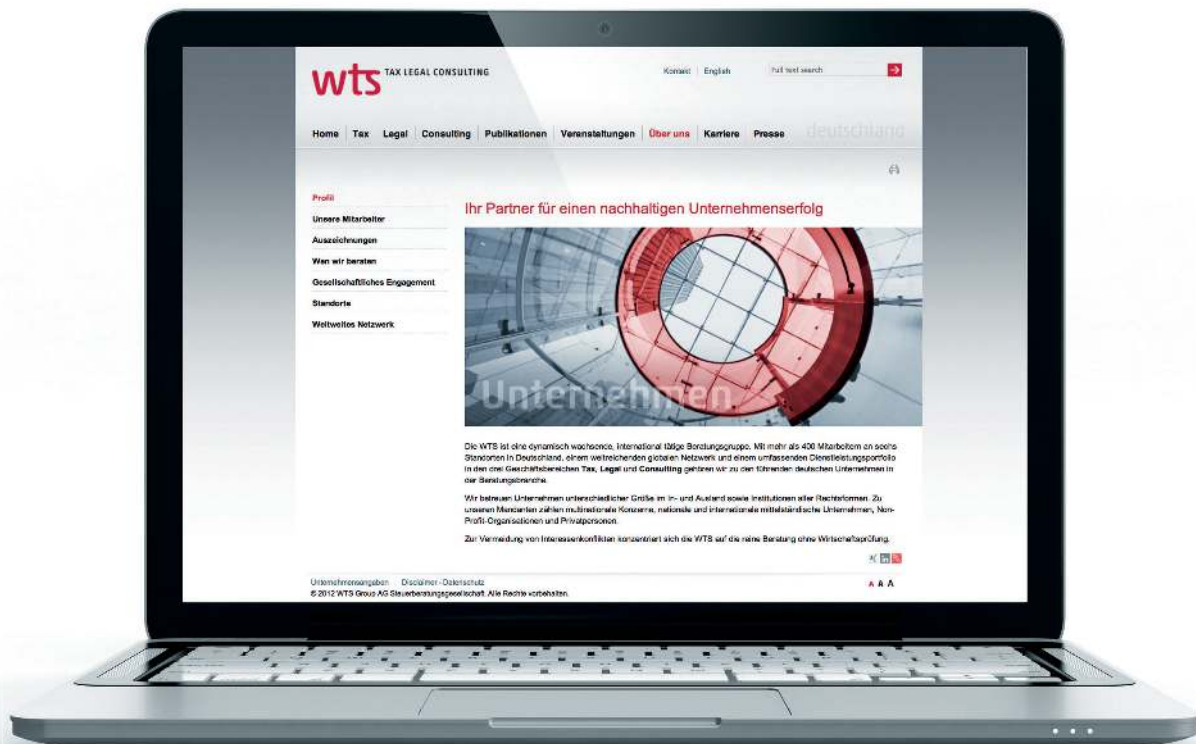
- Regelmäßige Prüfung und Bestätigung des Sicherheitsniveaus des Unternehmens durch unabhängige Dritte
- Aktives Risikomanagement
- Erkennung der vermeidbaren Kosten durch Datenverluste, Nichtverfügbar-

- keiten und Datenmanipulationen
- Unterstützung von Compliance-anforderungen
- Aktives Marketinginstrument
- Vertrauensbildung und Steigerung der Zufriedenheit von Kunden, Partnern und Mitarbeitern
- Transparenz und Steuerungsfähigkeit in den Prozessen
- Reduktion von Haftungsrisiken des Managements.

Kontakt:
Rüdiger Giebichenstein, Köln,
ruediger.giebichenstein@wts.de

Rund um die Uhr aktuell und präsent.

www.wts.de



Wir wünschen Ihnen ein
gesegnetes Weihnachtsfest
und ein frohes neues Jahr.



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 WTS-Journal

Redaktion

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

Standorte

Düsseldorf | Erlangen | Frankfurt | Hamburg |
 Köln | 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 2014

Konferenz → **WTS International Tax Conference (ITC)**

Schwerpunktt Themen:

- Spannungsfeld Steuerstrategie und Tax Risk Management
- Base erosion and profit shifting (BEPS) – aus Sicht der Unternehmen
- Base erosion and profit shifting (BEPS) – aus Sicht von Verwaltung, Wissen- und Richterschaft
- Verrechnungspreise für Betriebsstätten – Neues Gefährdungspotenzial für Unternehmen?

Veranstaltungsort/-zeit:

14.01.2014, 09.30 – 17.30 Uhr
15.01.2014, 09.00 – 14.00 Uhr
Hotel Bayerischer Hof
Promenadeplatz 2 – 6
80333 München

Wir freuen uns auf Sie!

Weitere Informationen zur Anmeldung und den Teilnahmekeosten:

WTS Group AG
Heidi Jackelsberger
Telefon +49 (0) 89 286 46-146
heidi.jackelsberger@wts.de

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

Empfang → **WTS Neujahrsempfang im Rahmen der ITC**

Veranstaltungsort/-zeit:

14.01.2014, 19.00 Uhr
Comité-Hof, Residenz München
Residenzstraße 1
80333 München

