

Mandanteninformation

Ausgabe Mai 2015

Inhalt

A. Steuern aktuell	3
1 Diskussionstand Reform der Erbschaftsteuer	3
1.1 Eckpunktepapier des Bundesfinanzministeriums	3
1.2 Alternativvorschlag von Abgeordneten der CDU/CSU-Fraktion	4
2 Bagatellgrenze für Umqualifizierung von Einkünften einer nur teilweise gewerblich tätigen Personengesellschaft	5
3 Kein Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Übernahme eines Teilbetriebs	6
4 Volle „Schachtelprivilegierung“ im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis infolge der sog. Bruttomethode	7
5 Keine Rückwirkung bei der 5-jährigen Mindestdauer eines Gewinnabführungsvertrages	9
6 Zufluss einer Ausschüttung beim beherrschenden Gesellschafter	10
7 Abgeltungsteuersatz bei Kapitalerträgen aus Ehegatten-Darlehen	11
8 Erleichterungen bei der spanischen Quellensteuer und deren Anrechnung	12
9 Kein Zufluss steuerbarer Einnahmen bei Verzicht auf eine Teilauszahlung aus einer Lebensversicherung	13
10 BFH-Urteil vom 11.01.2014: Zurechnung von Grundstücken bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG	14
11 Anteilsvereinigung bei Erwerb eines eigenen Anteils durch eine GmbH	15
12 Jährliche Nachweispflicht nach Einbringungen – Fristablauf am 31. Mai 2015	17
13 Sperrwirkung des doppelbesteuerungsrechtlichen „dealing-at-arm’s-length“- Grundsatzes gegenüber § 1 AStG	18
B. Umsatzsteuer aktuell	19
1 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft – Schlussanträge des Generalanwalts	19
2 FG Saarland zur Einbeziehung von Nichtunternehmern in eine umsatzsteuerliche Organschaft	20

3	BFH-Urteil zur Steuerfreiheit einer Privatklinik	21
4	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Lieferungen von Edelmetallen u. ä. - Update	22
5	BFH-Urteil zum Vorsteuerabzug bei Totalverlust der Rechnungen	22
6	Frist für die Zuordnung eines einheitlichen Gegenstands zum Unternehmen	23
C.	Recht aktuell	24
1	Nachweis der Vertretungsbefugnis bei einer ausländischen Gesellschaft.....	24
2	Verkleinerung des Vorstands ist kein wichtiger Grund für die Abberufung eines Vorstandsmitglieds	25
3	Übergang einer Geldbuße auf den übernehmenden Rechtsträger bei Verschmelzung	26
4	Neues zur Betriebsrentenanpassung	26
5	EU Erbrechtsverordnung kann auch (bislang) reine Inlandsfälle betreffen.....	27
D.	Bilanzen aktuell	28
1	Regierungsentwurf zum BilRUG – Änderungen und aktuelle Brennpunkte.....	28
2	Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen gemäß § 15 Abs. 2 HOAI und § 632a BGB (<i>BFH vs. HFA</i>).....	31
3	IFRS 15: Umsatzerlöse aus Kundenverträgen (Teil 2).....	33
3.1	Identifizierung von Verträgen mit Kunden (ggf. Zusammenfassung)	33
3.2	Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag	34
3.3	Bestimmung des gesamten Transaktionspreises.....	34
3.4	Aufteilung des Transaktionspreises auf die ggf. mehreren Leistungsverpflichtungen	34
3.5	Ertragsrealisierung zum Zeitpunkt der jeweiligen Erfüllung der Leistungsverpflichtung (ggf. auch zeitraumbezogen)	34
	Veranstaltungen	37

A. Steuern aktuell

1 Diskussionsstand Reform der Erbschaftsteuer

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat ein erstes Eckpunktepapier zur Erbschaftsteuerreform veröffentlicht, nachdem das Bundesverfassungsgericht am 17.12.2014 entschieden hatte, dass die derzeitige Betriebsvermögensbegünstigung verfassungswidrig sei. Entsprechend der Verlautbarung von Bundesfinanzminister Schäuble und seinem parlamentarischen Staatssekretär Dr. Meister wird die Reform nur punktuell die vom Bundesverfassungsgericht kritisierten Punkte aufgreifen. Die Eckpunkte, die wir Ihnen unter 1.1 vorstellen, sind noch vorläufig und Gegenstand erheblicher Kritik in der öffentlichen Diskussion. Dementsprechend haben Abgeordnete der CDU/CSU einen alternativen Vorschlag unterbreitet, den wir Ihnen unter 1.2 vorstellen.

Eine Bund-Länder-Runde am 07.05.2015 brachte noch keine Einigung in den streitigen Punkten. Lediglich bei der Lohnsummenregelung scheint der Alternativvorschlag wahrscheinlicher als die BMF-Lösung (siehe unten). Dem Vernehmen nach plant Bundesfinanzminister Schäuble noch im Mai einen Kabinettsentwurf vorzustellen.

1.1 Eckpunktepapier des Bundesfinanzministeriums

Das Bundesverfassungsgericht hat angemahnt, dass große Unternehmen nicht pauschal begünstigt werden könnten, sondern eine konkrete Bedürfnisprüfung stattzufinden habe.

Anwendung Bedürfnisprüfung

Für die Anwendung der Bedürfnisprüfung sieht der Vorschlag des BMF eine Freigrenze von 20 Mio. EUR für Übertragungen vor. Überschreitet der Erwerb diese Grenze, so ist die Bedürfnisprüfung vorzunehmen. Die Freigrenze soll alle 10 Jahre in Anspruch genommen werden können. Die Freigrenze wird allgemein als zu niedrig angesehen. Das BMF weist allerdings darauf hin, dass in 98 % der Fälle der Wert des Firmenerbes darunter liege. Positiv anzumerken ist, dass die Freigrenze auf das übertragene Vermögen und damit den übertragenen Anteil, nicht auf den Wert des Unternehmens anzuwenden ist. Entscheidend ist nach dem Entwurf die Sicht des Erwerbers, so dass die Freigrenze bei mehreren Erben/Beschenkten auch mehrfach zur Verfügung steht.

Ausgestaltung Bedürfnisprüfung

Für die Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung enthalten die Eckpunkte folgende Regelungen: Es sollen künftig bis zu 50 % des bereits vorhandenen oder mit übertragenen Privatvermögens des Erben eingesetzt werden müssen, um die Steuerschuld zu begleichen. Nicht einbezogen werden Anteile an anderen Unternehmen, da die Mittel dort zur Betriebsfortführung notwendig sind. Falls – was nach dem Entwurf zumutbar ist – Vermögensgegenstände veräußert werden müssen, kann Stundung gewährt werden. Wenn die sofort liquidierbaren Mittel zur Begleichung der Steuerschuld nicht ausreichen, soll der Restbetrag bei Einhaltung der Behaltensfrist und Lohnsumme

erlassen werden. Insbesondere durch die zuletzt genannte Regelung entfalten die Regelungen keinen Fallbeileffekt bei Überschreiten der Freigrenze. Vielmehr wird nur insoweit besteuert, als der Betrieb nach Vorstellung des BMF nicht gefährdet wird.

Verwaltungsvermögen

Das Verwaltungsvermögen soll neu definiert werden. Entscheidend soll künftig das betriebsnotwendige Vermögen sein. Demnach sollen (nur) die Wirtschaftsgüter begünstigt werden, die zu mehr als 50 % einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dienen. Unschädlich soll nur 10 % Verwaltungsvermögen sein. Betriebliche Schulden sollen konsolidiert und anteilig dem begünstigten und nicht begünstigten Vermögen zugeordnet werden („konsolidierte Nettobetrachtung“).

Lohnsummenregelung

Für die kritisierte Lohnsummenregelung oder genauer die Nichtanwendungsgrenze möchte das BMF statt einer Reduzierung der Mindestanzahl der Köpfe von 20 auf bspw. 5 bis 7 eine Bagatellgrenze vorsehen. Betriebe bis zu einem Wert von 1 Mio. EUR sollen von der Einhaltung der Lohnsummengrenze freigestellt werden.

1.2 Alternativvorschlag von Abgeordneten der CDU/CSU-Fraktion

In nahezu allen relevanten, oben dargestellten Punkten weicht der Alternativvorschlag von dem Eckpunktepapier ab.

Anwendung Bedürfnisprüfung

In dem Alternativvorschlag soll die Bedürfnisprüfung erst ab einer Grenze von 130 bis 150 Mio. EUR Unternehmenswert gelten. Es soll sich um einen Freibetrag, nicht um eine Freigrenze handeln, so dass jedenfalls für den anteiligen Erwerb bis zu dieser Grenze die Betriebsvermögensverschönerung stets eingreifen soll. Es soll ferner geprüft werden, ob Unternehmen mit einem Familienbezug von der Bedürfnisprüfung vollständig ausgenommen werden können.

Ausgestaltung Bedürfnisprüfung

Privatvermögen soll nach den Vorstellungen der CDU/CSU-Abgeordneten nicht in die Bedürfnisprüfung einbezogen werden. Geprüft werden soll außerdem, ob statt einer Bedürfnisprüfung nicht eine abschmelzende Verschönerung oberhalb des genannten Freibetrags möglich sei. Dies soll mit einer langfristigen zinslosen Stundung verbunden werden.

Verwaltungsvermögen

Die Verwaltungsvermögensprüfung soll lediglich weiterentwickelt werden. Der Vorschlag lautet auf eine konsolidierte Nettobetrachtung und eine Reduzierung der derzeitigen Freigrenze von 50 % auf 10 %.

Lohnsummenregelung

Der Alternativvorschlag will die bisherige Systematik beibehalten und lediglich die Mindestanzahl für die Anwendung der Lohnsumme der Arbeitnehmer von 20 auf 5 bis 7 Arbeitnehmer reduzieren.

Bewertung

§ 9 Abs. 2 und 3 BewG sollen angepasst bzw. aufgehoben werden, da Verfügungsbeschränkungen zur Wertbestimmung berücksichtigt werden sollen. Um Missbräuche auszuschließen, soll die Verfügungsbeschränkung für eine gewisse Zeitdauer (z. B. 7 oder 9 Jahre, davon 2 Jahre vor dem Erwerb) bestehen müssen.

Ansprechpartner:



Alexander Fürwentsches

Steuerberater, Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
Tel.: +49 89 55066-351
alexander.fuerwentsches@bakertilly.de



Dr. Daniel Lehmann

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-295
daniel.lehmann@bakertilly.de

2 Bagatellgrenze für Umqualifizierung von Einkünften einer nur teilweise gewerblich tätigen Personengesellschaft

Der BFH könnte mit Urteil vom 27.08.2014 – VIII R 6/12 in einem bisher durch uneinheitliche Rechtsprechung geprägten Gebiet für ein Stück Rechtssicherheit gesorgt haben.

Erzielt eine Personengesellschaft nebeneinander gewerbliche und nicht-gewerbliche Einkünfte (z. B. aus freiberuflicher oder vermögensverwaltender Tätigkeit), erfolgt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG eine Umqualifizierung der übrigen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte („Abfärbewirkung“). Lediglich bei einem äußerst geringen Anteil der gewerblichen Einkünfte verneinte der BFH wegen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit die Abfärbewirkung. Wie hoch der äußerst geringfügige Anteil gewerblicher Einkünfte konkret sein durfte, wurde von den verschiedenen Senaten in einer Spannweite zwischen 1,25 % vom Gesamtumsatz als äußerst geringfügig bis 6,27 % vom Gesamtgewinn als jedenfalls nicht mehr äußerst geringfügig unterschiedlich beurteilt.

Der VIII. Senat hält einen Anteil gewerblicher Einkünfte von 3 % vom Gesamtumsatz typisierend noch von untergeordneter Bedeutung, sofern die gewerblichen Nettoumsatzerlöse den Höchstbetrag von 24.500 EUR im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten. Mit der Umsatzgrenze orientiert sich der BFH an dem gewerbsteuerlichen (gewinnbezogenen) Freibetrag, um Personengesellschaften mit hohen nicht-gewerblichen Umsätzen nicht unangemessen zu privilegieren und um einen Ausfall von Gewerbesteuer zu vermeiden.

In der Praxis wird regelmäßig versucht, eine Abfärbung zu vermeiden, insbesondere aus Gründen der sonst entstehenden Gewerbesteuer- und Buchführungspflicht, soweit letztere nicht schon nach HGB besteht.

Zu beobachten bleibt, ob sich die anderen Senate ebenfalls dieser Typisierung durch den VIII. Senat anschließen und es zu einer einheitlichen Linie innerhalb der BFH-Senate kommen wird.

Ansprechpartner:



Phillip Rinke

Rechtsanwalt, Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-152
phillip.rinke@bakertilly.de



Roland Hoven

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-188
roland.hoven@bakertilly.de

3 Kein Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Übernahme eines Teilbetriebs

Nach dem Urteil des FG Münster vom 29.01.2015 – 12 K 3033/14 F erzielt ein Mitunternehmer, der aus einer Personengesellschaft ausscheidet, keinen Gewinn aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils, wenn er als Abfindung einen Teilbetrieb der Personengesellschaft erhält.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt eine steuerpflichtige Veräußerung eines Mitunternehmeranteils vor, wenn die Mitunternehmerschaft nach dem Ausscheiden durch die verbleibenden Gesellschafter fortgeführt wird. Die Finanzverwaltung erkennt die steuerneutrale Realteilung nur dann an, wenn die Gesellschaft ihre Tätigkeit insgesamt einstellt. Das FG Münster dagegen beurteilt das Ausscheiden gegen die Übernahme eines Teilbetriebes als steuerneutralen Vorgang. Eine begünstigte Realteilung, bei der die stillen Reserven nicht aufgedeckt werden müssen, liege auch dann vor, wenn der ausscheidende Mitunternehmer mit einem Teilbetrieb abgefunden werde. Die Realteilung setze nicht voraus, dass die Mitunternehmerschaft eingestellt wird. Das FG Münster sieht es nicht als gerechtfertigt an, das Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft gegenüber einer mehrgliedrigen Gesellschaft steuerlich unterschiedlich zu behandeln. Denn in beiden Fällen wird das unternehmerische Engagement fortgeführt und die Besteuerung der stillen Reserven ist damit sichergestellt. Das FG Münster hat die Revision zugelassen. Von dieser Entscheidung kann der ausscheidende Gesellschafter allerdings nur dann profitieren, wenn die mehrgliedrige Mitunternehmerschaft tatsächlich aus mehreren Teilbetrieben besteht.

Ansprechpartner:



Richard Markl

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-330
richard.markl@bakertilly.de



Martina Weber

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-313
martina.weber@bakertilly.de

4 Volle „Schachtelprivilegierung“ im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis infolge der sog. Bruttomethode

Mit Urteil vom 17.12.2014 (Az. I R 39/14) bestätigt der Bundesfinanzhof (BFH) die erstinstanzliche Rechtsprechung des Finanzgerichts Münster (Urteil vom 14.05.2014, Az. 10 K 1007/13 G) zur vollständigen Gewerbesteuerfreiheit von Schachteldividenden ausländischer Tochtergesellschaften einer Organgesellschaft im Organkreis.

Im Urteilsfall bezog eine Organgesellschaft von einer ausländischen Kapitalgesellschaft eine Dividende und erfasste diese bei der Ermittlung ihres Gewerbeertrags unter Anwendung der sog. Bruttomethode (ohne Anwendung von § 8b KStG) als steuerfreie Schachteldividende. Der Organträger, eine GmbH & Co. KG, erklärte den bereits um die Schachteldividende gekürzten Gewerbeertrag der Organgesellschaft als im Rahmen der Organschaft zuzurechnenden Gewerbeertrag ohne Berücksichtigung fiktiv nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben. Das Finanzamt folgte dem nicht und erhöhte den Gewerbeertrag um die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Dividende. Hiergegen richtete sich die erfolgreiche Klage des Organträgers vor dem FG Münster. Gegen das Urteil des FG Münster legte das Finanzamt Revision ein. Mit Urteil vom 17.12.2014 hat der BFH die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen.

In seiner Urteilsbegründung geht der BFH zunächst auf die grundsätzliche Vorgehensweise bei der Ermittlung des Gewerbeertrags im Organkreis ein und führt aus, dass Organgesellschaft und Organträger kein einheitliches Unternehmen bilden, sondern selbständige Gewerbebetriebe, deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. Dabei sind auf der ersten Stufe der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften zu beachten (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie). Erst auf der zweiten Stufe ist der selbständig ermittelte Gewerbeertrag der Organgesellschaft mit dem für den Organträger selbst ermittelten Gewerbeertrag zusammenzurechnen.

Der BFH stellt fest, dass die Bruttomethode über den Verweis auf die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis anzuwenden ist. Nach Ansicht des BFH schließt die Bruttomethode als spezifische Gewinnermittlungsvorschrift die Anwendung für den körperschaftsteuerrechtlichen Organkreis aus. Die Bruttozurechnung bewirkt, dass der Gewinn der Organgesellschaft selbständig und ungeschmälert um darin enthaltene Bezüge zu ermitteln und dem Organträger zuzurechnen ist. Der brutto zugerechnete Gewinn ist auf Ebene des Organträgers den zuvor ausgeschlossenen allgemeinen Vorschriften zu unterwerfen. D. h. die im zugerechneten Gewinn enthaltenen Bezüge sind bei der Ermittlung des Einkommens auf Ebene des Organträgers außer Ansatz zu lassen. Dabei gelten 5 % von jenen Bezügen als fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Das greife aber nur dann, wenn in dem an den Organträger weitergeleiteten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen enthalten sind. Dies ist im gewerbesteuerlichen Organkreis nicht zwingend der Fall, da nicht der Gewinn der Organgesellschaft, sondern der für die Organgesellschaft unter Berücksichtigung

von Hinzurechnungen und Kürzungen ermittelte Gewerbeertrag als Saldogröße zuge-rechnet wird.

Dementsprechend war im zu beurteilenden Fall der „brutto“ ermittelte Gewinn der Organgesellschaft um die enthaltene Schachteldividende zu kürzen. Der Kürzungsbe-trag war nicht um fiktive nichtabziehbare Betriebsausgaben zu vermindern. Im Ergeb-nis waren die Dividenden der ausländischen Kapitalgesellschaft damit nicht Bestand-teil des ermittelten Gewerbeertrags der Organgesellschaft. Die von der Organgesell-schaft vereinnahmte Schachteldividende konnte infolgedessen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organträgerin nicht mehr außer Ansatz bleiben; von daher unter-bleibt auch eine Hinzurechnung von fiktiv nichtabziehbaren Betriebsausgaben.

Das Urteil betrifft einen Sachverhalt aus 2006 und sollte uneingeschränkt auf die ak-tuelle Rechtslage anwendbar sein. Über den entschiedenen Fall der Auslandsdividen-de hinaus sollten die Grundsätze des Urteils auch für inländische Dividenden an-wendbar sein. Sofern bei vergleichbaren Sachverhalten in der Vergangenheit für ge-werbsteuerliche Zwecke fiktiv nicht abziehbare Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Dividende angesetzt worden sind, empfiehlt sich eine Überprüfung der noch offe-nen Veranlagungszeiträume.

Eine direkte Beteiligung der Klägerin an der ausländischen Kapitalgesellschaft hätte zu fiktiv nichtabziehbaren Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Dividende, auch für gewerbsteuerliche Zwecke, geführt und damit Gewerbesteuer von rd. 0,75 % ausge-löst. Durch die „Zwischenschaltung“ einer GmbH und Einbindung in einen Organkreis vermindert sich die Steuer um rd. die Hälfte. Abhängig von der absoluten Dividenden-höhe und der Anzahl der Beteiligungsstufen, lassen sich bei entsprechender Gestal-tung ggf. signifikante Steuereinsparungen erzielen.

Der BFH kritisiert den Gesetzgeber für das recht komplexe, unübersichtliche und im Kern unsystematische Regelungsgeflecht. Hierzu merkt er weiter an: *„Ob es aus ver-fassungsrechtlichen Überlegungen möglich ist, in vergleichbaren Konzernstrukturen ohne organschaftliche Verbundenheit eine Gleichbehandlung im Auslegungswege zu erstreiten, soll hier dahinstehen.“* Von daher bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber auf das Urteil reagieren wird.

Ansprechpartner:



Joachim Knief

Steuerberater, Rechtsanwalt
Tel.: +49 211 6901-1343
joachim.knief@bakertilly.de



Lars Lesser

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-135
lars.lessner@bakertilly.de

5 Keine Rückwirkung bei der 5-jährigen Mindestdauer eines Gewinnabführungsvertrages

Mit Hilfe des Institutes der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft können Gewinne und Verluste mehrerer (Tochter-)Kapitalgesellschaften auf Ebene eines Organträgers verrechnet werden, obwohl es sich jeweils um eigenständige steuerpflichtige Rechtspersönlichkeiten handelt. Voraussetzung hierfür ist u. a. dass zwischen den Organgesellschaften und dem Organträger ein Gewinnabführungsvertrag mit einer – zivilrechtlich nicht erforderlichen – unkündbaren Mindestvertragslaufzeit von 5 Jahren wirksam abgeschlossen wird.

Mit Urteil vom 03.03.2015 hat das FG Düsseldorf (Az. 6 K 4332/12 K,F) entschieden, dass die gesetzlich normierte Mindestvertragslaufzeit beginnend ab der zivilrechtlichen Wirksamkeit zu berechnen ist, d. h. frühestens ab dem Beginn der zivilrechtlichen Existenz der Organgesellschaft.

Im Urteilsfall hatte eine Gesellschaft (B-GmbH) in 2005 zunächst eine – im selben Jahr gegründete – Vorratsgesellschaft (C-GmbH) erworben. Nach der Satzung der C-GmbH bildete das Wirtschaftsjahr 2005 ein Rumpfwirtschaftsjahr vom Zeitpunkt der Gründung bis zum 31.12.2005. Anschließend gliederte die B-GmbH Teile ihres Vermögens auf die C-GmbH aus, hierbei wurde von der Möglichkeit der steuerlichen Rückbeziehung Gebrauch gemacht, sodass das Vermögen steuerlich bereits zum 31.12.2004 der (damals zivilrechtlich noch nicht existenten) C-GmbH zuzurechnen war. Im Weiteren wurde im Jahr 2005 zwischen B-GmbH als Organträger und C-GmbH als Organgesellschaft ein Gewinnabführungsvertrag geschlossen, der erstmals zum 31.12.2009 gekündigt werden konnte.

Für rückwirkende Umwandlungen nehmen sowohl Finanzverwaltung als auch Fachliteratur an, dass die übernehmende Körperschaft bereits vor deren zivilrechtlicher Gründung steuerpflichtig sein kann. Im Urteilsfall begann die Steuerpflicht der C-GmbH daher bereits am 01.01.2005. Dementsprechend hatte der Steuerpflichtige im Urteilsfall auch argumentiert, dass der Gewinnabführungsvertrag zwischen B-GmbH und C-GmbH für eine Dauer von mindestens 5 Jahren geschlossen worden ist, da insoweit auch die Zeit der Steuerpflicht vor zivilrechtlicher Gründung der C-GmbH zu berücksichtigen sei. Im Gegensatz hierzu führte die Finanzverwaltung an, dass eine zivilrechtliche Rückwirkung der Mindestvertragslaufzeit nicht möglich sei und insbesondere auch nicht auf den Beginn der finanziellen Eingliederung abzustellen sei.

Das FG Düsseldorf hat die Auffassung der Finanzverwaltung im Ergebnis bestätigt und für den Urteilsfall entschieden, dass die erforderliche Mindestvertragslaufzeit nicht gewährleistet war. Das FG Düsseldorf hegt hier einerseits Zweifel daran, ob die umwandlungssteuerliche Rückbeziehungsfiktion überhaupt auf die Berechnung der Mindestvertragslaufzeit anwendbar ist, äußert aber gleichzeitig, dass selbst bei einer Anwendbarkeit diese nur dann gelten können, wenn bzw. soweit der übernehmende Rechtsträger bereits bestanden hat. Dies sei aufgrund des Missbrauchsvermeidungs-

charakters der Mindestvertragslaufzeit zwingend erforderlich, um die Berücksichtigung nur fiktiver Zeiträume zu vermeiden.

Unter dem Aktenzeichen I R 19/15 wurde Revision beim BFH gegen das Urteil eingelegt.

Vor dem Hintergrund dieses Urteils sollte bei Abschluss von Gewinnabführungsverträgen mit Tochtergesellschaften bereits im Jahr der Gründung, auf entsprechende Formulierungen der Mindestvertragslaufzeit geachtet werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn im Gewinnabführungsvertrag ein fixes erstmaliges Kündigungsdatum genannt wird.

Ansprechpartner:



Oliver Hubertus

Steuerberater, Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-380
oliver.hubertus@bakertilly.de



Uwe Roth

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-206
uwe.roth@bakertilly.de

6 Zufluss einer Ausschüttung beim beherrschenden Gesellschafter

Der BFH hat mit Urteil vom 02.12.2014 – VIII R 2/2012 nochmals seine Rechtsprechung bestätigt, dass einem beherrschenden Gesellschafter ein Vermögensvorteil grundsätzlich in dem Zeitpunkt zugeflossen ist sobald er wirtschaftlich darüber verfügen kann und nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift. Der Zuflusszeitpunkt ist damit bei Gewinnausschüttungen im Regelfall das Datum der Beschlussfassung. Dies gilt selbst dann, wenn im Beschluss über die Ausschüttung ein späterer Fälligkeitszeitpunkt bestimmt war.

Im vorliegenden Fall war der Kläger mit 81 % am Stammkapital der X-GmbH beteiligt. Weitere Gesellschafter waren sein Sohn F (13 %) und seine Tochter S (6 %). Die X-GmbH war ihrerseits mit 97,5 % an der Y-GmbH beteiligt. Die übrigen 2,5 % an der Y-GmbH hielt F. Die Gesellschafter der X-GmbH beschlossen am 05.11.2004 eine Vorabausschüttung für das laufende Geschäftsjahr 2004, welche am 21.01.2005 zur Auszahlung fällig sein sollte. Strittig war, ob die Ausschüttung im Jahr der Beschlussfassung (2004) oder mit tatsächlichem Geldfluss (2005) beim beherrschenden Gesellschafter zu versteuern ist.

Im Urteilsfall stellt der BFH klar, dass die Zuflussregeln für beherrschende Gesellschafter jedenfalls dann anzuwenden sind, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig selbst in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Etwas anderes kann gelten, wenn die Satzung der GmbH Vorschriften über Gewinnabhebungen oder Auszahlungen zu einem späteren Zeitpunkt enthält. Nur bei Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft wäre die unmittelbare Zugriffsmöglichkeit des Gesellschafters auf die Zahlungsmittel bedeutungslos. Der BFH hat im Urteilsfall klargestellt, dass die Gesellschaft auch dann zahlungsfähig ist,

wenn die zur Zahlung verpflichtete Gesellschaft selbst nicht über die nötigen liquiden Mittel verfügt, sie aber beherrschende Gesellschafterin einer Tochter-GmbH mit hoher Liquidität ist und sich deren liquider Mittel jederzeit bedienen kann.

Dass die Fälligkeit der Kapitalertragsteuer und die Besteuerung der Ausschüttung beim Gesellschafter möglicherweise in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen liegen, ändert am Zuflusszeitpunkt nichts. Bei der Kapitalertragsteuer hat der Gesetzgeber lediglich eine Fiktion aufgestellt, dass die Kapitalerträge mit dem Tag der Auszahlung zufließen. Einer Anrechnung der Steuer in der persönlichen Steuererklärung des Gesellschafters im Jahr des Zuflusses steht dies nicht entgegen. Die Anrechnung setzt lediglich voraus, dass die Einkünfte, auf die die anzurechnende Steuer entfällt, bei der Veranlagung erfasst wurden. Dies kann auch im vorangegangenen Veranlagungszeitraum erfolgt sein.

Der BFH bestätigt mit seinem Urteil, dass Vorabausschüttungen im Vergleich zu anderen Gewinnausschüttungen nicht abweichend zu beurteilen sind. Die bereits geltenden allgemeinen Grundsätze für die Beurteilung des Zuflusszeitpunktes einer Forderung eines beherrschenden Gesellschafters sind damit auch für Vorabausschüttungen anzuwenden.

Ansprechpartner:



Alexander Fürwentsches

Steuerberater, Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
Tel.: +49 89 55066-351
alexander.fuerwentsches@bakertilly.de



Andrea Neuburger

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-139
andrea.neuburger@bakertilly.de

7 Abgeltungsteuersatz bei Kapitalerträgen aus Ehegatten-Darlehen

Von natürlichen Personen erzielte Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen grundsätzlich dem 25 %-igen Abgeltungsteuersatz. Hiervon abweichend kommt jedoch der jeweilige progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge sog. „nahe stehende Personen“ sind und die Zinsen darüber hinaus beim Schuldner als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Zusammenhang mit im Inland steuerpflichtigen Einkünften abzugsfähig sind. Der Begriff der „nahe stehenden Person“ war mangels seiner gesetzlichen Definition und der sich daraus ergebenden Auslegungsbedürftigkeit in der jüngeren Vergangenheit bereits mehrmals Gegenstand von höchstrichterlichen Entscheidungen.

Bislang vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass der Begriff der „nahe stehenden Person“ bereits dann erfüllt sei, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge in einem Angehörigenverhältnis im Sinne des § 15 AO zueinander stehen. Der Bundesfinanzhof erteilte jedoch mit zwei Urteilen der vorgenannten Rechtsauffassung der Finanzverwaltung eine Absage. Nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes soll ein Näheverhältnis im vorstehenden Sinne nur dann vorliegen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge auf den Schuldner einen beherrschenden Einfluss ausüben

kann oder eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Hinzukommen muss, dass der eine Ehegatte ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des Anderen hat. Das Abhängigkeitsverhältnis kann sowohl wirtschaftlicher als auch persönlicher Natur sein. Dieser Auffassung schloss sich die Finanzverwaltung letztlich auch an, indem der Anwendungserlass zur Abgeltungssteuer durch BMF-Schreiben vom 09.12.2014 entsprechend geändert wurde.

In der gegenständlichen Entscheidung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 28.01.2015 – VIII R 8/14) ist ein beherrschender Einfluss zwischen Ehegatten gegeben, wenn der eine Ehegatte mangels eigenen Einkommens und Vermögens nicht in der Lage ist, ein zur Einkunftserzielung angeschafftes Wirtschaftsgut (z. B. fremdvermietete Immobilie) anders als durch ein Darlehen seines Ehegatten zu finanzieren. Insofern liegt eine absolute finanzielle Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber vor, sodass ein Beherrschungsverhältnis gegeben ist, welches die Versagung der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf die vereinnahmten Zinseinkünfte beim darlehensgebenden Ehegatten zur Folge hat. Die Entscheidung stellt eine Ausnahme von der bislang entschiedenen Regel dar. Grundsätzlich kann bei Ehegatten ohne ein solches Beherrschungsverhältnis und bei fremdüblich ausgestalteten Darlehensbeziehungen sowohl der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug beim einen Ehegatten auf der einen Seite, als auch die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes beim anderen Ehegatten möglich sein.

Die geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen für Darlehensbeziehungen zwischen Ehegatten und anderen Angehörigen können bei steuerlich richtiger Ausgestaltung in Zukunft grundsätzlich die Möglichkeit zur Verringerung der ertragsteuerlichen Gesamtbelastung im Familienkreis bieten.

Ansprechpartner:



Jochen Busch

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-260
jochen.busch@bakertilly.de



Stefan Opitz

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-126
stefan.opitz@bakertilly.de

8 Erleichterungen bei der spanischen Quellensteuer und deren Anrechnung

Aufgrund des BMF-Schreibens vom 18.03.2015 kann ein deutscher Steuerpflichtiger nunmehr nach § 43a Abs. 3 EStG die festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende spanische Quellensteuer auf die deutsche Abgeltungssteuer anrechnen. Bislang war die Anrechnung bis zu einer Höhe von insgesamt 1.500 EUR nicht möglich, da die darauf entfallende Quellensteuer vollständig in Spanien zurückgefordert werden konnte und somit ein Ermäßigungsanspruch gegeben war. Diese Möglichkeit der Steuerbefreiung bis zu einer Höhe von 1.500 EUR wurde rückwirkend zum 01.01.2015 in Spanien aufgehoben.

Bisherige Regelung

Das bisherige BMF-Schreiben vom 08.09.2011 findet noch auf spanische Dividendenzahlungen Anwendung, die bis zum 31.12.2014 zugeflossen sind.

In Spanien werden Kapitaleinkünfte derzeit pauschal mit 21 % besteuert. Bislang waren Dividendenzahlungen von spanischen Aktiengesellschaften bis zu einer Höhe von 1.500 EUR pro Kalenderjahr steuerfrei. Da der spanische Fiskus allerdings zunächst nicht wissen konnte, wie viel Dividendenzahlungen der einzelne Aktionär über das Jahr erzielt hat, wurden zunächst von jeder Dividendenzahlung 21 % Quellensteuer einbehalten. Die zu viel einbehaltene Quellensteuer musste in Spanien über ein spezielles Rückerstattungsverfahren geltend gemacht werden, für das eine spanische Steueridentifikationsnummer und eine spanische Bankverbindung erforderlich waren.

Neue Regelung

Mit Wirkung zum 01.01.2015 entfällt der Freibetrag in Höhe von 1.500 EUR bei spanischen Dividenden, sodass die auf spanische Dividenden erhobene Quellensteuer nun in Höhe von 15 % auf die deutsche Abgeltungsteuer angerechnet werden kann. Die Anrechnung wird automatisch von den deutschen Depotbanken vorgenommen. Künftig müssen deutsche Anleger nur noch für die darüber hinausgehenden sechs Prozentpunkte spanischer Quellensteuer in Spanien einen allgemeinen Rückerstattungsantrag aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens stellen. Dieser ist wesentlich einfacher, als das Verfahren zur Rückerstattung der 1.500 EUR in der Vergangenheit. Die Anmeldung der Rückerstattungsansprüche können weiterhin mit Tag der Dividendenzahlung binnen einer Frist von 4 Jahren geltend gemacht werden.

Ansprechpartner:



Dr. Jochen Busch

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-260
jochen.busch@bakertilly.de



Anna-Maria Holz

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-274
anna-maria.holz@bakertilly.de

9 Kein Zufluss steuerbarer Einnahmen bei Verzicht auf eine Teilauszahlung aus einer Lebensversicherung

Verzichtet der Steuerpflichtige auf Ansprüche auf Teilauszahlungen aus einer Lebensversicherung, führt dieser Verzicht nach Ansicht des BFH (Urteil vom 16.09.2014 – VIII R 15/13) nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen beim Versicherungsnehmer.

Zwar kann eine Schuldumwandlung (sog. Novation) dazu führen, dass Erträge als zugeflossen gelten und der Steuerpflichtige diese versteuern muss, wenn er mit einem Schuldner vereinbart, dass ein geschuldeter Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet sein soll. Der Steuerpflichtige muss sich dann so behandeln lassen, als habe er den Betrag erhalten und sogleich wieder neu angelegt. Einen solchen fiktiven Zufluss muss der Versicherungsnehmer nach der Entscheidung des BFH

nicht gegen sich gelten lassen, wenn er von seinem Anspruch auf Teilauszahlung aus einer Lebensversicherung keinen Gebrauch macht. Denn durch die bloße Stundung des Auszahlungsbetrages wird kein neuer Rechtsgrund vereinbart. Der Versicherungsunternehmer schuldet den Gesamtbetrag der Auszahlungsbeträge vielmehr unverändert aufgrund der ursprünglichen Policenvereinbarung, sodass mit dem Verzicht auf die Teilauszahlung keine Steuer anfällt.

Ansprechpartner:



Dr. Daniel Lehmann

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-295
daniel.lehmann@bakertilly.de



Martina Weber

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-313
martina.weber@bakertilly.de

10 BFH-Urteil vom 11.01.2014: Zurechnung von Grundstücken bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zur Frage der Zurechnung eines Grundstücks bei Erwerbsvorgängen im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG (Vereinigung/Übertragung von mindestens 95 % der Anteile) Stellung genommen. Wird ein Grundstück durch die Gesellschaft, deren Anteile vereinigt/übertragen werden, unter einer aufschiebenden Bedingung erworben, so gehört dieses Grundstück für Zwecke der Grunderwerbsteuer erst ab Eintritt dieser Bedingung zum Vermögen der Gesellschaft; und zwar auch dann, wenn bereits zuvor die Auflassung erklärt wurde (BFH-Urteil vom 11. 12.2014 – II R 26/12).

Im Streitfall erwarb eine GmbH mehrere Grundstücke unter verschiedenen aufschiebenden Bedingungen. Noch vor Eintritt dieser Bedingungen wurde die Auflassung der Grundstücke erklärt. Ebenfalls noch vor Bedingungseintritt erwarb der Kläger, ein Anteilseigner der GmbH, sämtliche übrigen Anteile an der GmbH von seinem Mitgesellschafter und verwirklichte dadurch den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Durch den Kaufvertrag wurde ein Anspruch auf Übertragung von Anteilen an der GmbH begründet, aufgrund dessen nach erfolgter Übertragung mindestens 95 % der Anteile unmittelbar in der Hand des Klägers vereinigt sind.

Das zuständige Finanzamt setzte daraufhin gegen den Kläger, nunmehr Alleingesellschafter, Grunderwerbsteuer fest, wobei die Grundbesitzwerte der von der GmbH zuvor unter aufschiebenden Bedingungen erworbenen Grundstücke in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Der dagegen gerichtete Einspruch sowie das Klageverfahren vor dem FG Münster blieben ohne Erfolg.

Der BFH entschied jedoch, dass eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG keine Grunderwerbsteuer in Bezug auf die unter aufschiebender Bedingung erworbenen Grundstücke auslöst. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts sei der Grunderwerbsteueratbestand bei einem Kaufvertrag über ein Grundstück unter einer aufschiebenden Bedingung nach § 158 Abs. 1 BGB vor Eintritt der aufschieben-

den Bedingung noch nicht erfüllt. Dies gelte auch in den Fällen, in denen bei einem aufschiebend bedingten Grundstückskaufvertrag die Auflassung bereits vor dem tatsächlichen Bedingungseintritt erklärt wird. Die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG richte sich jedoch ausschließlich nach der Grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung. Hierfür komme es darauf an, ob das Grundstück selbst vor Entstehung der Steuerschuld nach § 1 Abs. 3 GrEStG Gegenstand eines Grunderwerbsteuerlichen Veräußerungsvorgangs war, der bereits Grunderwerbsteuer ausgelöst hat. Dies sei bei Erwerbsvorgängen unter aufschiebender Bedingung nach § 14 Nr. 1 GrEStG erst mit Eintritt dieser Bedingung der Fall. Solange die Grunderwerbsteuer nicht entstanden ist, weil die entsprechende Bedingung nicht eingetreten ist, ist die Annahme, das gekaufte Grundstück gehöre bereits i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen des Erwerbers, nicht gerechtfertigt. Dies gilt auch im umgekehrten Fall, wenn die Gesellschaft ein Grundstück unter aufschiebender Bedingung veräußert.

Das Urteil sollte sowohl bei isoliertem Erwerben von Immobilien als auch bei Umstrukturierungen innerhalb von Unternehmensgruppen beachtet werden, da in der Praxis häufig Kaufverträge mit aufschiebenden Bedingungen geschlossen werden. Im Weiteren sollte diese Rechtsprechung auch im Vorfeld von Unternehmensverkäufen etc. in die Gestaltungsplanung mit einbezogen werden, um ggf. anfallende Grunderwerbsteuer zu minimieren.

Ansprechpartner:



Oliver Hubertus

Steuerberater, Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-380
oliver.hubertus@bakertilly.de



Catharina Caro

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-387
catharina.caro@bakertilly.de

11 Anteilsvereinigung bei Erwerb eines eigenen Anteils durch eine GmbH

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte sich in der jüngeren Vergangenheit in zwei Urteilen mit der Frage auseinander zu setzen, wann bei einer Anteilsvereinigung in einer Hand die Grunderwerbsteuer auslösende Grenze von mindestens 95 % der Anteile erreicht ist. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) unterliegt ein Rechtsgeschäft der Grunderwerbsteuer, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, wenn hierdurch unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden. Der Erwerber wird so behandelt, als ob er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben hat, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen.

In dem ersten Urteil des BFH vom 18.09.2013 (Az.: II R 21/12) erwarb der Kläger, ein eingetragener Verein (e.V.), 7,4 % und die F-GmbH 67,4 % der Anteile am Stammkapital der grundbesitzenden S-GmbH von den bisherigen Gesellschaftern. Die restlichen Anteile i. H. v. 25,2 % hielt die S-GmbH selbst. Der e.V. und die F-GmbH waren

daher i. H. v. 74,8 % an der S-GmbH beteiligt. Gesellschafter der F-GmbH war der e.V. zu 90 % und die K-GmbH i. H. v. 10 %. 100 %-ige Gesellschafterin der K-GmbH war wiederum die F-GmbH (wechselseitige Beteiligung).

Auch bei der Zwischenschaltung ein oder mehrerer Gesellschaften ist bei einem mittelbaren Anteilswerb auf die Möglichkeit abzustellen, den Willen des Anteilswerbers auf Ebene der grundbesitzenden Gesellschaft durchzusetzen. Daher müssen auf jeder Ebene mindestens 95 % der Anteile dem Anteilserberber zuzurechnen sein. Der BFH entschied, dass für die Bestimmung der 95 %-Quote Geschäftsanteile nicht berücksichtigt werden, die die Gesellschaft an sich selbst hält. Für solche Anteile ruht regelmäßig das Stimmrecht. Daher beherrscht ein Erwerber, der mindestens 95 % der nicht von der Gesellschaft selbst gehaltenen Anteile erwirbt, bereits das Vermögen der Gesellschaft. Die 25,2 %-ige Beteiligung der S-GmbH war somit nach Ansicht des BFH für die Bestimmung der 95 %-Grenze nicht relevant. Mangels Willensdurchsetzung bleiben nach Auffassung des BFH ebenso Anteile, die eine 100 %-ige Tochtergesellschaft an der Zwischengesellschaft hält, unberücksichtigt.

Im Ergebnis kam der BFH daher zu einer unmittelbaren und über die F-GmbH mittelbaren Beteiligung i. H. v. 100 % des klagenden Vereins an der grundbesitzenden S-GmbH, sodass der Anteilswerb der Grunderwerbsteuer unterlag.

In dem zweiten, sehr aktuellen Urteil vom 20.01.2015 (Az: II R 8/13) waren an einer GmbH zwei Gesellschafter i. H. v. 50 % beteiligt. Einer der Gesellschafter trat seinen 50 %-igen Anteil an die Gesellschaft ab. Auch hier kam der BFH zu der Wertung, dass der einzig verbliebene Gesellschafter den Tatbestand der Anteilsvereinigung i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt, da durch den Verkauf der Anteile an die GmbH in seiner Hand mindestens 95 % der (stimmberechtigten) Anteile der Gesellschaft vereinigt wurden. Auch wenn der verbliebene Gesellschafter selbst keine Anteile erwarb, führte dies nach dem BFH bei ihm zu einem Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerb.

Festzuhalten bleibt, dass die durch eine Gesellschaft gehaltenen eigenen Anteile für die Bestimmung der relevanten 95 %-Grenze nicht mitzählen. Daher ist bei der Veräußerung von Anteilen bei Gesellschaften mit eigenen Anteilen und im Falle des Erwerbes eigener Anteile durch eine Gesellschaft stets Vorsicht geboten, um nicht unbeabsichtigt Grunderwerbsteuer auszulösen.

Ansprechpartner:



Peter Rohrwild

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-340
peter.rohrwild@bakertilly.de



Mirko Seidel

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-162
mirko.seidel@bakertilly.de

12 Jährliche Nachweispflicht nach Einbringungen – Fristablauf am 31. Mai 2015

Werden Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Anteile an Kapitalgesellschaften ohne Realisation stiller Reserven steuerfrei in eine (andere) Kapitalgesellschaft eingebracht, können die erhaltenen Anteile nachfolgend im Regelfall steuer günstiger veräußert werden (§§ 3 Nr. 40 EStG, 8b Abs. 2 KStG). Um einem Missbrauch dieser Steuerbegünstigung zu vermeiden, darf der einbringende Steuerpflichtige die erhaltenen Anteile innerhalb von 7 Jahren nicht veräußern. Im Fall der Veräußerung wird rückwirkend ein Einbringungsgewinn auf Basis der tatsächlichen gemeinen Werte zum Einbringungszeitpunkt versteuert. Dieser rückwirkend zu versteuernde Einbringungsgewinn wird mit jedem abgelaufenen Kalenderjahr seit der Einbringung um 1/7 abgeschmolzen.

Damit eine solche Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ohne Kenntnis der Finanzverwaltung erfolgen kann, enthält § 22 Abs. 3 UmwStG Nachweispflichten. Steuerpflichtige sind verpflichtet in den 7 Kalenderjahren, die der Einbringung folgen, jeweils spätestens zum 31. Mai nachzuweisen, dass ihnen die erhaltenen Anteile noch gehören bzw. zuzurechnen sind. Wird der Nachweis nicht erbracht, gelten die Anteile – unabhängig von den tatsächlichen Verhältnissen – für steuerliche Zwecke als veräußert. Eine Fristverlängerung ist grundsätzlich nicht möglich. Während in Fällen der tatsächlichen Veräußerung der erhaltenen Anteile der rückwirkenden Versteuerung des Einbringungsgewinns ein Geldzufluss auf Ebene des veräußernden Steuerpflichtigen gegenüber steht, entsteht die Steuerlast bei einer Versteuerung aufgrund des nicht erbrachten Nachweises ohne einen entsprechenden Mittelzufluss.

Vor dem Hintergrund des nahenden Fristablaufs weisen wir auf die Verfügung der OFD Frankfurt vom 22.07.2014 (DStR 2014, 2509) hin, mit der Fragen zur Zuständigkeit der Finanzämter in bestimmten Fällen der Nachweispflicht geklärt wurden. Nach Auffassung der OFD Frankfurt sind die Nachweispflichten nach § 22 Abs. 3 UmwStG immer bei dem für den einbringenden Steuerpflichtigen zuständigen Wohnsitzfinanzamt einzureichen, auch wenn der (ehemalige) Betrieb bei einem anderen Finanzamt steuerlich geführt wird/wurde und insoweit eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen durchgeführt wurde. Im Ergebnis muss der Steuerpflichtige sich immer nur an das für ihn zuständige Wohnsitzfinanzamt wenden, während dieses dem für den (ggf. ehemaligen) Betrieb zuständigen Finanzamt eine Verletzung der Haltefristen oder Nachweispflichten melden muss, um eine entsprechende Ermittlung des zu versteuernden Einbringungsgewinns zu veranlassen.

Auch wenn die Verfügung der OFD Frankfurt vorsieht, dass der Nachweis an das Wohnsitzfinanzamt weitergeleitet werden soll, wenn es beim für den (ggf. ehemaligen) Betrieb zuständigen Finanzamt eingereicht wurde, empfehlen wir zur sicheren Fristwahrung den Nachweis direkt an das Wohnsitzfinanzamt zu übermitteln.

Ansprechpartner:



Oliver Hubertus

Steuerberater, Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-380
oliver.hubertus@bakertilly.de



Peter Rohrwild

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-340
peter.rohrwild@bakertilly.de

13 Sperrwirkung des doppelbesteuerungsrechtlichen „dealing-at-arm’s-length“-Grundsatzes gegenüber § 1 AStG

In dem Urteil vom 17.12.2014 – I R 23/13 befasste sich der BFH mit dem Verhältnis des abkommensrechtlichen „dealing-at-arm’s-length“ - Grundsatzes zu dem Fremdvergleichsgrundsatz nach § 1 AStG.

Stark verkürzt gewährte in dem gegenständlichen Urteil eine deutsche GmbH ihrer überschuldeten US-amerikanischen Tochter zunächst als Mehrheits- und später als Alleingesellschafterin über mehrere Veranlagungszeiträume zwar mit 5 % verzinste, aber unbesicherte Darlehen. Die Darlehensforderungen wurden bereits im Jahr ihrer Ausreichung durch Teilwertabschreibung einzelwertberichtigt.

Das Finanzamt erkannte die Wertberichtigungen dem Grunde nach an, rechnete sie aber gem. § 1 AStG dem Einkommen wieder hinzu. Der Senat erteilte der Anwendung des § 1 AStG eine Absage, da nach Abkommenslage eine Einkünftekorrektur aufgrund fehlender Besicherung ausscheidet.

Unter Verweis auf seine frühere Rechtsprechung führte der BFH aus, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing-at-arm’s-length“ bei verbundenen Unternehmen (im vorliegenden Fall gem. Art. 9 Abs. 1 DBA Deutschland–USA 1989 = Art 9 Abs. 1 OECD Musterabkommen) mangels „self-executing Wirkung“ einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage bedarf, für diese jedoch zugleich Schrankenwirkung entfaltet: In den maßgeblichen abkommensrechtlichen Vergleichsmaßstab werden nur diejenigen (Sachverhalts-) Umstände einbezogen, welche sich auf „wirtschaftlich oder finanzielle Bedingungen“ auswirken. Das betrifft die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten, nicht aber auch den Grund (Üblichkeit der Konditionen, Ernsthaftigkeit).

Danach sind in der allein entscheidenden Beurteilung der Fremdüblichkeit des Zinssatzes grundsätzlich auch Risiken aus einer fehlenden Besicherung zu berücksichtigen. Die Kompensation der fehlenden Besicherung durch Vereinbarung eines höheren Zinssatzes erübrigt sich jedoch, solange der beherrschende Gesellschafter die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft sicherstellt (Rückhalt im Konzern). Das Kriterium war in dem vorliegenden Fall erfüllt.

Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung heute aufgrund des zwischenzeitlich ergangenen BMF-Schreibens vom 29.03.2011, BStBl. I 2011 277 und der darin vorgeschriebenen Anerkennung des Rückhalts im Konzern als fremdübliche Sicherheit anders entschieden würde. Entscheidend ist aber, dass der BFH durch dieses Urteil seine Rechtsprechung fortsetzt und dem Gesetzgeber durch den in § 2 AO festgeschriebenen Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen Grenzen setzt.

Ansprechpartner:



Roland Hoven

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-188
roland.hoven@bakertilly.de



Phillip Rinke

Rechtsanwalt, Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-152
phillip.rinke@bakertilly.de

B. Umsatzsteuer aktuell

1 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft – Schlussanträge des Generalanwalts

Mit zwei Beschlüssen vom 11.12.2013 (Beschlüsse XI R 17/11 und XI R 38/12) hatte der BFH dem EuGH u. a. die Frage vorgelegt, ob die deutsche Regelung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, nach der Personengesellschaften keine Organgesellschaften für Zwecke der Umsatzsteuer sein können, unionsrechtlich zulässig ist.

Zu den Vorlagen (C-108/14 „Larentia + Minerva“ und C-109/14, „Marenave“) wurden am 26.03.2015 die Schlussanträge des Generalanwalts veröffentlicht. Dieser vertritt darin die Auffassung, dass das Unionsrecht es nicht gestattet, Personengesellschaften von der Beteiligung an einer Mehrwertsteuergruppe (umsatzsteuerliche Organgesellschaft) auszuschließen. Ein Recht auf eine Beschränkung hinsichtlich Organgesellschaften stünde den Mitgliedsstaaten laut Unionsrecht nur dann zu, wenn damit Steuerhinterziehung oder -umgehung vermieden wird, dabei jedoch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewahrt werde. Die Beschränkung der umsatzsteuerlichen Organgesellschaft auf juristische Personen nach dem UStG diene jedoch weder der Vermeidung von Steuerhinterziehung, noch gewährleiste sie steuerliche Neutralität, da Personengesellschaften allein aufgrund ihrer Rechtsform nicht von der Eingliederung in das Unternehmen eines anderen Steuerpflichtigen profitieren könnten.

Es ist zumindest zu erwarten, dass sich der EuGH der Auffassung des Generalanwalts anschließen wird und die deutsche Beschränkung der Rechtsform in Zusammenhang mit Organgesellschaften für unionsrechtswidrig befindet. In diesem Fall müsste die Vorschrift in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vom Gesetzgeber entsprechend reformiert werden.

Zur weiteren Vorlagefrage, inwieweit ein Vorsteuerabzug durch Holdinggesellschaften aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften zulässig ist, wenn die Holdinggesellschaften zu einem späteren Zeitpunkt steuerpflichtige Dienstleistungen an diese Töchter erbringen und in deren Tagesgeschäft eingreifen (sog. „Führungsholdings“), äußerte sich der Generalanwalt wie folgt: Die von den Holdinggesellschaften getragenen Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile stünden insoweit in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit deren wirtschaftlicher Gesamttätigkeit, so dass die entstandene Vorsteuer voll abzugsfähig sei, sofern die Holdinggesellschaften ausschließlich steuerpflichtige Umsätze ausführen. Tätigen die Gesellschaften darüber hinaus von der Umsatzsteuer befreite Umsätze, käme ein anteiliger Vorsteuerabzug in Betracht.

Ansprechpartner:



Marion Fetzter

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzter@bakertilly.de



Anja Unkauf

Tel.: +49 89 55066-123
anja.unkauf@bakertilly.de

2 FG Saarland zur Einbeziehung von Nichtunternehmern in eine umsatzsteuerliche Organschaft

Mit Gerichtsbescheid 1 K 1480/12 vom 18.11.2014 äußerte sich das Finanzgericht Saarland u. a. zur Frage, ob ein Nichtunternehmer umsatzsteuerlicher Organträger sein kann.

Die Klägerin, eine GmbH, erbrachte Leistungen in Form der Überlassung von nicht-ärztlichem Personal an ihre alleinige Gesellschafterin, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die gemäß SGB V die vertragsärztliche Versorgung sicherzustellen hat.

Da die GmbH für die Streitjahre keine Steuererklärung einreichte, schätzte das Finanzamt die Umsätze und setzte entsprechende Umsatzsteuer fest. Dagegen erhob die GmbH Klage, u. a. mit der Begründung, dass die Umsätze zwischen ihr und ihrer Gesellschafterin als nicht steuerbare Innenumsätze einer umsatzsteuerlichen Organschaft anzusehen seien und berief sich dabei unmittelbar auf Art. 11 der MwStSystRL.

Das Finanzgericht wies die Klage jedoch ab:

Die Überlassung von nicht-ärztlichem Personal der GmbH an ihre Gesellschafterin stellt eine selbstständig ausgeführte gewerbliche Tätigkeit dar, die zudem nachhaltig ausgeführt wurde, so dass die GmbH als Unternehmerin i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen ist. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG liegt mangels Umsätzen aus der Tätigkeit als Arzt oder einer heilberuflichen Tätigkeit der GmbH nicht vor. Insofern sind nichtsteuerbare Umsätze nur anzunehmen, wenn eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Trotz der für eine Organschaft notwendigen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung der GmbH liegt diese laut Finanzgericht jedoch nicht vor, da die Gesellschafterin als Körperschaft des öffentlichen Rechts (deren Tätigkeit sich auf die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben beschränkt) nicht als Unternehmerin i. S. d. UStG gilt. Daher kann die GmbH auch nicht wie in § 2 Abs. 2 UStG vorausgesetzt in „das Unternehmen“ des Organträgers eingegliedert werden.

Ferner ist laut Finanzgericht die Berufung auf Art. 11 der MwStSystRL zur Anwendung einer Organschaft nicht möglich, da die dortigen Bestimmungen zum einen inhaltlich als nicht hinreichend genau erscheinen und zum anderen, weil dann dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht entstehen würde, die Rechtsfolgen der Bestimmung zur Anwendung einer Organschaft eintreten zu lassen oder nicht. Dies würde gemäß Finanzgericht dazu führen, dass die GmbH ihre (nicht unternehmerisch tätige) Gesellschafterin ohne deren Wissen zu einem Unternehmer umqualifizieren würde und ihr so erhebliche umsatzsteuerliche Pflichten auferlegen würde.

Ein Revisionsverfahren zu diesem Rechtsstreit ist derzeit beim BFH unter dem Aktenzeichen V R 67/14 anhängig.

Ansprechpartner:



Marion Fetzer

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzer@bakertilly.de



Anja Unkauf

Tel.: +49 89 55066-123
anja.unkauf@bakertilly.de

3 BFH-Urteil zur Steuerfreiheit einer Privatklinik

Der BFH hat mit Urteil vom 23.10.2015 (V R 20/14) entschieden, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14b Satz 2aa UStG unionsrechtswidrig sei und sich private Krankenhäuser, die keine Zulassung nach § 108 SGB V haben, unter gewissen Voraussetzungen unmittelbar auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1b MwStSystRL berufen können.

Im entschiedenen Fall hatte eine private Klinik für Psychotherapie in der Rechtsform einer GmbH Patienten mit psychischen Krankheitserscheinungen behandelt. Die Leistungen umfassten zudem Krankenpflege, Versorgung mit Arzneimitteln sowie Unterkunft und Verpflegung. Die GmbH war jedoch nicht nach § 108 SGB V anerkannt, weswegen das Finanzamt die Steuerbefreiung für ihre getätigten Leistungen nach § 4 Nr. 14b Satz 2aa UStG versagte.

Der BFH hat hingegen entschieden, dass diese Vorschrift zu eng sei und die Steuerbefreiung nicht von einer Zulassung nach § 108 SGB V abhängen dürfe. Kliniken ohne eine solche Zulassung dürften sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1b MwStSystRL berufen, wenn sie eine „*anerkannte Einrichtung*“ darstellen.

Für die Anerkennung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1b MwStSystRL sind laut BFH unter Berufung auf den EuGH drei Merkmale im Rahmen einer Gesamtschau zu prüfen:

1. Gemeinwohlinteresse der Leistungen
2. Vergleichbarkeit mit anderen Steuerpflichtigen, auf deren Leistungen die Steuerbefreiung anwendbar ist
3. Kostenübernahme durch den Sozialträger

Merkmal zwei ist dann erfüllt, wenn die Situation des Steuerpflichtigen mit der anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Dienstleistungen in vergleichbaren Situationen erbringen und bei denen die Kosten der Leistungen vollständig von den Trägern der Sozialversicherung übernommen werden, vergleichbar ist. Die Vergleichbarkeit bezieht sich insoweit auf die Art und Weise der Leistungserbringung und ist laut BFH nicht auf den für gesetzlich Versicherte bestehenden Behandlungsanspruch nach § 39 Abs. 1 Satz 2 SGB V begrenzt.

Sind demnach die ersten beiden Voraussetzungen erfüllt, dann darf die Steuerbefreiung nicht allein aufgrund dessen versagt werden, dass die Kosten nicht durch Sozialträger erstattet werden. Der Bedarfsvorbehalt des § 108 SGB V verstößt gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, eine Genehmigung kann aber ein Indiz für die Vergleichbarkeit sein.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass auch § 4 Nr. 14b Satz 2bb bis gg UStG sowie § 4 Nr. 14c UStG an das Vorliegen bestimmter Veträge oder Zulassungen anknüpfen. Unter Berufung auf die Aussage des BFH ist u. U. auch in diesen Fällen ein unmittelbares Berufen auf die Richtlinie unter genannten Voraussetzungen möglich. Eine Unionsrechtswidrigkeit dürfte zumindest dann gegeben sein, soweit sich die Zulassung nach dem Bedarf richtet.

Ansprechpartner:



Marion Fetzer

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzer@bakertilly.de



Nicole Mittelhammer

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-289
nicole.mittelhammer@bakertilly.de

4 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Lieferungen von Edelmetallen u. ä. - Update

In Bezug auf das sog. Reverse-Charge-Verfahren bei Metalllieferungen u. ä. erging am 13. 03.2015 ein weiteres BMF-Schreiben (IV D 3 – S 7279/13/10003).

Aus der zum 01.01.2015 neu gefassten Anlage 4 des UStG wurden bestimmte Metalle (Selen und Gold sowie Draht, Stangen, Bänder, Folien, Bleche und andere flachgewalzte Erzeugnisse und Profile aus unedlen Metallen) herausgenommen. Darüber hinaus wurde als Voraussetzung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Lieferungen der in Anlage 4 genannten Metalle eine Mindestbetragsgrenze von 5.000 EUR eingeführt.

Diese Regelungen sind auf Umsätze anzuwenden, die **nach dem 31.12.2014** ausgeführt worden sind. Des Weiteren finden sich in dem BMF-Schreiben Anwendungsregeln für bestimmte Fälle (z. B. Abschlagszahlungen oder Berichtigung von Rechnungen im Fall von Anzahlungen).

Zudem wurden verschiedene **Nichtbeanstandungsregelungen** für Lieferungen von Edelmetallen (mit Ausnahme von Gold, soweit diese Lieferung bereits vor dem 01.10.2014 unter § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG fielen), unedlen Metallen, Selen und Cermeten aufgenommen, die **vor dem 01.07.2015** ausgeführt werden.

Ansprechpartner:



Marion Fetzer

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzer@bakertilly.de



Nicole Mittelhammer

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-289
nicole.mittelhammer@bakertilly.de

5 BFH-Urteil zum Vorsteuerabzug bei Totalverlust der Rechnungen

In seinem Urteil vom 23.10.2014, V R 23/13 hat sich der BFH mit der Frage beschäftigt, inwieweit ein Vorsteuerabzug im Falle des Totalverlustes der Originalrechnungen möglich ist.

Zunächst hatte das Finanzamt einem Unternehmer infolge einer Außenprüfung die geltend gemachten Vorsteuerbeträge auf dem Schätzungsweg um 40 % gekürzt. Grundlage für die Kürzung war die Tatsache, dass durch einen Diebstahl die gesamten Buchungsunterlagen und EDV-Anlage mit Buchführungsdaten gestohlen wurden und die Vorsteuerbeträge so weder durch Originalrechnungen noch durch Belegweitschriften nachgewiesen werden konnten.

Nach Auffassung des BFH muss ein Unternehmer, der einen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG geltend macht, sowohl nachweisen, dass ein Anspruch auf Vorsteuerabzug durch tatsächlich bezogenen Leistungen entstanden ist, als auch, dass er im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Der Besitz einer solchen Rechnung kann dabei grundsätzlich mit allen nach der Finanzgerichtsordnung verfahrensrechtlich zulässigen Beweismitteln (auch durch Zeugen) geführt werden.

Im Streitfall konnte der Unternehmer jedoch nicht nachweisen, dass ihm aufgrund der von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführten Leistungen grundsätzlich ein Recht auf Vorsteuerabzug entstanden war. Daran ändert laut BFH auch die Tatsache nichts, dass der Unternehmer Zeugenaussagen angeboten hatte, da diese lediglich das Vorliegen von Originalrechnungen im Allgemeinen bestätigen könnten, nicht jedoch den Bezug konkret bezeichneter Eingangsleistungen. Insofern war der Beweisantrag durch Zeugen nicht hinreichend substantiiert und die Revision zurückzuweisen.

Ansprechpartner:



Marion Fetzter

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzter@bakertilly.de



Anja Unkauf

Tel.: +49 89 55066-123
anja.unkauf@bakertilly.de

6 Frist für die Zuordnung eines einheitlichen Gegenstands zum Unternehmen

Die Zuordnungsentscheidung eines einheitlichen Gegenstandes zum Unternehmen ist bei Leistungsbezug zu treffen und grundsätzlich in der erstmöglichen Umsatzsteuer-Voranmeldung zu dokumentieren. Die Zuordnungsentscheidung kann jedoch mit endgültiger Wirkung in der ersten Umsatzsteuererklärung erfolgen bzw. korrigiert werden, wenn frühere Anhaltspunkte für eine vollständige oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen.

Das BMF hat basierend auf der Rechtsprechung des BFH in seinem Schreiben vom 02.01.2014 (S 7300/12/10002) erläutert, dass diese Grundsätze in allen offenen Fällen gelten. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn der Unternehmer sie erst für Leistungen anwendet, die nach dem 31.12.2013 bezogen werden. Die Zuordnungsentscheidung ist damit nun zwingend erstmals bis zum **31.05.2015** zu treffen. Zu beachten ist hierbei, dass Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärungen keinen Einfluss haben, vgl. Abschn. 15.2c Abs. 16 UStAE.

Ansprechpartner:



Marion Fetzter

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzter@bakertilly.de



Nicole Mittelhammer

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-289
nicole.mittelhammer@bakertilly.de

C. Recht aktuell

1 Nachweis der Vertretungsbefugnis bei einer ausländischen Gesellschaft

Das OLG Nürnberg hat in seinem Beschluss vom 26.01.2015 entschieden, dass der Nachweis der Vertretungsbefugnis (12 W 46/15) von *Directors* einer Private Limited Company englischen Rechts nicht allein durch Bescheinigung eines deutschen Notars geführt werden kann, wenn dieser seine Erkenntnisse nur durch Einsichtnahme in das beim Companies House geführte Register erworben hat.

Im Streitfall hat die Gesellschafterversammlung einer GmbH eine Umfirmierung der GmbH beschlossen, wobei die Alleingesellschafterin, eine Private Limited Company englischen Rechts, durch einen Bevollmächtigten vertreten wurde. Die Vollmacht hatten die beiden *Directors* der Limited Company ausgestellt. Der Handelsregisteranmeldung zur Umfirmierung fügte der Notar zum Nachweis der Vertretungsberechtigung der beiden Direktoren eine „Vertretungsfeststellung“ bei. Darin stellte der Notar fest, dass aufgrund Einsicht in das Companies House die beiden *Directors* gemeinsam vertretungsberechtigt seien. Das Registergericht hat die Vertretungsfeststellung abgelehnt, da die Vertretungsberechtigung der beiden *Directors* nicht ausreichend nachgewiesen sei.

Nach deutschem Recht stelle die Vertretungsfeststellung eines deutschen Notars eine Bescheinigung dar, mit der die Vertretungsberechtigung gleich wie bei einem gerichtlich beglaubigten Registerauszug nachgewiesen werden könne. Dies gelte aber nur für in inländischen öffentlichen Registern eingetragene Personen und Gesellschaften. Bei ausländischen Personen und Gesellschaften könne ein deutscher Notar aufgrund seiner Einsicht in das ausländische Register ausgestellte Vertretungsbescheinigung nur genügen, sofern dieses Register seiner rechtlichen Bedeutung nach dem deutschen Handelsregister entspreche, was nicht der Fall sei. Das Companies House habe keine, dem deutschen Handelsregister vergleichbare, materielle Prüfungskompetenz. Dieses Register führe zwar die *Directors* einer Private Limited Company, enthalte aber hinsichtlich deren Vertretungsbefugnis keine Angaben. Daher seien bei einer im Companies House eingetragenen Gesellschaft zusätzliche Anforderungen für den Nachweis der Vertretungsbefugnis zu stellen.

Das OLG Nürnberg hat mit seiner Entscheidung die bisherige obergerichtliche Entscheidung bestätigt, wonach zum Nachweis der Vertretungsbefugnis allein die Einsichtnahme in das englische Register nicht ausreicht. Auf Grundlage dieser Rechtsprechung hat sich daher eine notarielle Vertretungsbescheinigung bei einer englischen Limited Company nicht nur auf die Einsichtnahme in das englische Register, sondern zusätzlich auf die Einsichtnahme weiterer dort verfügbarer Unterlagen zu stützen.

Ansprechpartner:



Dr. Jörg Maitzen, LL. M.
Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-242
joerg.maitzen@bakertilly.de



Felix Stützer
Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-478
felix.stuetzer@bakertilly.de

2 Verkleinerung des Vorstands ist kein wichtiger Grund für die Abberufung eines Vorstandsmitglieds

Mit Urteil vom 17.02.2015 – 5 U 111/14 hat das OLG Frankfurt a. M. entschieden, dass auch bei einer Änderung der Unternehmens- oder Vorstandsstruktur an das Vorliegen eines wichtigen Grundes für die Abberufung von Vorstandsmitgliedern die allgemeinen Anforderungen zu stellen sind.

Der Kläger war ein Mitglied des Vorstands der Beklagten und seine Bestellung zum Vorstandsmitglied wurde durch Erklärung des Aufsichtsratsvorsitzenden am 06.11.2013 widerrufen. Seine Amtszeit lief jedoch bis zum 31.05.2017. Die Beklagte plante im Jahr 2013 einen beachtlichen Personalabbau bis Ende 2016. Im Zuge dieser Maßnahmen sollte auch der Vorstand verkleinert und der Kläger sowie ein weiteres Vorstandsmitglied abberufen werden. Nach Ansicht des Klägers war seine Abberufung unwirksam, da ein wichtiger Grund nicht vorliege. Nach § 84 Abs. 3 AktG sei ein solcher Grund nur gegeben im Falle einer groben Pflichtverletzung, Unfähigkeit zur ordnungsmäßigen Geschäftsführung oder Vertrauensentzug durch die Hauptversammlung, es sei denn, dass das Vertrauen aus offenbar unsachlichen Gründen entzogen worden ist.

Nach Auffassung des OLG Frankfurt a. M. ist vor allem auf den Normzweck von § 84 Abs. 3 AktG abzustellen, der auf den Schutz der eigenverantwortlichen Leitungsmacht des Vorstands und auf das Vermeiden der Abhängigkeit der Vorstandsmitglieder vom Aufsichtsrat gerichtet sei. Zudem sei entscheidend, ob die Fortsetzung des Organverhältnisses bis zum ordnungsgemäßen Ende der Amtszeit des betreffenden Vorstandsmitglieds für die Gesellschaft unzumutbar ist. Es reiche nicht aus, dass die Abberufung für die Gesellschaft lediglich vorteilhaft ist. Der angestrebte kommunikative Erfolg der Vorstandsverkleinerung falle tatsächlich nur gering aus. Ein solcher Vorteil für die Aktiengesellschaft stelle jedenfalls keinen wichtigen Grund im Sinne des § 84 Abs. 3 AktG dar. Mit der Unabhängigkeit des Vorstands nach § 76 Abs. 1 AktG sei es unvereinbar, wenn das Vorstandsmitglied einer quasi freien Abberufungsmöglichkeit seitens des Aufsichtsrats unterliegen würde.

Trotz dieser Rechtsprechung ist die Abberufung des Vorstands in der Praxis ein sehr scharfes Schwert des Aufsichtsrats, da der Widerruf der Bestellung zunächst als wirksam gilt, bis seine Unwirksamkeit rechtskräftig festgestellt ist. Bis zum Zeitpunkt der rechtskräftigen Entscheidung wird der Anstellungsvertrag in vielen Fällen bereits ausgelaufen sein, so dass dem betroffenen Vorstandsmitglied regelmäßig lediglich die Auszahlung der Restlaufzeit des inzwischen abgelaufenen Vertrags zusteht.

Ansprechpartner:



Dr. Jörg Maitzen, LL. M.

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-242
joerg.maitzen@bakertilly.de



Felix Stützer

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-478
felix.stuetzer@bakertilly.de

3 Übergang einer Geldbuße auf den übernehmenden Rechtsträger bei Verschmelzung

Der EuGH hat mit Urteil vom 05.03.2015 (Az.: C-343/13) entschieden, dass die Auslegung des Art. 19 Abs. 1 der Dritten Richtlinie 78/855/EWG des Europäischen Rates bewirkt, dass auf die übernehmende Gesellschaft die Verpflichtung zur Zahlung einer Geldbuße übergeht, die nach der Verschmelzung mit einer endgültigen Entscheidung verhängt wird, aber Zuwiderhandlungen ahndet, die die übertragende Gesellschaft vor der Verschmelzung begangen hatte.

Ausgangspunkt dieser Entscheidung war die Frage, ob nach der Richtlinie nur vorhandene Gläubiger geschützt werden sollen oder auch Gläubiger, die aufgrund eines vor Wirksamwerden der Verschmelzung verwirklichten Sachverhalts nach Wirksamwerden der Verschmelzung Gläubiger der übergehenden Gesellschaft werden.

Trotz des reinen nationalen Sachverhaltes des zu entscheidenden Falles kam hier harmonisiertes Gemeinschaftsrecht zur Anwendung. In Rechtsbereichen, die durch eine Richtlinie harmonisiert worden sind, kann auch in einem reinen Inlandssachverhalt geltend gemacht werden, dass ein Rechtssatz des nationalen Rechts oder dessen Auslegung durch die Gerichte dem zugrunde liegenden europäischen Rechtssatz widerspreche. Die Grundsätze dieser Entscheidung dürften sich daher auch auf § 20 UmwG übertragen lassen, mit der Folge, dass auch nach deutschem Recht eine Zahlungsverpflichtung - selbst wenn diese erst nach rechtswirksamem Übergang verhängt wird - auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.

Ansprechpartner:



Dr. Jörg Maitzen, LL. M.

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-242
joerg.maitzen@bakertilly.de



Stefan Rätthe

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-211
stefan.raethe@bakertilly.de

4 Neues zur Betriebsrentenanpassung

Nach den Regelungen des Betriebsrentengesetzes müssen Arbeitgeber alle drei Jahre eine Anpassung der laufenden Betriebsrenten prüfen und hierüber nach billigem Ermessen entscheiden (§ 16 Abs. 1 BetrAVG). Dabei sind insbesondere die Belange der Versorgungsempfänger und die wirtschaftliche Lage des Arbeitgebers zu berücksichtigen.

Häufiges Argument gegen die Erhöhung der laufenden Betriebsrenten ist, dass es die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nicht zuließe, eine Erhöhung vorzunehmen. Mit Urteil vom 21.04.2015 (3 AZR 729/13) hat sich das Bundesarbeitsgericht wieder einmal mit dieser Thematik beschäftigt.

Ein Kläger machte eine Erhöhung seiner Betriebsrente geltend. Dies lehnte die Beklagte mit Hinweis auf ihre wirtschaftliche Lage ab. Der Entscheidung liegt ein Kon-

zernsachverhalt zu Grunde. Der ehemalige Arbeitgeber des Klägers, der nun die Betriebsrente gewährt, erbringt Dienstleistungen sowohl für externe Kunden als auch für andere Konzerngesellschaften. Zusätzlich nimmt er Verwaltungsaufgaben für die Muttergesellschaft wahr. Zwischen den Konzerngesellschaften bestanden konzerninterne Verrechnungspreisabreden. Der Kläger berief sich darauf, dass aufgrund der darin enthaltenen Formeln zur Berechnung der Vergütung für konzerninterne Leistungen die Beklagte nur einen von vornherein festgelegten und begrenzten Gewinn erzielen könne. Es finde eine konzerninterne Vorteilsverlagerung auf die Muttergesellschaft statt. Hierdurch würden Betriebsrentenanpassungen auf unabsehbare Zeit verhindert. Aus diesem Grund machte der Kläger geltend, dass die günstige wirtschaftliche Lage der Muttergesellschaft im Wege des Berechnungsdurchgriffs zugerechnet werden müsse.

Dies hat das Bundesarbeitsgericht abgelehnt. Es komme allein auf die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Versorgungsschuldners an und nicht auf eine fiktive wirtschaftliche Lage, die bestanden hätte, wenn unternehmerische Entscheidungen anders getroffen worden wären.

Empfehlung für die Praxis:

Geht ein Arbeitgeber davon aus, dass die turnusgemäße Anpassung der Betriebsrenten aufgrund der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens unterbleiben kann, ist die Ablehnung an formale Anforderungen gebunden: Der Arbeitgeber muss seine wirtschaftliche Lage den Versorgungsempfängern schriftlich darlegen und sie zugleich darauf hinweisen, dass sie nur innerhalb von drei Monaten der unterlassenen Anpassung schriftlich widersprechen können.

Ansprechpartner:



Christine Ostwald

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-234
christine.ostwald@bakertilly.de



Stephanie Breitenbach

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-288
stephanie.breitenbach@bakertilly.de

5 EU Erbrechtsverordnung kann auch (bislang) reine Inlandsfälle betreffen

Bestehende Testamente und Erbverträge sollten vor dem Hintergrund der EU Erbrechtsverordnung überprüft werden. Für Erbfälle nach dem 16.08.2015 wird die EU Erbrechtsverordnung gelten, auch wenn ein Testament oder Erbvertrag vor diesem Stichtag errichtet wurde. Die Verordnung bestimmt, wann deutsches und wann ausländisches Erbrecht gilt und welcher EU Mitgliedsstaat für die Nachlassabwicklung und mögliche Streitfälle zuständig ist. Die Verordnung soll die Planung und Abwicklung von grenzüberschreitenden Erbfällen erleichtern. Sie wirkt sich aber auch auf Fälle ohne Auslandsbezug aus.

Fälle mit Auslandsbezug

Personen, die bereits einen konkreten Bezug zum Ausland haben, sollten ihre Testamente und Erbverträge überprüfen lassen, weil die EU Erbrechtsverordnung das gesamte System verändert, nach dem sich die Tätigkeitsbefugnisse deutscher Nachlass- und Zivilgerichte und der Anwendungsbereich des deutschen Erbrechts richtet. Wer also eine ausländische Staatsangehörigkeit oder Vermögen im Ausland besitzt oder sich regelmäßig im Ausland aufhält, erhält durch die EU Erbrechtsverordnung neue Möglichkeiten, seinen Nachlass zu ordnen, muss sich aber auch auf einige neue Risiken einstellen.

Reine Inlandsfälle

Auch Personen, die derzeit keinen konkreten Auslandsbezug haben, also ausschließlich die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, sich nur für Urlaube und Geschäftsreisen kurzzeitig im Ausland aufhalten und deren Vermögen sich ausschließlich im Inland befindet, sollten ihre Testamente und Erbverträge überprüfen lassen. Viele in Deutschland übliche Gestaltungen wie Erbverträge, gemeinschaftliche Testamente oder die Vor- und Nacherbfolge werden künftig weniger sicher sein. Ihre Wirksamkeit kann künftig bereits durch den Wegzug eines Beteiligten ins Ausland in Frage gestellt werden. Daher sollte überprüft werden, ob die bestehenden Gestaltungen ergänzt oder durch andere, unter dem künftigen System verlässlichere Regelungen ersetzt werden sollten.

Ansprechpartner:



Dr. Daniel Lehmann

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-295
daniel.lehmann@bakertilly.de



Roland Hoven

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-188
roland.hoven@bakertilly.de

D. Bilanzen aktuell

1 Regierungsentwurf zum BilRUG – Änderungen und aktuelle Brennpunkte

Aufbauend auf dem Referentenentwurf (RefE) des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) wurde am 07.01.2015 der Regierungsentwurf beschlossen. Zielstellung des BilRUG ist die Harmonisierung des Rechnungslegungsrahmens einzelner Unternehmen und Konzerne in der Europäischen Union, sowie die Verringerung der bürokratischen Belastungen für kleine und mittelgroße Unternehmen. Die Anpassungen und Klarstellungen des RegE im Vergleich zum RefE sind umfangreicher ausgefallen als erwartet. Nachfolgend diskutieren wir wichtige Aspekte und Regelungen:

- § 253 Abs. 3 HGB-E regelt nun explizit die Abschreibungsdauer bei aktivierten Geschäfts- und Firmenwerten sowie selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, bei denen die Nutzungsdauer „ausnahmsweise“ nicht verlässlich geschätzt werden kann. Planmäßige Abschreibungen sind hierbei über eine typisierte Nutzungsdauer von 10 Jahren vorzunehmen. Der Zeitraum, über den die Abschreibung eines aktivierten Geschäfts- oder Firmenwertes erfolgt, ist/bleibt im Anhang zu erläutern. Im Gegensatz zu den bisherigen Regelungen ist nun gem. § 285 Nr. 13 HGB-E auch über Nutzungsdauern von bis zu fünf Jahren zu berichten.
- Der RegE führt die im RefE vorgesehene Änderung in § 264 Abs. 3 HGB-E für die Befreiung von Tochterunternehmen von den besonderen Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften fort. Mit Blick auf die Verpflichtungsübernahme des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E stellt der RegE auf die „von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen aus dem jeweiligen Geschäftsjahr“ ab. Demnach muss das Mutterunternehmen nicht nur für etwaige Verluste (analog zu § 302 AktG) bzw. Verpflichtungen, die bis zum Abschlussstichtag des Tochterunternehmens entstehen, eintreten (immer bezogen auf das Jahr auf das sich die Befreiung bezieht), sondern darüber hinaus auch Engpässe in der Liquidität bei dem Tochterunternehmen ausgleichen. Dies kann bspw. durch eine Nachschusspflicht oder der Abgabe einer (harten) Patronatserklärung zur Aufrechterhaltung der Liquidität (Innenhaftung) erfolgen. Nicht erforderlich ist nach der Gesetzesbegründung die Erklärung eines Schuldbeitritts (Außenhaftung). Die Haftungsübernahme/Einstandspflicht des Mutterunternehmens muss mindestens während der gesetzlichen Offenlegungsfrist für den Jahresabschluss, für den von der Befreiung Gebrauch gemacht werden soll, d. h. das Folgejahr, bestehen.
- Hinweis: Eine reine Verlustübernahmeerklärung reicht somit nicht mehr aus. Hier besteht daher frühzeitig Handlungsbedarf, um finanzielle Auswirkungen konzernintern zu verifizieren, Gremien über erweiterte Haftungsrahmen zu informieren und vertragliche Grundlagen zu schaffen!
- Zur Bestimmung der Bilanzsumme zur Eingruppierung in die Größenklassen des § 267 HGB-E, sollen entgegen dem RefE die aktiven latenten Steuern auf der Aktivseite der Bilanz Berücksichtigung finden. Es wird nochmals klargestellt, dass ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag (nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag) nicht in die Bezugsgröße Bilanzsumme einbezogen wird.
- Gänzlich neu: Der RegE sieht – anders als noch im RefE – die Aufnahme einer zusätzlichen Ausschüttungssperre für phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge vor. Beteiligungserträge, die bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst sind, denen aber noch kein Zufluss als Dividende oder Gewinnanteil oder ein Zahlungsanspruch gegenüber steht, sind in eine nicht ausschüttbare Rücklage einzustellen.

- Entgegen dem RefE wird es keine Anpassung der Berichterstattung im Anhang zu den latenten Steuern gem. § 285 Nr. 29 HGB-E geben. Allerdings wird im RegE der § 285 Nr. 30 HGB-E als Anhangangabe aufgenommen. Hieraus ergeben sich quantitative Angaben über Steuersalden sowie deren Veränderungen im Geschäftsjahr – jedoch nur soweit in der Bilanz latente Steuerschulden ausgewiesen sind. Im RegE ist für mittelgroße Kapitalgesellschaften in Bezug auf § 285 Nr. 30 HGB-E keine Befreiungsvorschrift vorgesehen.
- Im RegE wird wie im RefE die Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung dahingehend angepasst, dass die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen nicht mehr gesondert ausgewiesen werden. Um dennoch außerordentliche Posten aufzuzeigen ist eine Berichtspflicht gem. § 285 Nr. 31 HGB-E in den Anhang aufgenommen worden. Der Wortlaut im RegE wurde wie folgt gefasst: es ist über „Ertrags- und Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung“ zu berichten. Es handelt sich hierbei nicht um ein schlichtes Aufleben der in der Gewinn- und Verlustrechnung weggefallenen außerordentlichen Posten.
- Hinweis: Bestehende Covenants-Regelungen mit Kreditinstituten sind entsprechend zu verifizieren. Dies gilt grundsätzlich auch für die Neudefinition der Umsatzerlöse nach dem BilRUG.
- In Bezug auf die Darstellung der Umsatzerlöse stellt der RegE in § 277 Abs. 1 HGB gegenüber dem RefE klar, dass der Ausweis der Umsatzerlöse „nach direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern“ zu erfolgen hat.
- Bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses entspricht der Erstkonsolidierungszeitpunkt für bereits vorhandene Tochterunternehmen nach § 301 Abs. 2 S. 3 HGB-E dem Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung. Dies ist der Beginn des Geschäftsjahres des ersten Konzernabschlusses und nicht der historische Zeitpunkt, zu dem das Mutter-/Tochterverhältnis begründet wurde. Im RefE war dies noch als Wahlrecht kodifiziert.
- Im RegE wird erstmalig eine Änderung des § 312 Abs. 3 HGB in Bezug auf die Equity-Methode aufgenommen. Bislang waren für die Erstkonsolidierung die Wertansätze, zu dem Zeitpunkt maßgebend, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses und vorheriger bereits bestehender Beteiligung gilt nun für den Zeitpunkt der Kapitalaufrechnung ebenfalls die erstmalige Abbildung des Unternehmens im Konzernabschluss.
- Entgegen des RefE ist eine anteilige Schuldenkonsolidierung bzw. Aufwands- und Ertragskonsolidierung bei Anwendung der Equity-Methode nun nicht mehr vorgesehen. Dem entgegen wird explizit geregelt, dass bei der Equity-Methode die Zwischenergebniseliminierung vorzunehmen sowie die Regelungen zur Abgrenzung latenter Steuern zu berücksichtigen sind.

- § 309 Abs. 2 HGB-E kodifiziert nach dem RegE bezüglich der Auflösung eines negativen Unterschiedsbetrages aus der Kapitalkonsolidierung ein ausdrückliches Wahlrecht zur ergebniswirksamen Auflösung des Unterschiedsbetrages. Eine ergebniswirksame Vereinnahmung ist künftig immer dann möglich, wenn diese den allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundlagen entspricht. Hieraus ist auch ableitbar, dass der negative Unterschiedsbetrag bis zur Entkonsolidierung einer Beteiligung beibehalten werden kann.

Bei fristgerechter Umsetzung des BilRUG (bis 20. 07.2015) gelten die neuen Regelungen erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse deren Geschäftsjahre nach dem 31.12.2015 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung aller Regelungen (kein „cherry picking“) ist dann bereits für das Geschäftsjahr 2015 möglich. Die erhöhten Schwellenwerte der §§ 267, 296 HGB-E können erstmals bereits für Geschäftsjahre angewandt werden, die nach dem 31.12.2013 beginnen. Hierbei ist dann jedoch auch die Neufassung der Definition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB-E) anzuwenden.

Ansprechpartner:



Andreas Weissinger

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-310
andreas.weissinger@bakertilly.de



Christian Roos

Wirtschaftsprüfer
Tel.: +49 69 366002-235
christian.roos@bakertilly.de

2 Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen gemäß § 15 Abs. 2 HOAI und § 632a BGB (BFH vs. HFA)

Handelsrechtliches Realisationsprinzip und Geltung für die Steuerbilanz

Der BFH hat mit Urteil vom 14.05.2014 (VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968) über die Gewinnrealisierung bei Werkleistungen von Architekten und Ingenieuren entschieden. Nach Auffassung des BFH sind Gewinne bei Planungsleistungen eines Architekten oder Ingenieurs bereits dann realisiert, wenn durch auftragsgemäße Erbringung der Planungsleistungen der Anspruch auf eine Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen i. d. F. vom 21.09.1995 (HOAI 1996) entstanden ist. In diesen Fällen sei dem Leistenden der Anspruch „so gut wie sicher“, weil er es „selbst in der Hand“ habe, ob er das bereits verdiente Entgelt behalten könne. Erforderlich sei lediglich, dass der Auftragnehmer die (Teil-)Leistung abnahmefähig erbracht und eine prüfbare Rechnung wie bei der Schlussrechnung vorgelegt habe. Auf eine tatsächliche (Teil-)Abnahme der Planungsleistungen durch den Auftraggeber komme es dabei nicht an.

Der Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (HFA) hat daraufhin eingehend die handelsrechtlichen Grundsätze zur Gewinnrealisation bei Werkverträgen erörtert. Der HFA teilt die Auffassung des BFH nicht und führt in einem Schreiben an das Bundesministerium der Finanzen vom 8. April 2015 weiter aus. Nach dem in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB geregelten Realisationsprinzip

sind Gewinne nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Werden Leistungen aufgrund eines Werkvertrags erbracht, gilt der Gewinn grundsätzlich zu dem Zeitpunkt als realisiert, in dem das Werk an den Auftraggeber geliefert und von diesem abgenommen ist. Nach Auffassung des BFH kann dies uneingeschränkt jedoch nur dann gelten, wenn die Wirkungen der Abnahme für das Entstehen des Entgeltanspruchs des Unternehmens nicht durch Sonderregelungen, wie etwa eine Gebührenordnung modifiziert werden.

Der HFA argumentiert weiter, dass im Rahmen langfristiger Auftragsfertigung Gewinne grundsätzlich erst dann realisiert sind, wenn der Anspruch – vorbehaltlich der Zulässigkeit einer etwaigen Teilgewinnrealisierung bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen – auf das Honorar endgültig entstanden ist. Sofern vom Auftraggeber Abschlagszahlungen an den Auftragnehmer geleistet werden und es sich hierbei lediglich um eine vorläufige Zahlung handelt, die ggf. ganz oder teilweise zurückgefordert werden kann, kommt nach Auffassung des HFA eine Gewinnrealisierung nicht in Betracht. Eine Abschlagszahlung i. S. d. § 632a BGB wirkt nach der Auffassung des HFA nicht wie eine Teilabnahme. Vielmehr ist die Abschlagszahlung lediglich eine Anzahlung auf die Hauptforderung für das Gesamtwerk. Eine Abschlagszahlung hat insoweit lediglich vorläufigen Charakter. Erst wenn der Auftragnehmer das Werk mangelfrei erbringt, kann er die erhaltenen Abschlagszahlungen unter Anrechnung auf den Vergütungsanspruch gemäß § 631 Abs. 1 BGB endgültig behalten.

Gleiches gilt nach Auffassung des HFA auch für solche Abschlagszahlungen, die aufgrund besonderer Honorarordnungen (z. B. § 15 Abs. 2 HOAI) vom Auftraggeber geleistet werden. Auch in diesen Fällen hat der Auftraggeber einen Anspruch auf Rückzahlung zu viel geleisteter Abschlagszahlungen.

Zusammenfassend kann bei Planungsleistungen von Architekten oder Ingenieuren konstatiert werden, dass für die Gewinnrealisierung

- nach Auffassung des BFH der in der Gebührenordnung geregelte Anspruch auf Entgelt und
- nach Auffassung des HFA der endgültige Honoraranspruch – welcher regelmäßig erst nach mangelfreier Erbringung des Werks entsteht –

maßgebend sind.

Der Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen bestimmt sich sowohl bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes als auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), zu denen auch das Realisationsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB gehört. Die vorstehenden Grundsätze gelten somit unverändert auch für die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

Risiko erheblicher vorgezogener Steuerzahlungen

Wie oben dargestellt, tritt nach Auffassung des HFA nach den GoB eine Gewinnrealisierung bei Werkverträgen erst im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs ein. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Abnahme des Werks. Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durften Steuerpflichtige bislang davon ausgehen, dass Abschlagszahlungen vor (Teil-)Abnahme auch steuerlich nicht als realisiert gelten.

Die Anwendung der BFH-Rechtsprechung führt zu einer erfolgswirksamen Nachholung der Gewinnrealisation früherer Jahre im ersten offenen Jahr und damit zu erheblichen Steuerzahlungen.

Sollte die Finanzverwaltung der Auffassung des BFH folgen, bedarf es laut HFA einer Übergangsregelung, um die Liquiditätsbelastung durch eine hohe Steuerzahllast im Jahr der Nachholung abzumildern. Für die Praxis wäre aus Sicht des HFA eine gleichmäßige Verteilung dieses Gewinns auf mehrere Veranlagungszeiträume hilfreich und sachgerecht.

Weitere Aspekte

In diesem Zusammenhang scheint sich eine Divergenz zwischen Handels- und Steuerbilanz zu ergeben. Es bleibt abzuwarten, inwieweit der BFH diese Grundsätze auf andere Sachverhalte überträgt. Grundsätzlich kommt bei der Diskussion etwaiger Gewinnrealisierung dem Merkmal „Zahlungsanspruch“ immer größere Bedeutung zu. Dies erleben wir auch in der internationalen Rechnungslegung.

Ansprechpartner:



Michael Napierski

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 385 59026-32
michael.napierski@bakertilly.de



Stefan Schmidt

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 341 39801-47
stefan.schmidt@bakertilly.de

3 IFRS 15: Umsatzerlöse aus Kundenverträgen (Teil 2)

Wie in der vorherigen Mandanteninformation berichtet, sieht der IFRS 15 einen **prinzipienorientierten Ansatz** zur Umsatzrealisierung vor und unterscheidet grundsätzlich fünf Prüfschritte. Die wesentlichen Regeln hierzu bzw. weitere Leitlinien zu bislang ungeregelten Bilanzierungsaspekten werden nachfolgend besprochen.

3.1 Identifizierung von Verträgen mit Kunden (ggf. Zusammenfassung)

- Unter anderem kann ein Vertrag nur vorliegen, wenn es wahrscheinlich (mehr als 50 %) ist, dass das Unternehmen den vereinbarten Entgeltbetrag im Tausch für die an den Kunden übertragenen Leistungen vereinnahmt.

3.2 Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag

- Eine zugesagte Leistung ist abgrenzbar, wenn (i) der Kunde einen Nutzen aus dieser Leistung zieht und (ii) die Zusage des Unternehmens, die Leistung an den Kunden zu übereignen, von anderen im Vertrag enthaltenen Zusagen trennbar ist.

3.3 Bestimmung des gesamten Transaktionspreises

- Bei der Transaktionspreisbestimmung sind folgende Aspekte zu berücksichtigen: variable Entgelte, wesentliche Finanzierungskomponenten, nicht-zahlungswirksame Gegenleistungen und an den Kunden zu zahlende Entgelte.
 - Als variable Entgeltbestandteile sind die Beträge zu schätzen, auf die ein Unternehmen im Tausch gegen die übertragenen Leistungen erwartungsgemäß Anspruch haben wird.
 - Der Transaktionspreis ist um korrespondierende Zinseffekte zu bereinigen. Hierdurch sollen die realisierten Umsatzerlöse den Betrag des Barverkaufspreises zum Zeitpunkt der Übertragung der Leistung widerspiegeln.
 - Beinhaltet ein Kundenvertrag auch nicht-zahlungswirksame Gegenleistungen, sind diese als Bestandteile des Transaktionspreises zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.
 - An den Kunden zu zahlende Entgelte mindern den Transaktionspreis und schmälern somit den Umsatz, sofern diese bei wirtschaftlicher Betrachtung kein Entgelt für die Übertragung von Leistungen durch den Kunden darstellen.

3.4 Aufteilung des Transaktionspreises auf die ggf. mehreren Leistungsverpflichtungen

- Die Verteilung auf die einzelnen in einem Vertrag enthaltenen Leistungsverpflichtungen hat sich nach dem erwarteten Entgelt zu richten, auf dass das Unternehmen nach Lieferung der zugesagten Leistung ein Anrecht hat.
- Ein Preisnachlass (z. B. Paketabschlag) ist grundsätzlich proportional auf Grundlage der jeweiligen Einzelveräußerungspreise der vertraglich zugesagten und abgrenzbaren Leistungen auf sämtliche Leistungsverpflichtungen aufzuteilen.

3.5 Ertragsrealisierung zum Zeitpunkt der jeweiligen Erfüllung der Leistungsverpflichtung (ggf. auch zeitraumbezogen)

- Das Unternehmen muss Umsatz realisieren, sobald (zeitpunktbezogene Leistungserfüllung) oder während (zeitraumbezogene Leistungserfüllung) eine gegenüber einem Kunden bestehende Leistungsverpflichtung durch Übertragung

der zugesagten Leistung erfüllt wird. Ein Vermögenswert gilt als transferiert, wenn der Kunde die Verfügungsmacht (control) über diesen erlangt, d. h. wenn der Kunde die Fähigkeit besitzt, über die Verwendung des Vermögenswerts zu bestimmen und nahezu den vollständigen noch verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann.

- Ein Unternehmen transferiert die Verfügungsmacht über einen Vermögenswert und erfasst demnach auch die entsprechenden Umsatzerlöse über einen bestimmten Zeitraum, wenn mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
 - Mit der Leistungserfüllung durch das Unternehmen erhält und verbraucht der Kunde simultan den Nutzen aus der erbrachten Leistung.
 - Das Unternehmen erstellt und verbessert einen Vermögenswert, über den der Kunde die Verfügungsmacht bereits während des Erstellungs- oder Verbesserungsprozesses besitzt.
 - Das Unternehmen kann den von ihm erstellten Vermögenswert nicht anderweitig nutzen und hat einen durchsetzbaren Zahlungsanspruch auf die bisher erbrachten Leistungen.
- Bei allen Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden, muss das Unternehmen die korrespondierenden Umsatzerlöse nach dem Fertigstellungsgrad der Leistungserfüllung realisieren.
- Wenn eine zeitraumbezogene Leistungserfüllung nicht angenommen werden kann, liegt zwangsweise eine zeitpunktbezogene Leistungserfüllung vor. Indikatoren für einen potenziellen Kontrollübergang können dabei sein:
 - Das Unternehmen hat einen gegenwärtigen, mit dem Vermögenswert verbundenen Zahlungsanspruch.
 - Der Kunde erlangt das rechtliche Eigentum an dem Vermögenswert.
 - Der Kunde ist nach der Übertragung durch das Unternehmen im Besitz des Vermögenswerts. Bestimmte Rückkaufvereinbarungen bzw. das Vorliegen von Kommissionsgeschäften hindern ggf. den Transfer der Verfügungsgewalt.
 - Der Kunde trägt die wesentlichen mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken.
 - Der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen.

Um die Anwendungen der neuen Regeln zur Umsatzrealisation zu erleichtern, stellt IFRS 15 weiterhin umfangreiche Anwendungsleitlinien zu bislang unregelmäßig bilanzierungsaspekten bereit. Im Folgenden stellen wir ausgewählte Bilanzierungssachverhalte vor:

- **Vertragskosten:** Unter bestimmten Voraussetzungen sind Vertragskosten (z. B. Vertriebsprovisionen) zu aktivieren und über die erwartete Vertragslaufzeit in Abhängigkeit der Umsatzrealisierung abzuschreiben.
- **Verkauf mit Rückgaberecht:** Umsatzerlöse für Produkte, die erwartungsgemäß an das Unternehmen retourniert werden, dürfen nicht realisiert werden. Es darf nur Umsatz erfasst werden, wenn eine hinreichende, z. B. statistisch fundierte, Sicherheit bezüglich der erwarteten Produktrückgaben besteht.
- **Verkauf mit Garantie:** Nach IFRS 15 ist eine Garantie zwingend als separate Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, wenn der Kunde die Garantie auch separat erwerben kann, bspw. weil diese separat verhandelt oder bepreist ist. Stellt die Garantie eine über die Zusage, dass die verkaufte Leistung den vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgehende Leistung an den Kunden dar, liegt eine zusätzliche Leistung vor. In beiden Fällen ist der Transaktionspreis auf die Garantieverpflichtung zu allozieren.
- **Nicht-erstattungsfähige Anfangsgebühren:** In einigen Fällen berechnen Unternehmen ihren Kunden sog. nicht-erstattungsfähige Anfangsgebühren (z. B. Aktivierungsgebühren bei Mobilfunkverträgen oder Anmeldegebühren im Fitnessstudio). Regelmäßig steht die Zahlung nicht mit der Erfüllung einer separaten Leistungsverpflichtung im Zusammenhang (Ware/Dienstleistung), weshalb die Gebühr als Vorauszahlung für künftige Leistungen zu interpretieren und somit als Anzahlung zu erfassen ist. Die Umsatzrealisierung erfolgt demnach über den Zeitraum bzw. Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtung.
- **Umsatzrealisierung bei Lizenzen:** Der IFRS 15 unterscheidet ob dem Kunden (i) das Recht zum Zugriff auf das geistige Eigentum des Unternehmens, wie es während des Lizenzzeitraums besteht, oder (ii) das Recht zur Nutzung des geistigen Eigentums des Unternehmens, wie es zum Zeitpunkt der Lizenzvergabe besteht, gewährt wird. Im ersten Fall kommt es in der Regel zu einer zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung, wo hingegen im zweiten Fall regelmäßig eine zeitpunktbezogene Leistungsverpflichtung angenommen werden kann.

Auch die Regelungen des IFRS 15 haben umfangreiche **Angaben in den Notes** zur Folge.

Ansprechpartner:



Stefan Schmidt

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 341 39801-47
stefan.schmidt@bakertilly.de



Thomas Gloth

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 211 6901-1291
thomas.gloth@bakertilly.de

Veranstaltungen

Nachfolgend finden Sie einen Auszug aus unseren Fachveranstaltungen für die kommenden Wochen.

- Unternehmerforum
Nürnberg, 12. Mai 2015

- HR 4.0 - Aufbruch in die neue Arbeitswelt
München, 19. Mai 2015

- 1. Kölner HR-Kompetenzforum
Köln, 21. Mai 2015

- Update Tax Compliance - Die neue GoBD
Düsseldorf, 11. Juni 2015

- 5. Restrukturierungs-Symposium für Sparkassen in Hessen und Thüringen
Königstein/Taunus, 11. Juni 2015

- Kamingespräch Agrar & Ernährung für Kapitalgeber
Hamburg, 16. Juni 2015

- Unternehmerfrühstück
Schwerin, 22. September 2015

Weitere Informationen zu den oben genannten und weiteren Veranstaltungen sowie mögliche Aktualisierungen finden Sie auf unserer Homepage unter www.bakertilly.de/events.

Impressum:

Baker Tilly Roelfs, Cecilienallee 6-7, 40474 Düsseldorf, Tel.: +49 211 6901-01. www.bakertilly.de.
Baker Tilly Roelfs ist unabhängiges Mitglied des internationalen Netzwerks Baker Tilly International.

Redaktionsleitung/Koordination: RA, StB Oliver Hubertus, oliver.hubertus@bakertilly.de und
RA, StB Alexander Fürwentsches, alexander.fuerwentsches@bakertilly.de.

Hinweis:

Die in dieser Mandanteninformation enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Die Ausführungen dienen ausschließlich der allgemeinen Information und können daher eine qualifizierte, fachliche Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. Baker Tilly Roelfs steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.

www.bakertilly.de

Baker Tilly Roelfs gehört zu den größten partnerschaftlich geführten Beratungsgesellschaften Deutschlands und ist unabhängiges Mitglied im weltweiten Netzwerk Baker Tilly International. Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater sowie Unternehmensberater bieten gemeinsam ein breites Spektrum individueller und innovativer Beratungsdienstleistungen an.

Baker Tilly Roelfs entwickelt Lösungen, die exakt auf jeden einzelnen Mandanten ausgerichtet sind und setzt diese mit höchsten Ansprüchen an Effizienz und Qualität um. Auf Basis einer unternehmerischen Beratungsphilosophie stellen die mandatsverantwortlichen Partner interdisziplinäre Teams aus Spezialisten zusammen, die den jeweiligen Projektanforderungen genau entsprechen.

Die interdisziplinären Kompetenzen sind gebündelt in den Competence Centern Financial Services, Fraud • Risk • Compliance, Health Care, Private Clients, Public Sector, Real Estate, Restructuring, Sport, Transactions, Valuation sowie Versorgungseinrichtungen.

In Deutschland ist Baker Tilly Roelfs mit 1.050 Mitarbeitern an zwölf Standorten vertreten. Für die Beratung auf globaler Ebene sorgen 154 Partnerunternehmen mit über 27.000 Mitarbeitern in 133 Ländern innerhalb des weltweiten Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften Baker Tilly International.